



universität  
wien

# MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

*„Künstlerbesteuerung in Österreich – Besteuerung des Einkommens bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht“*

verfasst von / submitted by

Claudia Haider Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
**Master of Science (MSc)**

Wien, 2017 / Vienna 2017

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
degree programme code as it appears on  
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /  
degree programme as it appears on  
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft UG2002

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

## Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>V</b>
<b>1 Einleitung</b> .....	<b>6</b>
<b>2 Grundbegriffe</b> .....	<b>7</b>
2.1 Wohnsitz .....	7
2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt .....	7
2.3 Gewinnfreibetrag .....	8
2.4 Sonderausgaben .....	9
2.5 Außergewöhnliche Belastungen .....	9
2.6 Absetzbeträge .....	10
<b>3 Begriffsbestimmung - Kunst und Künstler</b> .....	<b>11</b>
3.1 Kunst und Künstler im österreichischen Verfassungsrecht .....	11
3.2 Kunst und Künstler im österreichischen Steuerrecht .....	12
3.3 Kunst und Künstler in der Rechtsprechung .....	12
3.4 Kunst und Künstler gemäß Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz .....	14
3.5 Künstler gemäß OECD-Musterabkommen .....	14
<b>4 Steuerpflicht in Österreich</b> .....	<b>16</b>
4.1 Beschränkte Steuerpflicht .....	16
4.2 Unbeschränkte Steuerpflicht .....	17
<b>5 Erklärungspflichtige Einkünfte - Einkunftsarten</b> .....	<b>18</b>
5.1 Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit - § 22 EStG .....	19
5.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - § 23 EStG .....	20
5.3 Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit - § 25 EStG .....	21
5.3.1 Abgrenzung bei Musikern/Musikgruppen .....	23
5.3.2 Abgrenzung bei Schauspielern .....	23
5.3.3 Abgrenzung bei Künstler mit Bühnendienstvertrag .....	23
5.3.4 Abgrenzung bei Bühnenbildnern, Kostümbildnern und Komponisten .....	24
5.3.5 Abgrenzung bei Mitgliedern von Orchestern, Ensembles und Chören .....	24
5.3.6 Abgrenzung bei Musiklehrern .....	24
5.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - § 28 EStG .....	25
5.5 Sonstige Einkünfte - § 29 EStG .....	25

<b>6</b>	<b>Einkommensermittlung .....</b>	<b>27</b>
6.1	Einnahmen.....	27
6.2	Betriebsausgaben/Werbungskosten .....	29
6.2.1	Nicht abzugsfähige Ausgaben .....	30
6.2.2	Abzugsfähige Ausgaben.....	30
6.2.3	Pauschalierungsmöglichkeiten - Werbungskostenpauschale.....	35
6.2.4	Pauschalierungsmöglichkeiten - Künstlerpauschalierung .....	36
6.3	Entnahmen.....	38
6.4	Steuerbefreiungen .....	38
6.4.1	Steuerbefreiungen aufgrund Einkommensteuergesetz .....	38
6.4.2	Steuerbefreiungen aufgrund sonstiger Gesetze .....	39
<b>7</b>	<b>Besteuerung .....</b>	<b>40</b>
7.1	Progressionsermäßigung.....	40
7.2	Pauschalbesteuerung bei kurzfristigen Dienstverhältnissen.....	41
7.3	Zuzugsbegünstigung.....	42
7.4	Liebhaberei .....	43
<b>8</b>	<b>International tätige Künstler – österreichisches Steuerrecht.....</b>	<b>45</b>
8.1	Beschränkt steuerpflichtige Künstler.....	46
8.1.1	Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit – Lohnsteuerabzug.....	47
8.1.2	Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – Besonderer Steuersatz.....	48
8.1.3	Entlastung der Quelle .....	49
8.2	Unbeschränkt steuerpflichtige Künstler .....	50
<b>9</b>	<b>International tätige Künstler – Doppelbesteuerungsabkommen.....</b>	<b>51</b>
9.1	Artikel 17 OECD-MA – Künstler und Sportler .....	52
9.1.1	Abgrenzung zu Artikel 14.....	53
9.1.2	Abgrenzung zu Artikel 7.....	53
9.1.3	Abgrenzung zu Artikel 15.....	54
9.1.4	Abgrenzung zu Artikel 12.....	54
9.1.5	Abgrenzung zu Artikel 21.....	54
9.1.6	Abgrenzung zu Artikel 19.....	54
9.1.7	Mischtätigkeiten .....	55
9.2	Artikel 23 OECD-MA – Vermeidung der Doppelbesteuerung .....	55
9.3	Vorgehensweise Abzugsteuer .....	56

<b>10 Beispiele .....</b>	<b>59</b>
10.1 Beschränkt steuerpflichtige Künstler.....	59
10.1.1 Fragestellung.....	59
10.1.2 Lösung.....	59
10.2 Unbeschränkt steuerpflichtige Künstler .....	62
10.2.1 Fragestellung.....	62
10.2.2 Lösung.....	63
<b>11 Fazit.....</b>	<b>68</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>69</b>

## Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGL	Bemessungsgrundlage
BMF	Bundesministerium für Finanzen
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
StGG	Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger
K-SVFG	Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz
Lit	Litera (Buchstabe)
LStR	Lohnsteuerrichtlinie
stRsp	ständige Rechtsprechung
SVA	Sozialversicherungsanstalt
Ts	Teilstrich
UStG	Umsatzsteuergesetz
Vgl.	Vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
ZBV	Zuzugsbegünstigungsverordnung

# 1 Einleitung

Wie der Titel meiner Masterarbeit „Künstlerbesteuerung in Österreich – Besteuerung des Einkommens bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht“ bereits erahnen lässt, gibt sie einen Überblick über die Besteuerung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern im Bereich der Einkommensteuer.

Im Steuerrecht werden zwei Sachverhalte unterschieden:

- Einkünfte als Künstler im Ertragsteuerrecht und
- Künstlerische Leistung im Umsatzsteuerrecht.

In dieser Arbeit wird lediglich das Ertragsteuerrecht behandelt.

Im heutigen Zeitalter gibt es sehr viele Möglichkeiten schnell von einem Ort zum Anderen zu reisen, die Aufenthaltsdauer eines Künstlers in einem Land ist meist kurz. An einem Tag tritt ein Künstler in Österreich auf, am nächsten Tag hat er einen Auftritt in Deutschland und schon zwei Tage später hat er die Möglichkeit in den Vereinigten Staaten von Amerika aufzutreten. Aufgrund der hohen Mobilität und Komplexität ist es besonders wichtig, die Einnahmen korrekt zu versteuern.

Vorerst werden in Kapitel 2 diverse Grundbegriffe erläutert, welche eine Voraussetzung für diese Masterarbeit darstellen. In Kapitel 3 werden die Begriffe „Kunst“ und „Künstler“ näher erläutert, da diese in den verschiedenen Gesetzen unterschiedlich definiert werden. Nachdem festgelegt wurde, wer unter den Begriff Künstler fällt, wird die Steuerpflicht in Österreich untersucht. Das österreichische Steuerrecht behandelt die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht und hat wesentliche Bedeutung für die Behandlung der Sachverhalte. Auf die erklärungspflichtigen Einkünfte wird im nächsten Abschnitt näher eingegangen. Das darauffolgende Kapitel beschäftigt sich mit der Einkommensermittlung. Was sind betriebliche Einnahmen? Welche Ausgaben können gegengerechnet werden? Was sind Entnahmen und gibt es sogar Steuerbefreiungen.

Nach der Ermittlung des Einkommens wird die Besteuerung des Einkommens aufgezeigt. Anschließend wird die Tätigkeit international auftretender Künstler im österreichischen Steuerrecht erläutert und darauffolgend wie diese im Zusammenhang mit dem Doppelbesteuerungsabkommen behandelt werden.

Am Ende dieser Arbeit werden zwei unterschiedliche Sachverhalte dargestellt. Zum Schluss wird im Fazit eine kurze Zusammenfassung der vorliegenden Masterarbeit geboten. Dem Leser soll ein umfänglicher Eindruck über die Rechtslage der Besteuerung von Künstlern in Österreich vermittelt werden.

## 2 Grundbegriffe

Im folgenden Kapitel werden Begriffe erklärt, welche für das Verständnis dieser Masterarbeit notwendig, aber nicht Hauptbestandteil, sind.

### 2.1 Wohnsitz

Gemäß § 26 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) begründet jemand seinen Wohnsitz dort, wo er eine Wohnung innehat. Hier ist es ausreichend, wenn Umstände erkennen lassen, dass er diese beibehalten und benutzen will.<sup>1</sup>

Wenn die Räumlichkeiten zum Wohnen bestimmt sind, also dementsprechend möbliert sind, obwohl diese nur als Urlaubs- oder Zweitwohnung dient, liegt gemäß § 26 BAO ebenso ein Wohnsitz vor.<sup>2</sup> Wenn es sich jedoch um eine leerstehende Wohnung handelt oder diese dauerhaft vermietet wird, liegt kein Wohnsitz vor.<sup>3</sup>

Es wird also auf die tatsächliche und nicht auf die rechtliche Verfügungsmacht abgestellt.<sup>4</sup>

### 2.2 Gewöhnlicher Aufenthalt

Ein gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) liegt vor, wenn Umstände erkennen lassen, dass sich die natürliche Person nicht nur vorübergehend in diesem Land aufhält, die körperliche Anwesenheit im Inland, Österreich, ist Voraussetzung.<sup>5</sup>

Wenn sich eine Person nun länger als sechs Monate in Österreich aufhält, wird automatisch von einem gewöhnlichen Aufenthalt ausgegangen. Um den gewöhnliche Aufenthalt widerlegen zu können, müssen Aufzeichnungen geführt werden.<sup>6</sup>

Wenn sich Personen also nur vorübergehend für Urlaube, Besuche, Geschäftsreisen im Inland aufhalten, auch wenn sie österreichische Staatsbürger sind, unterliegen sie nicht der unbeschränkten Steuerpflicht. Die Staatsbürgerschaft ist also nicht ausschlaggebend.<sup>7</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. BGBl. 1961/194 idF BGBl. 1988/412.

<sup>2</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 3.

<sup>3</sup> Vgl. *Doralt*, Steuerrecht 2016/17, (2016).

<sup>4</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 17.

<sup>5</sup> Vgl. BGBl. 1961/194 idF BGBl. 1988/412.

<sup>6</sup> Vgl. BGBl. 1961/194 idF BGBl. 1988/412.

<sup>7</sup> Vgl. <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/persoенliche-steuerpflicht.html> [Zugriff am 16.05.2016].

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass eine Person zwar mehrere Wohnsitze innehaben, jedoch nur ein gewöhnlicher Aufenthalt vorliegen kann.<sup>8</sup>

## 2.3 Gewinnfreibetrag

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG können natürliche Personen bei der Gewinnermittlung den Gewinnfreibetrag geltend machen. Der Gewinnfreibetrag mindert den Gewinn und reduziert dadurch die Steuerbelastung.<sup>9</sup>

Die Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 EStG ist der Gewinn jedoch ohne Veräußerungsgewinne gemäß § 24 EStG und Einkünfte auf die der besondere Steuersatz angewendet wird.<sup>10</sup>

Pro Veranlagungsjahr kann maximal ein Gewinnfreibetrag von 45.350,00 erzielt werden. Der Gewinnbeitrag ist wie folgt gestaffelt § 10 Abs. 1 Z 2 EStG:<sup>11</sup>

Für die ersten € 175.000,00 → 13,00 % Gewinnfreibetrag

Für die nächsten € 175.000,00 → 7,00 % Gewinnfreibetrag

Für die nächsten € 230.000,00 → 4,50 % Gewinnfreibetrag

Der sogenannte Grundfreibetrag wird bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 30.000,00 auch ohne Investitionen gewährt, das bedeutet, der maximale Grundfreibetrag beträgt € 3.900,00. Darüber hinaus sind Investitionen notwendig um den Gewinnfreibetrag geltend machen zu können.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> Vgl. <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/99/Seite.990076.html> [Zugriff am 20.01.2017]

<sup>9</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>10</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>11</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>12</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

## 2.4 Sonderausgaben

Sonderausgaben sind in § 18 EStG verankert und sind bei der Ermittlung des Einkommens abzugsfähig.<sup>13</sup>

Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 EStG sind zum Beispiel:<sup>14</sup>

- Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung,
- Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung,
- Kirchenbeiträge bis zu € 400,00,
- Steuerberatungskosten,
- Spenden für Umwelt-, Natur- und Artenschutz,...

Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurden die Topf-Sonderausgaben ab dem Veranlagungsjahr 2016 gestrichen. Die nähere Erläuterung ist nicht Teil dieser Masterarbeit.<sup>15</sup>

## 2.5 Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen sind gemäß § 34 EStG bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen. Nach Abzug der Sonderausgaben sind die außergewöhnlichen Belastungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen absetzbar. Es handelt sich um außergewöhnliche Belastungen wenn folgende Kriterien vorliegen:<sup>16</sup>

- Belastung muss außergewöhnlich sein,
- Belastung muss zwangsläufig erwachsen und der Steuerpflichtige kann sich aus dieser Pflicht nicht entziehen und
- Belastung muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einschränken.

Außergewöhnliche Belastungen gemäß § 34 EStG sind zum Beispiel:<sup>17</sup>

- Krankheitskosten,
- Begräbniskosten,
- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden,...

---

<sup>13</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>14</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2017/28.

<sup>15</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>16</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2012/112.

<sup>17</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2012/112.

## 2.6 Absetzbeträge

Gemäß § 33 Abs. 3 und Abs. 4 EStG gibt es folgende Absetzbeträge, welche von der zu zahlenden Steuer abgezogen werden:<sup>18</sup>

- Kinderabsetzbetrag
- Alleinverdienerabsetzbetrag
- Alleinerzieherabsetzbetrag

Liegt ein bestehendes Dienstverhältnis vor, stehen im Sinne des § 33 Abs. 5 und Abs. 6 EStG folgende Absetzbeträge zu:<sup>19</sup>

- Verkehrsabsetzbetrag
- Pensionistenabsetzbetrag

---

<sup>18</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>19</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

### 3 Begriffsbestimmung - Kunst und Künstler

Die Begriffe Kunst, Kunstwerk und künstlerische Tätigkeit finden in der Judikatur und Literatur keine allgemeine Definition. Auch in der Rechtsordnung wird der Terminus nicht einheitlich angewandt.<sup>20</sup>

Einer der Gründe dafür ist, dass sich Kunst auf emotionaler Ebene eines Menschen abspielt und daher sehr individuell ist. Auch die Tätigkeit, welche die Kunst mit sich bringt, ist sehr vielfältig und weist unterschiedliche Merkmale und Ausprägungen auf.

Je nachdem für welchen Rechtsbereich man eine Begriffsbestimmung benötigt, findet man unterschiedliche Kriterien, welche zur Beurteilung herangezogen werden.

In folgenden Rechtsbereichen werden die oben genannten Begriffe unterschiedlich ausgelegt:<sup>21</sup>

- Verfassungsrecht,
- Steuerrecht,
- Rechtsprechung,
- Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz,
- OECD-Musterabkommen,
- Urheberrecht oder
- Schauspielergesetz.

Das Urheberrecht und Schauspielergesetz werden in dieser Arbeit nicht näher erläutert.

#### 3.1 Kunst und Künstler im österreichischen Verfassungsrecht

Die Freiheit der Kunst gilt als Grundrecht und ist seit 1982 im österreichischen Verfassungsrecht § 17a Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger (StGG) verankert.<sup>22</sup> § 17a StGG besagt „*Das künstlerische Schaffen, die Vermittlung von Kunst sowie deren Lehre sind frei.*“<sup>23</sup> Näher wird der Kunstbegriff jedoch nicht definiert.<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 5.

<sup>21</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 5.

<sup>22</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 7.

<sup>23</sup> Vgl. StGG RGB1 1867/142 idF BGBl. 1982/262.

<sup>24</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 7.

## 3.2 Kunst und Künstler im österreichischen Steuerrecht

Das Steuerrecht versucht nicht, den Begriff „Kunst“ neu zu erfinden, sondern baut auf den verfassungsrechtlichen Grundlagen auf.<sup>25</sup>

Es gibt jedoch, ebenso wie im Verfassungsrecht, keinen einheitlichen Kunstbegriff. Auch keine allgemein gültigen Begriffe für „Künstler“, „Kunstwerk“ oder „künstlerische Tätigkeit“.<sup>26</sup>

Der Begriff „Kunst“ kann anhand verbindlicher Kriterien nicht gemessen werden. Auch aufgrund der historischen Entwicklungen lassen sich die Begriffe nicht einheitlich definieren. In jeder Epoche muss der Begriff neu ausgelegt werden. Aus diesem Grund werden zur Beurteilung einer künstlerischen Tätigkeit Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) oder vom Obersten Gerichtshof (OGH) herangezogen. Es wird versucht den Begriff so gut wie möglich zu spezifizieren.<sup>27</sup>

In strittigen Angelegenheiten müssen Sachverständige eingeschaltet werden, welche entscheiden, ob es sich um die Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit handelt.<sup>28</sup>

Ob man im Bereich der Ertragsteuern unter den Sachverhalt der Künstler fällt, kann weitreichende Folgen haben. Aus diesem Grund gibt es bestimmte Kriterien anhand deren „herausgefunden“ werden kann, ob die ausgeübte Tätigkeit, den Tätigkeiten als Künstler zuzurechnen ist.<sup>29</sup>

## 3.3 Kunst und Künstler in der Rechtsprechung

*„Nach der Rechtsprechung übt eine künstlerische Tätigkeit derjenige aus, der eine persönliche eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach (zum Beispiel Malerei, Bildhauerei, Musik, Architektur) aufgrund künstlerischer Begabung entfaltet.“<sup>30</sup>*

Sobald der Nachweis einer künstlerischen Hochschulausbildung vorliegt, wird der Künstlerstatus von der Finanzverwaltung nicht mehr angezweifelt.<sup>31</sup> Wenn kein Hochschulabschluss vorgewiesen werden kann, kann diesen eine künstlerische Begabung ersetzen.<sup>32</sup> In diesem Fall ist die Künstlereigenschaft jedoch schwerer nachzuweisen.<sup>33</sup>

---

<sup>25</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 10.

<sup>26</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 5.

<sup>27</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 11.

<sup>28</sup> Vgl. [http://www.schiffer.de/fileadmin/sci-templates/downloads/PFB-02-2010\\_33-39.pdf](http://www.schiffer.de/fileadmin/sci-templates/downloads/PFB-02-2010_33-39.pdf) [Zugriff am 8.5.2016]

<sup>29</sup> Vgl. Ehrke et al., Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 19.

<sup>30</sup> Vgl. Ehrke et al., Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 19.

<sup>31</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 13.

<sup>32</sup> Vgl. VwGH 17.9.1986, 84/13/0213.

<sup>33</sup> Vgl. Kalteis, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 13.

Ein künstlerischer Ruf und Teilnahme an künstlerischen Wettbewerben sind bei der Beurteilung zu beachten, aber alleine nicht ausreichend.<sup>34</sup>

Mitgliedschaften bei Berufsvereinigungen<sup>35</sup>, Urheber von Kunstwerken<sup>36</sup> oder der Künstlername sind ebenso lediglich Indizien welche zur Künstlerbeurteilung herangezogen werden können. Musiker, Dirigenten, Schauspieler und Regisseure müssen keine eigenschöpferischen Leistungen erbringen, sie werden auch dann als Künstler angesehen, wenn sie reproduzierende Tätigkeiten durchführen.<sup>37</sup>

Oft ist es aber trotz aller Indizien schwer zu beurteilen, ob ein Künstlerstatus vorliegt, aus diesem Grund wird der Künstlerstatus von der Finanzbehörde überprüft. Für die Überprüfung wird das Gesamtbild herangezogen, ein repräsentativer Querschnitt ist zu beurteilen.<sup>38</sup>

Bei folgenden Berufsgruppen liegt zum Beispiel keine künstlerische Tätigkeit vor:<sup>39</sup>

- Tonstudio, Tontechniker,<sup>40</sup>
- Artist,<sup>41</sup>
- Filmproduzent,
- Künstlerischer Berater, Kunstkritiker,<sup>42</sup>
- Konzertmanager,<sup>43</sup>
- Zauberkünstler,<sup>44</sup>
- Magier,<sup>45</sup>
- Fotograf, in Ausnahmefällen künstlerisch
- Berater auf künstlerischem Gebiet,<sup>46</sup>
- Humorist,<sup>47</sup>
- Kostümberater,<sup>48</sup>
- Varieteekünstler.<sup>49</sup>

---

<sup>34</sup> Vgl. VwGH 13.7.1962, 438/62.

<sup>35</sup> Vgl. VwGH 30.1.1962, 1302/61.

<sup>36</sup> Vgl. VwGH 2.12.1966, 1516/65.

<sup>37</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 20.

<sup>38</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 14.

<sup>39</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 5254.

<sup>40</sup> Vgl. VwGH 18.01.1989, 88/13/0169.

<sup>41</sup> Vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/0211.

<sup>42</sup> Vgl. VwGH 07.03.1984, 82/13/0180.

<sup>43</sup> Vgl. VwGH 30.06.1961, 2004/59.

<sup>44</sup> Vgl. VwGH 30.06.1994, 94/15/0090.

<sup>45</sup> Vgl. VwGH 12.12.1988, 87/15/0002.

<sup>46</sup> Vgl. VwGH 07.03.1984, 82/13/0180.

<sup>47</sup> Vgl. VwGH 23.10.1984, 84/14/0083.

<sup>48</sup> Vgl. VwGH 18.06.1962, 2407/59.

<sup>49</sup> Vgl. VwGH 20.11.1989, 88/14/0211.

### 3.4 Kunst und Künstler gemäß Künstler-Sozialversicherungsfondgesetz

Auch im Künstler-Sozialversicherungsfondgesetz (K-SVFG) wird der Künstlerbegriff definiert. Der Künstler-Sozialversicherungsfond (KSVF) stellt eine Verbindung zwischen Künstler und der Sozialversicherung dar. Darüber hinaus erhalten Künstler, unter bestimmten Voraussetzungen, Beitragszuschüsse zu Zahlungen an die Sozialversicherung.<sup>50</sup>

Auch für Notfälle hat der KSVF in Summe € 500.000,00 im Jahr für hilfsbedürftige Künstler zur Verfügung.<sup>51</sup> Um eine Unterstützung vom KSVF zu erhalten, muss man selbstständig erwerbstätiger Künstler und nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG) versichert sein.<sup>52</sup>

Aus diesem Grund wird der Künstlerbegriff auch im K-SVFG definiert. Gemäß § 2 (1) K-KSVFG ist ein/e Künstler/in, wer in folgenden Bereichen tätig ist beziehungsweise Kunstwerke schafft:<sup>53</sup>

- Bildende Kunst,
- Darstellende Kunst,
- Musik,
- Literatur,
- Filmkunst oder
- Zeitgenössischen Ausformungen der Bereiche der Kunst im Rahmen einer künstlerischen Tätigkeit.

### 3.5 Künstler gemäß OECD-Musterabkommen

Auch im OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung ist der Künstlerbegriff eigens definiert.

Personen, welche in der Öffentlichkeit vor Publikum auftreten, sind gemäß OECD-MA Künstler.<sup>54</sup> Ein weiteres Kriterium für den Künstlerstatus ist, dass der Auftritt einen unterhaltenden Charakter vorweisen muss. Gastredner bei einer Tagung treten zwar in der Öffentlichkeit vor Publikum auf, jedoch weisen sie keinen unterhaltenden Charakter auf.<sup>55</sup>

---

<sup>50</sup> Vgl. <http://www.ksvf.at/startseite.html> [Zugriff am 15.07.2016].

<sup>51</sup> Vgl. <http://www.ksvf.at/ein-notfall-was-nun-tun.html> [Zugriff am 15.07.2016].

<sup>52</sup> Vgl. <http://www.ksvf.at/kuenstlerInnen-beitragszuschuss-ruhendmeldung.html> [Zugriff am 15.07.2016].

<sup>53</sup> Vgl. K-SVFG BGBl. I 2000/131 idF BGBl. I 2015/15.

<sup>54</sup> Vgl. *Grossmann*, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis (1992), 32f.

<sup>55</sup> Vgl. BMF 26.03.1992, SWI, 128.

Auf die künstlerische Qualität kommt es, anders als im österreichischen Steuerrecht, nicht an.<sup>56</sup> Personen, welche nicht vor Publikum auftreten, sind gemäß Doppelbesteuerungsabkommen keine Künstler.

Darunter fallen folgende Berufsgruppen:<sup>57</sup>

- Maler,
- Bildhauer,
- Restauratoren,
- Fotografen,
- Modeschöpfer,
- Designer,
- Architekten,
- Schriftsteller und
- Komponisten.

---

<sup>56</sup> Vgl. Rief et al., Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 245.

<sup>57</sup> Vgl. Ehrke et al., Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 93.

## 4 Steuerpflicht in Österreich

Eines der Grundprinzipien im österreichischen Einkommensteuergesetz (EStG) ist die persönliche Steuerpflicht.<sup>58</sup> Gemäß § 1 Abs. 1 EStG sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig.<sup>59</sup> Die Steuerpflicht beginnt bei Geburt und endet mit dem Tod.<sup>60</sup>

§ 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht, diese werden im Folgenden näher erläutert.<sup>61</sup>

### 4.1 Beschränkte Steuerpflicht

Bei der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG wird kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland begründet. Man spricht vom sogenannten Territorialitätsprinzip, welches an die Nahebeziehung zum Staat Österreich anknüpft.<sup>62</sup>

Einkünfte, welche zu einer beschränkten Steuerpflicht in Österreich führen, befinden sich in § 98 EStG.<sup>63</sup> Darunter fallen folgende Einkünfte sobald die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder wurde.<sup>64</sup>

- Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft gemäß § 21 EStG
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 25 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG

In die beschränkte Steuerpflicht fallen zum Beispiel Personen, die in Österreich als Arbeitnehmer angestellt sind oder Einkünfte aus Österreich, wie zum Beispiel Pensionszahlungen der Sozialversicherungsanstalt (SVA), erhalten.

Unter gewissen Voraussetzungen haben nach § 1 Abs. 4 EStG auch beschränkt steuerpflichtige Personen die Möglichkeit, in die unbeschränkte Steuerpflicht zu optieren.

---

<sup>58</sup> Vgl. <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/persoenele-steuerpflicht.html> [Zugriff am 16.05.2016].

<sup>59</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2009/26.

<sup>60</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 17.

<sup>61</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2009/26.

<sup>62</sup> Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht (2014) 5.

<sup>63</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2014/105.

<sup>64</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2016/77.

In diesem Fall dürfen sie keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich begründen und Einkünfte im Sinne des § 98 EStG müssen vorliegen.

Eine weitere Voraussetzung ist, dass die erzielten Einkünfte im Kalenderjahr zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen müssen oder die Einkünfte, welche nicht der österreichischen Besteuerung unterliegen, € 11.000,00 nicht übersteigen. In diesem Fall würden trotzdem nur die Einkünfte, welche in Österreich erzielt werden, der Besteuerung unterzogen werden. Nähere Ausführungen würden jedoch den Rahmen dieser Masterarbeit übersteigen.<sup>65</sup>

Die Veranlagung beschränkter Steuerpflichtiger wird im Sinne des § 102 EStG durchgeführt.<sup>66</sup>

## 4.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Sobald eine natürliche Person ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet, liegt gemäß § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkte Steuerpflicht vor.<sup>67</sup>

Bei unbeschränkter Steuerpflicht spricht man vom Universalitätsprinzip, das bedeutet, dass das Welteinkommen der Besteuerung unterliegt, hier wird bei der Person angeknüpft. Unter Welteinkommen werden grundsätzlich alle in- und ausländische Einkünfte verstanden, welche die steuerpflichtige Person in einem Jahr erhält. Diese werden im nächsten Abschnitt näher erläutert.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Vgl. <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmer-pensionisten/persoennliche-steuerpflicht.html> [Zugriff am 16.05.2016].

<sup>66</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2016/117.

<sup>67</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2009/26.

<sup>68</sup> Vgl. Brähler, Internationales Steuerrecht (2014) 5.

## 5 Erklärungspflichtige Einkünfte - Einkunftsarten

Das Einkommen, welches innerhalb eines Kalenderjahres bezogen wird, unterliegt nach § 2 Abs. 1 EStG der Einkommensteuer. Unter Einkommen versteht man gemäß § 2 Abs. 2 EStG die Summe der Einkünfte, nach gegenrechnen der Verluste und Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Diese werden im Folgenden näher erläutert.<sup>69</sup>

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG unterscheidet das österreichische Steuerrecht 7 Einkunftsarten, welche sich in betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte gliedern. Die Aufzählung ist erschöpfend.<sup>70</sup>

Zu den betrieblichen Einkunftsarten zählen:<sup>71</sup>

- Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft § 21 EStG
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit § 22 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 23 EStG

Zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten zählen:<sup>72</sup>

- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit § 25 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen § 27 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 28 EStG
- Sonstige Einkünfte § 29 EStG

Sind Zugänge an Vermögen nicht von den oben genannten Einkünften umfasst oder sind nicht steuerbar, unterliegen diese nicht der Einkommensteuer.

Nicht zu den genannten Einkünften zählen zum Beispiel:<sup>73</sup>

- Erbschaften,
- Gewinne aus Glücksspielen und Wetten,
- Finderlohn,
- Bestimmte Preise,
- Private Schadensversicherung, außer man erhält die Versicherung in Rentenform.

---

<sup>69</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>70</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 101.

<sup>71</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>72</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>73</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 101.

Nicht steuerbare Leistungen sind zum Beispiel:<sup>74</sup>

- Lotteriegewinne und Gewinne aus Preisausschreiben,
- Preise, die durch das Allgemeinwissen erzielt werden,
- Preise, welche man für die Würdigung seiner Persönlichkeit oder für sein (Lebens-)Werk erhält.

Es gibt aber auch Preise, welche steuerbar sind und somit der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Dazu zählen:<sup>75</sup>

- Preise, welcher der Preisträger im Rahmen eines Wettbewerbs durch eine Jury für eine bestimmte Einzelleistung erhält. Diese Einnahmen sind den betrieblichen Einkünften zuzurechnen.
- Preise von Berufssportlern.
- Preisgelder für die Teilnahme an Unterhaltungsdarbietung.
- Preise, die nur eigenen Arbeitnehmern oder Geschäftspartnern zuerkannt werden.

Die für Künstler relevanten Einkunftsarten werden nun im Folgenden Abschnitt näher erläutert.

## **5.1 Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit - § 22 EStG**

Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit sind taxativ im § 22 EStG aufgelistet. In § 22 Abs. 1 EStG befinden sich die freiberuflichen Tätigkeiten.<sup>76</sup>

Die Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit sind in § 22 Abs. 1 lit a EStG verankert, ebenso wie Einkünfte aus:<sup>77</sup>

- wissenschaftlicher,
- schriftstellerischer
- unterrichtender oder
- erzieherischer Tätigkeit.

Oft ist die Abgrenzung, ob Einkünfte aus künstlerischer (selbstständiger) oder gewerblicher Tätigkeit vorliegen, schwer. Im Bereich der Musik ist der Qualitätsstandard und nicht die Art für die Künstlerbeurteilung ausschlaggebend.

---

<sup>74</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 101a.

<sup>75</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 101a.

<sup>76</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2016/117.

<sup>77</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 1996/ 117.

Auch Vorträge von Volks-, Pop- und Rockmusik, welche vordergründig zur Unterhaltung dienen, wurden in der Vergangenheit als Kunst anerkannt, solange ein bestimmter Standard nicht unterschritten wird.<sup>78</sup>

Bei klassischer Unterhaltungsmusik, wie sie zum Beispiel:

- bei Kirtagen,
- beim Heurigen,
- bei Tanzveranstaltungen oder
- ähnliche Veranstaltungen

zu finden ist, liegt eine gewerbliche Tätigkeit vor.

Wenn also dem Musikstück dem Anschein nach die künstlerische Eigenschaft fehlt, können aber bestimmte Eigenschaften für die künstlerische Tätigkeit sprechen.<sup>79</sup> Indizien welche auf eine künstlerische Tätigkeit hinweisen, wurden bereits in Kapitel „2.2.1. Kunst und Künstler in der Rechtsprechung“ näher erläutert.

Wenn ein Künstler eine künstlerische Hochschulausbildung abgeschlossen hat, geht die Rechtsprechung automatisch von einer künstlerischen Tätigkeit aus. Jedoch sind nicht alle Tätigkeiten, die der Steuerpflichtige ausführt, darunter zu subsumieren.

Liegen abgrenzbare Tätigkeiten vor, welche nicht in Zusammenhang zueinander stehen, sind diese einzeln zu beurteilen. Es besteht nämlich auch die Möglichkeit, dass eine Person mit Künstlereigenschaft eine andere berufliche Tätigkeit ausübt.<sup>80</sup>

## **5.2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb - § 23 EStG**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind im § 23 EStG verankert und werden wie folgt definiert: *„Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbstständige Arbeit anzusehen ist.“*<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> Vgl. VwGH 18.03.1997, 95/14/0157.

<sup>79</sup> Vgl. VwGH 26.06.2001, 97/14/0148.

<sup>80</sup> Vgl. VwGH 20.02.1996, 92/13/0084.

<sup>81</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. I 2015/163.

Daraus lassen sich folgende Kriterien ableiten:

- **Selbständig**  
Bei dem Kriterium „Selbstständigkeit“ stellt man auf die Abgrenzung zur Nichtselbstständigkeit ab. Liegt gemäß § 47 Abs. 2 EStG<sup>82</sup> kein Dienstverhältnis vor, geht man einer selbstständigen Tätigkeit nach.<sup>83</sup>
- **Nachhaltig**  
Ist aus der Tätigkeit eine Wiederholungsabsicht ersichtlich und werden gleichartige Handlungen bei selben Gegebenheiten ausgeführt, spricht man von einer nachhaltigen Betätigung. Die Dauer der Tätigkeit oder die Anzahl der Ausführung ist nicht ausschlaggebend. Ist keine Wiederholungsabsicht zu erkennen, liegt keine nachhaltige Tätigkeit vor.<sup>84</sup>
- **Gewinnabsicht**  
Von Gewinnabsicht spricht man, wenn nicht nur die anfallenden Kosten gedeckt werden sondern auch ein Überschuss aus der Tätigkeit erzielt wird. Nicht bei jeder einzelnen Tätigkeit muss ein Gewinn erzielt werden, es ist ausreichend wenn in Summe ein Überschuss erzielt wird.<sup>85</sup>
- **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**  
Wenn nach außen hin erkennbar ist, dass man bereit ist Güter- oder Leistungen auszutauschen, nimmt man am wirtschaftlichen Verkehr teil. Die Anzahl der Auftraggeber ist dabei nicht ausschlaggebend, ein Auftraggeber kann bereits ausreichend sein.<sup>86</sup>

Werden nun die soeben genannten Kriterien erfüllt und liegen keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit vor, erzielt man Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für selbstständige Künstler bedeutet das nun, wenn sie nicht die oben genannten künstlerischen Kriterien erfüllen, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.<sup>87</sup>

### **5.3 Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit - § 25 EStG**

Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit finden sich im § 25 EStG wieder.<sup>88</sup>

Ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG liegt vor, wenn der Dienstnehmer seine Arbeitskraft schuldet, das bedeutet, er ist dem Dienstgeber weisungsgebunden.<sup>89</sup>

---

<sup>82</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/34.

<sup>83</sup> Vgl. *Doralt*, EStG § 23 Rz 16.

<sup>84</sup> Vgl. *Doralt*, EStG § 23 Rz 43 – 48.

<sup>85</sup> Vgl. VwGH 28.01.1992, 88/14/0042.

<sup>86</sup> Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch Wien (1993) 864 f.

<sup>87</sup> Vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0077.

<sup>88</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/34

Ob zwischen den Vertragsparteien steuerlich ein Dienstverhältnis vorliegt, ist abhängig vom wirtschaftlichen Gehalt des Vertrages. Denn auch ein scheinbarer Werkvertrag kann unter gewissen Umständen als Dienstvertrag anzusehen sein. Dies ist dann der Fall, wenn die Merkmale, welche für nichtselbstständige Tätigkeit sprechen, überwiegen.<sup>90</sup>

Merkmale, welche für ein Dienstverhältnis sprechen:<sup>91</sup>

- Dauerschuldverhältnis  
Der Arbeitnehmer schuldet dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und muss die Arbeitsleistung persönlich verrichten.  
Im Gegensatz dazu handelt es sich bei einem Werkvertrag um ein Zielschuldverhältnis, bei welchem ein bestimmtes Werk geschuldet wird.<sup>92</sup>
- Weisungsgebundenheit  
Der Arbeitnehmer ist dem Arbeitgeber weisungsgebunden, es besteht ein persönliches Weisungsrecht. Es liegt eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vor.<sup>93</sup>
- Organisatorische Eingliederung  
Die organisatorische Eingliederung ist nicht in allen Fällen zutreffend,<sup>94</sup> aber es kann festgehalten werden, dass die Arbeitszeit, der Arbeitsort und die Arbeitsmittel vom Auftraggeber vorgegeben werden.<sup>95</sup>
- Fehlen eines Unternehmerrisikos  
*„Nach stRsp des VwGH (Hinweis E 21.12.1993, 90/14/0103) liegt ein Unternehmerrisiko insb dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiss, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen.“<sup>96</sup>*
- Entlohnung  
Ist man in einem aufrechten Dienstverhältnis erhält man einen fortlaufend gleichbleibenden Bezug. Natürlich ist es auch möglich, dass die Bezüge nicht gleichbleibend sind, wenn die Entlohnung zum Beispiel am wirtschaftlichen Erfolg gemessen wird.<sup>97</sup>

---

<sup>89</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/34.

<sup>90</sup> Vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0185.

<sup>91</sup> Vgl. Sailer et al., Die Lohnsteuer in Frage und Antwort (2001) 608 ff.

<sup>92</sup> Vgl. VwGH 09.07.1997, 95/13/0035.

<sup>93</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 935.

<sup>94</sup> Vgl. VwGH 18.10.1995, 94/13/0121.

<sup>95</sup> Vgl. VwGH 21.12.1993, 90/14/0103.

<sup>96</sup> Vgl. VwGH 23.05.2000, 97/14/0167.

<sup>97</sup> Vgl. VwGH 09.11.1994, 93/13/0310.

- Vertretung

Wenn sich ein Auftragnehmer vertreten lassen darf, spricht das gegen ein Dienstverhältnis. In diesem Fall liegt in der Regel ein Werkvertrag vor. Natürlich muss das wirtschaftliche Gesamtbild betrachtet werden.<sup>98</sup>

### 5.3.1 Abgrenzung bei Musikern/Musikgruppen

Wird ein Musiker oder eine Musikgruppe zu einer bestimmten Zeit, an einen bestimmten Ort, zu einem bestimmten Anlass gegen eine bestimmte Vergütung verpflichtet, spricht man nicht von einem Dienstverhältnis, da das Musikstück und nicht die Arbeitskraft geschuldet wird. Aber auch wenn ein ganz bestimmtes Musikstück geschuldet wird, unterstellt man diese Tätigkeit keinem Dienstverhältnis. Der vorgegebenen Veranstaltungszeit und dem vorgegebenen Veranstaltungsort kommt bei Künstlern keine entscheidende Bedeutung zu.<sup>99</sup>

Auch reproduzierende Künstler, welche sich an Vorgaben des Veranstalters halten müssen, erzielen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.<sup>100</sup>

Ein weiterer Punkt, welcher bei Künstlern kein Abgrenzungskriterium darstellt, ist die Befugnis sich vertreten zu lassen. Aus rein objektiver Sicht können sich Künstler nicht vertreten lassen.<sup>101</sup>

Auch das Unternehmerrisiko, welches ein sehr wesentliches Kriterium darstellt, trägt der Künstler. Denn wenn es dem Künstler, aus welchen Gründen auch immer, nicht möglich ist die vereinbarte Darbietung zu erbringen, hat er keinen Anspruch auf Entgelt.<sup>102</sup>

### 5.3.2 Abgrenzung bei Schauspielern

Bei Schauspielern mit Gastspielvertrag ist die Abgrenzung schwierig und nicht einheitlich gelöst. Ausschlaggebend ist, ob der Künstler in den Betrieb des Theaters eingegliedert ist und ob das Theater über die Arbeitskraft verfügen kann.<sup>103</sup>

### 5.3.3 Abgrenzung bei Künstler mit Bühnendienstvertrag

Wird ein Künstler für eine bestimmte Zeit verpflichtet und schuldet er persönliche Arbeitspflicht, geht man in der Regel von einer Arbeitnehmereigenschaft aus.

<sup>98</sup> Vgl. VwGH 23.05.2000, 97/14/0167.

<sup>99</sup> Vgl. VwGH 23.05.2000, 97/14/0167.

<sup>100</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 144.

<sup>101</sup> Vgl. *Doralt*, EStG § 47 Tz 79. VwGH 47/69.

<sup>102</sup> Vgl. VwGH 23.10.1990, 89/14/0102.

<sup>103</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 141.

Anzuwenden ist dies auch bei folgenden Schauspielern:

- Schauspieler bei Rundfunk,
- Schauspieler bei Fernsehen und
- Filmschauspieler.

Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Künstler kein Unternehmerrisiko trägt. Dies ist dann der Fall wenn er seine Gage auf jeden Fall ausbezahlt bekommt, auch wenn die Vorstellung abgesagt wird.<sup>104</sup>

#### **5.3.4 Abgrenzung bei Bühnenbildnern, Kostümbildnern und Komponisten**

Bei Bühnenbildnern, Kostümbildnern und Komponisten wird ein abgeschlossenes Werk geschuldet. Aus diesem Grund erzielt man bei diesen Tätigkeiten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.<sup>105</sup>

#### **5.3.5 Abgrenzung bei Mitgliedern von Orchestern, Ensembles und Chören**

Bei Mitgliedern von Orchestern, Ensembles und Chören ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich. Es ist zu prüfen ob die Kriterien, welche auf ein Dienstverhältnis schließen lassen, überwiegen oder ob die Kriterien der Selbstständigkeit zutreffen.<sup>106</sup>

#### **5.3.6 Abgrenzung bei Musiklehrern**

Folgende Kriterien sprechen für ein Dienstverhältnis:<sup>107</sup>

- Findet der Unterricht in Räumen der Musikschule statt.
- Werden die Musikinstrumente der Musikschule verwendet.
- Ist der Musiklehrer in den Betrieb der Musikschule eingegliedert.
- Wenn die Verwaltungsarbeit von der Musikschule übernommen wird, zum Beispiel vereinbart die Musikschule die Kursstunden.
- Eine bestimmte Stundenanzahl muss vom Musiklehrer erfüllt werden.

Folgende Kriterien sprechen für selbstständige Musiklehrer:<sup>108</sup>

- Höhe der Einkünfte hängt von den Kursstunden ab.
- Wenn der Musiklehrer verhindert ist, muss er selber für seine Vertretung sorgen.
- Und auch alle weiteren organisatorischen Tätigkeiten sind vom Musiklehrer selber zu tragen.

---

<sup>104</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 140.

<sup>105</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 142.

<sup>106</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 142.

<sup>107</sup> Vgl. LStR 2002 GZ 07 2501/4 - IV/7/01 idF GZ BMF - 010222/0088 - VI/7/2015 S558. Rz 1013.

<sup>108</sup> Vgl. VwGH 19.12.1990, 89/13/0131.

## 5.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - § 28 EStG

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 EStG gehören, sofern sie nicht Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 sind, folgende:

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten
- Einkünfte von Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen
- Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit
- Einkünfte aus der Gestattung der Verwertung von Rechten
- Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen<sup>109</sup>

Ob nun bei Künstlern zum Beispiel Einnahmen aus der Gestattung der Verwertung von Rechten zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu selbstständigen Einkünften führen, ist abhängig von der Subsidiarität. Auch wenn sie einzeln betrachtet als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen sind, sind sie in diesem Fall der Haupteinkunftsart zuzurechnen. Somit gehören Einnahmen aus der Urheberrechtsüberlassung durch Künstler in der Regel zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit.<sup>110</sup>

Früher wurde bei Erbschaften von Werken eines Künstlers die Rechtsansicht vertreten, dass es sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt. Auch wenn das Werk vom Erben überarbeitet wurde, hat dies nichts an dem Sachverhalt geändert, da keine eigenschöpferische Tätigkeit vorliegt.<sup>111</sup>

Eingeschränkt wird dies durch die Einkommensteuerrichtlinie. Die aktuelle Rechtsprechung sieht vor, dass aus der Verwertung der übergegangenen Urheberrechte nachträgliche Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit entstehen.<sup>112</sup>

## 5.5 Sonstige Einkünfte - § 29 EStG

Sonstige Einkünfte gemäß § 29 EStG sind:

- Wiederkehrende Bezüge,
- Einkünfte aus Spekulationsgeschäften iSd § 30 EStG,
- Einkünfte aus Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG,
- Einkünfte aus Leistungen,
- Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

---

<sup>109</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>110</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 23.

<sup>111</sup> Vgl. VwGH 18.9.1993, 414/52.

<sup>112</sup> Vgl. *Thiele*, Steuerliche Aspekte der Rechtsnachfolge bei Werkschöpfern, in ÖStZ (2002) 604.

Die aufgezählten Einkünfte haben keine Gemeinsamkeiten, aber die Einkommensteuerpflicht wird im § 29 EStG festgelegt, da sie nicht unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis Z 6 fallen.<sup>113</sup>

Bei Künstlern kann folgender Fall eintreten: Nur wenn der Empfänger eines Preises keinen Betrieb hat und jemand anderem einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, sind Einkünfte gemäß § 29 EStG denkbar.<sup>114</sup>

---

<sup>113</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2012/22.

<sup>114</sup> Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1993) 17.

## 6 Einkommensermittlung

Das Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG zu ermitteln.<sup>115</sup>

	Gesamtbetrag der Einkünfte nach Ausgleich mit Verlusten
-	Sonderausgaben § 18 EStG
-	Außergewöhnliche Belastungen §§ 34 und 35 EStG
-	Verrechenbare Verluste
-	Freibeträge §§ 105 und 106a EStG
<hr/>	
=	Steuerpflichtiges Einkommen

Gemäß § 2 Abs. 4 Z 1 EStG spricht man bei Einkünften aus

- Land- und Forstwirtschaft,
- Selbstständiger Arbeit und
- Gewerbebetrieb

von einem Gewinn welcher nach §§ 4 bis 14 EStG ermittelt wird.

Bei allen anderen Einkunftsarten spricht man von Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG.<sup>116</sup>

### 6.1 Einnahmen

Einnahmen/ Betriebseinnahmen haben bei jeder Gewinnermittlungsart die gleiche Bedeutung.

Alle Einnahmen, welche dem Betrieb zuzurechnen sind, fallen unter zu versteuernde Betriebseinnahmen. Dazu gehört auch die auf der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer, unabhängig davon, ob die Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt wird oder nicht.<sup>117</sup>

Bei Künstlern können bestimmte Einnahmen zu keiner Einkommensteuerpflicht führen.

Im Folgenden werden die Abgrenzungsfälle näher erläutert:

- Preise  
Ein Preis unterliegt dann der Ertragsteuer, wenn er als leistungsbezogenes Entgelt zu qualifizieren ist. Das ist dann der Fall, wenn der Künstler den Preis aufgrund eines Werkes oder einer besonderen Leistung erhält.<sup>118</sup>

<sup>115</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/163.

<sup>116</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/163.

<sup>117</sup> Vgl. VwGH 27.05.1987,84/3/0265.

<sup>118</sup> Vgl. Wieser, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil I, in Finanz-Journal Nr. 3/99, 63.

Wenn Preise nicht den betrieblichen Einkünften zuzurechnen sind und die Vergabe des Preises aufgrund einer Klassifizierung erfolgt, wie zum Beispiel bei einem Wettbewerb, fallen die Einkünfte unter § 29 EStG.<sup>119</sup>

Keine Einkommensteuerpflicht aber besteht, wenn Preise keinen Zusammenhang mit der Einkunftsart haben, zum Beispiel wenn der Preis für das Lebenswerk verliehen wird, um die Persönlichkeit zu würdigen.<sup>120</sup>

- Urheberrechtsverwertung  
Lizenzgebühren werden der Haupttätigkeit angerechnet.
- Einnahmen aus der Übertragung des Rechts am eigenen Bild und eigenen Namen  
Bei Künstlern ist das Einräumen von Persönlichkeitsrechten oder Übertagung aufgrund des Subsidiaritätsprinzips den Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit zuzurechnen. Für beschränkt steuerpflichtige Künstler fallen diese Einkünfte unter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z3 EStG.<sup>121</sup>
- Sponsor Einnahmen und Werbeleistungen  
Angemessene Leistungen, welche ein Künstler für den Sponsor erbringt, zählen zu den steuerpflichtigen Einnahmen.
- Sachleistungen  
Bei Sachleistungen ist zu untersuchen, ob sie als Entgelt zu qualifizieren sind. Wenn ja, hat die Bewertung mit den Mittelpreisen des Verbrauchsortes stattzufinden, also jener Wert der zu zahlen wäre, wenn man ihn kaufen müsste.<sup>122</sup>
- Auslagenersätze  
Erhält ein Künstler, im Rahmen seiner Tätigkeit, die Kosten für Unterkunft und Verpflegung ersetzt, sind diese nicht als Einnahme zu erfassen. Im Gegenzug dürfen auch keine Betriebsausgaben wie zum Beispiel Reisekosten angesetzt werden.<sup>123</sup>
- Schadenersatzleistungen  
Wenn Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit dem Betrieb stehen, stellen sie Betriebseinnahmen dar.<sup>124</sup>

Einnahmen liegen auch bei Pönale-Zahlungen vor.<sup>125</sup>

---

<sup>119</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 6608.

<sup>120</sup> Vgl. *Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil I, in Finanz-Journal Nr. 3/99, 63.

<sup>121</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 32.

<sup>122</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 138.

<sup>123</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 33.

<sup>124</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 1060.

<sup>125</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 1060.

Zum Beispiel, wenn der Konzertveranstalter die Veranstaltung absagen muss und davor vereinbart wurde, dass auch bei Nicht-Leistungserbringung des Künstlers das Honorar zu begleichen ist.<sup>126</sup>

Auch wenn man von der Versicherung eine Ersatzleistung für betriebliche Wirtschaftsgüter erhält, sind diese Leistungen steuerbar. Bei Musikern ist dies dann der Fall, wenn zum Beispiel ein Musikinstrument defekt ist.<sup>127</sup>

Sind Schadenersatzzahlungen nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, sind diese Leistungen nicht steuerbar.<sup>128</sup>

## 6.2 Betriebsausgaben/Werbungskosten

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind alle Aufwendungen oder Ausgaben, welche betrieblich veranlasst sind und keinem Abzugsverbot unterliegen, als Betriebsausgabe absetzbar.<sup>129</sup> Solange kein persönlicher Faktor hinzukommt ist ein mittelbarer Zusammenhang ausreichend.

Ob eine Ausgabe als betrieblich anzusehen ist, hängt nicht von folgenden Faktoren ab:<sup>130</sup>

- Wirtschaftlichkeit,
- Zweckmäßigkeit,
- Notwendigkeit oder
- Angemessenheit.

Die Faktoren können lediglich ein Indiz für private Ausgaben sein. Bei Nachfragen des Finanzamtes sind die geltend gemachten Ausgaben aber vorzuweisen oder müssen gegebenenfalls glaubhaft gemacht werden.<sup>131</sup>

Bei nicht selbstständiger Tätigkeit spricht man von Werbungskosten. Gemäß § 16 EStG fallen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zu den Werbungskosten.<sup>132</sup> Die Ableitung, ob es sich um beruflich veranlasste Ausgaben handelt, entspricht den Kriterien der betrieblichen Ausgaben.<sup>133</sup>

---

<sup>126</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 150.

<sup>127</sup> Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1993) 17.

<sup>128</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 150.

<sup>129</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/163.

<sup>130</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 36.

<sup>131</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 36.

<sup>132</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/163.

<sup>133</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 36.

### 6.2.1 Nicht abzugsfähige Ausgaben

Ausgaben und Aufwendungen welche mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, sind nach § 20 Abs. 2 EStG nicht abzugsfähig.<sup>134</sup>

Darunter fallen Ausgaben die in Verbindung mit steuerfreien Preisen, Prämien oder Stipendien stehen. Erhält der Steuerpflichtige Einnahmen, bei welchen gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) dem anderen Staat das Besteuerungsrecht zusteht, dürfen die Ausgaben dafür auch nicht in Abzug gebracht werden.<sup>135</sup>

Ausgaben, die der privaten und betrieblichen Sphäre zugeordnet werden können, sind ebenso nicht abzugsfähig, eine Aufteilung erfolgt nicht.<sup>136</sup>

### 6.2.2 Abzugsfähige Ausgaben

Im Folgenden werden abzugsfähige Ausgaben kurz erläutert:

- **Kleidung**  
Lediglich wenn es sich um typische Berufskleidung handelt, ist die Kleidung inklusive Reinigungskosten steuerlich absetzbar. Bei Kleidung mit Uniformcharakter, zum Beispiel die Tracht einer Volksmusikgruppe, die mit dem Gruppennamen bestickt ist.<sup>137</sup> Ein Frack eines Dirigenten ist nicht absetzbar, da der Frack auch privat verwendet werden kann. Kleidung ist nur dann absetzbar, wenn die private Verwendungsmöglichkeit ausgeschlossen ist.<sup>138</sup>
- **Studienreisen**  
Studienreisen sind dann abzugsfähig, wenn das Reiseprogramm auf den Tätigkeitsbereich der Teilnehmer abgestimmt ist und nicht auch andere Personen außer Künstler anspricht.<sup>139</sup>
- **Reisekosten**  
Um eine Reise steuerlich geltend machen zu können, müssen gewisse Faktoren vorliegen. Die Reise muss beruflich veranlasst sein, 25 km vom Tätigkeitsmittelpunkt entfernt stattfinden und mehr als 3 Stunden dauern. Bei Auslandsreisen muss die Dauer der Reise mindestens 5 Stunden betragen. Voraussetzung für die Absetzbarkeit der Reisekosten ist, dass die Kosten nicht vom Veranstalter übernommen werden.

---

<sup>134</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/118.

<sup>135</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 37.

<sup>136</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 36.

<sup>137</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 1574.

<sup>138</sup> Vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0198.

<sup>139</sup> Vgl. VwGH 18.2.999, 97/15/0092, 0093.

Zu den Reisekosten zählen:<sup>140</sup>

- Fahrtkosten,
- Verpflegungsmehraufwand und
- Nächtigungsaufwand.

- Arbeitszimmer

Das Thema „Arbeitszimmer“ ist ein sehr umstrittenes und wurde auch in den letzten Jahren immer wieder in der Rechtsprechung thematisiert. Im Wohnungsverband gelegene Räume, die von Anfang an nicht für die private Lebensführung bestimmt waren und nicht dafür geeignet sind, sind auf jeden Fall abzugsfähig. Darunter fallen zum Beispiel Film- und Tonaufnahmestudios, schallgeschützte Musikproberäume, wenn dies für die Ausübung der selbstständigen Tätigkeit notwendig ist.<sup>141</sup>

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG sind die Kosten für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband nicht steuerlich absetzbar.

Eine Ausnahme besteht dann, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:<sup>142</sup>

- Arbeitszimmer stellt den Mittelpunkt der Tätigkeit dar,
- Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit unbedingt notwendig ist,
- Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, ist nach dem VwGH zu prüfen. Auch ist zu prüfen, ob das Arbeitszimmer dem Berufsbild entsprechend, den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt.

In den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) werden Berufe angeführt bei welchen der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt:<sup>143</sup>

- Dirigent,
- Darstellender Künstler,
- Vortragender und
- Lehrer.

---

<sup>140</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 40.

<sup>141</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 325.

<sup>142</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/118.

<sup>143</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 329a.

Bei folgenden Tätigkeiten wird der Schwerpunkt der Tätigkeit in einem Arbeitszimmer gesehen:<sup>144</sup>

- Maler,
- Komponist,
- Bildhauer und
- Dichter.

Wenn nun ein Musiker in einem Arbeitszimmer übt und das Arbeitszimmer nicht schallgeschützt ist, wird es vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) nicht als solches anerkannt. Ein Übungszimmer eines Klavierlehrers in seinem Wohnungsverband wurde vom VwGH nicht anerkannt, da der Gerichtshof die Meinung vertritt, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit in der Musikschule liegt.<sup>145</sup>

- Computer

Wenn der Computer/Laptop samt Zubehör für die berufliche Tätigkeit notwendig ist, sind die Kosten für die Anschaffung steuerlich absetzbar. Da man Computer/Laptops auch privat nutzen kann, ist ein Privatanteil auszuscheiden. Die Lohnsteuerrichtlinien gehen davon aus, dass der Privatanteil für einen im Wohnungsverband aufgestellten Computer bei 40% liegt. Wenn man will, dass ein niedrigerer Anteil ausgeschieden wird, muss dieser nachgewiesen werden.<sup>146</sup>

- Fachliteratur

Wenn die angeschaffte Fachliteratur mit der beruflichen Tätigkeit in Verbindung gebracht werden kann, ist diese steuerlich absetzbar. Dies gilt auch bei nichtselbstständigen Steuerpflichtigen. Literatur, welche der Allgemeinbildung dient, ist nicht steuerlich absetzbar.<sup>147</sup>

- Krankheitskosten

Krankheitskosten fallen meist nicht unter Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Bei typischen Berufskrankheiten gibt es jedoch eine Ausnahme. Wenn zum Beispiel eine Sängerin Medikamente benötigt um ihre Stimme zu schonen, dann sind diese Medikamente absetzbar.<sup>148</sup>

---

<sup>144</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 329b.

<sup>145</sup> Vgl. VwGH 29.1.2003, 99/13/0076.

<sup>146</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 339.

<sup>147</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 43.

<sup>148</sup> Vgl. *Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil II, in *Finanz-Journal* 4/99, 101.

In einem anderen Fall wollte ein Schauspieler die Zahnsanierung steuerlich geltend machen, dies wurde vom VwGH nicht anerkannt. Der VwGH hat die Meinung vertreten, dass die kosmetische Veränderung des Äußeren keine Voraussetzung für die Aufrechterhaltung der betrieblichen Tätigkeit ist.<sup>149</sup>

Hierzu gibt es jedoch eine Entscheidung vom Verfassungsgericht aus dem Jahr 1995. Wenn Regisseure, Schauspieler oder Werbesprecher aufgrund einer defekten Zahnprothese Sprechstörungen haben, dürfen die Kosten für den Zahnersatz als betriebliche Ausgabe angesetzt werden. Voraussetzung ist aber, dass die Einschränkung ausschließlich bei der beruflichen Tätigkeit merkbar wird, zum Beispiel wenn man in ein Mikrophon spricht.<sup>150</sup>

- Musikinstrumente

Die Kosten für die Anschaffung von Instrumenten sind in der Regel für Musiker, auch bei nichtselbstständiger Tätigkeit, absetzbar. Musikinstrumente welche über € 400,00 kosten, sind über die Nutzungsdauer abzuschreiben. Musikinstrumente, die als Antiquität anzusehen sind, sind nicht abzuschreiben, da sie keinem Wertverzehr unterliegen.<sup>151</sup>

Wertvolle Musikinstrumente dürfen nicht automatisch als nicht abzugsfähig gewertet werden.<sup>152</sup> Ein neues Klavier ist gemäß Lohnsteuerrichtlinien über 20 Jahre abzuschreiben.<sup>153</sup>

- Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild

Auch wenn aufgrund des Berufes erhöhter Pflegeaufwand besteht, sind die Kosten nicht absetzbar. Aufwendungen für Bühnenschminke oder Bühnenfrisur sind jedoch steuerlich absetzbar.<sup>154</sup>

- Radio, Fernseher oder Videogerät

Die Kosten für Radio, Fernseher oder Videogerät werden der privaten Lebensführung zugerechnet. Nur wenn man nachweisen kann, dass man diese Geräte für rein berufliche Zwecke benötigt, sind sie steuerlich absetzbar.<sup>155</sup>

---

<sup>149</sup> Vgl. VwGH 21.12.1994, 93/13/0047.

<sup>150</sup> Vgl. VwGH 15.11.1995, 94/13/0142.

<sup>151</sup> Vgl. *Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil II, in Finanz-Journal 4/99, 99.

<sup>152</sup> Vgl. VwGH 29.11.1982, 17/2973/80 betreffend Konzertflügel.

<sup>153</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 383.

<sup>154</sup> Vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219.

<sup>155</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 4720,4741,4747. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231. VwGH 27.5.1999, 97/1501/42. VwGH 17.1.1994, 90/14/0211.

- Kulturveranstaltungen  
Ausgaben für Kulturveranstaltungen sind, gemäß der Rechtsprechung, auch bei Künstlern nicht abzugsfähig. Die Kosten werden der privaten Lebensführung angerechnet.<sup>156</sup> Auch wenn ein Künstler Eintrittskarten kauft und an einen Interessenten verschenkt wird die Ausgabe nicht als Betriebsausgabe anerkannt.<sup>157</sup>
- Sonderbetriebsausgaben  
Musiker sind oft Mitglied einer Künstlervereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, zum Beispiel OG oder GesbR. Kosten die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit anfallen, sind im Rahmen der Feststellung der Einkünfte der Personenvereinigung als Sonderbetriebsausgabe geltend zu machen und mindern den Anteil an Einkünften des Musikers.<sup>158</sup>
- Doppelte Haushaltsführung  
Durch teilweise häufig wechselnde Engagements eines Künstlers, kann es vorkommen, dass sich die Notwendigkeit eines Wohnsitzes am Ort der Tätigkeit ergibt.

In diesem Fall kann der zweite Haushalt steuerlich berücksichtigt werden. Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen:

- Rückkehr zum Familienwohnsitz kann nicht zugemutet werden.  
Beschäftigungsort ist in der Regel 80 km oder mehr als eine Stunde Fahrzeit vom Familienwohnsitz entfernt und entweder:
  - Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist nicht privat veranlasst oder
  - Verlagerung des Familienwohnsitzes ist nicht zumutbar. Wenn zum Beispiel das Arbeitsverhältnis auf vier bis fünf Jahre befristet ist oder der Tätigkeitsort ständig wechselt.

Wenn die Voraussetzungen nicht vorliegen, können zumindest die Ausgaben für die Zeitspanne, nach deren Ablauf die Wohnsitzverlegung zumutbar ist, steuerlich berücksichtigt werden.<sup>159</sup>

---

<sup>156</sup> Vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0198.

<sup>157</sup> Vgl. *Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil II, in *Finanz-Journal* 4/99, 101.

<sup>158</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 45.

<sup>159</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 341-352.

Folgende Ausgaben können steuerlich geltend gemacht werden:

- Aufwendungen für eine angemietete Wohnung, Kosten dürfen pro Monat €2.200,- nicht übersteigen.
- 1,5 % pro Jahr Abschreibung und Betriebskosten einer Eigentumswohnung. Die Anschaffung der Eigentumswohnung darf keinen privaten Hintergrund haben.
- Familienheimfahrten; wenn man verheiratet ist oder in einer ehelichen Gemeinschaft lebt, sind wöchentliche Heimfahrten absetzbar. Bei Alleinstehenden wird, sofern am Heimatort eine Wohnung vorhanden ist, eine monatliche Heimfahrt zugesprochen. Wenn man ein Engagement im Ausland hat, werden eine geringere Anzahl von Familienheimfahrten anerkannt.

Gemäß § 4 Abs. 1 Pendlerverordnung liegt ein Familienwohnsitz dort, wo ein Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen und einen Haushalt hat. Zu den engsten persönlichen Beziehungen zählen Familie und Freunde.

Bei dieser Bestimmung ist es unabhängig, ob man in einer Partnerschaft, Ehe oder in einer Lebensgemeinschaft lebt oder alleinstehend ist.<sup>160</sup> Der Haushalt wird begründet, wenn der Steuerpflichtige eine Wohnung hat, welche seinen Bedürfnissen entspricht.<sup>161</sup>

### **6.2.3 Pauschalierungsmöglichkeiten - Werbungskostenpauschale**

Tatsächliche Ausgaben müssen mit Einzelbelegen nachweisbar sein. Es gibt aber auch die Möglichkeit, Betriebsausgaben oder Werbungskosten pauschal geltend zu machen.

Wenn Einkünfte aus einem Dienstverhältnis vorliegen, gibt es gemäß Verordnung BGBl. 1993/32 für folgende Berufsgruppen Pauschalierungsmöglichkeiten:

- Artisten,
- Bühnengehörige, wenn sie dem Schauspielgesetz unterliegen, andere Personen welche auf der Bühne auftreten, Filmschauspieler und
- Musiker.

Der Werbungskostenpauschalbetrag beträgt fünf Prozent der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch € 2.628,00 pro Jahr gemäß § 1 Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätze für Werbungskosten.<sup>162</sup>

---

<sup>160</sup> Vgl. Pendlerverordnung BGBl. II 2013/276.

<sup>161</sup> Vgl. Pendlerverordnung BGBl. II 2013/276.

<sup>162</sup> Vgl. BGBl. II 2001/382 idF BGBl. II 2015/382.

Die Bemessungsgrundlage (BGL) für die Werbungskostenpauschale nach § 2 Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätze für Werbungskosten errechnet sich wie folgt:<sup>163</sup>

	Bruttobezüge (KZ 210 des Lohnzettelvordruckes)
-	steuerfreie Bezüge (KZ 215)
-	sonstige Bezüge (KZ 220)
<hr/>	
=	Bemessungsgrundlage

Wenn die Anstellung nicht ganzjährig vorliegt, ist der Pauschbetrag anteilig zu berücksichtigen. Angefangene Monate sind volle Monate. Der Pauschbetrag ist im Rahmen der Veranlagung geltend zu machen.<sup>164</sup>

Nur wenn die Tätigkeit zur Gänze nicht selbstständig ausgeführt wird, kann der Pauschbetrag in Anspruch genommen werden.<sup>165</sup>

Wenn man in der selbstständigen Tätigkeit ebenso den Durchschnittssatz vom Umsatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG anwendet, dann kann der Pauschbetrag für Werbungskosten trotzdem geltend gemacht werden.<sup>166</sup> Mit dem Pauschbetrag sind die Werbungskosten abgegolten.

#### **6.2.4 Pauschalierungsmöglichkeiten - Künstlerpauschalierung**

Die Pauschalierung kann von Künstlern und Schriftstellern in Anspruch genommen werden. Grundlage ist die VO BGBl 2000/417. Betriebsausgaben können in pauschaler Form geltend gemacht werden und müssen nicht nachgewiesen werden.

Wenn folgende Voraussetzungen vorliegen kann die Pauschalierung angewendet werden:<sup>167</sup>

- Selbstständige Ausübung einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 UStG – ermäßigter Umsatzsteuersatz
- Für die Tätigkeit darf keine Buchführungspflicht bestehen und auch freiwillig dürfen keine Bücher geführt werden
- Betriebsausgabenpauschale ist im E1a Formular anzugeben
- Ausgaben sind mit der Pauschale abgedeckt.

12 % der Umsätze aus der künstlerischen Tätigkeit können als Betriebsausgabe angesetzt werden, höchstens aber € 8.725,00 im Sinne des § 2 Abs. 2 letzter Satz Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung.<sup>168</sup>

<sup>163</sup> Vgl. BGBl. II 2001/382 idF BGBl. II 2015/382.

<sup>164</sup> Vgl. BGBl. II 2001/382 idF BGBl. II 2015/240.

<sup>165</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 419.

<sup>166</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 420.

<sup>167</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 4362.

<sup>168</sup> Vgl. BGB 1 II 2000/417 idF BGB 1 II 2001/416.

Mit dem Durchschnittsatz sind gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 bis Z 8 Künstler/Schriftsteller Pauschalierungsverordnung folgende Ausgaben abgegolten:<sup>169</sup>

- Für technische Hilfsmittel,
- Für Telefon und Büromaterial,
- Für Fachliteratur, Eintrittsgelder,
- Für Arbeitskleidung,
- Für Diäten (Tagesgelder),
- Für Arbeitszimmer, wenn Sie im Wohnungsverband liegen
- Für Bewirtung von Geschäftsfreunden und
- Für Betriebsausgaben welche nicht belegbar sind.

Zusätzlich zur Pauschale können folgende Ausgaben angesetzt werden:<sup>170</sup>

- Aus- und Fortbildungskosten,
- Aufwendungen für Musikinstrumente,
- Aufwendungen für nicht im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer,
- Fahrzeugkosten und andere Kosten im Zusammenhang mit Auftritten,
- Löhne und Honorare,
- Material- und sonstiger Herstellungsaufwand für Kunstwerke,
- Nächtigungskosten,
- Pflichtversicherungsbeiträge,
- Rechts und Beratungskosten,
- Vermittlungsprovision,
- Werbeaufwand, ausgenommen Geschäftsessen

Auch Personenvereinigungen können die Pauschale ansetzen. Der Pauschbetrag steht, unabhängig von der Anzahl der beteiligten Künstler, aber nur einmal zu.<sup>171</sup>

---

<sup>169</sup> Vgl. BGB 1 II 2000/417 idF BGB 1 II 2001/416.

<sup>170</sup> Vgl. BGB 1 II 2000/417 idF BGB 1 II 2001/416.

<sup>171</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 48.

## 6.3 Entnahmen

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Vermögenswerten Entnahmen, zum Beispiel:<sup>172</sup>

- Waren,
- Bargeld,
- Güter des Umlaufvermögens oder Anlagevermögens,
- Leistungen oder
- Nutzung der Wirtschaftsgüter.

Durch die Entnahme wird der steuerpflichtige Gewinn nicht gekürzt. Die Entnahme ist zum Zeitpunkt mit dem Teilwert anzusetzen.

Auch wenn ein Wirtschaftsgut privat genutzt wird, bleibt es im Betriebsvermögen, vorausgesetzt die betriebliche Nutzung überwiegt. Entsteht aus einer Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (betrieblicher Vorgang) ein Gewinn, ist dieser steuerpflichtig.<sup>173</sup>

## 6.4 Steuerbefreiungen

Sachverhalte welche nicht der Einkommensteuer unterliegen, befinden sich im § 3 EStG.<sup>174</sup>

### 6.4.1 Steuerbefreiungen aufgrund Einkommensteuergesetz

Erhält man zur unmittelbaren Förderung der Kunst, also zur Deckung von Aufwendungen, Bezüge aus öffentlichen Mitteln, sind diese gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit b EStG von der Einkommensteuer befreit.

Auch Zuwendungen einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung fallen in § 3 Abs. 1 Z 3 lit b EStG.<sup>175</sup>

Die Unmittelbarkeit der Förderung geht nicht eindeutig aus dem Gesetz hervor, die Judikatur ist heranzuziehen. Daraus lässt sich ableiten, dass der Künstler in die Lage gebracht werden soll, seine künstlerische Tätigkeit ausüben zu können, zum Beispiel der Kauf von Instrumenten.<sup>176</sup>

---

<sup>172</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2015/163.

<sup>173</sup> Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1993) 207.

<sup>174</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2016/77.

<sup>175</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. 2016/77.

<sup>176</sup> Vgl. *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe (1998) 150f, mit Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH.

Die erhaltene Förderung ist aber nur solange von der Einkommensteuer befreit, bis sie den endgültigen Aufwand abgibt. Bezüge welche man für seinen Lebensunterhalt erhält oder eine Entlohnung für künstlerisches Wirken sind einkommensteuerpflichtig, da sie die Kunst nur mittelbar fördern.<sup>177</sup>

Auch Förderungen aus öffentlichen Mitteln, die der Kunst im Ausland dienen sind gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit d EStG steuerfrei. Die Steuerfreiheit des Stipendiums tritt nur dann ein, wenn man die Tätigkeit im Ausland ausübt, nur Auslandsaufenthalte sind nicht ausreichend.<sup>178</sup>

In diesem Fall ist der mittelbare Zusammenhang mit der Kunst ausreichend. Die Steuerfreiheit tritt also auch ein, wenn man einen Zuschuss zum Bestreiten des Lebensunterhalts im Ausland erhält. Das Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten.<sup>179</sup>

#### **6.4.2 Steuerbefreiungen aufgrund sonstiger Gesetze**

Gemäß § 3 Abs. 3 Kunstförderungsgesetz sind Stipendien gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz und Preise gemäß § 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz einkommensteuerbefreit.<sup>180</sup>

Stipendien, insbesondere für Auslandsaufenthalte, sind in § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz verankert. Prämien und Preise für hervorragende künstlerische Leistungen, Staats-, Würdigungs- und Förderungspreise befinden sich in § 3 Abs. 1 Z 7 Kunstförderungsgesetz.<sup>181</sup> Erhält man Zuschüsse vom österreichischen Filminstitut im Sinne des § 2 Abs. 5 lit a und e Filmförderungsgesetz sind diese gemäß § 17 Abs. 2 Filmförderungsgesetz von der Einkommensteuer befreit.<sup>182</sup>

Folgende Zuschüsse sind von der Förderung umfasst:

- Stoffentwicklung gemäß § 2 Abs. 5 lit a Filmförderungsgesetz
- Gemäß § 2 Abs. 5 lit e Filmförderungsgesetz, die Weiterbildung von künstlerischen, technischen oder kaufmännischen Personen, wenn sie im Filmwesen tätig sind.<sup>183</sup>

Ausgaben, welche im Zusammenhang mit der Förderung stehen, dürfen nicht bei der Einkünfteermittlung in Abzug gebracht werden.<sup>184</sup>

---

<sup>177</sup> Vgl. BMF 29.3.1996, 11 0502/33-Pr 2/06.

<sup>178</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 37.

<sup>179</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 53.

<sup>180</sup> Vgl. BGBl. 1988/146 idF BGBl. 2015/91.

<sup>181</sup> Vgl. BGBl. 1988/146 idF BGBl. 2015/91.

<sup>182</sup> Vgl. BGBl. 1980/557 idF BGBl. 2014/81.

<sup>183</sup> Vgl. BGBl. 1980/557 idF BGBl. 2014/81.

<sup>184</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 4853-4855.

## 7 Besteuerung

Das österreichische Steuerrecht sieht gemäß § 33 Abs. 1 EStG sieben Steuersätze vor, welche progressiv gestaltet sind.

Mit 01.01.2016 wurden die Steuersätze herabgesetzt und der Eingangsteuersatz wurde von 36,5 % auf 25 % gesenkt.<sup>185</sup>

Die ersten € 11.000,00 unterliegen einer Einkommensteuer von 0 %.

€ 11.000,00 bis € 18.000,00 werden mit 25 % besteuert

Über € 18.000,00 bis € 31.000,00 werden mit 35 % besteuert

Über € 31.000,00 bis € 60.000,00 werden mit 42 % besteuert

Über € 60.000,00 bis € 90.000,00 werden mit 48 % besteuert

Über € 90.000,00 werden mit 50 % besteuert

Liegt das Einkommen aber über einer Million, beträgt der Steuersatz 55 %. Dieser Steuersatz ist bis 2020 anwendbar.<sup>186</sup>

Bei Künstlern kommt es bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens und der Besteuerung zu Besonderheiten. Diese werden im folgenden Abschnitt näher erläutert.

### 7.1 Progressionsermäßigung

Selbstständig tätige Künstler im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 UStG können gemäß § 37 Abs. 9 EStG einen Antrag auf gleichmäßige Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre stellen. Der Antrag muss in dem Jahr gestellt werden, welchem die Einkünfte zuzurechnen sind.<sup>187</sup>

Folgende Voraussetzungen müssen vorliegen um die Progressionsermäßigung anwenden zu können:

- Es müssen positive Einkünfte vorliegen, ein Verlust kann nicht verteilt werden.<sup>188</sup>
- Der Antrag ist nur bei der erstmaligen Veranlagung möglich. Im Zuge einer Betriebsprüfung wäre der Antrag zu spät.
- Der Antrag ist nicht zu widerrufen. Sobald der Antrag einmal gestellt wurde, kann man den Antrag nicht mehr zurückziehen.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> Vgl. <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/227/Seite.2270600.html> [Zugriff am 29.01.2017].

<sup>186</sup> Vgl. BGB 1 1988/400 idF BGB 1 | 2015/118.

<sup>187</sup> Vgl. BGB 1 1988/400 idF BGB 1 2014/105.

<sup>188</sup> Vgl. *Ryda/Langheinreich*, Verteilung der Einkünfte selbstständiger Künstler u. Schriftsteller, in *Finanz-Journal* Nr. 2/2002, 70.

Wenn der Antrag auf Verteilung der Einkünfte gestellt wird, werden die letzten zwei Kalenderjahre, welche vor dem Jahr liegen in welchem die Verteilung beantragt wird, wieder aufgenommen. Die Einkommensteuer in den jeweiligen Jahren wird neu festgesetzt. In diesem Fall müssen die Kriterien für die Wiederaufnahme im Sinne der BAO nicht vorliegen.<sup>190</sup>

Die Verteilung der Einkünfte kann auch durchgeführt werden, wenn der Künstler in den Jahren davor nicht selbstständig tätig war und dadurch keine Einkommensteuererklärung vorliegt. Das Gesetz setzt nicht voraus, dass in den Vorjahren Einkünfte erzielt wurden.<sup>191</sup>

Die Verteilung der Einkünfte sollte vor Antrag gut überlegt sein, da sie für den Steuerpflichtigen auch nachteilig sein kann.

## 7.2 Pauschalbesteuerung bei kurzfristigen Dienstverhältnissen

Bei Dienstverhältnissen welche nicht länger als eine Woche ununterbrochen ausgeübt werden, gibt es gemäß § 69 Abs. 1 EStG für bestimmte Gruppen die Möglichkeit, die Lohnsteuer mit einem Pauschbetrag abzuführen. Hier spricht man von sogenannten kurzfristigen Dienstverhältnissen.<sup>192</sup>

Musiker, Bühnengehörige, Artisten und Filmschaffende gehören zu dieser Gruppe.

Bei körperlich tätigen Arbeitnehmern beträgt der Pauschbetrag 7,5 %, bei den anderen Berufsgruppen 15 %. Die Bemessungsgrundlage ist der Bruttolohn. Des Weiteren, ist die Bestimmung nur anzuwenden wenn der Taglohn € 55,00 oder der Wochenlohn € 220,00 nicht übersteigt.<sup>193</sup>

Der Arbeitnehmer hat aber das Recht, auf die Pauschalbesteuerung zu verzichten und den normalen Lohnsteuertarif zu verlangen. Wenn die Pauschalbesteuerung angewendet wird, ist kein Lohnzettel an das Finanzamt zu übermitteln.<sup>194</sup>

---

<sup>189</sup> Vgl. *Hilber*, Die neue Künstlerbesteuerung in der Einkommensteuer, in *ecolex* 2001, 139.

<sup>190</sup> Vgl. *Hilber*, Die neue Künstlerbesteuerung in der Einkommensteuer, in *ecolex* 2001, 141.

<sup>191</sup> Vgl. *Doralt*, Gewinnrücktrag für alle? Zur Verteilungsbegünstigung für Künstler u. Schriftsteller, in *RdW* 5/2002, 310 f.

<sup>192</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>193</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/118.

<sup>194</sup> Vgl. LStR 2002, Rz 1170.

### 7.3 Zuzugsbegünstigung

Verlegt ein Künstler seinen Lebensmittelpunkt nach Österreich liegt ein Zuzug vor, die Aufgabe des Hauptwohnsitzes ist nicht Voraussetzung.<sup>195</sup>

Der Zuzug aus dem Ausland soll der Förderung der Kunst und dem öffentlichen Interesse dienen. Folgende Voraussetzungen müssen gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 bis Z 4 Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV 2016) vorliegen:<sup>196</sup>

- Die Tätigkeit, welche der Förderung der Kunst zugrunde liegt, ist eine künstlerische Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit a EStG.
- Es besteht ein öffentliches Interesse an der künstlerischen Tätigkeit.
- Zieht der Künstler nicht zu, würde die Förderung der Kunst nicht in dem Ausmaß eintreten.
- Der Künstler, welcher den Antrag auf Zuzug stellt, muss von großer internationaler Bedeutung sein.

Die Sondervorschriften der Zuzugsbegünstigung befinden sich im § 103 EStG und dienen dazu, die Mehrfachbelastung bei Einkünften, welche nicht durch im Inland ausgeübte Tätigkeiten generiert wurden, zu beseitigen.<sup>197</sup>

§ 103 Abs. 1 EStG besagt *„Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten.“*<sup>198</sup>

Gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 muss man vor Zuzügen den Antrag stellen, spätestens jedoch sechs Monate nach dem Zuzug.<sup>199</sup> Wird der Zuzug anerkannt ist die Zuzugsbegünstigung gemäß § 6 Abs. 2 ZBV 2016 für fünf Jahre anzuerkennen und kann in den § 6 Abs. 3 ZBV genannten Fällen vorzeitig beendet werden.<sup>200</sup>

---

<sup>195</sup> Vgl. *Doralt*, EStG, § 103 RZ 8, mit Verweis auf Lang, SWI 2000, 364.

<sup>196</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. I 2015/163.

<sup>197</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 60.

<sup>198</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. 8 2015/118.

<sup>199</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. I 2015/163.

<sup>200</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. I 2015/163.

Um die Mehrfachbelastung zu vermeiden, wird der in § 5 Abs. 1 ZBV genannte pauschale Durchschnittssatz von mindestens 15 % angewendet und gemäß § 5 Abs. 3 ZBV nach Ablauf des zehnten Kalenderjahres jährlich um zwei Prozent erhöht.<sup>201</sup>

Durch die Anwendung des Durchschnittsteuersatzes sind die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens bereits berücksichtigt § 5 Abs. 2 ZBV.<sup>202</sup>

Angewendet wird der Durchschnittssatz auf Einkünfte, die nicht unter Einkünfte im Sinne des § 98 EStG fallen und hinzugerechnet wird die Hälfte des in § 102 Abs. 3 EStG genannten Betrages. Gemäß § 102 Abs. 3 EStG sind bei der Berechnung der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen dem Einkommen € 9.000,00 hinzuzurechnen.<sup>203</sup>

## 7.4 Liebhaberei

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung liegt eine steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle dann vor, wenn ein Gesamtgewinn oder ein Überschuss über die Werbungskosten erzielt wird und die Tätigkeit nicht unter die Liebhaberei-Vermutung fällt.<sup>204</sup> Das bedeutet, auf Dauer muss ein positives Ergebnis erreicht werden.<sup>205</sup>

Wenn Verluste aus folgenden Betätigungen generiert werden, liegt im Sinne § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung Liebhabereivermutungen vor:<sup>206</sup>

- Bei Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nur für eine bestimmte Lebensführung eignen, zum Beispiel Luxusgüter.
- Ausübung einer Tätigkeit, die sich aufgrund einer bestimmten Neigung ergibt.
- Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Wird gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung aber in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn oder ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt, liegt gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung keine Liebhaberei vor.<sup>207</sup>

---

<sup>201</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>202</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>203</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2012/22.

<sup>204</sup> Vgl. Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1999/15.

<sup>205</sup> Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, 26.

<sup>206</sup> Vgl. Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1999/15.

<sup>207</sup> Vgl. Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1999/15.

Der Gesetzgeber räumt in § 2 Abs. 2 Liebhabereiverordnung einen Anlaufzeitraum von drei Jahren ab Beginn der Tätigkeit ein, d.h. Verluste werden in den ersten drei Jahren anerkannt. Wird die Tätigkeit jedoch von Beginn der Tätigkeit an als aussichtslos beurteilt, wird auch der Anlaufzeitraum nicht anerkannt.

Die Liebhabereibeurteilung ist gemäß § 3 Abs. 3 Liebhabereiverordnung für jede wirtschaftliche Einheit zu beurteilen.<sup>208</sup>

Zusammenfassend kann festgehalten werden, wenn mehrere Jahre Verluste aus der selbstständigen künstlerischen Tätigkeit generiert werden, besteht die Möglichkeit, dass die Tätigkeit vom Finanzamt nicht mehr anerkannt wird. Trifft dies zu, liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.<sup>209</sup>

---

<sup>208</sup> Vgl. Liebhabereiverordnung BGBL. 1993/33 idF BGBL. II 1999/15.

<sup>209</sup> Vgl. Liebhabereiverordnung BGBL. 1993/33 idF BGBL. II 1999/15.

## 8 International tätige Künstler – österreichisches Steuerrecht

Sobald Künstler ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründen, unterliegen sie dem österreichischen Steuerrecht.<sup>210</sup>

Da Künstler oft viele unterschiedliche Tätigkeits- und Aufenthaltsorte haben, sind im Gebiet der Steuererhebung häufig Probleme aufgetreten. Aus diesem Grund gibt es für beschränkt steuerpflichtige Künstler Sondervorschriften.<sup>211</sup>

Das österreichische Steuerrecht kennt, abgesehen von der Zuzugsbestimmung gemäß § 103 EStG, Sonderbestimmungen lediglich für beschränkt steuerpflichtige Künstler. Bei Künstlern tritt die beschränkte Steuerpflicht, ganz unabhängig, ob eine Betriebsstätte im Inland begründet wird, ein.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen Künstlern wird bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbstständiger Tätigkeit gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG die Einkommensteuer durch Steuerabzug in Höhe von 20 % gemäß § 100 Abs. 1 EStG einbehalten.<sup>212</sup>

Der volle Betrag der Einnahmen oder der Gewinnanteile unterliegt der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 2 EStG.<sup>213</sup> Wenn der Künstler vorweist, dass keine inländische Steuerpflicht vorliegt, kann er gemäß § 99 Abs. 1a EStG nach Ablauf des Veranlagungsjahres eine Erstattung der Steuer beantragen.<sup>214</sup>

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten müssen die steuerlichen Vorschriften für Künstler im Zusammenhang mit den von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) beurteilt werden.

Im OECD-Musterabkommen (OECD-MA) gibt es für Künstler einen eigenen Artikel.

Artikel 17 OECD-MA greift ganz unabhängig, ob der Künstler selbstständig, unselbstständig oder gewerblich tätig ist. Der Artikel besagt, dass vorrangig dem Tätigkeitsstaat, also dem Auftrittsstaat, das Besteuerungsrecht zusteht.<sup>215</sup>

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß OECD-MA wird in jedem Staat anders behandelt und ist nach Ansässigkeit des Künstlers zu beurteilen.

---

<sup>210</sup> Vgl. 4.2. Unbeschränkte Steuerpflicht.

<sup>211</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 87.

<sup>212</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>213</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>214</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>215</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, RZ 16.456.

Es gibt die Möglichkeit der Freistellungs- oder Anrechnungsmethode, diese werden im kommenden Kapitel näher erläutert.<sup>216</sup>

## 8.1 Beschränkt steuerpflichtige Künstler

Beschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn der Abgabepflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich begründet, jedoch über Einkünfte aus Österreich verfügt. Er ist somit nur mit den aus Österreich stammenden Einkünften steuerpflichtig.

In § 98 EStG sind die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aufgelistet. Hier werden keine neuen Einkunftsarten festgesetzt, sondern dieser verweist auf die Einkünfte im Sinne der §§ 21 bis 28 und §§ 30 und 31 EStG.<sup>217</sup>

§ 98 EStG stellt sicher, dass beschränkt Steuerpflichtige mit ihren Einkünften aus inländischen Quellen der inländischen Besteuerung unterliegen.<sup>218</sup>

§ 98 Abs. 1 Z 2 EStG verweist auf § 22 EStG. Nur wenn eine selbstständig ausgeübte künstlerische Tätigkeit im Inland ausgeführt wird, liegt gemäß § 98 Abs. 2 EStG beschränkte Steuerpflicht vor. Für nichtselbstständige künstlerische Tätigkeit gilt das Gleiche und ist in § 98 Abs. 4 EStG verankert.<sup>219</sup>

Im Inland wird im Sinne des § 98 Abs. 1 Z 2 Ts 1 EStG eine Tätigkeit dann ausgeführt, wenn der Künstler persönlich im Inland tätig war. Bei der Verwertung wurde der Künstler zwar nicht im Inland tätig, aber der wirtschaftliche Erfolg ist der Volkswirtschaft bestimmt und zählt gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 Ts 2 EStG auch zu den steuerpflichtigen Einkünften.<sup>220</sup>

Eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung kann im Inland nicht vorausgesetzt werden, aus diesem Grund können Auftritte von Künstler als typische Sachverhalte einer beschränkten Steuerpflicht angesehen werden.<sup>221</sup>

Diese Bestimmung führt in der Praxis häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten, da dieses Thema nicht näher gesetzlich spezifiziert wird.<sup>222</sup>

---

<sup>216</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>217</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2016/77.

<sup>218</sup> Vgl. EStR 2000, RZ 7903.

<sup>219</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2016/77.

<sup>220</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2016/77.

<sup>221</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 7914.

<sup>222</sup> Vgl. Ehrke et al., Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 93.

### 8.1.1 Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit – Lohnsteuerabzug

Beziehen Künstler aufgrund einer in Österreich ausgeübten Tätigkeit und/oder verwerteten Tätigkeit, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, sind diese Einkünfte gemäß § 70 Abs. 2 EStG dem Lohnsteuerabzug zu unterziehen.<sup>223</sup>

Auch hier sind, wie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmern, die Aufzeichnungspflichten im Sinne des § 76 EStG zu erfüllen. Der Arbeitgeber muss für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto erstellen und einen Lohnzettel ausstellen.<sup>224</sup>

Die Einbehaltung der Lohnsteuer erfolgt gemäß § 70 Abs. 2 Z 1 EStG und ist nach dem normalen Lohnsteuertarif §§ 33 bzw. 66 EStG zu besteuern.<sup>225</sup> Auch die Bestimmungen §§ 67 und 68 EStG über die Besteuerung der Weihnachtsremuneration und des Urlaubsgelds innerhalb des Jahressechstels kommen zur Anwendung.<sup>226</sup>

Aber für Personen, welche in den Tätigkeitsbereich des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallen, gibt es gemäß § 70 Abs. Z 2 EStG eine Sonderregelung. In den Tätigkeitsbereich des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG fallen Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbstständiger Tätigkeit als:<sup>227</sup>

- Schriftsteller,
- Vortragender,
- Künstler,
- Architekt,
- Sportler,
- Artist oder
- Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietung.

Für die genannten Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen wird im Sinne des § 99 Abs. 1 EStG die Einkommensteuer durch Steuerabzug, der sogenannten Abzugsteuer erhoben.<sup>228</sup>

Bei der Bruttoabzugsbesteuerung gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG beträgt der Steuersatz 20 % des vollen Betrages, Werbungskosten werden nicht berücksichtigt.

---

<sup>223</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>224</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2013/53.

<sup>225</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2013/53.

<sup>226</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2013/53.

<sup>227</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>228</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

Bei der Nettoabzugsbesteuerung können, wenn der Steuerpflichtige in der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig ist, Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Zieht der Arbeitgeber die Werbungskosten ab, beträgt die Lohnsteuer 25 % gemäß § 70 Abs. 2 Z 2 EStG letzter Satz.<sup>229</sup>

### **8.1.2 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – Besonderer Steuersatz**

Der besondere Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG kommt bei beschränkt Steuerpflichtigen Personen zur Anwendung und ist vom Leistungsempfänger einzubehalten. Durch Einbehaltung der Einkommensteuer liegt Endbesteuerung vor und dient dazu, die Steuersicherheit in Österreich zu gewährleisten.<sup>230</sup>

Der „Künstlerdurchgriff“ soll verhindern, dass die Pflicht zur Einbehaltung der inländischen Abzugsteuer umgangen wird, nur weil ein ausländisches Unternehmen dazwischen geschaltet wird. Der Künstlerdurchgriff findet seine Wirksamkeit durch den letzten Teil des Satzes in § 99 Abs.1 Z 1 EStG.<sup>231</sup>

Man unterscheidet den „echten“ Künstlerdurchgriff und den „unechten“ Künstlerdurchgriff. Beim „echten“ Künstlerdurchgriff wird der Steuerabzug auch durchgeführt, wenn das Entgelt nicht direkt an den Künstler, sondern an einen Dritten ausbezahlt wird.

Wird die Gesellschaft selber steuerpflichtig liegt der „unechte“ Künstlerdurchgriff vor.<sup>232</sup>

Für die Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer ist gemäß § 99 EStG der Empfänger der Leistung, also der Auftraggeber, verantwortlich.<sup>233</sup>

Im Sinne des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG ist es irrelevant wer die Vergütung für die Leistung erhält. Auch wenn zwischen dem Veranstalter und dem Künstler keine unmittelbare Rechtsbeziehung besteht da eine Künstlervermittlung dazwischen geschaltet ist, ist der besondere Steuerabzug durchzuführen.<sup>234</sup>

Gemäß der Bruttoabzugsbesteuerung ist die Abzugsteuer in Höhe von 20 % gemäß § 100 Abs. 1 EStG vom gesamten Betrag der Einnahmen (exklusive Umsatzsteuer) einzubehalten im Sinne des § 99 Abs. 2 Z 1 EStG. Reisekosten dürfen nicht abgezogen werden sondern sind ebenso der Abzugsteuer von 20 % zu unterziehen.<sup>235</sup>

---

<sup>229</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2015/163.

<sup>230</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>231</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>232</sup> Vgl. *Baldauf et al*, Jakob Einkommensteuergesetz 2015 (2015) § 99 Tz 15.

<sup>233</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>234</sup> Vgl. *Rief et al.*, Aktuelle Entwicklungen 258 mwN. Jirousek (1983), 201.

<sup>235</sup> Vgl. [http://www.wkv.at/sektionen/tf/pdf/Kuenstler\\_Sportler\\_Besteuerung.pdf](http://www.wkv.at/sektionen/tf/pdf/Kuenstler_Sportler_Besteuerung.pdf) [Zugriff am 28.01.2017].

Durch das Budgetbegleitgesetz 2007 ist seit 24. Mai 2007 auch eine Nettoabzugsteuer möglich. Hier hat man die Möglichkeit von den Einnahmen, die in Beziehung stehenden Ausgaben, geltend machen zu können. Gemäß § 100 Abs. 1 letzter Satz EStG beträgt die Abzugsteuer beim Nettoabzugsverfahren bei natürlichen Personen 25 %.<sup>236</sup>

Folgende Kriterien müssen vorliegen, um der Nettoabzugsbesteuerung im Sinne des § 99 Abs. 2 Z 2 EStG zu unterliegen:<sup>237</sup>

- Der Künstler muss in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum ansässig sein.
- Der auszahlenden Stelle sind die Ausgaben, vor Ausbezahlung der Gage, mitzuteilen. Das bedeutet, dass die Nettoabzugsbesteuerung nur angewendet werden kann, wenn der Künstler, welcher die Einkünfte erhält, eine schriftliche Mitteilung mit sämtlichen Ausgaben verfasst.
- Die Ausgaben übersteigen den Betrag von € 2.000,00
- Die Belege und die schriftliche Mitteilung sind aufzubewahren.<sup>238</sup>

Da der Abzugsverpflichtete für die Abfuhr der Abzugsteuer haftet, wird er die Ausgaben nur abziehen, wenn er diese auf Richtigkeit überprüft hat. Wenn der Abzugsverpflichtete aber die Ausgaben nicht abzieht, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit des Veranlagungsverfahrens gemäß § 102 Abs. 1 Z 3 EStG.<sup>239</sup>

### **8.1.3 Entlastung der Quelle**

Gemäß dem Künstler-Sportler-Erlass ist unter bestimmten Voraussetzungen eine Abzugsteuer gemäß § 99 EStG nicht einzubehalten. Dies soll eine Vereinfachung darstellen.

Wenn bei der nachträglichen Antragsveranlagung im Sinne des § 102 Abs. 1 Z 3 EStG keine Steuerschuld entsteht, kann, bei Vorliegen folgender Voraussetzungen, von der Einbehaltung der Abzugsteuer abgesehen werden.<sup>240</sup>

---

<sup>236</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>237</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>238</sup> Vgl. [http://www.wkv.at/sektionen/tf/pdf/Kuenstler\\_Sportler\\_Besteuerung.pdf](http://www.wkv.at/sektionen/tf/pdf/Kuenstler_Sportler_Besteuerung.pdf) [Zugriff am 28.01.2017].

<sup>239</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>240</sup> Vgl. BMF-010221/0684 –IV/4/2011.

Voraussetzungen:<sup>241</sup>

- Der beschränkt steuerpflichtige Künstler erhält maximal € 440,00 pro Veranstaltung beziehungsweise maximal € 1.000,00 pro Kalenderjahr vom selben Veranstalter.
- Der beschränkt steuerpflichtige Künstler gibt dem inländischen Veranstalter eine schriftliche Bestätigung, dass seine Einnahmen in Österreich im Kalenderjahr € 2.000,00 nicht übersteigen.
- Zusätzlich zu der schriftlichen Bestätigung legt der Veranstalter einen Nachweis über die Identität des Künstlers und die Angaben über Wohnort und Adresse seinen Unterlagen bei.

Für Musiker und Musikgruppen, die bei Tanzveranstaltungen auftreten oder wenn der beschränkt Steuerpflichtige unrichtige Angaben gemacht hat, ist die Vereinfachungsmaßnahme nicht anwendbar.<sup>242</sup>

## 8.2 Unbeschränkt steuerpflichtige Künstler

Wie bereits erwähnt unterliegen gemäß § 1 Abs. 2 EStG Personen, welche einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich begründen, der unbeschränkten Steuerpflicht.<sup>243</sup>

Das bedeutet, dass alle in- und ausländischen Einkünfte der Steuerpflicht unterliegen, ganz egal wo der Ort des Zuflusses der Einkünfte ist, man spricht vom sogenannten Universalitätsprinzip.<sup>244</sup>

Im Rahmen der Steuererhebung kommt es bei unbeschränkt steuerpflichtigen Künstlern zu keinen Besonderheiten. Die Veranlagungsvorschriften gemäß § 41 ff EStG kommen zur Anwendung. Bei Dienstverhältnissen kommen noch die Bestimmungen des § 47 ff EStG über den Lohnsteuerabzug zur Anwendung.<sup>245</sup>

---

<sup>241</sup> Vgl. Erlass des BMF vom 31.10.2005, BMF-010221/0684 –IV/4/2005, Erlass des BMF vom 10.03.2011, BMF-010221/0684 –IV/4/2011.

<sup>242</sup> Vgl. BMF-010221/0684 –IV/4/2011.

<sup>243</sup> Vgl. EStR 2000, RZ 7901.

<sup>244</sup> Vgl. *Ehrke et al.*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht (2003) 89.

<sup>245</sup> Vgl. BGBL. 1988/400 idF BGBL. I 2015/34.

## 9 International tätige Künstler – Doppelbesteuerungsabkommen

Einkünfte von Künstlern unterliegen einer eigenen DBA-rechtlichen Verteilungsnorm. Bei der Besteuerung von Künstlern kommt es in der Praxis häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten, aus diesem Grund wurde von der OECD ein eigener Artikel begründet.<sup>246</sup>

Mit diesem Artikel werden jedoch die Schwierigkeiten nicht gelöst, es wird lediglich normiert, dass dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Dem Quellenstaat steht das Besteuerungsrecht auch zu, da die Tätigkeit häufig in unterschiedlichen Ländern ausgeführt wird und der Ansässigkeitsstaat oft nicht verifiziert werden kann. Und so kann sichergestellt werden, dass die volle Erfassung der Einkünfte im Quellenstaat liegt.<sup>247</sup>

Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA besagt, *„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.“*<sup>248</sup>

Gemäß Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA *„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.“*<sup>249</sup>

Da dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht, stellt sich nun die Frage wie im Ansässigkeitsstaat damit umgegangen wird um die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Artikel 17 OECD-MA weist zwar dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zu, jedoch enthält er keinen Hinweis, dass im Ansässigkeitsstaat deshalb kein Steuerabzug durchzuführen ist. Für dieses Problem ist der Artikel 23 OECD-MA verantwortlich, welcher sich mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung befasst.<sup>250</sup>

---

<sup>246</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuerausschusses zu Art 17 OECD-MA 1992idF 1997 Rz 2.

<sup>247</sup> Vgl. OECD, Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities (1987) Rz 17f.

<sup>248</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>249</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>250</sup> Vgl. Schuch/Lang, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998), 66f.

## 9.1 Artikel 17 OECD-MA – Künstler und Sportler

Der Künstlerbegriff ist in Punkt 2.5. „Künstler gemäß OECD-MA“ bereits definiert. Ist man also auftretender Künstler vor Publikum, fällt man unter die Bestimmung des Artikel 17 OECD-MA und das Besteuerungsrecht steht dem Tätigkeitsstaat zu. Hierbei ist es irrelevant, ob es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Tätigkeit handelt.<sup>251</sup>

Künstler, welche nicht vor Publikum auftreten, sind in Artikel 7 OECD-MA oder Artikel 14 OECD-MA zu finden. In Artikel 7 OECD-MA sind Unternehmensgewinne erfasst und Artikel 14 OECD-MA ist bei Einkünften aus selbstständiger Arbeit anzuwenden. Wenn eine Betriebsstätte oder eine feste Einrichtung vorliegt, steht dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zu. Andernfalls hat der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen das Besteuerungsrecht.<sup>252</sup>

Aber auch der Artikel 15 OECD-MA, Einkünfte bei nichtselbstständiger Arbeit, kann zur Anwendung kommen.

Für Personen mit verwaltungsmäßiger oder unterstützender Funktion ist Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA nicht anwendbar.

Darunter fallen folgende Tätigkeiten:<sup>253</sup>

- Kameralleute bei Filmproduktionen,
- Produzenten,
- Filmregisseure,
- Choreographen,
- Technisches Personal,
- Begleittross einer Musikgruppe.

Eigentlich ist eine Aufgliederung dieser Tätigkeiten nicht notwendig, da es sich hierbei um keine unmittelbar in der Öffentlichkeit auftretenden Personen handelt. Aus dem Artikel 17 Abs. 1 OECD-MA lässt sich auch ableiten, dass der Künstler die Tätigkeit persönlich ausüben muss.<sup>254</sup>

---

<sup>251</sup> Vgl. Kommentar OECD-MA, Art. 17, Absatz 1 Z 1.

<sup>252</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>253</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 17 OECD-MA 1992 idF 1997, Rz 3.

<sup>254</sup> Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz 16.458.

Die Einkünfte eines Managers oder Agenten fallen demnach unter Artikel 7 OECD-MA, das bedeutet, dass die Einkünfte vermutlich nicht im Auftrittsstaat steuerpflichtig sind, da keine Betriebsstätte vorliegt.<sup>255</sup>

Wenn die Einkünfte nicht dem Künstler, sondern zum Beispiel, der Künstleragentur ausbezahlt werden, kommt der Künstlerdurchgriff gemäß Artikel 17 Abs. 2 OECD-MA zur Anwendung.<sup>256</sup> Artikel 17 OECD-MA verweist ausdrücklich auf die Verhältnisse zu anderen Verteilungsnormen. Auf die Abgrenzung wird im Folgenden eingegangen.

### **9.1.1 Abgrenzung zu Artikel 14**

Artikel 14 OECD-MA ist bei Einkünften aus selbstständiger Arbeit, wenn im Tätigkeitsstaat eine feste Einrichtung vorliegt, anzuwenden.

Das BMF hat bei einer zweimonatigen Ausstellung in einer Galerie und dem Verkauf aus der Galerie keine Betriebsstätte unterstellt, aus diesem Grund ist Artikel 15 OECD-MA anzuwenden. Hierbei hat es sich um eine Einzelentscheidung gehandelt.<sup>257</sup>

### **9.1.2 Abgrenzung zu Artikel 7**

Artikel 7 OECD-MA ist bei Unternehmensgewinnen anzuwenden. Im Sinne des Artikels 7 OECD-MA steht dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht nur dann zu, wenn eine Betriebsstätte vorliegt.<sup>258</sup>

Ist in Österreich ein Künstler als gewerblich zu qualifizieren, fällt er gemäß DBA aber trotzdem nicht unter Artikel 7 OECD-MA, sondern unter Artikel 17 OECD-MA, da das OECD-MA eine andere Künstlerdefinition hat.

Artikel 7 OECD-MA ist daher nur bei folgenden Sachverhalten anzuwenden:

- Wenn das anzuwendende DBA keinen Artikel 7 hat und keine selbstständige Tätigkeit gemäß Artikel 14 vorliegt.
- Wenn der Künstlerstatus nicht vorliegt, wenn der Künstler also nicht vor öffentlichem Publikum auftritt.
- Bei Künstlerzusammenschlüssen, bei welchen Artikel 14 nicht anwendbar ist.<sup>259</sup>

---

<sup>255</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 17 OECD-MA 1992 idF 1997 Rz 7.

<sup>256</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>257</sup> Vgl. BMF, SWI 1996, 347.

<sup>258</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>259</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

### **9.1.3 Abgrenzung zu Artikel 15**

Artikel 15 OECD-MA ist bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit anzuwenden.

Liegt nicht selbstständige Arbeit vor, hat der Tätigkeitsstaat erst das Besteuerungsrecht, wenn der Künstler mindestens 183 Tage vor Ort tätig ist. Dem Tätigkeitsstaat steht aber auch dann das Besteuerungsrecht zu, wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist. Artikel 15 OECD-MA ist also bei werkherstellenden, unselbstständigen Künstlern nicht anzuwenden.<sup>260</sup>

Manche Doppelbesteuerungsabkommen sehen zum Zwecke der Förderung des Kulturaustausches den Vorrang des Artikels 15 vor.<sup>261</sup>

### **9.1.4 Abgrenzung zu Artikel 12**

Artikel 12 OECD-MA ist bei Lizenzgebühren anzuwenden.

Die Verwertung von Rechten, welche aus einem öffentlichen Auftritt vor Publikum resultieren, fallen nicht unter Artikel 17 OECD-MA, sondern unter Artikel 12 OECD-MA. In diesem Artikel steht dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht nicht zu.

Die Verwertung von Urheberrechten an künstlerischen Werken fällt zum Beispiel unter den Artikel 12 OECD-MA.<sup>262</sup>

### **9.1.5 Abgrenzung zu Artikel 21**

Artikel 21 OECD-MA ist bei anderen Einkünften anwendbar.

Erhält man Zahlungen obwohl der öffentliche Auftritt vor Publikum abgesagt wurde, fallen diese Zahlungen unter Einkünfte gemäß Artikel 21 OECD-MA.<sup>263</sup>

### **9.1.6 Abgrenzung zu Artikel 19**

Im Artikel 19 handelt es sich um Einkünfte aus dem öffentlichen Dienst. Stehen Künstler im Dienste eines Staates und beziehen Einkünfte von diesem ist Artikel 17 OECD-MA nicht anwendbar. Dies gilt auch wenn Künstler bei Organisationen, welche aus öffentlichen Mitteln subventioniert sind, angestellt sind. In diesem Fall ist Artikel 19 OECD-MA anwendbar, dieser besagt, dass das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht.<sup>264</sup>

---

<sup>260</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>261</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>262</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>263</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art 17 OECD-MA 1992 idF 1997, Rz9.

<sup>264</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

### 9.1.7 Misch Tätigkeiten

Bei Misch Tätigkeiten führt ein Künstler Tätigkeiten aus, welche nur zum Teil unter Artikel 17 OECD-MA fallen.

Wenn zum Beispiel ein Schauspieler neben dem Auftritt in einem Film noch als Regisseur tätig ist, stellt sich die Frage wie dieser gemäß OECD-MA zu behandeln ist. Fällt die Tätigkeit überwiegend in Artikel 17 OECD-MA, also unterliegt überwiegend der darstellenden Natur, werden alle Tätigkeiten unter Artikel 17 OECD-MA subsumiert. Stellt die darstellerische Tätigkeit jedoch den geringeren Teil dar, sind die Einkünfte aufzuteilen. Ein Teil fällt dann unter Artikel 17 OECD-MA und der andere Teil kann unter Artikel 7 OECD-MA, Artikel 14 OECD-MA oder unter Artikel 15 OECD-MA fallen.<sup>265</sup>

Um etwaige Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, schließen Künstler mit dem Auftraggeber schon oftmals Mischverträge ab. Hier werden die Zahlungen, welche unter Artikel 17 OECD-MA fallen, und die restlichen Zahlungen getrennt ausgewiesen. Hier kann an die Ausführungen im OECD-Kommentar Artikel 12 angeknüpft werden, da diese allgemein gültig sind.<sup>266</sup> Dies würde zum Beispiel eintreten, wenn der auftretende Künstler noch Lizenzgebühren erhalten würde. Die Lizenzgebühren würden dann unter Artikel 12 OECD-MA fallen.

## 9.2 Artikel 23 OECD-MA – Vermeidung der Doppelbesteuerung

Es gibt zwei Möglichkeiten, die Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die erzielten Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit sind im Ansässigkeitsstaat gemäß Artikel 23 OECD-MA zu behandeln:<sup>267</sup>

- Progressionsvorbehalt – Artikel 23 Abs. 1 lit a OECD-MA <sup>268</sup>

Die Befreiungsmethode sieht vor, dass die Einkünfte, welche im Quellenstaat besteuert werden, in Österreich steuerfrei gestellt werden.<sup>269</sup>

Trotzdem sind die Einkünfte für den Ansässigkeitsstaat relevant, da die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt verbunden ist.

Das bedeutet, dass die Einkünfte für die Ermittlung des progressiven Steuersatzes relevant sind und diesen gegebenenfalls erhöhen.<sup>270</sup>

---

<sup>265</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art 17 OECD-MA 1992 idF 1997, Rz4.

<sup>266</sup> Vgl. Kommentar des OECD-Steuer Ausschusses zu Art 12 OECD-MA 1992 idF 1997, Rz11.

<sup>267</sup> Vgl. BGBl. III 2002/182 idF BGBl. III 2012/32.

<sup>268</sup> Vgl. *Bendlinger et al*, Internationales Steuerrecht (2014) Rz XIII/675.

<sup>269</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 34.

<sup>270</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 189.

- Anrechnung – Artikel 23 Abs. 1 lit b OECD-MA  
Bei der Anrechnungsmethode wird das gesamte Einkommen im Wohnsitzstaat besteuert und die ausländische Einkommensteuer wird auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet.<sup>271</sup> Die österreichische Einkommensteuer wird somit um die bereits im Ausland bezahlte Steuer reduziert.<sup>272</sup>

Der anrechenbare Höchstbetrag darf dabei nicht überschritten werden.<sup>273</sup>

### 9.3 Vorgehensweise Abzugsteuer

Gemäß OECD-MA steht das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu. Natürlich gibt es auch einige Abkommen, bei welchem dieses Prinzip nicht angewandt wird. Dies ist der Fall, wenn die Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln erfolgen, in diesem Fall liegt das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Künstlers.<sup>274</sup>

Nun wird die Vorgehensweise der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird, näher erläutert:<sup>275</sup>

#### 1. Schritt – Steuerausländer?

Im ersten Schritt ist zu prüfen ob ein steuerlicher Wohnsitz in Österreich vorliegt, die Staatsbürgerschaft ist nicht ausschlaggebend.

→ Liegt ein Steuerausländer vor, also kein Wohnsitz in Österreich, kommt der nächste Prüfschritt zur Anwendung.

#### 2. Schritt – In Österreich tätig?

Ist der Künstler nicht in Österreich tätig, ist weiter zu prüfen, ob Kunstwerke, welche im Ausland geschaffen wurden, in Österreich verwertet werden.

→ Liegt dies vor, ist mit Schritt 4 weiter zu machen.

→ War der Künstler in Österreich tätig ist, mit dem 3. Schritt fortzufahren.

---

<sup>271</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 34.

<sup>272</sup> Vgl. *Bendlinger et al.*, Internationales Steuerrecht (2014) Rz XIII/675.

<sup>273</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 7583.

<sup>274</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 33.

<sup>275</sup> Vgl. EStR 2000, Rz 33.

### 3. Schritt – Tätigkeit

Bei folgenden Tätigkeiten findet der Steuerabzug gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG keine Anwendung:<sup>276</sup>

- Diskussionsteilnehmer bei Symposium, Podiumsdiskussion,
- Autor für Katalogtexte,
- Übersetzer von Katalogtexten,
- Grafiker verkauft Plakatentwurf

Und folgende Tätigkeiten unterliegen der Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG:<sup>277</sup>

- Künstler, unterstützende tätig,
- Künstler, selbst auftretend,
- Vortragende, Architekten, Sportler, Artisten
- Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, zum Beispiel Regisseure, Kostümbildner

→ Liegt eine dieser Tätigkeiten vor ist mit Schritt 4 weiter zu machen.

### 4. Schritt – Prüfung, in welchem Staat steuerlich erfasst

In diesem Schritt ist zu prüfen ob das Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist. Als Hilfsmittel, ob Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommen vorliegen, kann hier eine Ansässigkeitsbestätigung dienen.

→ Ist das Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist mit Schritt 5 fortzufahren.

### 5. Schritt – Entlastung durch anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen

→ Liegt eine Entlastung durch das Doppelbesteuerungsabkommen vor, ist keine Abzugsteuer einzubehalten.

Voraussetzungen:

- Ansässigkeitsbestätigung
- Schriftliche Erklärung des Honorarempfängers, wenn die Obergrenze erreicht wird

→ Liegt keine Entlastung vor ist mit dem 6. Schritt weiter zu machen.

---

<sup>276</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

<sup>277</sup> Vgl. BGBl. 1988/400 idF BGBl. I 2010/111.

## 6. Schritt – Anwendbarkeit des Erlasses zur Abzugsteuer

Hier ist der Erlass des BMF zur Abzugsteuer (010221/0684-IV/4/2005) anwendbar.

Wenn folgende Voraussetzungen vorliegen, kann aus Vereinfachungsgründen der Einbehalt der Abzugsteuer unterbleiben:<sup>278</sup>

- Honorar maximal € 1.000,00 pro Veranstalter im Jahr ohne Spesenersatz
  - Schriftliche Erklärung des Honorarempfängers, dass die inländischen Einkünfte im Jahr € 2.000,00 nicht übersteigen
  - Nachweis von Unterlagen
    - Erklärung über inländische Einkünfte
    - Identitätsnachweis
    - Angabe über Wohnort und Adresse
- Wenn diese 3 Voraussetzungen nicht erfüllt sind, ist die Abzugsteuer einzubehalten
- Wenn diese 3 Voraussetzungen vorliegen und es sich um korrekte Erklärungen handelt, ist keine Abzugsteuer einzubehalten. Wenn an der Richtigkeit gezweifelt wird, ist Abzugsteuer einzubehalten.

---

<sup>278</sup> Vgl. BMF-010221/0684 –IV/4/2011.

## 10 Beispiele

Im Folgenden werden zwei Beispiele gelöst. Ein Beispiel mit beschränkter Steuerpflicht in Österreich und ein Beispiel mit unbeschränkter Steuerpflicht in Österreich.

### 10.1 Beschränkt steuerpflichtige Künstler

Ein österreichischer Veranstaltungsbetrieb engagiert eine australische Musikgruppe über eine deutsche Künstleragentur. Die Musikgruppe besteht aus zwei Künstlern. Die deutsche Künstleragentur tritt als reiner Vermittler auf.

Die Gage beträgt € 2.400,00, zusätzlich kommen € 4.000,00 an Reisekostenersatz hinzu. Der Gesamtbetrag beläuft sich auf € 6.400,00 und wird an die deutsche Künstleragentur überwiesen. Dieser Betrag wird wie folgt aufgeteilt.

	<b>Musiker A</b>	<b>Musiker B</b>
Gage	€ 1.500,00	€ 900,00
Reisekosten	€ 2.000,00	€ 2.000,00
Gesamt	€ 3.500,00	€ 2.900,00

#### 10.1.1 Fragestellung

Wer ist der Besteuerung zu unterziehen?

Die deutsche Künstleragentur oder die australischen Künstler?

Liegt die Besteuerung in Österreich, ist das österreichische Steuerrecht anzuwenden?

Die Problematik mit der Doppelbesteuerung ist zu beleuchten und die Möglichkeit zur Erhebung der Steuer ist zu ermitteln.

#### 10.1.2 Lösung

##### 1. Schritt – **Steuerausländer?**

Im ersten Schritt ist zu prüfen, ob die deutsche Künstleragentur oder die Musiker der Besteuerung unterzogen werden.

Da der Künstlerdurchgriff zur Anwendung kommt, werden die Musiker der Besteuerung unterzogen. Die deutsche Künstleragentur, welche die Zahlungen erhält, unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht.

Auch wenn der inländische Veranstalter in keiner direkten Vertragsbeziehung mit den Künstlern steht, ist er für die Besteuerung der Künstlereinkünfte verantwortlich.

→ Da Steuerausländer vorliegen, kommt der nächste Prüfschritt zur Anwendung.

## 2. Schritt – **In Österreich tätig?**

Ja, die Musiker waren in Österreich tätig → aus diesem Grund ist bei Schritt 3 weiter zu prüfen.

## 3. Schritt – **Tätigkeit**

Da es sich bei den Musikern um auftretende Künstler handelt, unterliegen sie der Abzugsteuer gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG.

→ Da die Tätigkeit unter den Sachverhalt der Abzugsteuer fällt, ist mit Schritt 4 fort zu fahren.

## 4. Schritt – **Prüfung in welchem Staat steuerlich erfasst**

Da die Künstler in Österreich tätig waren, liegt gemäß § 98 Abs. 1 Z 2 Ts 1 EStG beschränkte Einkommensteuerpflicht vor.

Da weder eine Betriebsstätte noch eine feste Einrichtung in Österreich vorausgesetzt wird, kann der Auftritt der Musiker als „typischer“ Sachverhalt einer beschränkten Steuerpflicht angesehen werden. → Steuerpflicht in Österreich liegt vor.

## 5. Schritt – **Entlastung durch anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen**

In dem vorliegenden Fall liegt keine Entlastung durch das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Australien vor.

Mit dem Verweis in Artikel 17 DBA Österreich-Australien auf ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates (Österreich) und der Befreiungsmethode gemäß Art 23a DBA Österreich – Australien welcher den Ansässigkeitsstaat (Australien) verpflichtet, die Musiker von der Besteuerung freizustellen, wird das Besteuerungsrecht in Österreich nicht eingeschränkt.

## 6. Schritt – **Anwendbarkeit des Erlasses zur Abzugsteuer**

Nachdem nun festgestellt wurde, dass Österreich uneingeschränkt das Besteuerungsrecht zusteht, muss die zustehende Steuer ermittelt werden.

Bei Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit, welche im Inland ausgeübt oder verwertet wird, ist gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG die Abzugsteuer einzubehalten.

Bei Musiker A wird die Bruttomethode angewendet. Da der österreichische Veranstalter verabsäumt hat, die Abzugsteuer in Höhe von 20 % direkt von der Gage abzuziehen und nur den reduzierten Betrag an die deutsche Agentur zu überweisen, kam der erhöhte Steuersatz von 25 % zur Anwendung.

Neben der Gage sind auch die Reisekosten miteinzubeziehen, die Bemessungsgrundlage liegt somit bei € 3.500,00.

$€ 3.500,00 * 25 \% = € 875,00$  → diese sind an das Betriebsfinanzamt des österreichischen Veranstalters, also des Auftraggebers, abzuführen.

Bei Musiker B kommt ebenso die Bruttomethode zur Anwendung. Nur kann in diesem Fall der Künstler-Sportler-Erlass angewendet werden, da die Gage € 1.000,00 nicht übersteigt.

Das bedeutet, wenn Musiker B schriftlich erklärt, dass seine Einkünfte in dem relevanten Kalenderjahr in Österreich € 2.000,00 nicht übersteigen, kann die Einbehaltung der Steuern entfallen. Zusätzlich muss der Veranstalter den Nachweis über die Identität und Angaben über Wohnort und Adresse des Künstlers in seinen Unterlagen ablegen. Zum Nachweis über die Identität ist eine Kopie des Reisepasses ausreichend. → Dies wurde in diesem Beispiel korrekt durchgeführt.

$€ 2.900,00 + 0 \% = € 0,00$  → Da die Voraussetzungen des Künstler-Sportler-Erlasses erfüllt sind, kann die Einhebung der Abzugsteuer unterbleiben.

## 10.2 Unbeschränkt steuerpflichtige Künstler

Herr A ist Schauspieler auf Theaterbühnen und Sänger. Er begründet seinen Wohnsitz in Österreich und erzielt folgende Einkünfte:

- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit – Inland  
Bei Theater X ist er von 01.06.2016 bis 30.06.2016 als Schauspieler angestellt und erhält ein Gehalt von € 3.500,00.  
Bei Theater Y ist er von 15.08.2016 bis 31.08.2016 als Schauspieler angestellt und erhält ein Gehalt von € 1.000,00.
- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit – Ausland  
Der Künstler erhält von der deutschen Rentenversicherung monatlich € 900,00; davon bezahlt er € 500,00 pro Jahr an die gewerbliche Sozialversicherung.
- Er bezieht folgende Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit als Sänger (Auftritte Live auf einer Bühne):

### **Einnahmen:**

Tantiemen	€ 1.000,00
Honorare Inland	€ 20.000,00
Honorare Deutschland	€ 4.500,00
Honorare Polen	€ 1.900,00

### **Ausgaben:**

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	€ 300,00
Fahrtspesen	€ 790,00
Reisekosten Inland	€ 1.200,00
Reisekosten Deutschland	€ 1.100,00
Reisekosten Polen	€ 900,00
Telefon 100 %	€ 120,00
Internet 100 %	€ 240,00
Steuerberatungskosten	€ 900,00
Sozialversicherung	€ 4.000,00
Fortbildungskosten	€ 130,00

Annahme:

Herr A hat keine Einkommensteuervorauszahlung geleistet und auch bei den angeführten Dienstverhältnissen wurde von den Arbeitgebern keine Lohnsteuer einbehalten.

Die Ausländersteuer wurde vom Veranstalter in Deutschland und Polen bereits einbehalten.

### 10.2.1 Fragestellung

Wie sind die genannten Einkünfte zu behandeln?

Wie hoch ist das zu versteuernde Einkommen?

Wie hoch ist die österreichische Einkommensteuer?

## 10.2.2 Lösung

### Einkünfte aus selbstständiger Arbeit – In- und Ausland

Im ersten Schritt erstelle ich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2016 für die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.

#### Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 01.01.2016 – 31.12.2016

	AUSGABEN	EINNAHMEN
<b>EINNAHMEN</b>		
Honorare Inland		€ 20.000,00
Tantiemen		€ 1.000,00
Honorare Deutschland		€ 4.500,00
Honorare Polen		€ 1.900,00
<b>AUSGABEN</b>		
GWG	€ 300,00	
Fahrtspesen	€ 790,00	
Reisekosten Inland	€ 1.200,00	
Reisekosten Deutschland	€ 1.100,00	
Reisekosten Polen	€ 900,00	
Telefon 80 %	€ 96,00	
Internet 80 %	€ 192,00	
Steuerberatungskosten	€ 900,00	
Sozialversicherung	€ 4.000,00	
Fortbildungskosten	€ 130,00	
	€ 9.478,00	€ 27.400,00
Gewinn	€ 17.922,00	
	€ 27.400,00	€ 27.400,00

Im nächsten Schritt wird kontrolliert, ob die Künstlerpauschalierung vorteilhafter als die tatsächlichen Kosten ist:

<b>AUSGABEN</b>	Ohne Künstlerpauschale	Mit Künstlerpauschale
GWG	€ 300,00	Abgegolten
Fahrtspesen	€ 790,00	Abgegolten
Reisekosten Inland	€ 1.200,00	Abgegolten
Reisekosten Deutschland	€ 1.100,00	Abgegolten
Reisekosten Polen	€ 900,00	Abgegolten
Telefon 80 %	€ 96,00	Abgegolten
Internet 80 %	€ 192,00	Abgegolten
Steuerberatungskosten	€ 900,00	€ 900,00
Sozialversicherung	€ 4.000,00	€ 4.000,00
Fortbildungskosten	€ 130,00	€ 130,00
<b>12% Pauschale</b>		<b>€ 3.288,00</b>
<b>Gesamt</b>	<b>€ 9.478,00</b>	<b>€ 8.318,00</b>

Wie aus der Berechnung ersichtlich ist, ist in diesem Fall die Künstlerpauschalierung nicht vorteilhaft → tatsächliche Kosten werden angesetzt.

Nachdem festgestellt wurde, dass die Künstlerpauschalierung nicht angewendet werden soll, wird im nächsten Schritt der Auslands-Sachverhalt dargestellt.

#### **Ermittlung der Auslandseinkünfte**

	€	€
<b>Deutschland</b>		
Honorare Deutschland	€ 4.500,00	
Reisekosten Deutschland	€ 1.100,00	
		€ 3.400,00
<b>Polen</b>		
Honorare Polen	€ 1.900,00	
Reisekosten Polen	€ 900,00	
		€ 1.000,00
<b>Gesamt</b>		<b>€ 4.400,00</b>

Die ausländischen Einkünfte in Höhe von € 4.400,00 betreffen Auftritte in Deutschland und Polen, da es sich um Auftritte vor Publikum in der Öffentlichkeit handelt, ist Artikel 17 DBA Österreich-Deutschland und DBA Österreich-Polen anwendbar. Dieser besagt, dass dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Und gemäß Artikel 23 DBA Österreich-Deutschland und DBA Österreich-Polen sind die ausländischen Einkünfte in Österreich mittels Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen.

Der Betrag von € 4.400,00 ist in folgenden Erklärungsformularen des Finanzamtes einzutragen:

- KZ 9030 im E1a und
- KZ 440 im E1.

Da die ausländischen Einkünfte in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angeführt sind, müssen sie im Formular E1a als „auszuscheidender Gewinn“ eingetragen werden.

### **Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit – Inland**

Die Lohnzettel der Dienstverhältnisse sind beim Finanzamt hinterlegt und müssen nicht erst erfasst werden. Da Herr A der Berufsgruppe für Bühnengehörige angehört, kann überprüft werden, ob die Werbungskostenpauschale nach § 2 Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten angesetzt werden kann.

Berechnung der Pauschale

<b>Lohnzettel</b>	<b>Zeitraum</b>	<b>KZ 210</b>	<b>KZ 215</b>	<b>KZ 220</b>	<b>BGL</b>	<b>5%</b>
Theater X	01.06 – 30.06	3.500,00			3.500,00	175,00
Theater Y	15.08 - 31.08	1.000,00			1.000,00	50,00
<b>Gesamt</b>						<b>225,00</b>

Da aber bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit die tatsächlichen Kosten angesetzt werden, darf die Werbungskostenpauschale für Bühnengehörige nicht geltend gemacht werden.

### **Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit – Ausland**

Im Jahr 2016 erhält der Künstler € 10.800,00 von der Rentenversicherung aus Deutschland. Davon entrichtete Beiträge für die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft betragen € 500,00.

Gemäß Artikel 18 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland sind Ruhegehälter einer gesetzlichen Sozialversicherung in Deutschland zu versteuern. Österreich nimmt gemäß § 23 Abs. 2 lit 1 DBA Österreich-Deutschland die Einkünfte von der Besteuerung aus.

→ € 10.800,00 sind in KZ 453 und 791 im L1i einzutragen und

→ € 500,00 sind in die KZ 493 im L1i einzutragen

## Einkommensteuerberechnung 2016

2016	EUR	EUR
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit		11.764,00
Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit		<u>4.500,00</u>
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b>18.022,00</b>
Sonderausgaben § 18 EStG		
Sonderausgabenpauschale	60,00	
Absetzbare Topfsonderausgaben		<u>- 60,00</u>
<b>Einkommen</b>		<b>17.962,00</b>
+ Progressionseinkünfte		<u>14.628,00</u>
<b>Bemessungsgrundlage für Steuersatz</b>		<b>32.590,00</b>
0 % für die ersten € 11.000,00		0,00
25 % für die weiteren € 7.000,00		1.750,00
35 % für die weiteren € 13.000,00		4.550,00
42 % für die restlichen € 1.590,00		668,00
Steuersatz $6.968,00/32.590,00 = 21,38 \%$		
Steuer gem. § 33 EStG 21,38 % von	17.962,00	<u>3.840,00</u>
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>		<b>3.840,00</b>
Verkehrsabsetzbetrag		<u>- 400,00</u>
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		3.440,00
<b>Einkommensteuer</b>		<b>3.440,00</b>
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		0,00
<b>Abgabenschuld</b>		<b>3.440,00</b>

Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit stimmen in der Einkommensberechnung nicht mit dem Gewinn aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung überein, da bei den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit der Grundfreibetrag von 13 % berücksichtigt wurde.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit berechnen sich wie folgt:

→ € 13.522,00 - 13 % = € 11.764,00

Progressionseinkünfte berechnen sich wie folgt:

Auch bei den ausländischen Einkünften wird der Grundfreibetrag berücksichtigt.

$$\rightarrow \text{€ } 4.400,00 - 13 \% = \text{€ } 3.828,00$$

$$\rightarrow \text{€ } 10.800,00 + 3.828,00 = \text{€ } 14.628,00$$

Die Einkünfte des Herrn A betragen € 17.962,00 hinzu werden die ausländischen Einkünfte gerechnet. Somit beträgt die Bemessungsgrundlage für den Steuersatz € 32.590,00. Die Einkommensteuer beträgt € 3.840,00 nach Abzug der Absetzbeträge beträgt die zu entrichtende Einkommensteuer 2016 € 3.440,00.

## 11 Fazit

In dieser Masterarbeit wurde ein Überblick über die Behandlung beschränkter und unbeschränkt steuerpflichtiger Künstler in der Einkommensteuer gegeben.

Künstler haben viele Möglichkeiten um Einnahmen zu lukrieren, sei es im In- oder im Ausland. Oft üben sie nicht nur eine Tätigkeit aus, sondern sind zum Beispiel Schauspieler und Sänger zugleich, oder haben Einkünfte aus selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit.

Am Ende eines Jahres müssen die verschiedenen Einnahmequellen zusammengefasst und steuerlich korrekt behandelt werden. Natürlich besteht die Möglichkeit, dass unterjährig auch schon Steuern abgeführt werden müssen, zum Beispiel im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder wenn Einkommensteuervorauszahlungen geleistet werden.

Spätestens beim Jahresabschluss müssen alle Einkünfte in einen „Topf“ geschmissen werden und ergeben die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer.

Auch die ausländischen Einkünfte müssen korrekt erfasst werden. Aus diesem Grund muss eruiert werden, ob bereits Abzugsteuer einbehalten wurde und wie der jeweilige Sachverhalt korrekt in Österreich zu behandeln ist. Eine Doppelbelastung soll auf jeden Fall vermieden werden. Dies geschieht anhand der Regelung in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen welches grenzüberschreitende Sachverhalte klärt und die Doppelbesteuerung vermeidet.

Wie man sieht handelt es sich um ein sehr komplexes Thema, welches die Kenntnis vieler gesetzlicher Bestimmungen und Verordnungen erfordert um einen korrekten Jahresabschluss erstellen zu können.

# Literaturverzeichnis

## Literatur

*Baldauf/Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner*, Jakob Einkommensteuergesetz 2015, 8. Auflage, Wien 2015.

*Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage, Wien 2014.

*Brähler*, Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberatung, 8. Auflage, Wiesbaden 2014.

*Doralt*, EStG-Kommentar, 7. Auflage, Wien 2003.

*Doralt*, Gewinnrücktrag für alle? Zur Verteilungsbegünstigung für Künstler u. Schriftsteller, RdW 5/2002.

*Doralt*, Steuerrecht 2016/17, 18. Auflage, Wien 2016.

*Doralt/Ruppe*, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts Band I, 11. Auflage, Wien 2013.

*Ehrke/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 1. Auflage, Wien 2004.

*Ehrke/Freudhofmeier/Linzner-Strasser/Toifl/Vrignaud*, Künstler und Sportler im nationalen und internationalen Steuerrecht, 3. Auflage, Wien 2011.

*Grossmann*, Die Besteuerung des Künstlers und Sportlers im internationalen Verhältnis, Bern/ Wien 1992.

*Hilber*, Die neue Künstlerbesteuerung in der Einkommensteuer, ecolex 2001.

*Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe, Wien 1998.

*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, Wien 1993.

*Rief*, Künstler und Sportler in: Gassner/ N. Lang/ Lechner (Hrsg.), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, Wien 1994.

*Ryda/Langheinreich*, Verteilung der Einkünfte selbstständiger Künstler, Schriftsteller gem. § 37 Abs. 9 EStG, in Finanz-Journal Nr. 2/2002.

*Sailer/Bernold/ Mertens/ Kranzl*, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Wien 2001.

*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, Köln 1998.

*Schuch/Lang*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998.

*Thiele*, Steuerliche Aspekte der Rechtsnachfolge bei Werkschöpfern, ÖStZ 2002.

*Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil I, FJ 3/99.

Wieser, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil II, FJ 4/99.

### **Gesetze/ Verordnungen**

Abkommen zwischen der Republik Österreich und Australien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, BGBl. 1988/400.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III 2002/182.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl. 1988/400.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO), BGBl. 1961/194.

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung - BAO), BGBl. 1988/412.

Bundesgesetz über die Errichtung eines Fonds zur Förderung der Beiträge der selbstständigen Künstler zur gesetzlichen Sozialversicherung (Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetz - K-SVFG), BGBl. I 2000/131.

Bundesgesetz vom 25. Feber 1988 über die Förderung der Kunst aus Bundesmitteln (Kunstförderungsgesetz), BGBl.. 1988/146.

Bundesgesetz vom 25. November 1980 über die Förderung des österreichischen Films (Filmförderungsgesetz), BGBl. 1980/557.

Protokoll zwischen der Republik Österreich und der Republik Polen zur Abänderung des am 13. Jänner 2004 in Wien unterzeichneten Abkommens \*1) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 161/2008

Staatsgrundgesetz vom 21. December 1867, über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder. RGB1. 1867/142.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Künstlern und Schriftstellern (Künstler/Schriftsteller-Pauschalierungsverordnung), BGBl. II 2000/417.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten, BGBl. II 2001/382.

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabeiverordnung), BGBl. 1993/33.

Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBL. II 2013/276.

### **Richtlinien/ Erlässe**

Einkommensteuerrichtlinie 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015 vom 25. August 2015.

Künstler-Sportler-Erlass, GZ BMF-010221/0684-IV/4/2005 vom 31. Oktober 2005.

Lohnsteuerrichtlinie 2002, GZ 07 2501/4-IV/7/01 idF GZ BMF-010222/0082-VI/7/2016 vom 16. Dezember 2016.

### **VwGH Entscheidungen**

*Bundeskanzleramt der Republik Österreich*, <https://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>.

### **Internet**

*Bundeskanzleramt*, [help.gv.at](https://www.help.gv.at),  
<https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/99/Seite.990076.html> [Zugriff am 20.01.2017]

*Bundesministerium für Finanzen*, BMF, <https://www.bmf.gv.at/steuern/arbeitnehmerpensionisten/persoenliche-steuerpflicht.html> [Zugriff am 16.05.2016].

*IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH*, IWW Institut,  
[http://www.schiffer.de/fileadmin/sci-templates/downloads/PFB-02-2010\\_33-39.pdf](http://www.schiffer.de/fileadmin/sci-templates/downloads/PFB-02-2010_33-39.pdf) [Zugriff am 08.05.2016].

*Wachermayr*, Künstler-Sozialversicherungsfond, <http://www.ksvf.at/startseite.html> [Zugriff am 15.07.2016].

*Wirtschaftskammer Österreich*, WKO,  
[https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Internationales-Steuerrecht/Unternehmerische-Taetigkeit-im-Ausland/Konsequenzen\\_grenzueberschreitender\\_unternehmerischer\\_Taet.html](https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Internationales-Steuerrecht/Unternehmerische-Taetigkeit-im-Ausland/Konsequenzen_grenzueberschreitender_unternehmerischer_Taet.html) [Zugriff am 20.01.2017]