



**Universität
Zürich^{UZH}**

Besteuerung von Künstlern und Sportlern im Zeitalter der Digitalisierung

im Herbstsemester 2021

Prof. Dr. iur. Madeleine SIMONEK

vorgelegt von :

Matias Jaime CHRISTIE COTERA

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis.....	IV
Verzeichnis mit Internetquellen.....	V
I. Einleitung.....	1
II. Grundsätze des schweizerischen Steuerrechts zur Besteuerung von Künstlern und Sportlern	2
A. Besteuerung von in der Schweiz ansässigen Künstlern und Sportlern	2
B. Besteuerung von nicht in der Schweiz ansässigen Künstlern und Sportlern.....	3
C. Pauschalbesteuerung für nicht in der Schweiz ansässige Künstler und Sportler	4
III. Grundsätze des internationalen Steuerrechts zur Besteuerung von Künstlern und Sportlern	7
IV. Begriff des Künstlers und Sportlers nach innerstaatlichem und internationalem Recht	9
A. Begriff des Künstlers	9
B. Begriff des Sportlers.....	11
V. Begriff und Ermittlung der Einkünfte von Künstlern und Sportlern nach innerstaatlichem und internationalem Recht.....	12
A. Steuerpflichtige Einkünfte.....	12
1. Einkünfte von Künstlern oder Sportlern.....	12
a) Einkünfte aus künstlerischen oder sportlichen Tätigkeiten	13
b) Sponsoring, Werbung und Ausrüstungsvertrag.....	14
c) Verwendung der Rechte des Künstlers oder Sportlers	15
d) Sonstige Einkünfte.....	17
e) Einkünfte ohne Leistung.....	18
2. Einkünfte, die nicht an den Künstler oder Sportler, sondern an eine dritte Partei gezahlt werden	19
a) Dritte Partei.....	19
b) Verpflichtung des Dritten	21
c) Mannschaft und Gruppen.....	21
3. Sonderregelungen für mit öffentlichen Mitteln unterstützte Auftritte.....	22
B. Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte	23
1. Vertikale Verteilung	23
2. Horizontale Verteilung	24
VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung	25
A. Im Allgemeinen	25
B. Freistellungsmethode (Art. 23A OECD-MA)	25
C. Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA).....	26
D. Der Schweizer Ansatz	26
E. Steuerbefreiungen für internationale Sportgroßveranstaltungen.....	27
VII. Aktuelle Probleme und neue Herausforderungen in der Besteuerung von Künstlern und Sportlern	28
A. Aktuelle Probleme mit Art. 17 OECD-MA.....	28
1. Nützlichkeit von Art. 17 OECD-MA	28
2. Ineffektivität bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung	29
3. Berechnung der Einkünfte	30

4.	Verteilung	31
5.	Dreiecksfälle	31
B.	Neue Herausforderungen des Art. 17 OECD-MA.....	32
1.	Die Entwicklung des Kunstberufs und des Sportlers	32
2.	Der neue Beruf des Influencers	32
3.	Die Digitalisierung des Sports.....	35
4.	Live-Streaming für Künstler.....	37
VIII.	Zukunft von Art. 17 OECD-MA	40
A.	Vorgeschlagene Streichung und wesentliche Änderung von Art. 17 OECD-Musterabkommen	40
B.	Mögliche Lösungen	40
1.	Anpassung von Art. 17 OECD-MA	40
2.	Einschränkung des Anwendungsbereiches von Art. 17 OECD-MA.....	42
3.	Streichung von Art. 17 OECD-Musterabkommen	43
4.	Einseitige Ausnahmen	43
5.	Einfluss des BEPS-Projekts auf die Zukunft von Art. 17 OECD-MA.....	44
C.	Der Ansatz der Schweiz	45
IX.	Allgemeine Diskussion	46
X.	Fazit.....	48

Literaturverzeichnis

DANON Robert / OBERSON Xavier / PISTONE Pasquale /GUTMANN Daniel (Hrsg.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune : Commentaire*, Basel (Helbing) 2014 (Zit. *Commentaire-BEARBEITER/IN*).

HULL Howard, *The Foreign Tax Credit in Switzerland*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation* (2002) Nr. 3, S. 124 ff.

KLOOTWIJK Michelle / MOLENAAR Dick, *Sportspersons, entertainers and taxing the digital economy*, in *Sports Law & Taxation* (2021) Nr. 1, S. 41 ff.

KOSTIKIDIS Savvas, *Influencer Income and Tax Treaties*, in *Bulletin for international taxation* (2020) Nr. 6, S. 359 ff.

LOCHER Peter, *Kommentar zum DBG Teil II*, Basel (Helbing) 2004.

MAISTO Guglielmo (Hrsg.), *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, Amsterdam (IBFD) 2016 (zit. *Taxation of Entertainers-BEARBEITER/IN*).

MOLENAAR Dick, *Taxation of international performing artistes : the problems with Article 17 OECD and how to correct them*, in *Doctoral Series*, Bd. 10, Diss. Rotterdam, Amsterdam (IBFD) 2005.

MOLENAAR Dick / GRAMS Harald, *Influencer Income and Tax Treaties : A Response* in *Bulletin for international taxation* (2020) Nr. 9, S. 550 ff.

NOËL Yves / AUBRY GIRARDIN Florence (Hrsg.), *Impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2. Aufl., Basel (Helbing) 2017 (zit. *CR LIFD-BEARBEITER/IN*).

OBERSON Xavier, *Problèmes récents posés par l'imposition des artistes et sportifs non-résidents*, in *Internationales Steuerrecht in der Schweiz : Aktuelle Situation und Perspektiven : Festschrift zum 80. Geburtstag von Walter Ryser Locher*, [LOCHER Peter, ROLLI Bernard, SPORI Peter (Hrsg.)], Berne (Stämpfli) 2005, S. 167 ff.

OBERSON Xavier (Hrsg.), *Taxation of Artistes and Sportsmen in Switzerland*, Genf (Schulthess) 2009 (zit. *International Taxation-BEARBEITER/IN*).

TETLAK Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, in *Doctoral Series*, Bd. 30, Diss. Warschau, Amsterdam (IBFD) 2014.

THIEDE Jesko / TRENCSEK Stefan, *For the Good of the Game ? A Comparison of the Taxation of Sportspersons and Sports Organizations outside of and during Major Sporting Events*, in *World Tax Journal* (2017) Nr. 4, S. 599 ff.

VAN OVERBEEK Sebastiaan / MOLENAAR Dick, *The Emergence of Esports*, in *Bulletin for international taxation* (2019) Nr. 2, S. 106 ff.

ZWEIFEL Martin / BEUSCH Michael / MATTEOTTI René (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel (Helbing) 2015 (zit. Internationales Steuerrecht-BEARBEITER/IN).

Verzeichnis mit Internetquellen

BILLBOARD STAFF, Here Are All the Livestreams & Virtual Concerts to Watch During Coronavirus Crisis vom 26. Januar 2021, [<https://www.billboard.com/articles/columns/pop/9335531/coronavirus-quarantine-music-events-online-streams>] (11.10.2021).

EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG (ESTV), Kreisschreiben Nr. 44 über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 24. Juli 2018, [<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-044-D-2018.pdf.download.pdf/1-044-D-2018-d.pdf>] (11.10.2021) (zit. Kreisschreiben Nr. 44).

EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG (ESTV), Kreisschreiben Nr. 45 über die Besteuerung an der Quelle des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern, vom 12. Juni 2019, [<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/kreisschreiben/2004/1-045-D-2019.pdf.download.pdf/1-045-D-2019-d.pdf>] (11.10.2021) (zit. Kreisschreiben Nr. 45).

EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG (ESTV), Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Künstlern, Sportlern und Referenten ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz vom 15. Februar 2021, [<https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/rundschreiben/2021/2-191-d-2021.pdf.download.pdf/2-191-d-2021.pdf>] (11.10.2021) (zit. Merkblatt über die Quellenbesteuerung).

FRANCEINFO, JO-2028 : le CIO envisage d'intégrer une partie de l'esport vom 1. Juny 2021, [https://www.francetvinfo.fr/sports/esport/info-franceinfo-jo-2028-le-cio-envisage-d-integrer-une-partie-de-l-esport_4645431.html#xtor=AL-792] (11.10.2021).

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG (OECD), Commentaries of the articles of the Model Tax Convention, in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), Paris (OECD Publishing) 2017, S. 119 ff., [https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-3-en] (11.10.2021) (zit. Commentary).

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG (OECD), Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention, in Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), Paris (OECD Publishing) 2019, Paris, S. 2583 ff., [<https://doi.org/10.1787/3c9d36c4-en>] (11.10.2021) (zit. Report 2014).

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG (OECD), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris (OECD Publishing) 2018, [<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>] (11.10.2021) (zit. Tax Challenges).

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG (OECD), Thin Capitalisation - Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen, *in* Issues in International Taxation (1987) Nr. 2, [<https://doi.org/10.1787/5b556cb3-en>] (11.10.2021) (zit. Report 1987).

PELAEZ-FERNANDEZ Aida, Spain announces new tax fraud measures after wave of YouTubers move to Andorra vom 1. Februar 2021, [<https://www.reuters.com/article/us-spain-tax-andorra-idUSKBN2A13EE>] (11.10.2021).

YOUTUBE, How does YouTube make money ?, [https://www.youtube.com/intl/en_us/howyoutubeworks/our-commitments/sharing-revenue/#revenue-alternatives] (11.10.2021) (zit. How does YouTube make money).

YOUTUBE, U.S. tax requirements for YouTube earnings, [<https://support.google.com/youtube/answer/10391362?hl=en>] (11.10.2021) (zit. U.S. tax requirements for YouTube earnings).

I. Einleitung

Ob es nun darum geht, ihre Kunst vor einem Publikum zu präsentieren oder sich mit anderen zu messen, Künstler und Sportler üben eine Tätigkeit aus, die sie oder ihre Arbeit oft dazu zwingt, Grenzen zu überschreiten.

Diese große Mobilität hat die Frage aufgeworfen, wie dieser Steuerpflichtigen besteuert werden sollen. Auf internationaler Ebene haben die Staaten nicht gezögert, eine Quellensteuer für Künstler und Sportler einzuführen, die nicht in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind und ihre Tätigkeit in ihrem Hoheitsgebiet ausüben, um sicherzustellen, dass ihre Einkünfte tatsächlich besteuert werden.

Wie wir noch sehen werden, beruht diese besondere Quellensteuer für diese Steuerpflichtigen jedoch nicht unbedingt auf den legitimsten Begründungen und kann sich nachteilig auf diese Steuerpflichtigen auswirken.

Andererseits bleibt in der heutigen Zeit, in der die Technologie die meisten Berufe revolutioniert, auch der Beruf des Künstlers und des Sportlers nicht verschont. Wo früher die physische Entfernung eine menschliche Interaktion unmöglich machte, ermöglichen es heute eine einfache Internetverbindung und neue Technologien, dieses Problem zu überwinden. Diese Entwicklung hat zur Entstehung neuer Formen von Berufen geführt, die denen von Künstlern oder Sportlern ähneln und gleichzeitig neue Fragen aufwerfen.

In diesem Beitrag wird zunächst eine kurze Darstellung des schweizerischen Steuersystems für die verschiedenen Künstler und Sportler sowie eine Darstellung der auf internationaler Ebene für Künstler und Sportler geltenden Besteuerungsgrundsätze gegeben. Anschliessend wird der Begriff des Künstlers und des Sportlers unter dem Gesichtspunkt der schweizerischen und internationalen Besteuerung näher beleuchtet, bevor auf die Besteuerung der verschiedenen Einkünfte internationaler Künstler und Sportler eingegangen wird. In der Folge werden wir kurz die verschiedenen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene analysieren und uns dann die Frage stellen, welche Probleme sich derzeit bei der internationalen Besteuerung von Künstlern und Sportlern stellen und welche neuen Herausforderungen es gibt. Schließlich werden wir uns mit möglichen Lösungen für die aufgetretenen Probleme befassen.

II. Grundsätze des schweizerischen Steuerrechts zur Besteuerung von Künstlern und Sportlern

A. Besteuerung von in der Schweiz ansässigen Künstlern und Sportlern

Da die Schweiz föderalistisch aufgebaut ist, werden die Steuern auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene erhoben. Obwohl die kantonalen Steuersysteme für jeden der 26 Kantone spezifisch sind, folgen sie aufgrund der Harmonisierung der kantonalen und kommunalen Steuern mit der direkten Bundessteuer auf Einkommen und Vermögen im Jahr 2001 alle den gleichen Grundsätzen¹. Diese Harmonisierung ist das Ergebnis des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)². Auf Bundesebene ist die Einkommens- und Vermögenssteuer im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)³ geregelt.

Grundsätzlich gilt für Künstler und Sportler, die in der Schweiz ansässig sind, das ordentliche Schweizer Steuersystem. Das bedeutet, dass sie der Einkommenssteuer des Bundes, der Kantone und der Gemeinden unterliegen. Sie unterliegen in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG. Das bedeutet, dass ihr weltweites Einkommen in der Schweiz und in ihrem Wohnsitzkanton und ihrer Wohnsitzgemeinde steuerpflichtig ist⁴.

Voraussetzung für eine solche Steuerpflicht ist, dass der Steuerpflichtige in der Schweiz wohnt oder sich dort für eine bestimmte Zeit aufhält. Diese persönlichen Verbindungen sind durch eine formale Verbindung zwischen der natürlichen Person, insbesondere einem Künstler oder Sportler, und der Schweiz bzw. dem Kanton, in dem der Steuerpflichtige seinen steuerlichen Wohnsitz hat oder sich dauerhaft aufhält, gegeben⁵. Es ist nicht erforderlich, dass das Ergebnis oder die Verwertung der Erwerbstätigkeit des Künstlers oder Sportlers in der Schweiz stattfindet⁶.

Die Bedingung des Wohnsitzes in der Schweiz ist erfüllt, wenn eine natürliche Person ihren Wohnsitz in der Absicht begründet hat, dort auf Dauer zu verbleiben, oder wenn sie nach den Bundesgesetzen als in der Schweiz und im Kanton wohnhaft gilt, gemäss Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG und Art. 3 Abs. 1 und 2 StHG. Damit ein Wohnsitz an einem Ort besteht, muss die natürliche Person dort ihren Wohnsitz haben und die Absicht haben, sich dort dauerhaft aufzuhalten⁷. Der Aufenthalt an einem Ort muss effektiv sein⁸. Gleichzeitig wird die Absicht, dauerhaft am Wohnort zu bleiben, nach den tatsächlichen Umständen beurteilt. Im Allgemeinen wird für diese subjektive Bedingung der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen bestimmt⁹. So kann ein Künstler oder ein Sportler, der viel unterwegs und wenig zu Hause ist, seinen Wohnsitz in der Schweiz beibehalten, solange der Schwerpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz liegt¹⁰.

¹ International Taxation-OBERSON, S. 2 f.; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 653 f.

² SR 642.14.

³ SR 642.11.

⁴ International Taxation-OBERSON, S. 2; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 654 f.

⁵ International Taxation-OBERSON, S. 3; ESTV, Kreisschreiben Nr. 45, Ziff. 2.3, S. 7 f.

⁶ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 662.

⁷ ESTV, Kreisschreiben Ziff. 2.3, S. 7 f.; International Taxation-OBERSON, S. 3.

⁸ International Taxation-OBERSON, S. 3.

⁹ International Taxation-OBERSON, S. 3.

¹⁰ International Taxation-OBERSON, S. 3.

Eine unbeschränkte Steuerpflicht einer natürlichen Person kann sich auch aus einem Aufenthalt in der Schweiz ergeben, ohne dass sie einen Wohnsitz in der Schweiz hat. Gemäss Art. 3 Abs. 1 StHG und Art. 3 Abs. 3 DBG führt ein ununterbrochener Aufenthalt in der Schweiz von 30 Tagen, wenn die Person erwerbstätig ist, oder von 90 Tagen, wenn sie nicht erwerbstätig ist, zur unbeschränkten Steuerpflicht. Der Aufenthalt darf nicht von kurzer Dauer sein, und die Dauer des Aufenthalts muss global analysiert werden¹¹.

Bei der unbeschränkten Steuerpflicht werden alle Einkünfte des Künstlers oder Sportlers auf internationaler Ebene berücksichtigt (Art. 6 Abs. 1 DBG und 7 Abs. 1 StHG). Soweit diese Einkünfte jedoch in anderen Staaten steuerpflichtig sind, können sie in der Schweiz von der Steuer befreit werden, sofern und soweit die Schweiz mit dem betreffenden Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat¹². Dies ist auch dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige neben der Schweiz auch in einem anderen Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist¹³. In Ermangelung eines Doppelbesteuerungsabkommens kann bei ausländischen Einkünften ein Problem der Doppelbesteuerung auftreten¹⁴.

Die verschiedenen Einkünfte von Künstlern und Sportlern werden im Prinzip mit dem gleichen Satz besteuert¹⁵. Dieser Satz wird auf einer progressiven Basis berechnet¹⁶.

B. Besteuerung von nicht in der Schweiz ansässigen Künstlern und Sportlern

Wie viele andere Länder hat auch die Schweiz ein System der Quellenbesteuerung für nicht ansässige Künstler und Sportler eingeführt¹⁷. So kann ein Künstler oder Sportler, der seine Tätigkeit in der Schweiz ausübt, mit seinen Einkünften besteuert werden, wenn diese in einem gewissen Zusammenhang mit seiner Tätigkeit stehen, und dies, obwohl er in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist¹⁸.

Künstler und Sportler, die keinen Wohnsitz in der Schweiz haben oder sich nicht länger als 30 Tage mit einer Erwerbstätigkeit oder 90 Tage ohne Erwerbstätigkeit in der Schweiz aufhalten, können grundsätzlich nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. In beiden Fällen dürfen sie nicht die Absicht haben, sich in der Schweiz niederzulassen¹⁹. Die persönliche Tätigkeit dieser internationalen Künstler oder Sportler in der Schweiz führt zu einem wirtschaftlichen Zusammenhang ihrer Einkünfte nach Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG²⁰. Bei der Tätigkeit kann es sich um eine abhängige oder selbständige Erwerbstätigkeit handeln, die als Neben- oder Haupterwerb ausgeübt wird²¹.

¹¹ International Taxation-OBERSON, S. 4.

¹² International Taxation-OBERSON, S. 4.

¹³ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 660 f.

¹⁴ International Taxation-OBERSON, S. 4.

¹⁵ International Taxation-OBERSON, S. 12; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 657.

¹⁶ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 665.

¹⁷ OBERSON, S. 167.

¹⁸ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 654.

¹⁹ International Taxation-OBERSON, S. 26.

²⁰ OBERSON, S. 168; International Taxation-OBERSON, S. 21.

²¹ International Taxation-OBERSON, S. 21.

Ist der Künstler oder Sportler Teil einer Gruppe, z.B. einer Sportmannschaft oder eines Orchesters, wird die beschränkte Steuerpflicht des Steuerpflichtigen in der Schweiz allein durch die Ausübung einer Tätigkeit in der Schweiz begründet, gemäß Art. 5 Abs. 1 DBG. Diese Bestimmung gilt, wenn der Steuerpflichtige für seine Tätigkeit direkt eine Vergütung erhält. Werden die Vergütungen zunächst an einen Dritten, z.B. seine Gruppe, gezahlt, bevor er sie erhält, wird die beschränkte Haftung des Steuerpflichtigen gemäß Art. 5 Abs. 2 DBG begründet²².

Ist der Sportler oder Künstler beschränkt steuerpflichtig, sehen Abs. 1 DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. b StHG ein System der Quellenbesteuerung in der Schweiz für diejenigen Steuerpflichtigen vor, die in einem anderen Staat als der Schweiz ansässig sind und weniger als 30 Tage in der Schweiz beschäftigt sind. Sie müssen diese Steuer auf das Einkommen aus ihrer persönlichen Tätigkeit in der Schweiz, einschließlich der damit verbundenen Freibeträge, entrichten²³.

Sind diese Steuerpflichtigen länger als 30 Tage beschäftigt und hat der Arbeitgeber seinen Sitz in der Schweiz, so richtet sich die Quellensteuer nach Art. 91 DBG und Art. 32 ff. StHG²⁴.

Gemäss Art. 92 Abs. 5 DBG und dem Tarif in Ziff. 4 des Anhangs zur Verordnung des EFD vom 11. April 2018 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (QStV)²⁵ wird die Quellensteuer nicht erhoben, wenn das Bruttoeinkommen der steuerpflichtigen Person 300 Franken nicht übersteigt. Der Quellensteuersatz für nicht ansässige Künstler und Sportler ist ein Pauschalsatz²⁶.

Die Quellensteuer wird vom Schuldner der Einkünfte einbehalten, d.h. von der natürlichen oder juristischen Person, die den Künstler oder Sportler zu bezahlen hat, oder von einem Dritten, der als Vermittler auftritt. Der einzige Steuerpflichtige der Quellensteuer ist der Sportler oder Künstler, der seine persönliche Tätigkeit in der Schweiz ausübt. So hat der Schuldner, der der Organisator sein kann, nur eine einfache Funktion der Vertretung des Steuerpflichtigen²⁷.

C. Pauschalbesteuerung für nicht in der Schweiz ansässige Künstler und Sportler

Das schweizerische Recht sieht in Art. 14 DBG und Art. 6 StHG eine besondere Pauschalbesteuerung für Ausländer vor, die sich in der Schweiz niederlassen wollen. Diese Sonderregelung steht auch ausländischen Künstlern und Sportlern offen. Sie ist Personen vorbehalten, die nicht Schweizer Bürger sind, und stellt einen Anreiz für sie dar, sich in der Schweiz niederzulassen²⁸. Indem sie ihren Wohnsitz in der Schweiz begründen, können diese Ausländer in den Genuss von Steuervorteilen kommen, indem sie dieser Sonderregelung unterstellt werden²⁹.

²² Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 662.

²³ OBERSON, S. 168; LOCHER, Art. 17 N 2.

²⁴ ESTV, Kreisschreiben Nr. 45, Ziff. 5.1, S. 19.

²⁵ SR 642.118.2.

²⁶ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 665.

²⁷ International Taxation–OBERSON, S. 26; Vgl. unten Punkt V. A. 2. b, S. 21.

²⁸ International Taxation–OBERSON, S. 5.

²⁹ International Taxation–OBERSON, S. 5.

Die Besonderheit dieser Regelung besteht darin, dass bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen nicht die Einnahmen, sondern die Ausgaben der Person berücksichtigt werden. Die Steuerbemessungsgrundlage ist also ein Pauschalbetrag, der vom Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde festgelegt wird und seinen Ausgaben, genauer gesagt seinem Lebensstandard, entsprechen muss³⁰.

Eine natürliche Person kann in den Genuss dieser Pauschalbesteuerung kommen, wenn sie nicht Schweizer ist und wenn sie zum ersten Mal oder zehn Jahre nach Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz ihren Wohnsitz in der Schweiz nimmt oder sich dort aufhält. Außerdem darf die Person nicht in der Schweiz erwerbstätig sein³¹. Gemäss Art. 14 Abs. 2 DBG müssen beide Ehegatten die Voraussetzungen erfüllen, wenn sie in einem gemeinsamen Haushalt leben³².

Die Besteuerung nach dem Aufwand ist ausschliesslich Ausländern vorbehalten, ein Schweizer mit anderen Staatsangehörigkeiten ist also ausgeschlossen. Ein ausländischer Staatsangehöriger, der die schweizerische Staatsangehörigkeit erwirbt, ist ebenfalls ausgeschlossen und muss nach dem ordentlichen System besteuert werden. Dies gilt auch für einen ausländischen Steuerpflichtigen, der mit seinem Ehepartner, der Schweizer Bürger ist, verheiratet ist und in einem gemeinsamen Haushalt lebt³³.

Andererseits müssen sich ausländische Sportler und Künstler in der Schweiz niederlassen. Dies bedeutet, dass sie erstmals oder nach einer Abwesenheit von 10 Jahren im Sinne des Steuerrechts, d.h. nach Art. 3 DBG, ihren Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz nehmen müssen³⁴. Um in den Genuss dieses Pauschalbesteuerungssystems zu kommen, dürfen Künstler und Sportler außerdem keine persönliche Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben³⁵. Der Sportler oder Künstler kann seine Tätigkeit in der Schweiz gemeinnützig ausüben, ohne dass seine steuerliche Sonderregelung beeinträchtigt wird³⁶. Für künstlerische Werke wie Theaterstücke oder Lieder gilt in der Praxis, dass sie außerhalb der Schweiz vermarktet werden müssen, auch wenn sie in der Schweiz geschaffen wurden, um in den Genuss der Pauschalbesteuerung zu kommen³⁷.

Die kantonale Steuerbehörde und der Steuerpflichtige verhandeln über die Höhe des Pauschalbetrags³⁸. Die Berechnung der Steuer basiert auf den jährlichen Ausgaben in der Schweiz und im Ausland während des Berechnungszeitraums, der den Lebensstil des Steuerpflichtigen und seiner lebenden Angehörigen bestimmt³⁹. Außerordentliche und periodenfremde Ausgaben werden jedoch grundsätzlich nicht berücksichtigt⁴⁰. Die Jahresmiete oder der Mietwert der Immobilie des Steuerpflichtigen ist das wichtigste Element, das bei der Ermittlung des Betrags berücksichtigt wird⁴¹.

³⁰ International Taxation-OBERSON, S. 5 f.

³¹ Art. 14 DBG und Art. 6 StHG; ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.1, S. 2.

³² ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.4, S. 3.

³³ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.2, S. 2.

³⁴ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.3, S. 2 f.

³⁵ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.3, S. 2 f.

³⁶ International Taxation-OBERSON, S. 6.

³⁷ International Taxation-OBERSON, S. 6.

³⁸ International Taxation-OBERSON, S. 7; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 658.

³⁹ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 3.2, S. 4.

⁴⁰ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 3.2, S. 4.

⁴¹ International Taxation-OBERSON, S. 7.

Auf Bundesebene legt Art. 14 Abs. 3 lit. a bis d DBG Mindestausgabenbeträge für die Anwendung der aufwandsbezogenen Steuer fest. Die Bemessungsgrundlage ist der höhere Betrag aus den tatsächlichen Lebenshaltungskosten, dem siebenfachen Jahresmietzins oder dem Jahresmietwert der schweizerischen Wohnung der betreffenden Person, dem eidgenössischen Mindestbetrag von 400'000 Franken pro Jahr und dem geltenden kantonalen Mindestwert oder der Kontrollrechnung⁴². So wurde ein Betrag von mindestens 400'000 Franken für die Fälle eingeführt, in denen die anderen Beträge diesen Betrag nicht erreichen⁴³.

Verzichtet der Steuerpflichtige auf die Anwendung dieser Regelung, kann er zu einem späteren Zeitpunkt grundsätzlich nicht mehr nach dieser Regelung besteuert werden⁴⁴.

Der Steuerpflichtige wird dann auf diesen Betrag, der den Lebenshaltungskosten entspricht, nach dem normalen Steuertarif besteuert, mit Ausnahme von Art. 14 Abs. 4 DBG und 6 Abs. 4 StHG⁴⁵. Im Übrigen ist, abgesehen von den Abzügen bei der Steuerberechnung nach Art. 14 Abs. 3 lit. d DBG von den Unterhaltskosten für Immobilien und den üblichen Kosten für die Verwaltung von beweglichem Vermögen, kein Abzug, insbesondere kein Sozialabzug, möglich, gemäß Art. 1 und 2 der Verordnung über die Besteuerung nach dem Aufwand bei der direkten Bundessteuer vom 20. Februar 2013⁴⁶.

Der dem Steuerpflichtigen gewährte Betrag gilt grundsätzlich für fünf Jahre, sofern sich die berücksichtigten Elemente nicht ändern. In einem solchen Fall muss eine Anpassung vorgenommen werden. Der Betrag kann nach Ablauf der fünf Jahre verlängert werden⁴⁷.

Die Steuerbehörden müssen jedoch für jede Steuerperiode den Betrag der Pauschalsteuer mit der Summe der nach dem ordentlichen Steuertarif berechneten Einkommens- und Vermögenssteuern vergleichen und dabei die Elemente von Art. 14 Abs. 3 lit. d DBG und Art. 6 Abs. 6 StHG berücksichtigen. Dies wird als Kontrollrechnung bezeichnet⁴⁸. Am Ende dieses Vergleichs muss der Steuerpflichtige den höheren Betrag der Pauschalsteuer oder der Kontrollrechnung zahlen⁴⁹.

⁴² ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 3.1. und 3.3, S. 3-6; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 658.

⁴³ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 3.1, S. 3 f.

⁴⁴ ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 2.5, S. 3.

⁴⁵ International Taxation-OBERSON, S. 7; ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 3.2 und 4, S. 4 und 6.

⁴⁶ SR 642.123 ; ESTV, Kreisschreiben Nr. 44, Ziff. 4, S. 6.

⁴⁷ International Taxation-OBERSON, S. 7.

⁴⁸ International Taxation-OBERSON, S. 7.

⁴⁹ International Taxation-OBERSON, S. 7.

III. Grundsätze des internationalen Steuerrechts zur Besteuerung von Künstlern und Sportlern

Auf internationaler Ebene koordinieren die Staaten ihre Besteuerung durch bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen. Der Zweck dieser Abkommen besteht darin, die Frage zu regeln, welcher Staat das Recht hat, welches Einkommen eines Steuerpflichtigen zu besteuern⁵⁰. Das Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom November 2017 (OECD-MA) wurde von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ausgearbeitet und dient heute als Grundlage für alle Doppelbesteuerungsabkommen von Staaten.

Doppelbesteuerungsabkommen sollen Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung vermeiden und gleichzeitig die wirtschaftliche Entwicklung fördern und internationale Steuerhinterziehung zwischen den Unterzeichnern verhindern⁵¹. Sie folgen jedoch dem Grundsatz der negativen Wirkung, d.h. die materiellen und formellen Modalitäten der Besteuerung werden ausschließlich durch das nationale Recht des Staates geregelt, der für die Besteuerung zuständig ist⁵². Insofern klären Doppelbesteuerungsabkommen internationale Besteuerungssituationen, indem sie Staaten einschränken, und schaffen kein Besteuerungsrecht oder Quellensteuerregeln für Staaten⁵³.

Doppelbesteuerungsabkommen ermöglichen es, den Vorrang der Besteuerungszuständigkeit zwischen Staaten in verschiedenen Situationen zu regeln: zum Beispiel, wenn zwei Staaten der Ansicht sind, dass der Steuerpflichtige in ihrem Staat unbeschränkt besteuert werden sollte; wenn ein Staat Einkünfte an der Quelle besteuert und der Wohnsitzstaat diese Einkünfte ebenfalls besteuert; wenn zwei Staaten dieselben Einkünfte an der Quelle besteuern, weil sie sich beide für zuständig halten. In diesen Fällen kann die Doppelbesteuerung durch Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten vermieden werden. Ohne ein Doppelbesteuerungsabkommen riskiert der Steuerpflichtige eine Doppelbesteuerung.

Das OECD-MA sieht in Art. 17 OECD-MA eine Sonderregelung für Einkünfte internationaler Künstler und Sportler vor, die eine *lex specialis* zu den anderen Artikeln darstellt⁵⁴.

Viele Staaten haben diese Sonderregelung für Künstler und Sportler eingeführt, um einen Teil der Einkünfte von Künstlern und Sportlern, die in ihrem Hoheitsgebiet aufgetreten sind, besteuern zu können und so praktische Schwierigkeiten zu vermeiden⁵⁵. Ursprünglich hatte die OECD jedoch Art. 17 OECD-MA angenommen, um zu verhindern, dass Einkünfte von Künstlern und Sportlern der Besteuerung an ihrem Wohnsitz entgehen, wenn sie beispielsweise ihre Einkünfte aus dem Ausland nicht deklarieren oder in einem Steuerparadies leben⁵⁶.

⁵⁰ MOLENAAR, S. 6 und 17.

⁵¹ MOLENAAR, S. 17.

⁵² BGer 8. Oktober 2007, 2C_265/2007, E. 2.1; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.4.

⁵³ MOLENAAR, S. 18.

⁵⁴ MOLENAAR, S. 6 f.; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 676.

⁵⁵ International Taxation–OBERSON, S. 20; OECD, Commentary, Art. 17, N 2.

⁵⁶ MOLENAAR, S. 7 ; OECD, Report 1987, S. 39, § 6 f.

In sehr seltenen Fällen haben die Staaten Art. 17 OECD-MA nicht übernommen und behandeln das Einkommen der Person als das eines Arbeitnehmers oder Selbstständigen gemäß Art. 7 oder 15 OECD-MA⁵⁷.

Art. 17 OECD-MA besteht aus zwei Absätzen. Der erste Absatz räumt dem Quellenstaat das Recht ein, die Einkünfte von Sportlern und Künstlern aus ihrer persönlichen Tätigkeit in diesem Staat zu besteuern, auch wenn diese Tätigkeit als unselbstständige Tätigkeit gilt bzw. in Art. 7 bzw. 15 OECD-MA vorgesehen⁵⁸.

Der zweite Absatz der Art. 17 OECD-MA sieht vor, dass auch Einkünfte, die an Dritte und nicht an den Künstler oder Sportler gehen, steuerpflichtig sind. Mit dieser Bestimmung sollte ursprünglich verhindert werden, dass Künstler und Sportler die Quellensteuer umgehen, indem sie Einkünfte nicht direkt, sondern über ein Unternehmen beziehen, das als Vermittler fungiert⁵⁹.

Einige Staaten haben Art. 17 Abs. 2 OECD-MA einfach nicht in ihre Doppelbesteuerungsabkommen übernommen und wenden Art. 7 des OECD-MA an⁶⁰.

Auf schweizerischer Ebene folgt die inländische Regelung der gleichen Quellensteuerregelung für nicht ansässige Künstler und Sportler und ist in Art. 92 DBG vorgesehen⁶¹. Diese Bestimmung stimmt weitgehend mit Art. 17 OECD-MA überein, vor allem in der Auslegung⁶². So bestätigen die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen das schweizerische Quellensteuersystem und folgen dem OECD-MA⁶³. Alle Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Quellensteuer für nicht ansässige Künstler und Sportler vor⁶⁴.

Die Schweiz hat sich jedoch, wie die Vereinigten Staaten und Kanada, das Recht vorbehalten, den zweiten Absatz von Art. 17 OECD-MA nur in Fällen von Steuerhinterziehung anzuwenden⁶⁵.

In diesem Rahmen wird ein Künstler oder Sportler, der seine persönliche Tätigkeit an einem Ort ausübt, der nicht sein Wohnsitz ist, nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates und seinem Doppelbesteuerungsabkommen mit seinen gesamten Einkünften an seinem Wohnsitz und mit den Einkünften aus seiner Tätigkeit am Ort dieser Tätigkeit an der Quelle besteuert. Der Künstler oder Sportler kann beantragen, diese Doppelbesteuerung gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 23A oder Art. 23B OECD) zu vermeiden⁶⁶.

Dieses besondere Quellensteuersystem für nicht ansässige Künstler und Sportler bringt viele Probleme für diese Steuerpflichtigen mit sich, wie wir in der folgenden Analyse sehen werden.

⁵⁷ MOLENAAR, S. 125.

⁵⁸ OECD, Commentary, Art. 17 N 1.

⁵⁹ International Taxation-OBERSON, S. 20 und 31.

⁶⁰ International Taxation-OBERSON, S. 31.

⁶¹ BGer 8. Oktober 2007, 2C_265/2007, E. 2.; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.4.

⁶² LOCHER, Art. 92 N 1.

⁶³ International Taxation-OBERSON, S. 28.

⁶⁴ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 671.

⁶⁵ International Taxation-OBERSON, S. 31.

⁶⁶ MOLENAAR, S. 8.

IV. Begriff des Künstlers und Sportlers nach innerstaatlichem und internationalem Recht

Der Begriff des Sportlers und des Künstlers ist auf Schweizer Ebene mit dem des internationalen Rechts abgestimmt⁶⁷.

Auf internationaler Ebene ist der Begriff des Sportlers und des Künstlers in dem OECD-MA nicht definiert⁶⁸. Für einen Begriff, der nicht definiert oder nicht hinreichend klar ist, sieht Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vor, dass er die Bedeutung hat, die ihm nach dem Recht des Staates zukommt, dessen Steuer zur Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens geführt hat, es sei denn, der Zusammenhang erfordert eine andere Auslegung oder die zuständigen Behörden einigen sich auf eine andere Bedeutung. Diese allgemeine Auslegungsregel gibt zunächst dem Wortlaut des Abkommens den Vorrang, dann dem Kontext des Abkommens, insbesondere dem von Art. 17 OECD-MA, sowie anderen einschlägigen Dokumenten. Ist der Begriff weiterhin unklar, gelten die Auslegungsregeln des nationalen Rechts⁶⁹. Die autonome Auslegung der OECD-MA hat Vorrang vor einer Auslegung nach nationalem Recht⁷⁰.

Auf internationaler Ebene ist auch darauf hinzuweisen, dass einige Staaten, wie Deutschland, Irland, Dänemark, Portugal und Schweden, die Anwendung von Art. 17 OECD-MA auf Berufskünstler und Berufssportler beschränkt haben⁷¹.

Auf schweizerischer Ebene ist interessant, dass diese Besteuerung an der Quelle auch auf Referenten angewendet werden kann (Art. 92 Abs. 1 DBG). Für sie gilt das gleiche entscheidende Kriterium wie für Sportler⁷². Diese Steuerpflichtigen sind jedoch nicht wirklich von praktischer Bedeutung, weshalb wir uns mit diesem Begriff nicht näher befassen werden.

A. Begriff des Künstlers

Sowohl im schweizerischen als auch im internationalen Recht ist der Begriff des Künstlers nicht definiert. Im schweizerischen Recht enthält Art. 92 Abs. 1 DBG jedoch eine Liste, die Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstlern, Musiker und Artisten umfasst. Diese Liste ist dieselbe wie die in Art. 17 OECD-MA vorgesehene. Diese Liste ist nicht abschliessend⁷³. Der Begriff des Künstlers sollte in der Tat weiter gefasst werden und «entertainers» im Allgemeinen einschließen⁷⁴. Für die OECD sind die beiden Begriffe «artist» und «entertainer» austauschbar, und manchmal wird der Begriff «performer» als Abkürzung für Personen verwendet, die ihre künstlerische, unterhaltende oder sportliche Tätigkeit vor einem Publikum ausüben⁷⁵.

⁶⁷ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 681.

⁶⁸ KOSTIKIDIS, S. 363; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.2.

⁶⁹ MOLENAAR, S. 65 f.; KOSTIKIDIS, S. 363.

⁷⁰ MOLENAAR, S. 66; KOSTIKIDIS, S. 364.

⁷¹ International Taxation–OBERSON, S. 30; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 672.

⁷² International Taxation–OBERSON, S. 21; Vgl. unten Punkt IV. A, S. 9 f.

⁷³ OBERSON, S. 168; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 681.

⁷⁴ OBERSON, S. 168; OECD, Commentary, Art. 17 N 3.

⁷⁵ OECD, Report 1987, S. 38, § 5.

Die OECD fügte hinzu, dass der Begriff «*entertainer*» nicht den Eindruck erwecken sollte, dass eine öffentliche Aufführung der Tätigkeit des Künstlers erforderlich ist⁷⁶. In der Schweiz hat das Bundesgericht darauf hingewiesen, dass sich der Begriff des Künstlers nicht auf alle Künstler, sondern auf ausübende Künstler bezieht. Eine öffentliche Darbietung ist erforderlich, unabhängig davon, ob sie vor Publikum oder durch eine Aufzeichnung oder Sendung zur öffentlichen Verbreitung in Rundfunk und Fernsehen erfolgt⁷⁷.

Für MOLENAAR ist der Begriff Künstler weit gefasst: «*a person giving an artistic and entertaining performance directly or indirectly before an audience, regardless of the artistic or entertainment level*»⁷⁸. Diese Definition des Begriffs setzt eine Darbietung voraus, die vor einem Publikum stattfinden muss, d. h. direkt vor einem Publikum oder aufgezeichnet und dann einem Publikum vorgeführt werden muss, und er fügt hinzu, dass das vorherrschende Element der Darbietung künstlerisch oder unterhaltend sein muss. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um eine Haupt- oder Nebentätigkeit handelt, ob sie als Amateur ausgeübt wird oder ob die Darbietung ein bestimmtes künstlerisches Niveau hat⁷⁹. Die Elemente dieser Definition entsprechen denen, die von den Verfassern der schweizerischen Doktrin dargelegt wurden⁸⁰.

Trotz dieser Definition, die eine allgemeine Klärung des Begriffs ermöglicht, verbleiben jedoch mehrere Steuerpflichtige in einer Grauzone, in der nicht klar ist, ob sie unter den Begriff des Künstlers fallen sollten. Dies gilt zum Beispiel für Schauspieler und Musiker in der Werbung, Diskjockeys, Fernsehpersönlichkeiten und Zeremonienmeister⁸¹. Um als künstlerisch eingestuft zu werden, muss die Tätigkeit von Fall zu Fall analysiert werden und als überwiegend künstlerisch angesehen werden⁸².

Das Personal im Umfeld des Künstlers, wie Kameralleute, Produzenten oder technisches Personal, fällt nicht unter diesen Begriff. Maler, Fotografen, Schriftsteller und Bildhauer, die in der Schweiz Werke schaffen oder ausstellen, sind keine Künstler im Sinne dieses Begriffs, es sei denn, ihr künstlerischer Prozess findet in der Öffentlichkeit statt⁸³.

Dieser weite und unklare Begriff des Künstlers kann zu einer Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen führen, z. B. wenn der Quellenstaat den Steuerpflichtigen als Künstler ansieht, der Wohnsitzstaat jedoch nicht. Letztere werden der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens nicht zustimmen und es dem Steuerpflichtigen somit nicht ermöglichen, die Doppelbesteuerung zu verhindern⁸⁴. In einem solchen Fall kommt Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zur Anwendung⁸⁵.

⁷⁶ OECD, Report 2014, R(26)-11, § 31.

⁷⁷ BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.2.

⁷⁸ MOLENAAR, S. 91.

⁷⁹ MOLENAAR, S. 91; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 682.

⁸⁰ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 682; Commentaire-OBERSON, Art. 17 N 42 und 53.

⁸¹ MOLENAAR, S. 91.

⁸² Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 684.

⁸³ OBERSON, S. 168; Commentaire-OBERSON, Art. 17 N 45 f.

⁸⁴ MOLENAAR, S. 91.

⁸⁵ MOLENAAR, S. 93.

B. Begriff des Sportlers

Der Begriff des Sportlers umfasst im schweizerischen und internationalen Recht Personen, die eine sportliche Tätigkeit ausüben, indem sie in der Öffentlichkeit auftreten⁸⁶. So werden auch Personen, die eine intellektuelle Tätigkeit wie Schach, Bridge oder Billard ausüben, den Sportlern, die eine körperliche Tätigkeit ausüben, gleichgestellt, wenn ein öffentliches Auftreten gegeben ist⁸⁷. Das wesentliche Element des Begriffs Sportler ist also der Auftritt vor einem Publikum⁸⁸. Dieser Auftritt kann im Rahmen eines Wettbewerbs oder einer Ausstellung erfolgen⁸⁹.

Nach Ansicht von TETLAK muss die vom Steuerpflichtigen ausgeübte Tätigkeit zumindest einen gewissen Grad an Institutionalisierung mit organisierten und formellen Wettkämpfen aufweisen, um als Sportler im Sinne von Art. 17 OECD-MA zu gelten⁹⁰. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass sowohl moderne als auch nicht-traditionelle Sportarten in den Anwendungsbereich fallen können⁹¹.

Ein Amateursportler könnte also auch von diesen Bestimmungen betroffen sein. Der berufliche Aspekt der Sportausübung ist in der Tat kein notwendiges Element, es sei denn, die Staaten haben etwas anderes vorgesehen⁹².

Nach schweizerischem und internationalem Recht fallen Schiedsrichter, Trainer, technische Assistenten eines Athleten und Golfcaddies nicht unter den Begriff des Athleten. Der Ersatzmann eines Athleten, egal ob er nicht oder nur für kurze Zeit am Spiel teilnimmt, wird als Athlet betrachtet⁹³.

⁸⁶ OBERSON, S. 168; KOSTIKIDIS, S. 363; THIEDE/TRENCSEK, S. 611.

⁸⁷ OBERSON, S. 168 f.; International Taxation-OBERSON, S. 21.

⁸⁸ OBERSON, S. 169; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 685.

⁸⁹ CR LIFD-PEDROLI, art. 17 N 6.

⁹⁰ TETLAK, S. 49.

⁹¹ TETLAK, S. 47 f.

⁹² OBERSON, S. 169; International Taxation-OBERSON, S. 21; OECD, Commentary, Art. 17 N 2; OECD, Report 2014, R(26)-7, § 16.

⁹³ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 685; THIEDE/TRENCSEK, S. 611 f.

V. Begriff und Ermittlung der Einkünfte von Künstlern und Sportlern nach innerstaatlichem und internationalem Recht

Nachdem festgestellt wurde, dass ein Steuerpflichtiger als Sportler oder Künstler steuerpflichtig ist, stellt sich die Frage, welche Einkünfte nach den verschiedenen anwendbaren Steuerregelungen steuerpflichtig sind⁹⁴. Im Allgemeinen lassen sich die Einkünfte von Künstlern und Sportlern in zwei Kategorien einteilen. Einkünfte aus der Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen und sonstige Einkünfte⁹⁵.

A. Steuerpflichtige Einkünfte

1. Einkünfte von Künstlern oder Sportlern

In der Schweiz können, wie bereits erwähnt⁹⁶, Künstler und Sportler je nach ihrer Rechtsstellung nach drei verschiedenen Steuern besteuert werden. Der Steuerpflichtige ist in der Schweiz ansässig und unterliegt mit seinen gesamten Einkünften der ordentlichen Regelung. Wenn der Steuerpflichtige von der Regelung zur Besteuerung nach dem Aufwand profitiert, ist seine Steuerbemessungsgrundlage die mit der Steuerbehörde ausgehandelte, die seinem Aufwand entsprechen muss. Hat der Künstler oder Sportler seinen Wohnsitz nicht in der Schweiz, so bestimmt Art. 92 Abs. 1 DBG, dass die Quellensteuer «Einkünfte aus ihrer in der Schweiz ausgeübten persönlichen Tätigkeit und für weitere damit verbundene Entschädigungen steuerpflichtig» ist. In unserer Analyse werden wir dann näher auf die Einkünfte eingehen, die im Rahmen der letztgenannten Steuerregelung zu versteuern sind.

Auf internationaler Ebene beschränkt Art. 17 Abs. 1 OECD-MA die Quellensteuer auf Einkünfte, die eine, in einem Vertragsstaat ansässige, Person aus persönlichen Tätigkeiten bezieht, auch bekannt als «*performance income*».

Sowohl auf internationaler als auch auf schweizerischer Ebene handelt es sich dabei um die Einkünfte von Künstlern und Sportlern, die direkt mit ihrer persönlichen Tätigkeit⁹⁷ zusammenhängen. Auf schweizerischer Ebene verlangt das Bundesgericht jedoch, dass die Einkünfte aus einem öffentlichen Auftritt stammen⁹⁸.

Im Falle der schweizerischen Quellensteuer eines nicht ansässigen Sportlers oder Künstlers umfasst das relevante Einkommen die Tageseinkünfte. Dabei werden alle Einkünfte berücksichtigt, die der Steuerpflichtige für seine Tätigkeit in der Schweiz erhält, sowie alle sonstigen Vergütungen im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit⁹⁹. Der direkte Zusammenhang zwischen der persönlichen Tätigkeit in der Schweiz und den vom Steuerpflichtigen bezogenen Einkünften ist das entscheidende Kriterium und nicht die Art der überwiesenen Entschädigung,

⁹⁴ OECD, Report 1987, S. 54, § 77.

⁹⁵ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 656.

⁹⁶ Vgl. oben Punkt II, S. 2-6.

⁹⁷ OECD, Commentary, Art. 17 N 8; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 667 und 686; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.5.

⁹⁸ BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.5; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER S. 686.

⁹⁹ Art. 92 Abs. 1 DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. b StHG; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 662.

die unerheblich ist¹⁰⁰. Für Einkünfte, die nicht direkt mit der persönlichen Tätigkeit verbunden sind, gelten andere Bestimmungen¹⁰¹.

Nach schweizerischem Recht sind die Tageseinkünfte die durch die Anzahl der Auftritts- und Probenstage geteilte Summe der Bruttoeinkünfte sowie aller Nebeneinkünfte, Naturalleistungen, Vergütungen nach Abzug der Erwerbskosten sowie aller vom Veranstalter gezahlten Spesen, sonstigen Kosten und Quellensteuern (Art. 92 Abs. 3 DBG und Art. 16 Abs. 1 QStV)¹⁰².

Auf internationaler Ebene verlangt die OECD einen engen Zusammenhang zwischen Einkommen und Auftritt im Auftrittsstaat, um als «*performance income*» zu gelten¹⁰³. Diese enge Verbindung ist gleichbedeutend mit einer direkten oder indirekten Verbindung zur Tätigkeit des Steuerpflichtigen¹⁰⁴. Die OECD gibt jedoch keine klare Definition des Begriffs «*performance income*», sondern nur eine kurze Beschreibung¹⁰⁵. Die OECD ist der Auffassung, dass eine solche enge Verbindung grundsätzlich besteht, wenn nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Künstler oder Sportler die Einkünfte auch ohne den spezifischen Auftritt erzielt hätte. Der Zeitpunkt und die Art der Tätigkeit können bei der Herstellung des Zusammenhangs berücksichtigt werden¹⁰⁶.

Sowohl im internationalen Recht als auch für die schweizerische Quellensteuer ist die Unterscheidung zwischen abhängiger und selbständiger Tätigkeit nicht relevant¹⁰⁷.

Für die Quellenbesteuerung von Künstlern und Sportlern ist daher zunächst für jede einzelne Einkunftsart zu prüfen, ob diese Einkünfte aus einem bestimmten Auftritt stammen. Ist dies nicht der Fall, so ist zu prüfen, ob ein enger oder direkter Zusammenhang zwischen der Einkunft und diesem bestimmten Auftritt hergestellt werden kann¹⁰⁸.

a) Einkünfte aus künstlerischen oder sportlichen Tätigkeiten

Jede finanzielle Belohnung oder Vergütung für die Teilnahme an einem bestimmten Auftritt wird als «*performance income*» betrachtet¹⁰⁹.

Im Falle von Vorbereitungstätigkeiten und Trainings im Ausland unterliegt der Teil der Einkünfte des Künstlers oder Sportlers, der sich auf diese Tätigkeiten bezieht, Art. 17 OECD-MA. Dazu gehört auch die Zeit, die man in diesem Staat unterwegs ist. Dies gilt auch dann, wenn der Künstler oder Sportler in diesem Staat keine öffentlichen Auftritte hat¹¹⁰.

¹⁰⁰ International Taxation-OBERSON, S. 22; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.5.

¹⁰¹ International Taxation-OBERSON, S. 22 f.

¹⁰² International Taxation-OBERSON, S. 22 f.

¹⁰³ MOLENAAR, S. 98; Commentaire-OBERSON, Art. 17 N 114-116.

¹⁰⁴ KOSTIKIDIS, S. 368.

¹⁰⁵ MOLENAAR, S. 99.

¹⁰⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 9.

¹⁰⁷ MOLENAAR, S. 36; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 656 f.; BGer 6. Mai 2008, 2C_276/2007, E. 5.3.

¹⁰⁸ KOSTIKIDIS, S. 367.

¹⁰⁹ MOLENAAR, S. 99.

¹¹⁰ OECD, Report 2014, R(26)-12, § 33; OECD, Commentary, Art. 17 N 9.1.

Diese Einkünfte werden als «*start money*», «*prize money*», «*victory prize*», «*ranking prize*» oder «*appearance fees*» bezeichnet und gelten als eng mit dem Auftritt verbunden¹¹¹.

Von Sponsoren gezahlte Prämien für einen bestimmten Rang werden jedoch in der Schweiz nicht als unter Art. 17 des OECD-MA fallend betrachtet, da der Zusammenhang mit der Leistung nicht ausreicht und praktische Gründe vorliegen¹¹².

b) Sponsoring, Werbung und Ausrüstungsvertrag

Einkünfte aus Sponsoring, Werbung und Ausrüstungsvertrag sind Einkünfte des nicht ansässigen Künstlers oder Sportlers, die an der Quelle besteuert werden können.

Die Schweiz verlangt, dass diese Einkünfte in direktem Zusammenhang mit einer Leistung in der Schweiz stehen, damit sie in der Schweiz an der Quelle besteuert werden können¹¹³. Die OECD verlangt eine enge Verbindung. Ohne diesen Zusammenhang werden diese Einkünfte nach den örtlichen Bestimmungen über die abhängige oder selbständige Erwerbstätigkeit im Wohnsitzstaat besteuert (Art.15 und 7 OECD-MA)¹¹⁴.

Bei allen drei Einkommensarten muss dieser Zusammenhang bestehen, damit sie an der Quelle besteuert werden können.

Erstens geht es beim Sponsoring um die finanzielle Unterstützung oder die Bereitstellung von Naturalleistungen für eine Aktivität des Künstlers oder Sportlers durch ein kommerzielles Unternehmen. Aus der Sicht der Unternehmen ist dieses Sponsoring auf die Erreichung kommerzieller Ziele ausgerichtet. Aus der Sicht des Künstlers oder Sportlers ist das Sponsoring eine Form der Vergütung¹¹⁵.

Das Sponsoring unterscheidet sich von der Werbung dadurch, dass der Sportler oder Künstler stärker mit der Marke verbunden ist¹¹⁶. Der Künstler oder Sportler spielt mit seiner Persönlichkeit keine aktive Rolle bei dem Sponsoring für das Produkt oder das Unternehmen¹¹⁷. Die Werbung ist eher produktbezogen, punktuell und inszeniert den Steuerpflichtigen¹¹⁸.

Sponsoring kann viele Formen annehmen, z. B. die Bezahlung für das Tragen von Kleidung oder die Nutzung von Gegenständen einer bestimmten Marke, z. B. für einen Musiker, der bei einem Auftritt ein Instrument einer bestimmten Marke benutzt¹¹⁹. Die Verwendung von Gegenständen muss nicht mit der Tätigkeit des Sportlers oder Künstlers in Zusammenhang stehen und kann auch Teil einer Werbeveranstaltung sein¹²⁰.

¹¹¹ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 686.

¹¹² Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 687.

¹¹³ International Taxation–OBERSON, S. 15; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 688.

¹¹⁴ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 688; OECD, Commentary, Art. 17 N 9.

¹¹⁵ KOSTIKIDIS, S. 369.

¹¹⁶ International Taxation–OBERSON, S. 23.

¹¹⁷ MOLENAAR, S. 105.

¹¹⁸ KOSTIKIDIS, S. 369; MOLENAAR, S. 105.

¹¹⁹ International Taxation–OBERSON, S. 23.

¹²⁰ International Taxation–OBERSON, S. 23; MOLENAAR, S. 105.

Im Falle von globalen Sponsoringeinkünften müssen diese auf die verschiedenen Auftrittsorte aufgeteilt werden¹²¹. Für die Steuerbehörden des Quellenstaates ist es jedoch in der Regel sehr schwierig festzustellen, welche Teile der Sponsoringeinkünfte tatsächlich auf einen konkreten Auftritt zurückzuführen sind. Daher ist es nicht ungewöhnlich, dass die Quellenstaaten die Einkünfte aus dem Sponsoring nicht besteuern. Wendet der Wohnsitzstaat in diesem Fall die Freistellungsmethode an, kann der Quellenstaat jedoch eine Situation der doppelten Nichtbesteuerung schaffen¹²².

Zweitens können Künstler und Sportler oder ehemalige Sportler eine Einkunft erzielen, indem sie eine aktive Rolle in der Werbung für ein Unternehmen oder eines Produkts spielen¹²³.

Die Werbung muss nicht mit der Tätigkeit des Künstlers oder Sportlers in Zusammenhang stehen, da die Rolle in der Werbung aufgrund der Stellung des Künstlers oder Sportlers als eine künstlerische oder unterhaltende Tätigkeit an sich angesehen wird. Es besteht also ein Unterschied in der steuerlichen Behandlung von Einkünften zwischen einem Steuerpflichtigen, der als Künstler oder Sportler gilt, und einem anderen Steuerpflichtigen, der dies nicht ist, wie z. B. ein Model, wenn sie in derselben Werbung auftreten. Die Einkünfte der Ersteren unterliegen Art. 17 OECD-MA, die Einkünfte der Letzteren nicht¹²⁴.

Schließlich kann die Billigung auch darin bestehen, dass ein Anbieter dem Künstler oder Sportler kostenlos Material zur Verfügung stellt, das er bei der Ausübung seiner Tätigkeit verwenden kann. Dabei nutzt der Anbieter den Namen oder die öffentliche Wertschätzung des Künstlers oder Sportlers, um für seine Produkte zu werben. Im Gegensatz zum Sponsoring spielt der Sportler oder Künstler im Prinzip eine aktive Rolle bei der Werbung für die Ausrüstung, die er erhalten hat. Der Künstler oder Sportler kann neben der kostenlosen Ausrüstung auch eine Vergütung erhalten. Diese Vergütung wird als Werbetätigkeit gewertet, so dass die, sich daraus ergebende, Vergütung in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fällt, obwohl der Anteil der Einkünfte, der mit dem Auftritt zusammenhängt, für die Steuerbehörde nicht leicht zu berechnen ist¹²⁵.

c) Verwendung der Rechte des Künstlers oder Sportlers

Der Künstler oder Sportler kann eine Vergütung für die Verwendung der Rechte des Steuerpflichtigen erhalten, ohne dass dies in direktem Zusammenhang mit der Ausübung seiner Tätigkeit steht¹²⁶. Sie werden als Lizenzgebühren bezeichnet und umfassen jede Gegenleistung, die als Gegenleistung für die Verwendung oder die Einräumung des Nutzungsrechts eines immateriellen Rechten oder eines Urheberrechts erhalten wird, z. B. Einnahmen aus dem Verkauf eines Videos, das den Auftritt eines Künstlers oder Sportlers zeigt¹²⁷.

Auf internationaler Ebene ist vorgesehen, dass in den Fällen, in denen die Vergütung für die Verwendung des Bildrechts oder des Namens des Sportlers oder Künstlers nicht eng mit einem

¹²¹ International Taxation-OBERSON, S. 23.

¹²² MOLENAAR, S. 104 f.; OECD, Commentary, Art. 17 N 3.

¹²³ MOLENAAR, S. 104; OECD, Commentary, Art. 17 N 3.

¹²⁴ MOLENAAR, S. 104.

¹²⁵ MOLENAAR, S. 105.

¹²⁶ KOSTIKIDIS, S. 361; International Taxation-OBERSON, S. 25.

¹²⁷ KOSTIKIDIS, S. 372; International Taxation-OBERSON, S. 25.

bestimmten Auftritt verbunden ist, diese Einkünfte nicht Art. 17 OECD-MA, sondern Art. 7 oder 12 OECD-MA unterliegen. Der enge Zusammenhang muss durch vertragliche Vereinbarungen, die sich auf den konkreten Auftritt beziehen, oder durch Beweise nachgewiesen werden, die die Absicht der Parteien belegen, die Verwendung der Rechte des Steuerpflichtigen mit dem Auftritt zu verknüpfen¹²⁸. Grundsätzlich ist die enge Verbindung von der Steuerbehörde nur schwer nachzuweisen, da solche Einkünfte auch eine Folge des Renommées des Steuerpflichtigen sind¹²⁹.

Auf schweizerischer Ebene sehen die meisten Doppelbesteuerungsabkommen eine Besteuerung der Lizenzgebühren im Wohnsitzstaat vor, auch wenn sie aus der Schweiz stammen¹³⁰.

Im Folgenden werden wir uns auf die Einkünfte aus Urheberrechten und verwandten Schutzrechten, Einkünfte aus dem Verkauf von Musik- oder Filmaufnahmen und Einkünfte aus dem Merchandising konzentrieren. Diese Einkünfte lassen sich nicht immer eindeutig zuordnen.

Erstens haben Künstler, wie Komponisten, Autoren und Choreographen, einen Schutz für ihre Werke, das Urheberrecht. Gegen eine Vergütung kann der Künstler die materielle Verwendung seines Werks genehmigen, z. B. wenn es gedruckt, gesendet, vervielfältigt oder in einem Medium verwendet wird¹³¹.

Bei einer weiten Auslegung des Begriffs Lizenzgebühren unterliegen die Urheberrechtseinkünfte Art. 12 OECD-MA, da kein Auftritt des Steuerpflichtigen vorliegt¹³². Dies stellt ein Problem dar, wenn der Künstler, während er Einkünfte aus dem Urheberrecht erhält, in seinem Werk auftritt und auch für diesen Auftritt Einkünfte erhält. In diesem Fall muss die Steuerbehörde ermitteln, welcher Teil der Einkünfte eine Lizenzgebühr und welcher Teil für den Auftritt ist¹³³. Die OECD hat darauf hingewiesen, dass in den Fällen, in denen der Urheber sein eigenes Urheberrecht besitzt, die Zahlung aber an sein Unternehmen erfolgt, die Einkünfte ebenfalls als Lizenzgebühren betrachtet werden sollten¹³⁴.

Bei den verwandten Schutzrechten handelt es sich um Vergütung, die mit dem Urheberrecht vergleichbar sind, wobei der Künstler jedoch nicht der Schöpfer des von ihm dargebotenen Werkes ist. Er interpretiert dieses Werk lediglich und hat kein Urheberrecht. Diese Interpretation kann im Falle der Ausstrahlung im Radio, Fernsehen oder Kabel vergütet werden¹³⁵. In einem solchen Fall ist Art. 12 OECD-MA anwendbar, da kein direkter Zusammenhang mit dem Auftritt besteht, sondern allenfalls ein schwacher Zusammenhang¹³⁶.

Zweitens können einige Künstler Einkünfte erzielen, die mit dem Verkauf ihres künstlerischen Auftritts in Verbindung gebracht werden können, z. B. durch den Verkauf einer Musikplatte

¹²⁸ KOSTIKIDIS, S. 372.

¹²⁹ OECD, Commentary, Art. 17 N 9.5; KOSTIKIDIS, S. 372.

¹³⁰ International Taxation-OBERSON, S. 25; Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 667 und 687.

¹³¹ MOLENAAR, S. 111.

¹³² OECD, Commentary, Art. 17 N 9; MOLENAAR, S. 111.

¹³³ MOLENAAR, S. 111.

¹³⁴ OECD, Report 2014, R(26)-22, § 58.

¹³⁵ MOLENAAR, S. 111 f.

¹³⁶ MOLENAAR, S. 112; OECD, Report 2014, R(26)-22, § 58.

oder durch den Verkauf von Eintrittskarten für einen Film. Aufgezeichnete Auftritte können live oder im Studio stattfinden¹³⁷.

Der Künstler kann in diesen Fällen eine feste Einkunft für den Auftritt erhalten oder nach den Verkaufszahlen seines Werkes bezahlt werden, d. h. eine Lizenzgebühr. Wenn die Vergütung fest ist, ist sie eine Einkunft aus dem Auftritt, die an der Quelle besteuert wird. Handelt es sich bei der vereinbarten Vergütung nur um Lizenzgebühr und nicht um feste Einkünfte, so sind diese Einkünfte nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA zu versteuern, d.h. im Wohnsitzstaat¹³⁸. Bei einem gemischten Vertrag, der beide Zahlungsarten vorsieht, ist der Teil der Einkünfte zu ermitteln, der auf die verschiedenen Einkunftsarten entfällt, unabhängig davon, ob sie in demselben Vertrag oder in getrennten Verträgen vereinbart wurden¹³⁹.

Schließlich können Künstler und Sportler durch den Verkauf von Merchandising-Produkten erhebliche Einkünfte erzielen. Der Verkauf dieser Produkte kann vom Steuerpflichtigen selbst oder von einem spezialisierten Unternehmen abgewickelt werden, wenn das Recht zum Verkauf dieser Produkte vom Künstler oder Sportler übertragen wurde. Im letzteren Fall erhält der Künstler oder Sportler einen Anteil am Gewinn aus den Verkäufen¹⁴⁰.

Die Mehrheit der Staaten ist der Ansicht, dass Einkünfte aus dem Verkauf von Waren als Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) oder als Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) zu behandeln sind. Einige Staaten, wie das Vereinigte Königreich, sind der Ansicht, dass solche Einkünfte vorbehaltlich des Art. 17 OECD-MA als Einkünfte aus dem Auftritt gelten. Diese Unterscheidung ist möglich, weil ein Zusammenhang zwischen der Einkunft und dem Auftritt denkbar ist, insbesondere wenn die Ware am Ort des Auftritts verkauft wird. Die Leistung würde den Kauf auslösen¹⁴¹. Dessen ungeachtet hat die OECD darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass Musikschallplatten bei einem Konzert eines Künstlers verkauft werden, Art. 12 OECD-MA auf die Lizenzgebühren des Künstlers Anwendung findet, nicht jedoch Art. 17 OECD-MA¹⁴². Da es für diese Art von Einkünften keine eindeutige Lösung gibt, wenden die Staaten gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA ihre nationalen Rechtsvorschriften zur Besteuerung solcher Einkünfte an¹⁴³.

In der Schweiz unterscheidet die Doktrin zwischen dem Fall, dass der Steuerpflichtige den Verkauf des Produkts einem Drittanbieter überlässt, und dem Fall, dass der Steuerpflichtige die Waren selbst verkauft. Im ersten Fall sind die Einkünfte als Lizenzgebühren zu betrachten und gemäß Art. 12 OECD-MA zu besteuern. Im zweiten Fall gilt Art. 17 OECD-MA¹⁴⁴.

d) Sonstige Einkünfte

Neben den oben genannten gibt es für Künstler und Sportler noch eine Vielzahl weiterer möglicher Einkaufsquellen, wie z. B. die Zahlung von Optionen, Provisionen, Sperrklauseln

¹³⁷ MOLENAAR, S. 108.

¹³⁸ MOLENAAR, S. 108.

¹³⁹ MOLENAAR, S. 108; OECD, Commentary, Art. 12 N 18.

¹⁴⁰ MOLENAAR, S. 112 f.

¹⁴¹ MOLENAAR, S. 113.

¹⁴² OECD, Report 2014, R(26)-20, § 54.

¹⁴³ MOLENAAR, S. 113.

¹⁴⁴ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 687; OECD, Report 2014, R(26)-22, § 57; Commentaire-OBERSON, Art. 17 N 158.

oder finanzielle Unterstützung durch Plattenfirmen. In diesem Abschnitt werden wir uns auf diese Einkaufsquellen konzentrieren, die für eine Analyse interessant sind.

Wie bei anderen Einkunftsarten muss ein enger Zusammenhang zwischen dem Auftritt des Steuerpflichtigen und der Einkunft nachgewiesen werden, damit Art. 17 OECD-MA auf diese Einkünfte angewendet werden kann.

Bei der Optionszahlung erhält der Künstler oder Sportler eine Zahlung zur Aufnahme von Verhandlungen über einen möglichen Auftritt. Falls dieser Auftritt erbracht wird, ist der Zusammenhang zwischen der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und der Zahlung klar erkennbar. Wenn die Verhandlungen jedoch nicht erfolgreich sind, ist die Optionszahlung problematisch, da keine Verbindung zu einem Auftritt des Künstlers oder Sportlers hergestellt werden kann¹⁴⁵.

Eine Provision kann auch an den Steuerpflichtigen gezahlt werden, damit er sich verpflichtet, für die Person, mit der er den Vertrag abschließt, zur Verfügung zu stehen. Während dieser Zeit darf er nicht für eine andere Person auftreten. Die Zahlung der Provision wird zu seinem normalen Honorar für seinen Auftritt, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit vertragsgemäß erbringt. Solange der Steuerpflichtige keine Tätigkeit erbringt, fällt das Honorar, obwohl es gezahlt wird, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA, da keine Tätigkeit mit den Einkünften verbunden werden kann¹⁴⁶.

Durch restriktive Vereinbarungen können bestimmte Personen die Aktivitäten von Künstlern oder Sportlern gegen Zahlung eines Geldbetrags einschränken. Da der Steuerpflichtige die Tätigkeit nicht ausüben muss, fallen die Einkünfte nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA¹⁴⁷. Wird diese Zahlung als Nutzung der Persönlichkeitsrechte des Steuerpflichtigen behandelt, z.B. für die Exklusivität des Steuerpflichtigen für einen bestimmten Zeitraum durch eine Werbeagentur, ist sie als Lizenzgebühr zu betrachten, die Art. 12 OECD-MA unterliegt¹⁴⁸.

Schließlich ist die finanzielle Unterstützung von Tourneen durch Plattenfirmen eine Form der Einkunft für Musiker. Diese Einkunft ist an den Auftritt gebunden. Es ist jedoch sehr selten, dass der Auftrittsstaat von der Existenz dieser Einkünfte erfährt, da sie in der Regel im Ausland erzielt werden. Darüber hinaus hat die OECD keine Vorgaben für die Besteuerung dieser Einkünfte gemacht, so dass die Staaten diese Einkünfte gemäß Art. 3 Abs. 2 OECD-MA besteuern können, wenn ihre nationalen Rechtsvorschriften dies zulassen¹⁴⁹.

e) Einkünfte ohne Leistung

Künstler und Sportler können Geld erhalten, ohne ihre Tätigkeit auszuüben. Dies gilt insbesondere für die Zahlung von Stornogebühren, den Versicherungsschutz, z. B. bei Kündigung, Arbeitslosigkeit, Arbeitsunfähigkeit.

¹⁴⁵ MOLENAAR, S. 102.

¹⁴⁶ MOLENAAR, S. 102; OECD, Report 2014, R(26)-17 f., § 48.

¹⁴⁷ MOLENAAR, S. 102 f.

¹⁴⁸ MOLENAAR, S. 103.

¹⁴⁹ MOLENAAR, S. 110 f.

Ein Künstler oder Sportler kann nämlich Stornogebühren erhalten, wenn sein Auftritt aufgrund einer Kündigung des Vertrags durch den Veranstalter ausfällt. Solche Einkünfte sind keine Einkünfte aus dem Auftritt des Steuerpflichtigen und fallen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA. Solche Einkünfte sind als andere Einkünfte im Sinne von Art. 21 OECD-MA zu betrachten und werden nur am Wohnsitz des Steuerpflichtigen besteuert¹⁵⁰.

Im Falle einer Versicherungsbeteiligung, z.B. bei Annullierung, Arbeitslosigkeit, Invalidität, ist die Zahlung nicht an einen Auftritt gebunden und unterliegt daher nicht Art. 17 OECD-MA. Für den selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen gilt Art. 7 OECD-MA. Diejenigen, die eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausüben, unterliegen Art. 15 OECD-MA. Wenn es sich um eine staatliche Versicherung handelt, gilt Art. 19 OECD-MA, in anderen Fällen bestimmt Art. 21 OECD-MA, wer dieses Einkommen besteuern kann, wer diese Einkünfte besteuern kann. Dieser Ansatz wird auch von der Schweiz verfolgt¹⁵¹. Grundsätzlich werden diese Einkünfte in dem Staat besteuert, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist.

2. Einkünfte, die nicht an den Künstler oder Sportler, sondern an eine dritte Partei gezahlt werden

a) Dritte Partei

Die Einkünfte des Künstlers oder Sportlers dürfen nicht direkt an den Künstler oder Sportler gezahlt werden, sondern an einen Dritten, der als *«organizing third party»* bezeichnet wird¹⁵². Dieser Begriff ist weit auszulegen und kann eine natürliche Person, eine juristische Person oder auch eine Personengesellschaft betreffen, die in der Schweiz oder im Ausland ansässig ist¹⁵³. Dieser Dritte kann als Organisator der Produktion des Künstlers oder Sportlers auftreten, wie in Art. 92 Abs. 4 DBG vorgesehen, aber auch als dessen Agent, als Künstler- oder Sportlergesellschaft, so genannt *«rent-a-star company»*, oder als einfacher Vermittler¹⁵⁴. Damit Künstler oder Sportler einen Anspruch auf die Einkünfte haben, die ein Dritter vermittelt, muss zumindest ein Vertragsverhältnis zwischen ihnen bestehen¹⁵⁵.

Dritte unterliegen gemäß Art. 92 Abs. 1 letzter Satz DBG und Art. 35 Abs. 1 lit. b StHG der Quellensteuer und nicht die Künstler und Sportler direkt. Die letztgenannten Bestimmungen greifen den in Art. 5 Abs. 2 DBG und Art. 17 Abs. 2 OECD-MA niedergelegten Grundsatz auf¹⁵⁶. Diese Bestimmungen dienen dazu, den Missbrauch eines dritten Vermittlers zur Umgehung der Quellensteuer zu verhindern, indem er nicht den Status eines Künstlers oder Sportlers hat und keine Betriebsstätte im Quellenstaat besitzt¹⁵⁷. Die Staaten können auch einen *«look-through»*-Ansatz nach Art. 17 Abs. 1 OECD-MA anwenden, der es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, über die Zwischenstruktur besteuert zu werden¹⁵⁸.

¹⁵⁰ MOLENAAR, S. 103; OECD, Report 1987, S. 55, § 84.

¹⁵¹ MOLENAAR, S. 115; OECD, Report 2014, R(26)-17 f., § 48; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER S. 692.

¹⁵² International Taxation–OBERSON, S. 25; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 668 f.

¹⁵³ International Taxation–OBERSON, S. 26; CR LIFD–PEDROLI, Art. 17 N 18.

¹⁵⁴ International Taxation–OBERSON, S. 26; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 669.

¹⁵⁵ International Taxation–OBERSON, S. 26; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 657.

¹⁵⁶ International Taxation–OBERSON, S. 25; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 663.

¹⁵⁷ International Taxation–OBERSON, S. 25; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 668.

¹⁵⁸ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 693 f.

Auf internationaler Ebene wurde im Jahr 1977 Art. 17 Abs. 2 OECD eingeführt und in die Doppelbesteuerungsabkommen der meisten Staaten übernommen. Die OECD hat den Staaten erlaubt, bei der Anwendung dieser Bestimmung einen Ansatz zu wählen, der für Künstler und Sportler nachteilige Folgen hat¹⁵⁹. Dieser uneingeschränkte Ansatz, der als «*unlimited approach*» bekannt ist, bezieht die meisten Einkünfte, die an eine andere Person als den Künstler oder Sportler gezahlt werden, in den Anwendungsbereich diesen Absatz ein, ohne Rücksicht auf den Zweck der Bestimmung¹⁶⁰.

Die Schweiz hat zusammen mit den Vereinigten Staaten und Kanada einen Vorbehalt zu diesem zweiten Absatz eingelegt und verfolgt bei der Anwendung dieses Absatzes einen eingeschränkten Ansatz, den so genannten «*limited approach*»¹⁶¹. Das heißt, sie wendet diesen Absatz nur auf gewerbliche Tätigkeiten an. Es ist daher erforderlich, dass der Künstler oder Sportler direkt oder indirekt an den Gewinnen des dritten Unternehmens beteiligt ist oder die Kontrolle darüber hat. In dieser Hinsicht folgt die Schweiz der OECD-Empfehlung¹⁶².

Nur die Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit Irland, Spanien und Marokko enthalten nicht ausdrücklich Art. 17 Abs. 2 OECD-MA¹⁶³.

Nach schweizerischer Auffassung erhält der Dritte grundsätzlich ein Entgelt für den Auftritt des Künstlers oder Sportlers und ein Entgelt für seine Leistung, z.B. für die Organisation des Anlasses oder die Vermittlung des Künstlers oder Sportlers. Der letztgenannte Teil der Einkünfte ist nicht dem Künstler oder Sportler zuzurechnen und daher nicht in das steuerpflichtige Einkommen einzubeziehen, es sei denn, diese Missbrauchsbekämpfungsvorschriften finden Anwendung. Dieser Teil wird als Unternehmensgewinn oder als Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit des Dritten betrachtet und an seinem Wohnsitz besteuert¹⁶⁴. Ist der Künstler oder Sportler an den Gewinnen des Drittunternehmens beteiligt oder kontrolliert er es, so ist der Anteil an den Einkünften des Drittunternehmens dem Künstler oder Sportler zuzurechnen und bei seinen steuerpflichtigen Einkünften zu berücksichtigen¹⁶⁵.

Darüber hinaus ist hinzuzufügen, dass in Fällen, in denen das Unternehmen, das die Vergütung erhält, in der Schweiz ansässig ist, die Zahlung der Vergütung an den Künstler oder Sportler, der in der Schweiz oder im Ausland Aktionär ist, in Form einer Dividende erfolgt und daher eine Quellensteuer von 35 % unterliegt. Diese Steuer ist voll erstattungsfähig, wenn der Aktionär in der Schweiz ansässig ist. Bei ausländischen Aktionären hängt die Rückerstattung der Steuer vom Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und dem Wohnsitzstaat des Aktionärs ab¹⁶⁶.

¹⁵⁹ Vgl. unten Punkt VII. A. 1, S. 28 f.

¹⁶⁰ MOLENAAR, S. 153.

¹⁶¹ MOLENAAR, S. 128 f.; OECD, Commentary, Art. 17 N 16.

¹⁶² MOLENAAR, S. 153; OECD, Commentary, Art. 17 N 2 und N 11 lit. b; ESTV, Merkblatt über die Quellenbesteuerung, 2020, S. 1 § 2.2.

¹⁶³ ESTV, Merkblatt über die Quellenbesteuerung, 2020, S. 1 § 2.2.

¹⁶⁴ ESTV, Merkblatt über die Quellenbesteuerung, 2020, S. 1 § 2.2; Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 669 f.

¹⁶⁵ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 670.

¹⁶⁶ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 692 f.

b) Verpflichtung des Dritten

Bei der Quellensteuer in der Schweiz wird die Steuer vom Schuldner der Einkünfte einbehalten, d. h. von der natürlichen oder juristischen Person, die den Auftritt des Künstlers oder Sportlers zu vergüten hat. Der einzige Steuerpflichtige der Quellensteuer ist der Sportler oder Künstler, der seine persönliche Tätigkeit in der Schweiz ausübt. Der Schuldner, der der Organisator sein kann, hat also nur eine einfache Vertretungsfunktion¹⁶⁷.

Andererseits ist der Schuldner zur Mitwirkung verpflichtet. Dies spiegelt sich in der Verpflichtung wider, die Steuer abziehen, dem Steuerpflichtigen eine Erklärung oder Bescheinigung auszustellen und die Steuer regelmäßig an die zuständige Steuerbehörde zu entrichten (Art. 100 Abs. 1 und 2 DBG und Art. 37 Abs. 1 und 2 StHG). Allerdings erhält der Schuldner für die Erfüllung seiner Verpflichtung eine Bezugsprovision (Art. 100 Abs. 3 DBG und Art. 37 Abs. 3 StHG). Um diese Steuer erheben zu können, muss der Dritte daher die Bruttovergütung und die entsprechenden Abzüge für jeden einzelnen Steuerpflichtigen ermitteln¹⁶⁸. Der Schuldner muss in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sein¹⁶⁹.

Außerdem haftet der Veranstalter solidarisch für die Entrichtung der Quellensteuer (Art. 92 Abs. 4 DBG)¹⁷⁰. Wenn der Veranstalter der Schuldner der Einkünfte des Künstlers oder Sportlers ist, hat diese Bestimmung keinen praktischen Nutzen. Wenn der Veranstalter jedoch nicht der Schuldner ist, kann er für die Zahlung der Steuer haftbar sein, auch wenn der Schuldner nicht verklagt werden kann¹⁷¹. Der Gläubiger hat die Wahl, die vollständige oder teilweise Begleichung der Schuld von einem Schuldner seiner Wahl zu verlangen¹⁷². In der Praxis ist eine vertragliche Beziehung zwischen dem Veranstalter und dem Künstler oder Sportler nicht erforderlich. Daher wenden sich die Behörden häufig an die Verkäufer der Eintrittskarten für die Veranstaltung oder an den Eigentümer des Veranstaltungsortes. Nach OBERSON darf jedoch Art. 92 Abs. 4 DBG als Ausnahmebestimmung, die die Haftung des Veranstalters erweitert, nicht extensiv ausgelegt werden, indem er auch Personen einbezieht, die bei der Organisation der Veranstaltung mitwirken¹⁷³.

c) Mannschaft und Gruppen

Auf internationaler Ebene wird zwischen Einzelkünstlern und Sportlern und denen einer Mannschaft oder Gruppe unterschieden. Im letzteren Fall können die Steuerpflichtigen eine juristische Person gründen und eine regelmäßige feste Vergütung erhalten, bei der schwer festzustellen ist, ob sie aus einem bestimmten Auftritt stammt. In einem solchen Fall können die Staaten einseitig oder bilateral beschließen, sie nicht individuell für ihren Auftritt zu besteuern. Somit ist die juristische Person diejenige, die mit ihren Gewinnen im Sinne von Art. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA besteuert wird¹⁷⁴.

¹⁶⁷ International Taxation-OBERSON, S. 26.

¹⁶⁸ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 664.

¹⁶⁹ International Taxation-OBERSON, S. 26.

¹⁷⁰ Taxation of Entertainers-BLOCH-RIEMER, S. 664; LOCHER, Art. 17 N 13.

¹⁷¹ International Taxation-OBERSON, S. 27.

¹⁷² BGer 8. Oktober 2007, 2C_265/2007, E. 3.2.

¹⁷³ International Taxation-OBERSON, S. 27.

¹⁷⁴ MOLENAAR, S. 126 f.; OECD, Commentary, Art. 17 N 11 let. b.

Die Schweiz hat in ihren Doppelbesteuerungsabkommen im Allgemeinen keine besondere Bestimmung für Mannschaften oder Gruppen. Die Einkunft dieser Strukturen wird gemäss Art. 17 Abs. 1 OECD-MA auf die einzelnen Mitglieder aufgeteilt¹⁷⁵. Nach innerstaatlichem Recht besteuert die Schweiz die Mitglieder solcher Gruppen individuell nach Art. 5 Abs. 2 und 92 Abs. 1 *in fine* DBG. Wenn der Anteil jedes Mitglieds schwer zu berechnen ist, wird das durchschnittliche Tageseinkommen pro Kopf als Anteil der Person gemäss Art. 17 Abs. 2 QStV zugrunde gelegt.

3. Sonderregelungen für mit öffentlichen Mitteln unterstützte Auftritte

Künstler und Sportler können eine Unterstützung vom Staat erhalten. Diese Unterstützung kann für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Allgemeinen oder für ein bestimmtes Projekt, z. B. einen Auftritt in einem ausländischen Staat, gewährt werden. Soweit die Unterstützung aufgrund des Auftritts des Steuerpflichtigen gewährt wird, kann die Unterstützung oder ein Teil davon im Auftrittsstaat besteuert werden, wenn dies nicht der Staat ist, der die Unterstützung gewährt¹⁷⁶. Nach Ansicht der OECD ist es möglich, den Zuschuss zu gleichen Teilen auf der Grundlage des Auftritts zu verteilen. Auf diese Weise kann der Auftrittsstaat den auf ihn entfallenden Anteil der Unterstützung für Betriebskosten besteuern¹⁷⁷. Da die Bestimmung des auf jeden Staat entfallenden Anteils nicht einfach zu ermitteln ist, kann es zu einer doppelten Nichtbesteuerung kommen, wenn die Freistellungsmethode vom Ansässigkeitsstaat angewandt wird¹⁷⁸.

Auf internationaler Ebene können die Staaten jedoch öffentlich finanzierte Leistungen vom Anwendungsbereich ausnehmen, indem sie Artikel 17 ihres Doppelbesteuerungsabkommens um einen dritten Absatz ergänzen. Somit sind Einkünfte aus öffentlich finanzierten Auftritten des Künstlers oder Sportlers gemäss Art. 7 bzw. 15 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zu versteuern¹⁷⁹.

Die OECD empfiehlt, dass objektive und leicht zu definierende Kriterien verwendet werden, um sicherzustellen, dass diese Ausnahme ihren Zweck erfüllt. Die OECD gibt auch ein Beispiel dafür, wie Art. 17 Abs. 3 OECD-MA aussehen könnte, indem sie erklärt, dass dieser Absatz anzuwenden ist, wenn die Einkünfte aus dem Besuch des Künstlers oder Sportlers im Auftrittsstaat ganz oder vorwiegend aus öffentlichen Mitteln eines oder beider Staaten finanziert werden¹⁸⁰. Diese Formulierung ist unklar und auslegungsbedürftig, so dass die Staaten keine einheitlichen Kriterien für diesen Absatz haben.

Andererseits kann die Übernahme von Art. 17 Abs. 3 OECD-MA auch zu einer Ungleichbehandlung zwischen unterstützten und nicht unterstützten Künstlern und Sportlern führen. Somit könnte dieser Absatz gegen den Grundsatz des Diskriminierungsverbotes verstoßen, der in einigen internationalen Abkommen sowie Art. 24 OECD-MA verankert ist¹⁸¹.

¹⁷⁵ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 675.

¹⁷⁶ MOLENAAR, S. 107.

¹⁷⁷ MOLENAAR, S. 107.

¹⁷⁸ MOLENAAR, S. 108.

¹⁷⁹ MOLENAAR, S. 130; OECD, Commentary, Art. 17 N 14; Internationales Steuerrecht-GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 159.

¹⁸⁰ OECD, Commentary, Art. 17 N 14; Internationales Steuerrecht-GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 156.

¹⁸¹ MOLENAAR, S. 138.

Im Falle der Schweiz wurde in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen ein Absatz über öffentliche Mittel eingefügt. In einigen Abkommen heißt es, dass dieser Absatz nur für Künstler gilt, während er in anderen auch für Sportler gilt. Einige Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz sehen auch vor, dass öffentliche Gelder aus dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen stammen müssen, damit dieser Absatz zur Anwendung kommt. Bei Anwendung von Art. 17 Abs. 3 OECD-MA richtet sich die Besteuerung des Steuerpflichtigen nach den Bestimmungen über die Besteuerung der abhängigen bzw. selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 15 bzw. 7 OECD-MA)¹⁸².

B. Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte

Die vertikale Verteilung bestimmt, wie das Doppelbesteuerungsabkommen eine Einkunftsart behandelt, was wiederum bestimmt, welcher Vertragsstaat das Recht hat, diese Einkunftsart zu besteuern, entweder der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat, insbesondere nach Art. 17 OECD-MA.

Eine horizontale Verteilung findet dann statt, wenn die Einkünfte aus mehr als einem Auftrittsstaat stammen, insbesondere nach Art. 17 OECD-MA. In einem solchen Fall muss eine Verteilung der Einkünfte zwischen den betroffenen Staaten vorgenommen werden.

In beiden Fällen ist die Ermittlung des den Staaten zuzurechnenden Einkommensanteils kompliziert, so dass die Gefahr einer Doppelbesteuerung und hoher Verwaltungskosten besteht¹⁸³.

1. Vertikale Verteilung

Die Frage, welche Einkünfte im Auftrittsstaat und welche im Ansässigkeitsstaat zu versteuern sind, ist ein heikles Thema, insbesondere bei gemischten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Auftritt und Verwertung eines Rechts des Steuerpflichtigen¹⁸⁴.

Die OECD gibt keine ausschließliche Methode für die Verteilung von Einkünften in diesen Fällen vor, sondern nennt mehrere Beispiele, die von den Steuerbehörden befolgt werden können oder auch nicht¹⁸⁵. Ein Beispiel dafür ist die Behandlung von Fällen, in denen die Organisatoren eines Auftritts die Kosten der Künstler oder Sportler übernehmen. Einige Staaten haben beschlossen, das Einkommen, das zur Zahlung der Ausgaben für die Aufführung verwendet wird, als steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln, während in anderen Staaten diese Ausgaben nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften gehören¹⁸⁶. Die Frage der Abzugsfähigkeit von Ausgaben kann in diesen Fällen von großer Bedeutung sein¹⁸⁷.

¹⁸² Internationales Steuerrecht-GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 158.

¹⁸³ MOLENAAR/GRAMS, S. 552.

¹⁸⁴ Taxation of Entertainers-CORDEWENER, S. 123; TETLAK, S. 67.

¹⁸⁵ Taxation of Entertainers-CORDEWENER, S. 124 f.

¹⁸⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 10.

¹⁸⁷ MOLENAAR, S. 101.

Ist diese Einstufung der Einkünfte nicht eindeutig, so sind gemäß der allgemeinen Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die innerstaatlichen Steuervorschriften der betreffenden Staaten maßgebend¹⁸⁸. So kann es zu Divergenzen zwischen dem Auftrittsstaat und dem Ansässigkeitsstaat kommen, die sich für den Steuerpflichtigen oft negativ auf seine Besteuerung auswirken.

Außerdem ist zu beachten, dass das Art. 17 des Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 2. Oktober 1996 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen¹⁸⁹ für die Anwendung der Bestimmung für Künstler und Sportler einen Mindestbetrag von 10'000 USD oder den Gegenwert in Schweizer Franken vorsieht.

Andererseits können die Staaten auch vereinbaren, die Bestimmung für Künstler und Sportler ihres Doppelbesteuerungsabkommens nur auf unternehmerische Tätigkeiten anzuwenden. So fällt ein angestellter Künstler oder Sportler nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA, sondern in den von Art. 15 OECD-MA¹⁹⁰.

2. Horizontale Verteilung

Da es sich bei Sportlern und Künstlern um Steuerpflichtige handelt, die viel in der Welt unterwegs sind, können Probleme bei der horizontalen Verteilung auftreten, wenn ihre Einkünfte in mehreren Staaten der Quellensteuer unterliegen¹⁹¹.

Für einen Sportler oder Künstler ist grundsätzlich der Ort der persönlichen Tätigkeit ausschlaggebend für die Verteilung der Einkünfte aus der Teilnahme an einem Wettbewerb oder dessen Ergebnis an einen Staat. Der Ort der Verwendung der Ergebnisse ist unerheblich¹⁹².

Die OECD überlässt es den Quellenstaaten, das steuerpflichtige Einkommen zuzuordnen¹⁹³. Sie enthält jedoch Beispiele für die horizontale Verteilung. Diese Beispiele zeigen, dass die Anzahl der Veranstaltungen oder Arbeitstage in jedem Staat für die horizontale Verteilung verwendet werden kann¹⁹⁴. Wenn die Vergütung ergebnisorientiert ist, wird die Verteilung zugunsten des Staates erfolgen, in dem das Ergebnis erzielt wurde. Damit wäre die Vergütung stärker an diesen Staat gebunden¹⁹⁵.

¹⁸⁸ MOLENAAR, S. 95.

¹⁸⁹ SR 0.672.933.61.

¹⁹⁰ MOLENAAR, S. 126.

¹⁹¹ KOSTIKIDIS, S. 373 f.; Taxation of Entertainers-CORDEWENER, S. 125.

¹⁹² International Taxation-OBERSON, S. 22; MOLENAAR, S. 99.

¹⁹³ OECD, Commentary, Art. 17 N 10; KOSTIKIDIS, S. 374.

¹⁹⁴ OECD, Commentary, Art. 17 N 9.3.

¹⁹⁵ KOSTIKIDIS, S. 374; THIEDE/TRENCSEK, S. 606.

VI. Vermeidung der Doppelbesteuerung

A. Im Allgemeinen

Internationale Sportler und Künstler werden in ihrem Ansässigkeitsstaat mit ihrem Gesamteinkommen besteuert, und aufgrund der Quellensteuerregelungen der Staaten, in denen sie auftreten, werden die Einkünfte aus ihren Auftritten ein zweites Mal besteuert.

Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurden zwei Methoden entwickelt, die nun in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten umgesetzt werden. Bei der ersten handelt es sich um die Freistellungsmethode gemäß Art. 23A OECD-MA und bei der zweiten um die Anrechnungsmethode gemäß Art. 23B OECD-MA.

Obwohl es den Staaten freisteht, welche Methode sie anwenden wollen, empfiehlt die OECD die Anwendung der Anrechnungsmethode, insbesondere die Variante der gewöhnlichen Anrechnung, für die Einkünfte von Künstlern und Sportlern, die unter Art. 17 OECD-MA fallen. Denn die Freistellungsmethode kann zu einer teilweisen oder vollständigen doppelten Nichtbesteuerung der Einkünfte dieser Steuerpflichtigen führen, wenn der Quellenstaat keine oder eine niedrige Steuer erhebt und der Steuerpflichtige in dem Ansässigkeitsstaat in den Genuss einer Freistellung kommt¹⁹⁶. In der Praxis ist es für den Steuerpflichtigen jedoch komplizierter, die Anrechnungsmethode in Anspruch zu nehmen als die Freistellungsmethode, vor allem weil ausländische Verwaltungsdokumente erforderlich sind¹⁹⁷.

B. Freistellungsmethode (Art. 23A OECD-MA)

Die Freistellungsmethode überlässt das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat, ohne dass der Ansässigkeitsstaat eingreifen muss. Der Auftrittsstaat hat daher das ausschließliche Recht, die Einkünfte an der Quelle nach seinen innerrechtlichen Vorschriften und Steuersätzen zu besteuern¹⁹⁸.

Die Freistellungsmethode kann in mehrere Varianten unterteilt werden: die unbedingte Freistellung, die bedingte Freistellung und die Freistellung mit oder ohne Progressionsvorbehalt¹⁹⁹.

Bei der unbedingten Freistellung wird die Freistellung unabhängig davon gewährt, ob der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht ausübt. Diese Variante ist die vorteilhafteste Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Künstlern und Sportlern, insbesondere wenn der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen einen sehr progressiven Steuersatz anwendet. Bei der bedingten Freistellung kann der Ansässigkeitsstaat die Freistellung verweigern, wenn keine Quellensteuer erhoben wurde²⁰⁰.

¹⁹⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 12; MOLENAAR, S. 181 und 184 f.

¹⁹⁷ MOLENAAR, S. 187.

¹⁹⁸ MOLENAAR, S. 173.

¹⁹⁹ Internationales Steuerrecht-SIMONEK, Art. 23 A, B N 4.

²⁰⁰ MOLENAAR, S. 175 und 177; Internationales Steuerrecht-SIMONEK, Art. 23 A, B N 4.

Bei der Freistellung mit Progressionsvorbehalt lässt der Ansässigkeitsstaat die im Ausland erzielten Einkünfte seines Einwohners nicht vollständig außer Betracht, da sie bei der Berechnung der Steuer auf inländische Einkünfte berücksichtigt werden. So wird das im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen erzielte Einkommen mit dem Satz des Gesamteinkommens im Ansässigkeitsstaat besteuert. Bei der Freistellung ohne Progressionsvorbehalt berücksichtigt der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen nicht und der Steuerpflichtige wird nur auf der Grundlage seiner im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte besteuert²⁰¹.

C. Anrechnungsmethode (Art. 23B OECD-MA)

Bei der Anrechnungsmethode gewährt der Ansässigkeitsstaat einen Abzug von der von ihm erhobenen Steuer, der dem Betrag der an der Quelle gezahlten Steuer entspricht.

Die Methode der Steuergutschrift kann in zwei Varianten unterteilt werden: die vollkommene und gewöhnliche Anrechnung. Die OECD empfiehlt die Anwendung der letztgenannten Variante, auch wenn sie zu einer unzureichenden Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten ausländischen Steuer führen kann²⁰².

Im Falle der vollkommenen Anrechnung wird die ausländische Steuer bei der Besteuerung des Gesamteinkommens im Ansässigkeitsstaat unbeschränkt angerechnet²⁰³. Im Prinzip ist diese Variante für die Steuerpflichtigen im Allgemeinen die vorteilhaftere der beiden Varianten²⁰⁴.

Die gewöhnliche Anrechnung unterscheidet sich von der vollkommenen Anrechnung dadurch, dass bei der ersten Variante der Anrechnung nicht den Anteil der Steuer übersteigen darf, der auf die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte entfallen würde. Die Steuer des Steuerpflichtigen wird auf der Grundlage seines Gesamteinkommens berechnet²⁰⁵. Diese Methode kann jedoch zu einer überhöhten Anrechnung führen, was für den Steuerpflichtigen oft einen Nettoverlust bedeutet²⁰⁶.

D. Der Schweizer Ansatz

Für Steuerpflichtige mit Wohnsitz in der Schweiz gilt die unbeschränkte Steuerpflicht, d.h. sie müssen ihr weltweites Einkommen, also auch das ausserhalb der Schweiz erzielte Einkommen, deklarieren. Der Steuerpflichtige muss sein gesamtes Einkommen angeben, um die möglichen Abzüge und den Steuersatz zu ermitteln, da die Schweiz die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt anwendet²⁰⁷.

²⁰¹ MOLENAAR, S. 175; Internationales Steuerrecht-SIMONEK, Art. 23 A, B N 4.

²⁰² MOLENAAR, S. 178.

²⁰³ MOLENAAR, S. 175; Internationales Steuerrecht-SIMONEK, Art. 23 A, B N 5.

²⁰⁴ MOLENAAR, S. 178.

²⁰⁵ MOLENAAR, S. 176; HULL, S. 124.

²⁰⁶ MOLENAAR, S. 197.

²⁰⁷ Taxation of Entertainers–BLOCH-RIEMER, S. 657; Internationales Steuerrecht-SIMONEK, Art. 23 A, B N 14 und 24.

Die im Ausland bezahlten Steuern werden von den Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern abgezogen²⁰⁸.

E. Steuerbefreiungen für internationale Sportgroßveranstaltungen

Bei großen internationalen Sportereignissen, die jedes Mal in einem anderen Land stattfinden, wie z. B. die Fußballweltmeisterschaft oder die Olympischen Spiele, werden von den Ländern Zugeständnisse an Sportler und Sportverbände, insbesondere Steuervergünstigungen, gemacht, um diese Veranstaltungen ausrichten zu können²⁰⁹. Bei diesen Vergünstigungen handelt es sich im Prinzip um Steuerbefreiungen für Einkünfte im Zusammenhang mit der Veranstaltung oder um eine Senkung des Steuersatzes²¹⁰.

Bei den Olympischen Sommer- und Winterspielen zwischen 2000 und 2016 konnten beispielsweise nur die Einkünfte von nicht ansässigen Sportlern mit direktem Zusammenhang mit ihrem Auftritt in dem Staat, in dem die Veranstaltung stattfand, der Quellensteuer unterworfen werden²¹¹. Dies war auch bei den Fußballweltmeisterschaften zwischen 2002 und 2014 und bei den Fußballeuropameisterschaften zwischen 2000 und 2020 der Fall²¹².

Diese Vergünstigungen werden nun insbesondere deshalb angefochten, weil sie die internationalen Grundsätze der Besteuerung von Steuerpflichtigen verzerren, indem sie einen besonderen Rahmen für Sportler schaffen, die in den Genuss dieser Vergünstigungen kommen. Dieser Rahmen ist diskriminierend und ungleich für diejenigen, die ihn nicht in Anspruch nehmen. Außerdem haben sich Sportler geweigert, an Wettkämpfen teilzunehmen, wenn ihnen keine Steuervergünstigungen gewährt werden²¹³. Dies verzerrt auch den sportlichen Wettbewerb. Andererseits sind die Steuereinnahmen, die der Quellenstaat aufgrund dieser Erleichterungen nicht erhebt, beträchtlich, und diese Sonderregelungen können zu einer doppelten Nichtbesteuerung des Steuerpflichtigen führen²¹⁴.

²⁰⁸ MOLENAAR, S. 193; HULL, S. 124.

²⁰⁹ THIEDE/TRENCSEK, S. 599.

²¹⁰ THIEDE/TRENCSEK, S. 601.

²¹¹ THIEDE/TRENCSEK, S. 613 f.

²¹² THIEDE/TRENCSEK, S. 619 und 621.

²¹³ THIEDE/TRENCSEK, S. 630; Taxation of Entertainers-TETLAK, S. 207.

²¹⁴ THIEDE/TRENCSEK, S. 631.

VII. Aktuelle Probleme und neue Herausforderungen in der Besteuerung von Künstlern und Sportlern

A. Aktuelle Probleme mit Art. 17 OECD-MA

In diesem Abschnitt werden wir die Fragen, die Art. 17 OECD-MA aufwirft, genauer untersuchen, und zwar sowohl im Hinblick auf seine Nützlichkeit als auch auf die Risiken einer übermäßigen Besteuerung oder sogar einer Doppelbesteuerung.

1. Nützlichkeit von Art. 17 OECD-MA

Die Organisation für Europäische Wirtschaftliche Zusammenarbeit (OECE), die die Voraussetzungen für Art. 17 OECD-MA geschaffen hat, hat die Einführung dieser Bestimmung nur damit begründet, dass sie die praktischen Schwierigkeiten und die Gefahr von Steuervermeidungspraktiken vermeidet, die bei der Besteuerung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern auftreten können. Außerdem wurde implizit festgestellt, dass eine Quellensteuer ein Hindernis in der internationalen Kunstwelt darstellen und somit den kulturellen Austausch behindern könnte, da diese Quellensteuer nicht unbedingt notwendig sei²¹⁵.

Art. 17 Abs. 1 OECD-MA wurde in der ersten Fassung des OECD-MA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eingeführt, und viele Staaten haben ihn auf Anraten der OECD übernommen, ohne dass es unbedingt einen praktischen Grund oder eine Notwendigkeit gab, diese Bestimmung in Bezug auf die Bestimmungen über die selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit zu übernehmen²¹⁶.

Zweck von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA ist es, der Steuerhinterziehung entgegenzuwirken, wenn die Einkünfte des Künstlers oder Sportlers nicht direkt an ihn persönlich überwiesen werden. Diese Bestimmung richtete sich an Künstler- oder Sportlergesellschaften, die direkt von den Einkünften von Künstlern und Sportlern bezogen. Dieser erhielt dann ein kleines Gehalt von der Gesellschaft und den größten Teil des restlichen Einkommens als Unternehmensgewinne. Die Sportler oder Künstler waren in der Regel Aktionär der Gesellschaft. Diese Gesellschaft sowie die Künstler und Sportler waren im Prinzip im Steuerparadies ansässig, um die Einkommensteuer und die Steuer auf Unternehmensgewinne zu umgehen²¹⁷.

Art. 17 Abs. 2 OECD-MA sei nicht für das normale Arbeitsverhältnis von Künstlern und Sportlern gedacht, da eine Steuerhinterziehung nicht möglich sei, weil die Arbeitgeber eng mit der Organisation der Auftritte ihrer Arbeitnehmer verbunden sein müssten. Somit waren die beschäftigten nicht ansässigen Künstler und Sportler als normale Arbeitnehmer im Sinne von Art. 15 OECD-MA zu behandeln²¹⁸. Viele Staaten haben jedoch einen viel weiter gefassten, sogenannten «*unlimited approach*» für die Anwendung von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA gewählt, der nicht auf Unternehmen mit dem Ziel der Steuerhinterziehung beschränkt war²¹⁹. Die OECD

²¹⁵ MOLENAAR, S. 34 f.

²¹⁶ MOLENAAR, S. 35.

²¹⁷ MOLENAAR, S. 36 f.

²¹⁸ MOLENAAR, S. 37 f.

²¹⁹ MOLENAAR, S. 39; Internationales Steuerrecht-GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 135.

hat diesen Ansatz zugelassen, der im Widerspruch zu ihrem Zweck steht²²⁰. Mit diesem Ansatz kann die Notwendigkeit von Art. 17 OECD-MA weiter in Frage gestellt werden und das Risiko einer übermäßigen Besteuerung wird erhöht²²¹. Die Schweiz hat in der Folge einen Vorbehalt zur Anwendung von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA eingelegt und wendet ihn nur für den ursprünglichen Zweck an²²².

Der Art. 17 Abs. 2 OECD-MA soll in den von seinem Zweck erfassten Fällen nicht zur Anwendung kommen, da grundsätzlich keine Doppelbesteuerungsabkommen mit Staaten bestehen, die Steuerparadiese sind, in denen die betroffenen Unternehmen ihren Sitz haben und Steuerhinterziehung betreiben²²³.

Darüber hinaus kann die Notwendigkeit von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA in Frage gestellt werden, da das derzeitige System der Vorschrift den Staaten die Möglichkeit geboten hat, die von ihnen nicht besteuerten Einkünfte zu erweitern und damit ein Besteuerungsrecht zu schaffen. Dies steht im Gegensatz zu den negativen Wirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen²²⁴.

Der OECD-Bericht von 1987 kommt daher zu dem Schluss, dass das System von Art. 17 OECD-MA aus praktischen und rechtlichen Gründen unmöglich oder ineffizient war. Schon damals empfahl die OECD auf der Ebene des nationalen Rechts nach Lösungen für eine angemessenere Besteuerung von Künstlern und Sportlern zu suchen und schlug insbesondere vor, den Informationsaustausch zwischen den Staaten zu verbessern²²⁵. Dennoch stellte die OECD die Möglichkeit einer übermäßigen Besteuerung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern nicht in Frage²²⁶.

2. Ineffektivität bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung

Es gibt zwei Gründe, warum die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht wirksam angewendet werden können. Solche Fälle führen in der Regel zu einer teilweisen oder vollständigen Doppelbesteuerung von Künstlern oder Sportlern²²⁷.

Der erste Grund ist, dass sie aufgrund der Nichtabzugsfähigkeit von Ausgaben²²⁸ und der uneingeschränkte Ansatz von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA einer übermäßigen Besteuerung unterliegen. In Fällen, in denen der Künstler oder Sportler seine Einkünfte indirekt von einem Dritten oder einer von ihm beschäftigten Gruppe bezieht, kann es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen kommen, da der Ansässigkeitsstaat davon ausgeht, dass nicht der Sportler oder Künstler, sondern der Dritte im Quellenstaat steuerpflichtig war. So erklärt sich der Ansässigkeitsstaat oft nicht dazu bereit, die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden, obwohl sein Doppelbesteuerungsabkommen einen Art. 17 Abs. 2 OECD-MA enthalten kann. In solchen Fällen ist eine Doppelbesteuerung des

²²⁰ OECD, Report 1987, S. 56, § 89; MOLENAAR, S. 42

²²¹ MOLENAAR, S. 39 f. und 238 f.

²²² Vgl. oben Punkt V. A. 2. a, S. 20.

²²³ MOLENAAR, S. 40.

²²⁴ MOLENAAR, S. 40.

²²⁵ OECD, Report 1987, S. 60, § 105-109.

²²⁶ MOLENAAR, S. 44.

²²⁷ MOLENAAR, S. 250.

²²⁸ Vgl. unten Punkt VII. A. 3, S. 30 f.

Steuerpflichtigen unvermeidlich²²⁹. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Künstler Teil einer Theatergruppe, eines Orchesters oder einer Musikgruppe ist, aber nicht der Hauptkünstler ist. Die Steuer im Quellenstaat wird im Namen des Hauptkünstlers oder der Gruppe einbehalten. Im Ansässigkeitsstaat des Künstlers wird die Steuerbehörde die Vermeidung der Doppelbesteuerung sehr oft nicht gewähren, da die Vermeidung der Doppelbesteuerung nur auf individueller Basis gewährt werden kann und eine Verteilung auf die verschiedenen Künstler oft nicht möglich ist. Es ist auch möglich, dass die Steuerbehörde vergisst, eine Anrechnung zu gewähren²³⁰.

Der zweite Grund sind die Probleme bei der Anwendung der Anrechnungsmethode. Um eine Anrechnung in Anspruch nehmen zu können, muss der Künstler oder Sportler über Informationen über die im Quellenstaat gezahlte Steuer verfügen. Ohne diese Angaben kommt es zu einer Doppelbesteuerung, da er oder sie nicht geltend machen kann, dass diese Doppelbesteuerung durch die Anrechnung vermieden wird. Dieses Risiko kann vermieden werden, wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anwendet, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden²³¹.

Es gibt also Situationen, in denen eine Doppelbesteuerung des Steuerpflichtigen nicht vermieden werden kann, und einige dieser Situationen sind eine Folge der derzeitigen Quellensteuerregelung für Künstler und Sportler.

3. Berechnung der Einkünfte

Unterschiede bei der Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte in den betreffenden Staaten und die Nichtabzugsfähigkeit der Ausgaben des Künstlers oder Sportlers können sich negativ auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung für diese Steuerpflichtigen auswirken.

Wenn nämlich der Quellenstaat bei der Anwendung der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine höhere Bemessungsgrundlage ansetzt als die im Ansässigkeitsstaat verbleibenden steuerpflichtigen Einkünfte, kommt es entweder zu einer unzureichenden Freistellung oder zu einer übermäßigen Anrechnung²³². Letzteres ist der Fall, wenn die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat die ausländische Steuer nicht ausgleicht. In einigen Staaten führt dies zu einem uneinbringlichen Nettoverlust für den Steuerpflichtigen²³³.

Außerdem ist es in vielen Staaten für nicht ansässige Künstler und Sportler nicht möglich, ihre Ausgaben von der Quellensteuer abzuziehen. Sie werden auf der Grundlage ihres Bruttoeinkommens ohne Berücksichtigung von Produktionskosten und anderen Ausgaben besteuert. Die Steuerbelastung dieser Steuerpflichtigen wird also höher sein als die der anderen. Diese Staaten begründen ihr Vorgehen seltsamerweise damit, dass die Ausgaben von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern schwer zu ermitteln sind²³⁴. Dies wurde von der OECD in

²²⁹ MOLENAAR, S. 190 f. und 250.

²³⁰ MOLENAAR, S. 191.

²³¹ MOLENAAR, S. 192 und 250.

²³² MOLENAAR, S. 179 und 192.

²³³ MOLENAAR, S. 195.

²³⁴ MOLENAAR, S. 200.

einer neutralen Beschreibung der Möglichkeit, Ausgaben von Künstlern und Sportlern nicht abzuziehen, gebilligt²³⁵.

Auf europäischer Ebene hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschieden, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Berufskosten eine unzulässige Diskriminierung bei der Besteuerung des Bruttoeinkommens darstellt²³⁶. In der Schweiz, in den Vereinigten Staaten und im Vereinigten Königreich hingegen können beispielsweise nicht ansässige Sportler und Künstler ihre Ausgaben bereits absetzen²³⁷.

Dieses Problem des Abzugs von Ausgaben kann sich noch verschärfen, wenn Einkünfte und damit zusammenhängende Ausgaben nach unterschiedlichen Artikeln eines Doppelbesteuerungsabkommens besteuert werden. In einem solchen Fall wird es nämlich schwierig sein, die Ausgaben den verschiedenen Einkommensarten zuzuordnen²³⁸.

4. Verteilung

Wie oben gesehen, kann die Verteilung problematisch sein, insbesondere bei Einkünften aus gemischten Tätigkeiten²³⁹. In einigen Fällen kann der Künstler oder Sportler auch mit dem Veranstalter vereinbaren, dass der Veranstalter zusätzlich zum Entgelt für die Darbietung eine Quellensteuer abführt. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn der Künstler oder Sportler bereits weiß, dass sein Ansässigkeitsstaat der Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zustimmen wird. Der Künstler oder Sportler verlangt also nicht nur die Zahlung der Steuer durch den Veranstalter, sondern auch die Zahlung einer höheren auftrittsbezogenen Einkunft, um die Steuer in seinem Quellenstaat zu zahlen. In solchen Fällen wird die Steuerlast auf den Veranstalter verlagert, und die Auftritte von ansässigen Künstlern oder Sportlern werden wettbewerbsfähiger als die von nicht ansässigen²⁴⁰.

5. Dreiecksfälle

In Fällen, in denen mehr als zwei Staaten beteiligt sind, ist nicht klar, wer bei der Besteuerung der Einkünfte von Künstlern oder Sportlern Vorrang hat, z. B. wenn die Vertreter- oder Fördergesellschaft des Steuerpflichtigen nicht im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder im Quellenstaat ansässig ist. Dies gilt auch, wenn die Künstler, die einen Hauptkünstler begleiten, nicht in demselben Staat ansässig sind²⁴¹. Das Problem der Dreiecksfälle stellt sich insbesondere dann, wenn der uneingeschränkte Ansatz von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA verwendet wird²⁴².

²³⁵ OECD, Report 1987, S. 57, § 94; OECD, Commentary, Art. 17 N 10; MOLENAAR, S. 200 f.

²³⁶ EuGH, 12. Juni 2003, Gerritse, Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-5945, § 28 f. und 55.

²³⁷ MOLENAAR, S. 341; MOLENAAR/GRAMS, S. 553.

²³⁸ MOLENAAR, S. 219 f.

²³⁹ Vgl. oben Punkt V. B, S. 23 f.

²⁴⁰ MOLENAAR, S. 192.

²⁴¹ MOLENAAR, S. 146.

²⁴² MOLENAAR, S. 191.

Welches Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist, hängt von den innerrechtlichen Bestimmungen des Quellenstaates ab. Folgt der Quellenstaat dem so genannten «*look-through approach*», der es ihm erlaubt, den Dritten zu übergehen, so wendet er Art. 17 Abs. 1 OECD-MA seines Abkommens mit dem Ansässigkeitsstaat des Sportlers oder Künstlers an. Nutzt der Quellenstaat nicht diesen Durchgriff, so wendet er Art. 17 Abs. 2 OECD-MA seines Abkommens mit dem Ansässigkeitsstaat des Dritten an, auch wenn der Künstler oder Sportler dort nicht ansässig ist²⁴³. Die OECD empfiehlt dies und hat darauf hingewiesen, dass, wenn der Dritte in einem Staat ansässig ist, mit dem der Quellenstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, der Quellenstaat den Dritten nach seinem eigenen Steuerrecht besteuern kann²⁴⁴.

Diese Lösung stellt die Frage, ob der Künstler oder der Sportler doppelt besteuert wird, in den Hintergrund. Wenn nämlich der Auftritt des Künstlers oder Sportlers durch einen Vertrag zwischen dem Veranstalter und dem Dritten geregelt wird, ohne dass dieser Vertragspartner ist, kann der Ansässigkeitsstaat des Künstlers oder Sportlers die Anrechnung der Quellensteuer verweigern, da er nicht Vertragspartner ist. Der Steuerpflichtige wird also sowohl im Quellenstaat durch den Veranstalter direkt als auch in seinem Ansässigkeitsstaat besteuert²⁴⁵.

B. Neue Herausforderungen des Art. 17 OECD-MA

1. Die Entwicklung des Kunstberufs und des Sportlers

In einer zunehmend digitalen Gesellschaft bleibt auch die Welt des Sports und der Kunst nicht von der Einführung neuer Technologien verschont. Der Beruf des Künstlers und Sportlers hat sich in der Tat weiterentwickelt, indem er sich an die neuen digitalen Mittel angepasst hat, sei es aufgrund einer Pandemie oder aus Sorge um Innovation. Diese Entwicklung könnte die Grundsätze der internationalen Besteuerung dieser Steuerpflichtigen ins Wanken bringen, da die physische Präsenz der verschiedenen an einem Auftritt beteiligten Personen nun in Betracht gezogen werden muss.

Wir werden diese neuen Entwicklungen in diesen Berufen durch das Aufkommen von Influencern, das Aufkommen des Esports und die Verbreitung von künstlerischem Auftritt beleuchten.

2. Der neue Beruf des Influencers

Seit einigen Jahren wird die Aufmerksamkeit eines großen Publikums durch soziale Netzwerke und digitale Kommunikation wie Facebook oder Instagram erregt. Diese werden Influencer genannt. Sie verdienen ihren Lebensunterhalt, indem sie von Tausenden oder sogar Millionen von Menschen in aller Welt verfolgt werden²⁴⁶.

²⁴³ Commentaire-OBERSON, Art. 17 N 207-209.

²⁴⁴ OECD, Commentary, Art. 17 N 11.1.

²⁴⁵ MOLENAAR, S. 151.

²⁴⁶ KOSTIKIDIS, S. 359.

Die Haupttätigkeit von Influencern besteht darin, Fotos oder Videos in den verschiedenen sozialen Netzwerken zu veröffentlichen. Sie zeigen in ihren Veröffentlichungen oft ihr tägliches Leben. Marken können sie bitten, ihre Produkte gegen eine Vergütung in den Veröffentlichungen der Influencer zu bewerben, da diese eine große Anzahl von Menschen erreichen können. Diese Art der Werbung wird als Produktplatzierung bezeichnet. Influencer können auch aus anderen Quellen Einkünfte erzielen. Sie können Einkünfte aus der Verwendung oder der Verwertung ihres Bildes oder Namens durch Marken erhalten. Manchmal werden sie dafür bezahlt, an Veranstaltungen teilzunehmen, um für das Produkt einer Marke zu werben. In diesem Fall gelten diese Einkünfte als Sponsoringeinkünfte. Einige Influencer können auch ihre eigenen Produkte herstellen und verkaufen, ähnlich wie beim Merchandising²⁴⁷. So können Influencer wie Künstler Einkünfte aus einer Vielzahl von Quellen beziehen, die individuell behandelt werden müssen.

Mit ihrem Auftauchen stellte sich die Frage, wie diese Menschen besteuert werden sollten. Dies gilt umso mehr, als die OECD und die Staaten im Allgemeinen erwägen, Quellensteuern auf digitale Unternehmen einzubehalten, auch wenn diese nicht über eine physische Präsenz, wie etwa eine Betriebsstätte, in einem Staat verfügen²⁴⁸.

Zunächst einmal muss geklärt werden, ob Influencer als Künstler angesehen werden können. Die Antwort der verschiedenen Autoren beruht nicht auf den gleichen Begründungen. Wenn sie als Künstler angesehen werden, stellt sich zweitens die Frage, ob ihre Einkünfte in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fallen.

Nach Ansicht von KOSTIKIDIS üben Influencer ihre Tätigkeit nicht vor einem realen Publikum aus, da ihre Kommunikation in den meisten Fällen digital erfolgt. Das Publikum, das unter Art. 17 OECD-MA fällt, kann jedoch durch direkte oder indirekte Werbung erreicht werden. Im letzteren Fall sei es zulässig, die Darstellung des Künstlers der Öffentlichkeit virtuell zugänglich zu machen. Andererseits begründet KOSTIKIDIS die Einbeziehung von Influencern in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA mit dem «*benefit principle*», da der Influencer immer einen Vorteil aus dem Quellenstaat zieht, d.h. dem Staat, in dem die Fotos oder Videos des Influencers gemacht werden²⁴⁹.

Gleichzeitig vergleicht KOSTIKIDIS Influencer mit Models, da beide ihr Einkünfte durch die Nutzung ihres Bildes erzielen²⁵⁰. Dieser Vergleich wird verwendet, um festzustellen, ob die Aktivitäten von Influencern als Unterhaltung angesehen werden können, wobei davon ausgegangen wird, dass ein Influencer keine Tätigkeit ausübt, die als künstlerisch angesehen werden kann²⁵¹. Obwohl Models von der OECD nicht als Unterhaltung angesehen werden, zieht der Influencer die Aufmerksamkeit seiner Gemeinschaft in den sozialen Netzwerken auf sich und schafft ein Gefühl von Spaß, das jeden Tag unterhaltsam und entspannend ist, so KOSTIKIDIS²⁵². Dieser Inhalt wäre unterhaltsam, aber nicht informativ. So würden Influencer in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fallen, wenn sie unterhaltsame Inhalte in ihren sozialen Netzwerken teilen und dafür bezahlt werden²⁵³.

²⁴⁷ KOSTIKIDIS, S. 359 und 368.

²⁴⁸ MOLENAAR/GRAMS, S. 550; Vgl. unten Punkt VIII. B. 5, S. 44 f.

²⁴⁹ KOSTIKIDIS, S. 364 und 368.

²⁵⁰ KOSTIKIDIS, S. 364.

²⁵¹ KOSTIKIDIS, S. 364 f.

²⁵² KOSTIKIDIS, S. 365 f.

²⁵³ KOSTIKIDIS, S. 367.

Für MOLENAAR und GRAMS ist es bedauerlich, dass die OECD diese Frage nicht geklärt hat. Sie sind nämlich der Meinung, dass Influencer unter den Begriff der Entertainer fallen könnten, dass aber die von der OECD angeführten Beispiele auf eine alte Vorstellung dessen, was ein ausübender Künstler ist, beschränkt sind. Andererseits geben sie an, dass Influencer ihre Einkünfte hauptsächlich aus der Werbung für Produkte oder Waren für andere beziehen. Der Unterhaltungsaspekt ist nur zweitrangig. Insofern sind sie der Meinung, dass Influencer als eine Mischung aus Models und Werbedarstellern angesehen werden könnten. Dieses gemischte Profil wurde von der OECD nicht ausgeschlossen, die darauf hinwies, dass in diesem Zwischenbereich das Gesamtprofil des Steuerpflichtigen bewertet werden sollte, um festzustellen, ob er oder sie als Entertainer zu betrachten ist²⁵⁴.

Dennoch unterscheiden MOLENAAR und GRAMS im Allgemeinen von YouTubern, Vloggern und anderen Bloggern, deren Hauptaktivität darin besteht, eine Botschaft an ein Publikum zu richten, um eine Anhängerschaft zu gewinnen. Im Gegensatz zu Influencern im Allgemeinen ist die Werbung für ein Produkt oder eine Ware nur zweitrangig²⁵⁵.

In Bezug auf die Einkünfte von Influencern, die meist aus Produktplatzierungen stammen, umfasst Art. 17 OECD-MA auch die Einkünfte von Schauspielern in Fernsehwerbung²⁵⁶. Laut KOSTIKIDIS sollten auch Einkünfte aus der Werbung durch Produktplatzierung in Fotos und Videos in den Anwendungsbereich fallen²⁵⁷. Außerdem bestünde der erforderliche enge Zusammenhang mit einer bestimmten Leistung des Beeinflussers. Ein Influencer muss nämlich Fotos oder Videos teilen, um seine Verpflichtungen zu erfüllen und somit Einkünfte zu erzielen. Die konkrete Leistung des Influencers ist eine notwendige Voraussetzung dafür, dass er seine Einkunft erhält²⁵⁸.

Daher sollte Art. 17 OECD-MA für die Einkünfte von Influencern gelten, unabhängig davon, ob es sich um Geld- oder Sachleistungen handelt, und zwar sowohl für Einkünfte aus der Produktplatzierung als auch für Einkünfte aus der Verwendung eines Produkts bei einer Veranstaltung. Das zentrale Element, damit solche Einkünfte in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fallen, ist, dass die Tätigkeit des Influencers für das physische oder Online-Publikum unterhaltenden Charakter haben muss. Andernfalls fallen diese Einkünfte unter Art. 7 OECD-MA²⁵⁹.

Der Influencer kann auch eine Einkunft aus der Teilnahme an einem Designprozess erzielen. Im Prinzip handelt es sich um Merchandising. In den sehr seltenen Fällen, in denen diese Beteiligung eng mit der persönlichen Tätigkeit des Influencers verbunden ist, gilt Art. 17 OECD-MA²⁶⁰. Außerdem könnten entgegen der Meinung von KOSTIKIDIS Einkünfte aus Bildrechten der Quellensteuer unterliegen, wenn ein enger Zusammenhang mit dem Auftritt nachgewiesen wird²⁶¹.

Was die horizontale Verteilung des steuerpflichtigen Einkommens von Influencern betrifft, so sollte laut KOSTIKIDIS der Werbeeffect («*advertising effect*») der Aktivitäten der Influencer und

²⁵⁴ MOLENAAR/GRAMS, S. 550 f.; OECD, Commentary, Art. 17 N 3; Vgl. oben Punkt IV. A., S. 10.

²⁵⁵ MOLENAAR/GRAMS, S. 550.

²⁵⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 3.

²⁵⁷ KOSTIKIDIS, S. 369.

²⁵⁸ KOSTIKIDIS, S. 370 f.

²⁵⁹ KOSTIKIDIS, S. 371.

²⁶⁰ KOSTIKIDIS, S. 373; OECD, Commentary, Art. 17 N 9.

²⁶¹ KOSTIKIDIS, S. 371 f.

nicht die Anzahl der Auftritte in den einzelnen Staaten das Element für die Verteilung sein²⁶². Diese Ansicht ist dadurch gerechtfertigt, dass Unternehmen Influencer für Veröffentlichungen, d. h. Auftritte, bezahlen, die den höchsten Werbeeffect haben. Dieser Effect führt also zu Einkünften²⁶³. Als Beispiel nennt KOSTIKIDIS die Veröffentlichung von fünf Fotos einer Reise in ein deutsches Dorf und eines Fotos einer Reise nach Los Angeles. Wenn letzteres die meisten Aufrufe und positiven Rückmeldungen aus der Öffentlichkeit erhält, wäre die Verteilung nach der Anzahl der Veröffentlichungen oder der in den einzelnen Staaten verbrachten Tage nicht kohärent, da ein Staat einen größeren Markt bietet und sowohl dem Foto als auch der Anzeige einen größeren Wert verleiht²⁶⁴. KOSTIKIDIS schlägt vor, den Werbeeffect, d. h. den geschaffenen Wert, zu messen und die Einkünfte entsprechend der Gesamtzahl der «Likes», die die Publikation des Steuerpflichtigen in jedem Staat erhält, zu verteilen. Andere Indikatoren, wie z. B. Anteile, Kommentare, Ansichten könnten ebenfalls verwendet werden²⁶⁵. Nach dem obigen Beispiel sollte der Großteil des Einkommens in die Vereinigten Staaten an der Quelle besteuert werden und der Rest in Deutschland.

KOSTIKIDIS fügt hinzu, dass auch bei anderen Einkünften immer der Werbeeffect das Element für die Verteilung sein sollte, da diese bezahlt wird. Ist die Verteilung nach «Likes» jedoch nicht mehr möglich, sollte eine Verteilung z.B. nach der Anzahl der Einwohner an den Orten, an denen die Tätigkeit ausgeübt wird, erfolgen²⁶⁶.

3. Die Digitalisierung des Sports

Die Popularität der Videospiele hat in den letzten Jahren zur Digitalisierung bestimmter Sportarten und zur Entstehung neuer Arten von Aktivitäten geführt, die mit Sport vergleichbar sind. Dieses Phänomen wird als Esport bezeichnet. Dank seiner weiten Verbreitung und des Internets, das diese Tätigkeit noch wettbewerbsfähiger und populärer gemacht hat, ist sie zu einem wichtigen Werbesektor für große Unternehmen geworden²⁶⁷.

Beim Esport treten professionelle Spieler in einem Turnier eines Computerspiels gegeneinander an. Esport-Veranstaltungen können online oder offline durchgeführt werden. Letztere finden an einem bestimmten Ort statt, an dem alle Spieler physisch anwesend sind. Die Bandbreite der Spiele, die im Esport gespielt werden, ist sehr groß, und die Verbreitung an ein Publikum erfolgt sehr oft auf Live-Streaming-Plattformen wie YouTube oder Twitch, zusätzlich zu den Zuschauern, die möglicherweise physisch bei der Veranstaltung anwesend sind²⁶⁸.

Die Praxis des Esports kann je nach Spiel sehr unterschiedlich sein. Professionelle Esport-Spieler können in der Tat Teil eines Teams sein oder einzeln spielen. Verschiedene Spiele erfordern unterschiedliche Fähigkeiten oder Strategien. So können die Spieler wie normale Sportler Trainer und Trainingseinheiten absolvieren. Sie können auch Teil von Strukturen sein, die immer größer werden und sich den traditionellen Sportmannschaften annähern²⁶⁹.

²⁶² KOSTIKIDIS, S. 374; Vgl. oben Punkt V. B. 2, S. 24.

²⁶³ KOSTIKIDIS, S. 374.

²⁶⁴ KOSTIKIDIS, S. 375.

²⁶⁵ KOSTIKIDIS, S. 375.

²⁶⁶ KOSTIKIDIS, S. 376.

²⁶⁷ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 107.

²⁶⁸ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 106 f.

²⁶⁹ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 106 f.

Digitale Wettspiele, wie z. B. Poker, werden nicht als Teil des Esports oder des traditionellen Sports betrachtet, da der Ausgang des Spiels vom Glück und nicht von den Fähigkeiten der Spieler abhängt, obwohl letztere notwendig sind²⁷⁰.

Die Einkünfte professioneller Esport-Spieler sind ebenso vielfältig wie die von normalen Sportlern. Sie können Preisgelder erhalten, die sich auf mehrere Millionen US-Dollar belaufen können, sowie Einkünfte aus Werbung, Sponsoring, Ticketverkauf und Konsum bei Offline-Veranstaltungen. Darüber hinaus können sie Einkünfte aus Abonnements und Spenden für ihren Live-Streaming-Kanal erhalten²⁷¹.

Esport wird jedoch nicht einstimmig als normale Sportart betrachtet. Diejenigen, die Esport als reine Unterhaltung betrachten, argumentieren, dass die meisten Spiele von den Spieleherausgebern kontrolliert werden, d. h. sie legen die Regeln ihrer Spiele fest und ändern sie, sie wählen die an den Turnieren teilnehmenden Mannschaften aus, und sie lassen keine Kontrollverfahren wie im normalen Sport zu, d. h. es fehlt ein Beschwerdeverfahren gegen eine Verfügung oder Kontrollen zur Aufdeckung von Doping. Somit würden dem Esport die grundlegenden Elemente fehlen, um ein Sport im eigentlichen Sinne zu sein²⁷².

Gleichzeitig könnte man Esport aufgrund des Wettbewerbselements, der Punktevergabe und der Turnierstruktur auch als Sport betrachten. Außerdem hat der Esport sowohl aus der Sicht der Spieler als auch der Zuschauer einen Unterhaltungswert, der mit dem des traditionellen Sports vergleichbar ist²⁷³.

Für VAN OVERBECK und MOLENAAR kann Esport als Sport betrachtet werden. Erstens glauben sie, dass die überwiegende Mehrheit der Esport-Spiele von den Fähigkeiten, Fertigkeiten, dem Training und dem Talent der Spieler abhängt. Daher sollte Esport, von einigen Ausnahmen abgesehen, nicht der Steuer auf Wettspiele unterliegen²⁷⁴. Sie fügen hinzu, dass der Esport eine erhebliche körperliche und geistige Aktivität erfordert, die mit normalen Berufssportlern vergleichbar ist²⁷⁵. Andererseits hat die OECD bei der Anwendung von Art. 17 OECD-MA keine enge Sichtweise des Sports angenommen und beschränkt sich nicht auf traditionelle Sportarten²⁷⁶. Insofern sind diese Autoren der Meinung, dass Esport ein eigenständiger Sport ist und dass die Regelung des Art. 17 OECD-MA auf Esport-Spieler angewandt werden sollte, die Steuerpflichtige sind und häufig Grenzen überschreiten.

Außerdem wird Esport immer mehr integriert. In den Niederlanden zum Beispiel hat jede traditionelle Fußballmannschaft ein virtuelles Team, das an einer nationalen E-Division teilnimmt. Auf internationaler Ebene hat die Union of European Football Associations (UEFA) angekündigt, dass sie eine digitale Version des wichtigen Champions-League-Wettbewerbs, die so genannte eChampions League, veranstalten wird²⁷⁷. Sowohl die Asian Games als auch das Internationale Olympische Komitee (IOK) haben damit begonnen, Esport in ihre Veranstaltungen aufzunehmen²⁷⁸. Nach der Olympic Virtual Series im Juni 2021 kündigte IOK-

²⁷⁰ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 106 und 108; Internationales Steuerrecht-GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 65.

²⁷¹ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 107; Vgl. unten Punkt VII. B. 4, S. 37-40.

²⁷² VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 108.

²⁷³ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 108.

²⁷⁴ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 108.

²⁷⁵ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 110.

²⁷⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 5 f.; VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 109.

²⁷⁷ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 107.

²⁷⁸ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 108.

Direktor Kit McConnell in einem Interview an, dass er erwägt, einige Esport-Spiele, insbesondere physische virtuelle Sportarten, bei den Olympischen Spielen 2028 in Los Angeles wie andere Sportarten medaillenberechtigt zu machen. Allerdings beschränkt er die Einbeziehung von Esports auf Spiele, die echte Sportarten nachahmen²⁷⁹.

Bei Online-Esport-Turnieren stellt sich ein zusätzliches Problem der Lokalisierung. Häufig befinden sich die verwendeten Computerserver in einem Staat, der Spieler in einem anderen, in der Regel in seinem Ansässigkeitsstaat, und der Turnierveranstalter, der die Turniereinkünfte zahlt, in einem anderen. Daher ist es schwierig, für Online-Esport-Turniere eine rechtmäßige Quellensteuer zu erheben²⁸⁰.

Meiner Meinung nach wird Esport früher oder später als Sport angesehen werden müssen, der in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fällt. Sowohl seine wachsende Bedeutung als auch seine Legitimierung durch die verschiedenen Sportorganisationen werden dazu führen, dass sich der Esport an Bedingungen und Strukturen annähert, die mit denen des traditionellen Sports vergleichbar sind. Darüber hinaus bin ich der Ansicht, dass Esport in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fällt, weil Esport-Events vor einem Publikum stattfinden, auch wenn es virtuell sein kann, das manchmal weit über das anderer Sportarten hinausgeht, und weil Esport Fähigkeiten erfordern kann, die mit den physischen oder strategischen Fähigkeiten traditioneller Sportarten vergleichbar sind. Außerdem ist Art. 17 OECD-MA nicht auf traditionelle Sportarten beschränkt²⁸¹. Auf der anderen Seite erhalten professionelle Esport-Spieler Einkünfte, die mit den anderen Sportarten vergleichbar ist.

Gleichzeitig denke ich, dass die internationale Besteuerung von Esport-Spielern die bereits bestehenden Probleme der Besteuerung von Künstlern und Sportlern noch verschärfen wird, insbesondere die Probleme der Dreiecksfälle bei der vertikalen Verteilung im Falle von Online-Esport-Turnieren sowie die Probleme der Besteuerung von Einkünften aus dem Live-Streaming von Auftritten²⁸². Daher bin ich der Meinung, dass die OECD die Situation klären sollte, um eine einheitliche Lösung zu finden, damit die Risiken einer übermäßigen Besteuerung oder einer Doppelbesteuerung und einseitiger Ausnahmen der Staaten vermieden werden.

4. Live-Streaming für Künstler

Künstler wollten schon immer ihre Kunst mit der breiten Öffentlichkeit teilen. In der Vergangenheit waren Fernsehen und Radio die wichtigsten Mittel für Künstler, ihren Auftritt zu präsentieren, ohne dass ihr Publikum anreisen musste. In den letzten Jahren haben digitale Plattformen wie Youtube und Twitch es diesen Künstlern dank des Internets ermöglicht, ihr Auftritt live oder nicht live mit der ganzen Welt zu teilen.

In diesem Zusammenhang müssen zwei Arten von Künstlern unterschieden werden. Einerseits haben Künstler, die man als traditionell bezeichnen kann, wie z. B. Sänger oder Musiker, in diesen digitalen Plattformen eine Möglichkeit gefunden, ein größeres Publikum zu erreichen oder sich anzupassen, falls sie z. B. wegen einer Pandemie nicht vor Publikum auftreten können. Andererseits haben einige Künstler diese Plattformen genutzt, um ihre eigenen Inhalte

²⁷⁹ FRANCEINFO.

²⁸⁰ VAN OVERBECK/MOLENAAR, S. 109.

²⁸¹ Vgl. oben Punkt IV. B, S. 11.

²⁸² Siehe dazu KLOOTWIJK/MOLENAAR, S. 42.

zu erstellen und an eine Gemeinschaft weiterzugeben, die sich um diese Inhalte gebildet hat. In beiden Fällen können diese Künstler für ihre Tätigkeit auf diesen Plattformen bezahlt werden.

Zunächst stellt sich die Frage, ob diesen Erstellern von digitalen Inhalten, die digitale Plattformen nutzen, um ihre Inhalte mit einer Gemeinschaft zu teilen, für steuerliche Zwecke als Künstler angesehen werden können.

Wie wir gesehen haben, stimmen einige Autoren darin überein, dass YouTuber, Vlogger und andere Blogger sich von Influencern im Allgemeinen unterscheiden, weil ihre Haupttätigkeit darin besteht, eine Botschaft, meist unterhaltsamer Natur, an ein Publikum zu richten, um ein Publikum zu schaffen²⁸³. Da diese Steuerpflichtigen digital Unterhaltungsinhalte für ein Publikum bereitstellen, sollten sie meines Erachtens als Künstler im Sinne von Art. 17 OECD-MA angesehen werden. Dies gilt umso mehr als Influencer, wie bereits erwähnt²⁸⁴, als Künstler betrachtet werden sollten.

Sowohl die traditionellen Künstler als auch die neuen Erstellern von digitalen Inhalten können für das Live-Streaming ihrer Tätigkeit auf diesen digitalen Plattformen bezahlt werden. Zum Beispiel können Sänger auf diesen Plattformen Eintrittskarten für Konzerte verkaufen²⁸⁵. Die Doktrin geht davon aus, dass die Einkünfte aus einem Live-Streaming der Darbietung des Steuerpflichtigen unter Art. 17 OECD-MA fallen und daher am Ort der Darbietung zu besteuern sind. Im Gegenteil, Einkünfte aus einer aufgeschobenen Verbreitung sollten als Lizenzgebühren im Sinne von Art. 12 OECD-MA betrachtet werden. Das allgemeine Kriterium für die Anwendung von Art. 17 OECD-MA ist also, ob der Auftritt zum ersten Mal einem Publikum vorgeführt wird. Handelt es sich um die Wiedergabe eines früheren Auftritts, der bereits einem Publikum vorgeführt wurde, wäre Art. 12 OECD-MA anwendbar²⁸⁶. Somit würden Einkünfte aus der Verbreitung eines Live-Auftritts oder ein früherer Auftritt, der nicht vor Publikum stattfand, in den Anwendungsbereich von Art. 17 OECD-MA fallen.

Außerdem ist die größte Einkunftsquelle für dieser Steuerpflichtigen, insbesondere für die Ersteller digitaler Inhalte, die Werbung. Sie können jedoch auch Einkünfte aus ihrer Tätigkeit auf der Plattform erzielen, die von der Plattform bezahlt werden. Auch die Gemeinschaft der Steuerpflichtigen stellt eine große Einkunftsquelle dar, indem sie einen Beitrag zahlt oder Geld spendet²⁸⁷.

Es ist überhaupt nicht klar, wie die Zuständigkeit für die Besteuerung solcher Einkünfte zuzuordnen ist, da sie nicht erörtert wurde. Dennoch denke ich, dass wir nach den Grundsätzen, die sich aus Art. 17 OECD-MA ergeben, und dem, was oben für Influencer erörtert wurde, wahrscheinlich sagen können, dass Einkünfte aus Werbung und Einkünfte, die von der Plattform für die Tätigkeit auf ihr gezahlt werden, Einkünfte sind, die Art. 17 OECD-MA unterliegen. Wie beim Influencer ist die spezifische Tätigkeit des Inhaltserstellers auf der Plattform eine notwendige Voraussetzung für dieses Einkünfte.

Bei den Einkünften aus Abonnements und Spenden muss meines Erachtens jedoch eine Unterscheidung getroffen werden. Auf diesen Plattformen hat die Gemeinschaft des Erstellers

²⁸³ Vgl. oben Punkt VII. B. 2, S. 34; MOLENAAR/GRAMS, S. 550.

²⁸⁴ Vgl. oben Punkt VII. B. 2, S. 32-35.

²⁸⁵ Siehe, z. B., BILLBOARD STAFF.

²⁸⁶ Taxation of Entertainers—BLOCH-RIEMER, S. 676 f. und 690 f.; Internationales Steuerrecht—GRAF/CHRISTOFFEL, Art. 17 N 85 f.; Commentaire—OBERSON, Art. 17 N 24.

²⁸⁷ Siehe z. B., YOUTUBE, How does YouTube make money.

von Inhalten die Möglichkeit, völlig kostenlos auf die Inhalte des Erstellers zuzugreifen. Spenden würden den Erstellern für ihre Inhalte einmalig für eine Live-Leistung danken, während Abonnements dies regelmäßig für alle Inhalte tun würden. Ein hinreichend enger Zusammenhang zwischen den Einkünften und der konkreten Leistung des Steuerpflichtigen wäre also im ersten Fall gegeben, im zweiten Fall jedoch nicht. Wird für den Zugang zu den Inhalten des Steuerpflichtigen gezahlt, besteht ein enger Zusammenhang, da die Gemeinschaft für den Zugang zu bestimmten Leistungen bezahlt, die bereits auf der Plattform verfügbar sind oder während der Dauer ihres Abonnements verfügbar sein werden.

Darüber hinaus stellt sich bei diesen Steuerpflichtigen ein weiteres Problem: Da sie ihre Tätigkeit grundsätzlich von ihrem Ansässigkeitsstaat aus ausüben, können ihre Inhalte ein internationales Publikum erreichen, was zu Einkünften führt, die in anderen Staaten ihren Ursprung haben. In einem solchen Fall ist es nicht unvorstellbar, dass ein Steuerpflichtiger in ein Steuerparadies zieht, um dort Steuern zu zahlen, während er gleichzeitig Einkünfte aus seiner Gemeinde in einem anderen Staat bezieht²⁸⁸.

In diesem Zusammenhang können die Staaten Maßnahmen in Erwägung ziehen, die häufig einseitig sind. Dies ist vor allem in den Vereinigten Staaten der Fall, wo digitale Plattformen verpflichtet sind, eine Quellensteuer auf die Einkünfte dieser Steuerpflichtigen einzubehalten. Erstellern von Inhalten außerhalb der USA unterliegen einer Quellensteuer von 0 % bis 30 % auf alle von ihrem US-Publikum erzielten Einkünfte. Wenn der Steuerpflichtige seinen US-Steuerpflichtigkeiten nicht nachkommt, wird er auf seine gesamten Plattformeinkünfte mit einem Satz von 24 % besteuert²⁸⁹. Auf internationaler Ebene gehen die USA grundsätzlich davon aus, dass es sich bei den Einkünften von Erstellern von Inhalten um Lizenzgebühren handelt, die es ihnen ermöglichen, die Erfordernisse der physischen Anwesenheit des Künstlers oder Sportlers bei der Aufführung für die Quellensteuer des Steuerpflichtigen zu umgehen.

Daher bin ich der Meinung, dass eine Klärung der Situation durch die OECD notwendig ist, um die Entstehung einer Vielzahl einseitiger staatlicher Ausnahmen zu vermeiden, die mit denen der Vereinigten Staaten vergleichbar sind und die diese Steuerpflichtigen dem Risiko einer übermäßigen Besteuerung oder einer Doppelbesteuerung aussetzen würden. Meiner Meinung nach wäre eine Lösung, die eine Verbindung ohne physische Präsenz mit einer Mindestschwelle für die Einkünfte in einem Staat vorsieht, vergleichbar mit der im OECD-Projekt vorgesehenen Lösung²⁹⁰, kohärent. Sie würde die genannten Risiken vermeiden, wenn der Steuerpflichtige die Mindestschwelle nicht erreicht. Außerdem würden so Fälle vermieden, in denen der Steuerpflichtige, der in einem Niedrigsteuerstaat lebt, ein Publikum in einem anderen Staat anspricht. Der letztgenannte Staat kann den Steuerpflichtigen auf der Grundlage der in seinem Staat erzielten Einkünfte an der Quelle besteuern. Für die Verteilung des Besteuerungsrechts ist eine Bestimmung in den Doppelbesteuerungsabkommen der betreffenden Staaten hilfreich. Ist der Steuerpflichtige in einem Steuerparadies ansässig, sollte der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht einseitig anwenden. Diese Lösung scheint jedoch ohne die Hilfe digitaler Plattformen, die sich in der Regel in anderen Staaten befinden, schwer umsetzbar zu sein.

²⁸⁸ Siehe, z. B. in Andorra, PELAEZ-FERNANDEZ.

²⁸⁹ Siehe, z. B., YOUTUBE, U.S. tax requirements for YouTube earnings.

²⁹⁰ Vgl. unten Punkt VIII. B. 5, S. 44.

VIII. Zukunft von Art. 17 OECD-MA

A. Vorgeschlagene Streichung und wesentliche Änderung von Art. 17 OECD-Musterabkommen

Diese Maßnahme wurde von der OECD im Jahr 2010 sehr schnell verworfen, was darauf hindeutet, dass eine große Mehrheit der Staaten Art. 17 OECD-MA beibehalten wollte, da Sportler und Künstler Steuerpflichtige mit höheren Einkünften sind, die Regelungen zur Steuervermeidung nutzen könnten²⁹¹.

Trotz negativer Stellungnahmen gegen Art. 17 OECD-MA beschloss die OECD, diesen Artikel beizubehalten. Die OECD nannte drei Gründe für ihre Entscheidung. Erstens stellte die OECD fest, dass die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Künstlers oder Sportlers nicht vermutet werden sollte, da es schwierig ist, die entsprechenden Informationen zu erhalten. Andererseits können diese Steuerpflichtigen über eine hohe Einkunft verfügen, die es ihnen ermöglicht, ihren Wohnsitz problemlos in ein Steuerparadies zu verlegen. Schließlich stellte die OECD fest, dass das Quellensteuersystem aus verwaltungstechnischer Sicht leicht umzusetzen ist²⁹².

Für einige Autoren sind diese Gründe nicht ausreichend, da sie der Meinung sind, dass die relevanten Informationen leicht vom Ansässigkeitsstaat gefunden werden können, dass Art. 17 OECD-MA keine Wirkung hat, wenn der Ansässigkeitsstaat ein Steuerparadies ist, und schließlich ist das derzeitige System komplizierter, da es Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung beinhaltet. Für sie ist Art. 17 OECD-MA derzeit auf globaler Ebene nicht notwendig, zumal neue Berufe als in dessen Anwendungsbereich fallend betrachtet werden²⁹³.

B. Mögliche Lösungen

Die Auswirkungen einer Streichung oder wesentlichen Änderung von Art. 17 der OECD-MA werden im Folgenden erörtert.

1. Anpassung von Art. 17 OECD-MA

Die erste Anpassung wäre die Wiedereinführung des eingeschränkten Ansatzes (*«limited approach»*), da der uneingeschränkte Ansatz (*«unlimited approach»*) bei der Anwendung von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung oder sogar einer Doppelbesteuerung erhöht²⁹⁴. Daher sollten die Staaten einen eingeschränkten Ansatz für Art. 17 Abs. 2 OECD-MA wählen, d.h. diese Bestimmung nur anwenden, um Missbrauch zu vermeiden, wie dies auch von der OECD empfohlen wird²⁹⁵.

²⁹¹ OECD, Report 2014, R(26)-2, § 5.

²⁹² MOLENAAR/GRAMS, S. 552; THIEBE/TRENCSEK, S. 638 f.

²⁹³ MOLENAAR/GRAMS, S. 552 f.; THIEBE/TRENCSEK, S. 639.

²⁹⁴ Vgl. oben Punkt VII. A. 1, S. 28 f.

²⁹⁵ MOLENAAR, S. 339 f.

Dieses Problem betrifft nicht wirklich die Schweiz, die diesen begrenzten Ansatz bereits anwendet, ebenso wie die Vereinigten Staaten und Kanada²⁹⁶.

Obwohl eine Änderung des OECD-Kommentars möglich ist, wäre eine direkte Änderung von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA vorzuziehen, da eine tiefgreifende Änderung seitens der Staaten erforderlich ist, da dieser Absatz und sein Ansatz von diesen Staaten seit Jahrzehnten angewandt werden²⁹⁷.

Die zweite Anpassung würde darin bestehen, nicht ansässigen Künstlern und Sportlern den Abzug ihrer Ausgaben an der Quelle zu ermöglichen.

Die OECD ist der Ansicht, dass sie bereits auf die Bedenken eingegangen ist und dass eine Mindestschwellenregelung, wie sie von der OECD ins Auge gefasst wird, dieses Problem indirekt lösen würde²⁹⁸. Dies hat viele Staaten dazu veranlasst, eine Schutzregelung zu treffen und den Abzug von Ausgaben von Künstlern und Sportlern, die der Quellensteuer unterliegen, nicht zuzulassen²⁹⁹.

In Europa wurde diese Frage jedoch, wie bereits erwähnt³⁰⁰, gelöst, und die EU-Mitgliedstaaten sollten den Abzug von Ausgaben dieser Steuerpflichtigen zulassen, da es keine Rechtfertigung für die ungleiche Behandlung dieser Steuerpflichtigen bei der Bruttobesteuerung gibt. In der Schweiz, in den Vereinigten Staaten und im Vereinigten Königreich beispielsweise können gebietsfremde Sportler und Künstler ihre Ausgaben bereits absetzen³⁰¹.

Die Praxis dieser Staaten kann daher als Beispiel dienen, um eine unterschiedliche Behandlung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern zu vermeiden. Die Vereinigten Staaten und das Vereinigte Königreich haben beispielsweise ein spezielles Steueramt für diese Steuerpflichtigen eingerichtet, die ihre Ausgaben absetzen können, bevor sie an der Quelle besteuert werden³⁰². Für MOLENAAR könnte die OECD auch aktiv den Abzug von Ausgaben sowie pauschale Steuersätze von 20-30% auf das Nettoeinkommen empfehlen³⁰³.

Schließlich könnte die OECD Art. 17 Abs. 3 OECD-MA in das OECD-MA einführen, begleitet von einer offiziellen OECD-Empfehlung, die einerseits die Situation in Bezug auf diesen Absatz durch eine Klarstellung seiner Anwendung harmonisieren und andererseits eine Rechtfertigung für die oben diskutierte mögliche Ungleichbehandlung ermöglichen könnte³⁰⁴. Die Auswirkungen einer solchen Maßnahme sind jedoch nur langfristig absehbar, da die zwischenstaatlichen Abkommen geändert werden müssen. Außerdem scheint die Streichung dieses Absatzes keine gute Lösung zu sein, da die meisten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten diesen Absatz enthalten³⁰⁵.

²⁹⁶ OECD, Commentary, Art. 17 N 16.

²⁹⁷ MOLENAAR, S. 340.

²⁹⁸ OECD, Report 2014, R(26)-6, §10.

²⁹⁹ MOLENAAR, S. 340.

³⁰⁰ Vgl. oben Punkt VII. A. 3, S. 30 f.

³⁰¹ MOLENAAR, S. 341; MOLENAAR/GRAMS, S. 553.

³⁰² MOLENAAR, S. 341.

³⁰³ MOLENAAR, S. 341.

³⁰⁴ Vgl. oben Punkt V. A. 3, S. 22f.

³⁰⁵ MOLENAAR, S. 347 f.

2. Einschränkung des Anwendungsbereiches von Art. 17 OECD-MA

Erstens könnte eine Mindestschwelle von Einkünften eingeführt werden, insbesondere wenn die Einkünfte nicht höher sind als die Einkünfte aus Auftritten, um kleinen Künstlern und Sportlern, die im Prinzip am meisten unter der Quellensteuer leiden, und den Steuerbehörden den Ärger zu ersparen. Diese Steuerpflichtigen würden nur in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert werden³⁰⁶.

Die OECD hat darauf hingewiesen, dass eine solche Mindestschwelle nur für Art. 17 Abs. 1 OECD-MA in Betracht gezogen werden sollte. Er empfiehlt, nicht auf eine der Währungen der Vertragsstaaten Bezug zu nehmen und einen Betrag festzulegen, der relativ konstant bleiben kann, um Währungsschwankungen zu vermeiden. In der von der OECD vorgeschlagenen Alternativbestimmung wird als Beispiel eine indikative Mindestschwelle von 15.000 Sonderziehungsrechten des Internationalen Währungsfonds (IWF) angeführt³⁰⁷.

Durch diese Mindestschwelle werden Steuerpflichtige, die unter dieser Schwelle liegen, nicht nur mit anderen Steuerpflichtigen, die anderen OECD-MA unterliegen, gleichgestellt, sondern auch die Praktikabilität der Steuererhebung für den Quellenstaat erhöht und der Verwaltungsaufwand verringert. Die Mindestschwelle löst jedoch nur das Problem der Besteuerung von Künstlern und Sportlern unterhalb dieser Schwelle. Daher hat diese Maßnahme nur einen begrenzten Vorteil gegenüber anderen Maßnahmen³⁰⁸.

Zweitens würden durch die Beschränkung von Art. 17 OECD-MA auf Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit die Einkünfte von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern als Einkünfte eines Arbeitnehmers nach Art. 15 OECD-MA besteuert werden. Insbesondere Künstler und Sportler könnten sich auch auf Art. 15 Abs. 2 OECD-MA über die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat berufen, um dort eine ausschließliche Besteuerung zu erhalten. Insofern würde Art. 17 OECD-MA nur für die Einkünfte von Künstlern und Sportlern gelten, die normalerweise unter Art. 7 OECD-MA fallen würden, d.h. selbständige Künstler und Sportler sowie solche, die ein Unternehmen nutzen³⁰⁹.

Diese Änderung wurde in den OECD-Kommentar aufgenommen³¹⁰. Nach mehr als sechs Jahren der Einführung könnte ein klarer Hinweis in Art. 17 OECD-MA ein guter Schritt nach vorn sein³¹¹. Eine Änderung aller Doppelbesteuerungsabkommen wird jedoch einige Zeit in Anspruch nehmen, da das von den Staaten angewandte System bereits seit Jahrzehnten in Kraft ist³¹².

³⁰⁶ MOLENAAR, S. 342 f.

³⁰⁷ OECD, Report 2014, R(26)-4, § 7 f.; OECD, Commentary, Art. 17 N 10.1, 10.2 und 10.4.

³⁰⁸ THIEBE/TRENCSEK, S. 637 f.

³⁰⁹ MOLENAAR, S. 344 f.; MOLENAAR/GRAMS, S. 553.

³¹⁰ OECD, Report 2014, R(26)-5, § 9; OECD, Commentary, Art. 17 N 2.

³¹¹ MOLENAAR/GRAMS, S. 553.

³¹² MOLENAAR, S. 344.

3. Streichung von Art. 17 OECD-Musterabkommen

Eine Streichung von Art. 17 OECD-MA würde dazu führen, dass die bereits bestehenden Regelungen der Art. 7 und 15 OECD-MA auf nicht ansässige Künstler und Sportler angewendet würden³¹³.

Nach Ansicht einiger Autoren könnte ein solcher Fall nicht in einer vollständigen Streichung von Art. 17 OECD-MA bestehen, sondern einfach dadurch, dass das System der Verteilung des Steuerrechts in Art. 17 OECD-MA mit dem der Art. 7 und 15 OECD-MA übereinstimmt. Im Kommentar des OECD-MA sollte auch klargestellt werden, dass der Auftrittsstaat, den nicht ansässig Steuerpflichtigen einer Quellensteuer unterwirft, es sei denn, der Steuerpflichtige hat ein Freistellungsverfahren in Zusammenarbeit mit dem Ansässigkeits- und Auftrittsstaat durchgeführt. Insofern dient das Doppelbesteuerungsabkommen nur dazu, das Besteuerungsrecht eines Staates zu bestätigen oder einzuschränken und die Anwendung von Steuervermeidungsmaßnahmen zu verhindern³¹⁴. Eine kurzfristige Wirkung ist jedoch nicht wirklich denkbar, da diese Lösung eine Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen und eine Änderung des OECD-MA erfordern würde. Außerdem sind die Staaten nicht verpflichtet, sich an dieses System zu halten, was die Annahme des Systems bremsen könnte³¹⁵.

MOLENAAR erklärt, dass ein solches Modell keine Nettoauswirkungen auf die Einnahmen der betroffenen Staaten haben würde. Außerdem wäre der Verwaltungsaufwand für die Steuerbehörden geringer, da die Zahl der Verfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung niedriger wäre³¹⁶. Für nicht ansässige Künstler und Sportler würde sich das Risiko einer übermäßigen Besteuerung oder einer Doppelbesteuerung verringern. Außerdem würden sie im Vergleich zu ansässigen Steuerpflichtigen nicht mehr ungleich behandelt werden³¹⁷.

4. Einseitige Ausnahmen

Erstens könnten die Staaten einseitig auf die Besteuerung von internationalen Künstlern und Sportlern verzichten, die dann nur in ihrem Ansässigkeitsstaat besteuert werden würden. Dies hätte eine Verringerung der Verwaltungskosten zur Folge und würde es den Staaten, die die Veranstaltungen organisieren, ermöglichen, auf gleicher Augenhöhe zu sein. Diese Ausnahme birgt jedoch die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung von internationalen Sportlern und Künstlern, die ihren Wohnsitz in einem Steuerparadies haben könnten. Um dies abzumildern, könnten die Quellenstaaten die Steuerpflichtigen nur dann die Besteuerung verweigern, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ansässigkeitsstaat besteht³¹⁸.

Zweitens dürfen die Staaten Künstler und Sportler, die einem Team, einer Truppe oder einer anderen Gesellschaft angehören, die eine juristische Person ist, nicht besteuern, wenn die Ermittlung der Anteile an den Einkünften, die als fester regelmäßiger Lohn bezogen werden, zu kompliziert ist.

³¹³ THIEBE/TRENCSEK, S. 638.

³¹⁴ MOLENAAR, S. 353-355; TETLAK, S. 261 f.

³¹⁵ MOLENAAR, S. 357.

³¹⁶ MOLENAAR, S. 358 f.

³¹⁷ MOLENAAR, S. 358 f.; THIEBE/TRENCSEK, S. 638; TETLAK, S. 263.

³¹⁸ THIEBE/TRENCSEK, S. 636; TETLAK, S. 265.

Da dies bereits von der OECD vorgesehen ist, ist eine direkte Anwendung durch die Staaten möglich, ohne dass es einer Änderung bedarf³¹⁹. Obwohl es für die Staaten schwierig ist, den Anteil der Einkünfte zu bestimmen, scheint kein Staat diese Ausnahme anzuwenden und besteuert einfach das Bruttoeinkommen des Auftritts allgemein, ohne Abzüge zu gewähren oder die Einkunft den betroffenen Personen zuzuordnen, was häufig zu einer übermäßigen Besteuerung und zu Problemen bei der Anrechnung führt. Die Anwendung der Freistellungsmethode in Verbindung mit einem eingeschränkten Ansatz von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA würde das Risiko der Doppelbesteuerung in den Fällen ausschließen, in denen der Steuerpflichtige einen festen Lohn erhält³²⁰.

Alternativ könnten die Ansässigkeitsstaaten die Anwendung der Freistellungsmethode verallgemeinern. Obwohl die OECD die Anwendung der gewöhnlichen Anrechnungsmethode empfiehlt, führt diese oft zu einer übermäßigen Besteuerung³²¹. Eine Verallgemeinerung der Freistellungsmethode für Künstler und Sportler würde eine einfache Änderung des OECD-Kommentars erfordern. Trotz einer solchen Änderung würden jedoch viele Staaten weiterhin die Anrechnungsmethode anwenden, da sie in ihren Doppelbesteuerungsabkommen direkt vorgesehen ist³²².

5. Einfluss des BEPS-Projekts auf die Zukunft von Art. 17 OECD-MA

Die OECD und die G20 haben in den letzten Jahren an einem Projekt zur internationalen Bekämpfung von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen (BEPS) gearbeitet. Eines der Ziele dieses Projekt war es, ein angemessenes System für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu finden, da einige Staaten nicht in der Lage waren, Unternehmen zu besteuern, die in ihrem Staat digitale Dienstleistungen anboten, ohne eine physische Präsenz, insbesondere eine Betriebsstätte, in dem betreffenden Staat zu haben³²³.

Die Bedeutung der Besteuerung digitaler Unternehmen für die Besteuerung nicht ansässiger Künstler ist vielfältig. Erstens haben sie die gleichen Probleme, wie die Ermittlung des persönlichen Anwendungsbereichs, die Einkünfteverteilung, die Abzugsfähigkeit von Ausgaben, die hohen Verwaltungskosten sowie das Risiko einer übermäßigen Besteuerung und der Doppelbesteuerung. Darüber hinaus kann die Besteuerung digitaler Unternehmen mit Influencern und anderen prominenten Medienschaffenden in Verbindung gebracht werden, da diese auf digitalem Wege kommunizieren. Andererseits ist die Besteuerung digitaler Unternehmen wie die Besteuerung nicht ansässiger Sportler und Künstler an die Ausübung von Dienstleistungen durch Verbraucher im Quellenstaat geknüpft, ohne an den wichtigsten internationalen Grundsatz der Betriebsstätte gebunden zu sein³²⁴.

Das BEPS-Projekt kann mehrere Einblicke in die Besteuerung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern geben. Das erste Element ist, dass die Festsetzung einer hohen Mindestschwelle für digitale Dienstleistungen angemessen ist, um sich auf große Steuerpflichtigen zu konzentrieren und kleine und mittlere digitale Unternehmen nicht zu beeinträchtigen,

³¹⁹ OECD, Commentary, Art. 17 N 11 lit. b und 14.1.

³²⁰ MOLENAAR, S. 346.

³²¹ Vgl. oben Punkt VI. C, S. 26.

³²² MOLENAAR, S. 349.

³²³ MOLENAAR/GRAMS, S. 553 f.; KLOOTWIJK/MOLENAAR, S. 41.

³²⁴ MOLENAAR/GRAMS, S. 553 f.; KLOOTWIJK/MOLENAAR, S. 41.

vergleichbar mit der Schwelle für nicht ansässige Künstler und Sportler. Zum anderen ist für die Besteuerung digitaler Dienstleistungen ein niedriger Steuersatz vorgesehen, der zwischen 1,5 % und 7,5 % liegt, während die Steuer für Künstler und Sportler zwischen 15 % und 30 % beträgt. Ein niedriger Satz verringert das Risiko der Doppelbesteuerung. Das dritte Element ist, dass eine gemeinsame Anwendung des Projekts zu einer besseren Koordinierung zwischen den Staaten führen würde, wodurch die Verwaltungskosten gesenkt und die internationale Leistungsfähigkeit dieser Steuerpflichtigen erhöht würde³²⁵. Schließlich bietet das BEPS-Projekt den Staaten eine neue Möglichkeit, diese digitalen Unternehmen an der Quelle zu besteuern, ohne dass eine physische Präsenz erforderlich ist. Diese Verbindung würde es einem Staat ermöglichen, diese Unternehmen zu besteuern, wenn sie einen bestimmten Mindestumsatz in diesem Staat erzielen³²⁶. Diese neue Verbindung, die mit einer Schwelle einhergeht, könnte für Künstler und Sportler interessant sein, da sich ihr Beruf weiterentwickelt und sie manchmal nicht mehr physisch an einem Ort anwesend sein müssen, um an diesem Ort eine Einkunft zu erzielen. Diese Situation könnte, wie bei den digitalen Unternehmen, zu einseitigen Ausnahmen der Staaten führen, die nicht unbedingt zugunsten von Künstlern und Sportlern sind.

C. Der Ansatz der Schweiz

Die Schweiz kann bei der Besteuerung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern als leistungsfähig angesehen werden, da sie erstens den eingeschränkten Ansatz für die Anwendung von Art. 17 Abs. 2 OECD-MA anwendet und den Steuerpflichtigen den Abzug ihrer Ausgaben bei der Quellenbesteuerung gestattet³²⁷.

Darüber hinaus wendet die Schweiz durch die Anwendung der progressiven Befreiungsmethode eine vorteilhafte Methode für in der Schweiz ansässige internationale Künstler und Sportler an³²⁸.

Damit begrenzt die Schweiz das Risiko einer übermäßigen Besteuerung dieser Steuerpflichtigen und damit einer Doppelbesteuerung.

³²⁵ MOLENAAR/GRAMS, S. 554. ; KLOOTWIJK/MOLENAAR, S. 42.

³²⁶ OECD, Tax Challenges, S. 135, § 349 f.

³²⁷ MOLENAAR, S. 341; MOLENAAR/GRAMS, S. 553.

³²⁸ Vgl. oben Punkt VI. D, S. 26 f.

IX. Allgemeine Diskussion

Wir haben also gesehen, dass die Schweiz drei Steuersysteme für Künstler und Sportler anwenden kann, je nach deren Status. Bei nicht ansässigen Künstlern und Sportlern hat sich die Schweiz dem internationalen System angepasst, das darin besteht, diese Steuerpflichtigen an der Quelle auf Einkünfte zu besteuern, die aus einem Auftritt stammen oder einen hinreichenden Bezug zu diesem Auftritt aufweisen, wenn sie ihre Tätigkeit in der Schweiz ausüben. Wir konnten auch prüfen, dass der steuerliche Begriff des Künstlers und des Sportlers nicht ganz eindeutig ist, so dass es einige Grauzonen im persönlichen Anwendungsbereich gibt. Diese Unklarheit gilt im Übrigen auch für die steuerpflichtigen Einkünfte, denn nicht alle Einkünfte von Künstlern und Sportlern unterliegen der Quellensteuer. Dies wird durch die Tatsache verstärkt, dass diese Steuerpflichtigen sehr unterschiedliche und oft sehr schwer zuzuordnende Einkunftsquellen haben.

Diese Unklarheiten sind darauf zurückzuführen, dass es keine präzisen Definitionen gibt, die einheitlich angewandt werden, zum Nachteil von Künstlern und Sportlern. Obwohl es Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gibt, werden diese Steuerpflichtigen durch diese Unklarheiten benachteiligt, die dazu führen, dass die Staaten keine einheitliche Praxis haben.

Darüber hinaus werden diese Probleme der Unklarheit durch die digitale Entwicklung des Berufsstandes der Künstler und Sportler noch verschärft. Es ist in der Tat nicht klar, ob die neuen Berufe, die sich aus dieser digitalen Entwicklung ergeben, für steuerliche Zwecke als Künstler oder Sportler betrachtet werden sollten. Außerdem könnten diese Steuerpflichtigen den Grundsatz in Frage stellen, dass Künstler und Sportler an dem Ort besteuert werden sollten, an dem sie ihre Tätigkeit ausüben, da sie nicht mehr an einem bestimmten Ort physisch präsent sein müssen, um Einkünfte zu erzielen.

In dieser Hinsicht bin ich der Meinung, dass diese neuen Berufe in den Bereich der Besteuerung von internationalen Künstlern und Sportlern fallen sollten. Darüber hinaus bin ich der Meinung, dass eine Besteuerung an der Quelle ohne physische Präsenz für diese Steuerpflichtigen notwendig ist, wenn sie erhebliche Einkünfte in einem anderen Staat als dem, in dem sie ansässig sind, erzielen. Dies stünde voll und ganz im Einklang mit dem Zweck von Art. 17 OECD-MA, der die Besteuerung der Einkünfte von Künstlern und Sportlern gewährleisten soll.

Gleichzeitig gibt es aber auch Lösungen, die die verschiedenen Probleme lindern könnten. Damit diese Maßnahmen jedoch ihre volle Wirkung entfalten können, müssten sie von der OECD nachdrücklich befürwortet werden, wozu sie nicht bereit zu sein scheint, oder von einer Mehrheit der Staaten, die nicht unbedingt ein Interesse an einer Änderung ihres Systems haben. Eine Hoffnung könnte sich aus der Besteuerung der digitalen Wirtschaft ergeben, die die Großmächte der Welt begeistert hat.

In dieser Hinsicht bin ich der Meinung, dass eine Quellensteuer für Künstler und Sportler nur von den Staaten eingesetzt werden sollte, um sicherzustellen, dass das Einkommen dieser Steuerpflichtigen effektiv besteuert wird. Angesichts der zunehmenden Bedeutung der Zusammenarbeit und des Informationsaustauschs bin ich der Meinung, dass Staaten, die ein Doppelbesteuerungsabkommen haben, Sportler und Künstler wie anderen Steuerpflichtigen behandeln sollten, da sie möglicherweise über die notwendigen Informationen verfügen, um zu beurteilen, ob die Steuerpflichtigen tatsächlich besteuert werden. Daher sollten die Staaten eine

inländische Quellensteuer mit und ohne der Erfordernis der physischen Präsenz vorsehen, die nur in Ermangelung eines Doppelbesteuerungsabkommens Anwendung finden würde.

X. Fazit

Die Besteuerung von Künstlern und Sportlern auf internationaler Ebene ist mit zahlreichen Problemen verbunden und birgt für diese Steuerpflichtigen die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung und einer Doppelbesteuerung aufgrund des in Art. 17 OECD-MA über die Besteuerung von Sportlern und Künstlern vorgesehenen Systems, das zweifellos nicht die beste Art der Besteuerung dieser Steuerpflichtigen ist.

Die Probleme der Besteuerung von internationalen Künstlern und Sportlern sind der OECD und den Regierungen bekannt. Es ist ein grundlegender Wandel erforderlich. Dies ist jedoch unwahrscheinlich, da es eines gemeinsamen Anstoßes von Staaten bedürfte, die kein Interesse an einer Intervention haben. Einseitige Ausnahmen sind zwar gut für die Steuerpflichtigen, aber die durchführenden Staaten würden mit Einwohnern dastehen, die in anderen Staaten unter den Problemen leiden, die sie zu bekämpfen versuchen. Darüber hinaus gibt es Maßnahmen, um die Probleme bei der Besteuerung von nicht ansässigen Künstlern und Sportlern zu mildern, und diese sollten von den Staaten umgesetzt werden.

Die Umwälzungen, die die Digitalisierung mit sich bringt, werden die Staaten dazu zwingen, das System der Besteuerung von internationalen Künstlern und Sportlern zu überdenken oder zumindest zu versuchen, es zu integrieren. Andernfalls werden einige dieser Steuerpflichtigen einem Steuersystem unterworfen, das ihrer Tätigkeit nicht gerecht wird, was die derzeitigen Probleme nur noch verschärfen kann.

In diesem Zusammenhang sollte Art. 17 OECD-MA idealerweise Künstler und Sportler nicht anders behandeln als andere Steuerpflichtige, um die mit diesem Artikel verbundenen Probleme zu vermeiden. Darüber hinaus sollten die Staaten eine Quellensteuer ohne physische Präsenz in Erwägung ziehen, um sicherzustellen, dass die Einkünfte von Künstlern und Sportlern, die digitale Mittel nutzen, in Ermangelung eines Doppelbesteuerungsabkommens effektiv besteuert werden.