

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Nußbaumer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Demelgasse 1a, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 8. März 2016 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Februar 2016, Steuernummer ***1***, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) ist als Opernsänger tätig.

Am **23.6.2014** langte beim Finanzamt eine **ESt-Erklärung** des Bf für das Jahr **2010** ein, in welcher er angab, als Einnahmen-Ausgaben-Rechner gem § 4 Abs 3 EStG im Streitjahr 2010 22.927,56 Euro an betrieblichen Einkünften aus selbstständiger Arbeit bezogen zu haben. Als Erträge/Betriebseinnahmen erklärte er 32.000 Euro von der ***2*** (im Folgenden: Oper). Weiters habe er an Aufwendungen/Betriebsausgaben 3.840 Euro an Provision an ***3*** sowie 1.806,48 Euro an Reisekosten (1.648,08 Euro km-Geld für Fahrten vom Wohnort in ***12*** nach ***13*** sowie 158,40 Euro an Tagesdiäten) erklärt. Zu guter Letzt machte er den Grundfreibetrag gem § 10 EStG iHv 13% geltend. Somit habe er abzüglich der

Sonderausgabenpauschale iHv 60 Euro ein steuerbares Einkommen iHv 22.867,56 Euro gehabt. Die ESt für das Jahr 2010 betrage daher 4.331,66 Euro.

Am **24.2.2016** erließ die belangte Behörde einen **Est-Bescheid** für das Jahr **2010**, mit welchem sie die Einkünfte aus der Tätigkeit bei der Oper als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit qualifizierte und die Ausgaben für die Provisionszahlung als Werbungskosten anerkannte. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen dem Wohnort *****12***** und der „Arbeitsstätte“ in *****13***** seien mit dem großen Pendlerpauschale iHv 281,- Euro monatlich für den Monat Juni 2010 abgegolten. Tagesdiäten stünden nicht zu, da sich der Mittelpunkt der Tätigkeit an der „Arbeitsstätte“ des Bf in *****13***** befände. Der Grundfreibetrag stünde nur für betriebliche Einkünfte zu.

Dagegen erhob der Bf mit Schriftsatz vom **7.3.2016** **Beschwerde** und beantragte, den ESt-Bescheid 2010 vom 24.2.2016 dahingehend abzuändern, dass die Einkünfte des Bf als „Einkünfte aus selbstständiger Arbeit“ eingeordnet würden. Weiters beantragte er, die bereits in der ursprünglichen Abgabenerklärung im Jahr 2014 geltend gemachten Reisekosten und die übrigen Betriebsausgaben entsprechend als Betriebsausgaben anzuerkennen und den Grundfreibetrag gem § 10 EStG iHv 13% zu berücksichtigen. Begründend führte der Bf aus, dass bereits bei der Veranlagung der Abgabenerklärung 2009 der VwGH am 1.9.2015, 2013/15/0295, die Amtsrevision gegen den ESt-Bescheid 2009 vom 13.1.2011 zurückgewiesen habe, wodurch die Rechtsansicht des UFS (nunmehr: BFG) bestätigt worden sei, wonach es sich bei den Einkünften des Bf um solche aus selbstständiger Arbeit gehandelt habe. Ergänzend führte der Bf aus, dass die Spielzeit der Opernhäuser grundsätzlich von August bis Juni laufe, weshalb die Einkünfte im Jahr 2010 aus demselben Engagement (in Form von Werkverträgen) wie auch im Jahr 2009 stammen würden. Da auch im Jahr 2009 von Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit ausgegangen worden sei, seien auch im Jahr 2010 die Reisekosten als Betriebsausgaben anzusehen. Weiters stünde im Jahr 2010 auch der Grundfreibetrag zu.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **20.6.2016** wies die belangte Behörde die Beschwerde vom 7.3.2016 als unbegründet ab. In ihrer zusätzlichen Bescheidbegründung vom 21.6.2016 führte sie aus, dass sich der Bf mittels des bereits erwähnten „Bühnendienstvertrages“ verpflichtet habe, an allen erforderlichen Proben, worunter auch Umbesetzungsproben zu verstehen seien, sowie an Matineen mitzuwirken. Insb folgende Feststellungen stellten für das Finanzamt wesentliche Indizien für die Qualifizierung der an den Bf bezahlten Vergütungen als solche aus nichtselbstständiger Arbeit dar:

1. Laut § 3 des Bühnendienstvertrages sei dem Bf seitens der Oper der Ersatz von Kosten für tatsächlich nachgewiesene An- und Rückreisen bzw bei fehlendem Nachweis der Ersatz einer Bahnfahrt 1. Klasse vom und zum Wohnort zugesagt und darauf hingewiesen worden, dass diese Reisekosten zu versteuern seien.

2. Mit dem Entgelt seien sämtliche Ansprüche einschließl etwaiger Entschädigungszahlungen für Urlaube abgegolten.
3. Bei Nichtteilnahme an einer Vorstellung aus einem von der Direktion nicht zu vertretenen Grund entfalle der Anspruch auf Entgelt und Reisevergütung.
4. Bei Nichtteilnahme an einer Probe aus einem von der Direktion nicht zu vertretenen Grund sei die Direktion berechtigt, den Bf zur Mitwirkung an der zu probenden Vorstellung nicht heranzuziehen.
5. Erkrankungen des Künstlers seien unverzüglich unter Vorlage einer ärztlichen Bestätigung an die Direktion zu melden.
6. Der Künstler verpflichte sich zur Erreichbarkeit bis 16 Uhr und dazu, seinen Wohnort so zu wählen, dass er zu den Proben und Vorstellungen pünktlich erscheinen könne, sowie dazu, eine halbe Stunde vor Proben-/Spielbeginn und bis zum Ende der Vorstellung an der Spielstätte anwesend zu sein.

Ein weiteres Indiz für die Qualifizierung der Einkünfte des Bf als solche aus nichtselbstständiger Arbeit sei die Tatsache, dass die Oper selbst von den an ihn geleisteten Vergütungen LSt einbehalten sowie zu den an ihn ausbezahlten Vergütungen einen Lohnzettel ausgestellt und an die Finanzbehörde übermittelt habe.

Laut dem Bühnendienstvertrag hätte sich der Bf verpflichtet, an mehreren Opernaufführungen (**4**) in einer Hauptrolle mitzuwirken und an den dazu erforderlichen Proben teilzunehmen. Darüber hinaus hätte der Bf in der Zeit vom 19.6. bis 28.6.2010 in Verdis „**5**“ in drei Vorstellungen jeweils zwei „Hauptrollen“ („**7**“ sowie „**8**“) besetzt und sei davon auszugehen, dass auch damit eine entsprechende Probenarbeit verbunden gewesen sei. Daraus schloss die belangte Behörde, dass der Bf über einen längeren Zeitraum kontinuierlich und höchstpersönlich für die Oper tätig und von der Oper keinesfalls beauftragt gewesen sei, ein „Werk“ im Sinne einer in sich geschlossenen Einheit zu erbringen. Der Bf habe an mehreren Opernaufführungen in „Hauptrollen“ mitgewirkt und habe damit zu den „wichtigsten Ensemblemitgliedern“ gehört. Aufgrund des Bühnendienstvertrages habe ein „Dauerschuldvertrag“ vorgelegen und sei er jedenfalls verpflichtet gewesen, zu vorgegebenen Zeiten „am Ort des Auftraggebers unter dessen Weisung und Anleitung und mit dessen Arbeitsmitteln“ tätig zu werden. Der Umfang und der organisatorische und zeitliche Ablauf seines Arbeitseinsatzes sei einerseits durch das Stück selbst und andererseits durch die Regie vorgegeben gewesen, weshalb für das Finanzamt das Vorliegen der persönlichen Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus gegeben sei. Keinesfalls habe er die Möglichkeit gehabt, sich bei der Erfüllung seines „Auftrages“ vertreten zu lassen und fänden sich im Bühnendienstvertrag auch ausdrückliche Regelungen für den Fall, dass der Bf ungerechtfertigt einer Vorstellung oder Probe fernbleibe. Da er als „Ensemblemitglied“ in den Gesamtablauf der Opernaufführungen gesanglich und schauspielerisch integriert gewesen sei, sei keinesfalls vom Schulden eines in sich abgeschlossenen Werkes, sondern vom Schulden der Arbeitskraft auszugehen, weshalb in

der Gesamtzusammenschau das Vorliegen eines Dienstverhältnisses als erwiesen anzunehmen sei.

Daran könne auch das vom Bf ins Treffen geführte Beschwerdeverfahren betreffend die ANV des Jahres 2009 nichts ändern. Das BFG habe für dieses Jahr seine nichtselbstständigen Einkünfte in solche aus selbstständiger Arbeit umqualifiziert „ohne im Detail alle dafür erforderlichen Kriterien zu untersuchen bzw zu beurteilen“. Im VwGH-Beschluss vom 1.9.2015, 2013/15/0295, über die Zurückweisung der Amtsrevision habe sich der Gerichtshof ausschließlich mit der Frage der Verletzung des Parteiengehörs und dem Verstoß gegen das Überraschungsverbot auseinander gesetzt. Die Frage der Einkünftequalifizierung an sich sei nicht behandelt worden und die im Beschwerdefall für Selbstständigkeit bzw Nichtselbstständigkeit erforderlichen Abgrenzungskriterien habe der VwGH nicht beurteilt.

Am **21.7.2016** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** an das BFG und führte – auf das Wesentlichste zusammengefasst – ergänzend zur Beschwerde vom 7.3.2016 aus, dass sich die belangte Behörde beharrlich weigere, dem Bf das Recht auf Gleichmäßigkeit und Einheitlichkeit der Besteuerung zu gewähren.

In ihrem **Vorlagebericht** vom **27.10.2016** brachte das Finanzamt – auf das Wesentlichste zusammengefasst – ergänzend zum ESt-2010-Bescheid vom 24.2.2016 sowie zur Beschwerdevorentscheidung vom 20.6.2016 vor, dass es sich bei dem strittigen Auftragsverhältnis aus der Sicht der Oper zweifelsfrei um einen Bühnendienstvertrag und nicht um einen Werkvertrag gehandelt habe. Seitens der Oper sei auch telefonisch bestätigt worden, dass der Bf entsprechend dem Bühnendienstvertrag an allen erforderlichen Proben teilnehmen habe müssen, wobei lt § 2 für jede Vorstellung zwei Probentage mit dem Vorstellungshonorar abgegolten gewesen seien.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

Die Basis für das streitgegenständliche Engagement des Bf an der Oper bildet die als „Bühnendienstvertrag“ titulierte Vereinbarung betreffend das Jahr 2010 samt „Anhang 1.9.2009 – 30.6.2010“, welche von den Streitparteien weder dem Grunde nach noch deren inhaltliche Richtigkeit bestritten wurde. Diese lautet (auszugsweise) wie folgt:

„**BÜHNENDIENSTVERTRAG**

*Zwischen der ***15***, ***16*** ***13***, vertreten durch Direktor ***17*** und den Kaufmännischen Geschäftsführer ***10***, (im folgenden "Direktion" genannt) und*

*Herrn ***Bf1****

(im folgenden "Künstler" genannt)

§ 1

Mit dem Künstler wird für die im Anhang zu diesem Vertrag festgelegten Daten, einschließlich der erforderlichen Probenzeiten, ein Vertragsverhältnis

*als **Solosänger** begründet.*

Der Anhang ist ein Teil dieses Vertrages.

§ 2

1. Der Künstler erhält pro Abend ein Honorar von

****18****

****19****

welches am Ende der Vorstellung fällig ist.

2. Der Künstler ist verpflichtet, zu Probenbeginn musikalisch studiert zu erscheinen und die jeweilige Partie in der Fassung der Direktion zu beherrschen. Er ist zur Teilnahme an den erforderlichen Proben, worunter auch Umbesetzungsproben zu verstehen sind, verpflichtet. Weiters ist der Künstler auch verpflichtet, ohne zusätzliche Entschädigung bei Matineen mitzuwirken.

3. Mit dem Vorstellungshonorar sind für Jede Vorstellung gemäß Anhang zwei Probentage (Probenbeginn ab 10 Uhr) sowie Proben am Aufführungstag abgegolten. Für jeden weiteren Probentag erhält der Künstler eine Proben- und Aufwandsentschädigung von EURO 109,-.

4. Bei Neuinszenierungen und Wiederaufnahmen wird je Probenwoche 1/2 Vorstellungshonorar bzw. je Probentag 1/12 des Vorstellungshonorars bezahlt, sofern dem Künstler nicht innerhalb jener Kalenderwoche, in die die Proben fallen, aufgrund einer gesungenen Vorstellung eines anderen Werkes ein Honoraranspruch zusteht. Dies gilt auch, wenn Vorstellungen an einem Sonntag oder Feiertag gesungen werden. Als Neuinszenierung und Wiederaufnahme gelten nur Produktionen, die von der Direktion ausdrücklich als solche bezeichnet werden.

5. Als Probentag gilt jeder Tag, an dem der Künstler für Proben zur Verfügung stehen muß. Nimmt der Künstler aus einem von der Direktion nicht zu vertretenden Grund an einer Probe

nicht teil, gebührt hierfür kein Entgelt. Zudem ist die Direktion berechtigt, dem Künstler pro versäumter Probeneinheit (Vormittag oder Nachmittag) 5 % des Vorstellungshonorars abzuziehen (Pönale).

§ 3

1. Der Künstler erhält den Ersatz der Kosten der günstigsten Tarifvariante für 2 tatsächlich nachgewiesene An- und Rückreisen innerhalb Europas gegen Beleg (Flug Economy, Bahn 1. Klasse). Der Künstler ist verpflichtet, nach Möglichkeit die günstigsten Flugdaten und Flugverbindungen zu wählen. Wenn kein Beleg vorliegt oder kein Reisenachweis erbracht wird, wird pro zugesagter Reise eine Bahnfahrt 1. Klasse vom und zum Wohnort des Künstlers in Europa ersetzt. Die Reisekosten sind ebenso zu versteuern wie alle anderen in diesem Vertrag erbrachten Honorare.

*2. Sollte der Künstler innerhalb von 5 Tagen vor Beginn oder nach Ende des Vertragszeitraumes an einer öffentlichen Veranstaltung im Stadtgebiet von ***13*** oder im Umkreis von 60 km auftreten, so gebührt nur die Hälfte der obigen Reisekosten.*

3. Mit dem Entgelt gemäß den §§ 2 und 3 sind sämtliche Ansprüche des Künstlers, einschließlich etwaiger Entschädigungsansprüche für Urlaube, mit Ausnahme von Teilansprüchen gemäß § 8, abgegolten.

4. Das gemäß den §§ 2 und 3 zustehende Entgelt wird von der Direktion am der jeweiligen Vorstellung folgenden Werktag auf ein vom Künstler bekannt gegebenes Konto schuldbefreiend überwiesen.

§ 4

Nimmt der Künstler aus einem von der Direktion nicht zu vertretenden Grund an einer Vorstellung nicht teil, so entfällt sein Anspruch auf das Honorar und die Reisevergütung. Die Vorstellung wird von der vereinbarten Auftrittszahl abgezogen. Nimmt der Künstler aus einem von der Direktion nicht zu vertretenden Grund an einer Probe nicht teil, so ist die Direktion berechtigt, ihn zur Mitwirkung an der zu probenden Vorstellung nicht heranzuziehen. Es entfällt der Anspruch auf diese Vorstellung ebenso wie der Honoraranspruch. Bei Verschulden des Künstlers kann von der Direktion angemessener Schadenersatz begehrt werden.

§ 5

Der Künstler ist verpflichtet, bei Vorstellungsänderungen in einer anderen Partie seines Repertoires aufzutreten. Als Repertoire des Künstlers gelten alle Partien, die in der Repertoireliste aufscheinen, welche der Künstler bzw. seine Agentur der Direktion schriftlich abzugeben hat. Fehlt es an einer solchen Partie, so ist der Auftritt nach Möglichkeit innerhalb

der laufenden oder der nächsten Spielzeit nachzuholen. Ist dies nicht möglich, so ist das Honorar zu bezahlen.

§ 6

Der Künstler muß Erkrankungen, die ihn an der Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen hindern, der Direktion unverzüglich nachweislich bekanntgeben und gleichzeitig eine ärztliche Bestätigung übersenden. Auf Verlangen der Direktion hat sich der Künstler zudem jederzeit einer Untersuchung durch den Theaterarzt / die Theaterärztin zu unterziehen. Bestehen seitens der Direktion begründete Zweifel, daß der Künstler seine vertraglichen Verpflichtungen erfüllen kann, so hat er auf Anfrage bis 11 Uhr am Tag der Vorstellung der Direktion mitzuteilen, ob er diese Verpflichtungen voraussichtlich wahrnehmen kann. Ist dies wahrscheinlich nicht der Fall, so ist die Direktion berechtigt, die Rolle umzubersetzen. Es entfällt der Anspruch des Künstlers auf diese Vorstellung ebenso wie der Honoraranspruch.

§ 7

- 1. Der Künstler hat bekanntzugeben, wo und wie er während des Vertragszeitraumes erreichbar ist. Insbesondere hat er seine Erreichbarkeit bis 16 Uhr sicherzustellen, um bei Änderungen der Besetzung oder des Spielplanes noch eingesetzt werden zu können.*
- 2. Der Künstler ist verpflichtet, seinen Wohnsitz und Aufenthaltsort so zu wählen, daß er zu den Proben und Vorstellungen pünktlich erscheinen kann. Er hat sich innerhalb des Vertragszeitraumes durch den täglich erscheinenden Proben- und Vorstellungsplan über seine Verpflichtungen zu informieren. Es steht auch ein Tonbanddienst zur Verfügung.*
- 3. Der Künstler ist verpflichtet, eine halbe Stunde (für außerhalb des Stadtgebietes Wohnende eine Stunde) vor Vorstellungsbeginn bzw. zu Beginn jener Pause, nach der der erste Auftritt erfolgt, in der Spielstätte anwesend zu sein.*

[...]

§ 9

*Der Künstler ist an allen Spiel- und Probenstätten der ***2*** sowie an den Spiel- und Probenstätten, an denen die Direktion Aufführungen veranstaltet oder mitveranstaltet, zur Dienstleistung verpflichtet.*

[...]

§ 12

Sollte eine Vorstellung, für die der Künstler verpflichtet ist, infolge höherer Gewalt ausfallen, erlöschen die Honoraransprüche des Künstlers. Es werden ihm - unter Ausschluß von

Schadenersatzansprüchen jeder Art - nur etwaige bereits entstandene Reisespesen und das Honorar für stattgefundene Proben erstattet.

[...]

§ 14

Für schuldhafte Verletzungen dieses Vertrages wird eine Vertragsstrafe gemäß § 27 Schauspielergesetz vereinbart. Die Höhe der Vertragsstrafe wird auf die Gesamtsumme der für eine Saison vereinbarten Vorstellungshonorare beschränkt. Darüber hinaus ist die Direktion zum sofortigen Rücktritt vom Vertrag berechtigt.

[...]“

Der Bf hatte im Streitzeitraum einen Wohnsitz in ***12*** und war deshalb unbeschränkt steuerpflichtig. Nach der von den Parteien nicht bestrittenen „Aufstellung Reisekosten 2010“ wurde der Bf im Rahmen der Verdi-Oper „***5***“ in der Rolle des „***7***“ sowie des „***8***“ im Streitjahr 2010 für 3 Proben (16.-18.6.2010) sowie für 3 Vorstellungen (19., 23., 28.6.2010) an der Oper eingesetzt. Da das Stück „***4***“, in welchem der Bf die Partie des „***21***“ am 13., 16., 19., 22. sowie am 25.5.2010 singen hätte sollen, wurde aus von der Direktion der Oper zu vertretenden Gründen abgesagt.

In freier Beweiswürdigung schließt sich das BFG dem betreffend das Streitjahr 2009 ergangenen schlüssigen und nachvollziehbaren **Erkenntnis** des **UFS** vom 21.11.2013, RV/0599-K/13, welches den Parteien des ggst Beschwerdeverfahrens bekannt ist, an.

Aus dem genannten UFS-Erkenntnis ergibt sich auch für den Beschwerdefall – da von einem Engagement des Bf an der Oper in deren **Spielzeit 2009/2010** auszugehen ist – dass er sämtliche Arbeitsmittel bis zur jeweiligen Darbietung der Solopartien selbst bereitzustellen hatte. Dies reichte vom Instrument zum Einstudieren der Solopartie über Arbeitsbehelfe wie etwa Noten bis hin zum KFZ, mit dem der Bf im konkreten Fall jeden Tag während der Ensembleproben- und Aufführungszeit von seinem Wohnort zur Oper gelangte. Er machte hierfür auch km-Geld geltend, das ihm auch das Finanzamt nicht verwehrte. Da er zumindest 2009 an mehreren Opernhäusern im In- und Ausland in unterschiedlichen Rollen tätig war, konnte er auch im Streitjahr selbst bestimmen, ob er tatsächlich zB als ***9*** bzw ***20*** an der Oper auftritt.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), idF BGBl I 2005/8,

„STEUERABZUG VOM ARBEITSLOHN (LOHNSTEUER)

Arbeitgeber, Arbeitnehmer

§ 47.

(1) Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt. Die Einkommensteuer für Bezüge und Vorteile von ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes ist durch Abzug vom Arbeitslohn auch dann zu erheben, wenn die ausländische Einrichtung im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes im Inland über keine Betriebsstätte (§ 81) verfügt; für die Erhebung ist das Finanzamt Graz-Stadt zuständig.

(2) Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Im Beschwerdefall ist **strittig**, ob der Bf für die Oper im Jahr 2010 als Dienstnehmer und aus diesem Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen oder ob er in der Spielzeit 2009/2010 aufgrund seines Engagements auf Werkvertragsbasis Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt hat.

A) Allgemeines zur Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit

Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist durch § 47 EStG nicht abschließend definiert, sondern wird als Typusbegriff durch eine **Vielzahl** von **Bestimmungsmerkmalen** bestimmt, die nicht alle kumulativ vorliegen bzw nicht alle in gleicher **Intensität** ausgeprägt sein müssen (VwGH 24.2.2004, 98/14/0048f unter Verweis auf VfGH 1.3.2001, G 109/00;

ebenso VfGH 7.3.2001, G 110/00). Entscheidend ist nur, ob die **tatsächlich ausgeübte Tätigkeit** dem „Tatbild“ des § 47 entspricht (vgl VwGH 19.4.1988, 85/14/0145, 1988, 412).

Eine bestimmte Tätigkeit kann nicht von vorneherein als selbstständig oder unselbstständig gewertet werden. Voraussetzung für eine Subsumtion unter **§ 25 EStG** und Abgrenzungsmerkmal gegenüber den selbstständigen und gewerblichen Einkünften ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Ein solches ist gem **§ 47 Abs 2 EStG** dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft und nicht den Erfolg eines Werkes schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Selbstständige und nichtselbstständige Arbeit unterscheiden sich nicht durch den Inhalt der Tätigkeit, sondern in der Modalität der Erbringung. Als wesentliche Merkmale der unselbstständigen Tätigkeit zählen die **Weisungsgebundenheit** (insb Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist) sowie die **organisatorische Eingliederung** in den **Betrieb** des Unternehmens. Diese beiden Kriterien lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl *Kirchmayr/Denk in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*^{21a} § 47, 2021, Rz 23).

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine **Arbeitskraft** (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen **vom Erfolg unabhängigen Lohn** zu bezahlen (zB VwGH 21.11.2018, Ra 2018/13/0045).

In praxi kommt es nicht selten vor, dass Rechtsverhältnisse Elemente verschiedener Vertragstypen in concreto sowohl Elemente, die für ein Dienstverhältnis als auch solche, die dagegen sprechen, enthalten. Entscheidend dabei ist nach der st Rsp, welche Merkmale überwiegen (VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230). Für diese Entscheidung hat das BFG die notwendigen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Die Merkmale, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen, und die, die das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses vermuten lassen, müssen also gegeneinander abgewogen und so das **Gesamtbild** des vorliegenden Beschäftigungsverhältnisses gewonnen werden (VwGH 20.2.2008, 2008/15/0072). Die Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit ist eine Rechtsfrage (VwGH 19.2.1971, 0047/69, 1971, 205 zu Chorsängern).

Bei der Beurteilung, ob einer vertraglich vereinbarten Leistungserbringung ein Dienstverhältnis oder ein Werkvertragsverhältnis zugrunde liegt, insb bei am Theater/an der Oper engagierten Künstlern, ist in erster Linie auf den **wahren wirtschaftlichen Gehalt** der Vereinbarung (auf die tatsächlichen Verhältnisse) abzustellen. Insb kommt es – dem Grundsatz „falsa demonstratio non nocet“ folgend – **nicht** auf die von den Vertragsparteien gewählte (Vertrags-)Form, **Bezeichnung** des Vertrages oder auf den Willen der Parteien an (zB VwGH 28.10.2009,

2008/15/0190). Somit sind der (**inhaltlichen**) Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses bzw allgemein den objektiven Umständen entscheidendes Gewicht beizumessen (vgl dazu *Kalteis*, Die Besteuerung international tätiger Künstler und Künstlerbetriebe, 139; zB VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). **Weder** die **Art** der erbrachten **Leistungen** noch der Zweck der Beschäftigung sind maßgebenden Abgrenzungskriterien (VwGH 11.8.1993, 92/13/0022; 23.9.1981, 2505/79, 1982, 214).

Der VwGH weist – in Übereinstimmung mit seiner st Rsp – darauf hin, dass die von der Jud zusätzlich zu den zwei Tatbestandsmerkmalen des § 47 Abs 2 EStG (Weisungsgebundenheit und Eingliederung) entwickelten „**weiteren Abgrenzungskriterien**“ (s zB VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066) nur in Zweifels- oder Ausnahmefällen anzuwenden sind (zB VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083 betreffend Chorsänger), in denen beide Tatbestandsmerkmale noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Überhaupt handelt es sich bei diesen „weiteren Abgrenzungskriterien“ wohl um bloße **Subelemente**, die sich schlichtweg aus der Auslegung der Weisungsgebundenheit ableiten lassen.

B) Weisungsgebundenheit

Die **Stärke** des geforderten **Weisungsrechtes** ist abhängig von der Art der Tätigkeit; insb bei höher qualifizierten Leistungen, wie zB bei einem Opernsänger, tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten **örtlichen** und **zeitlichen Bereiches** tätig zu werden, dann handelt es sich um eine **sachliche** Weisungsgebundenheit, welche **auch** bei einem **Werkvertrag** vereinbart werden kann, etwa bei Künstlern (VwGH 23.10.1990, 89/14/0102).

Das Verrichten von Arbeiten für eine **Vielzahl** von **Arbeitgebern** spricht gegen ein Dienstverhältnis. Ein Dienstverhältnis bringt eine enge Bindung an den Willen des Arbeitgebers mit sich; dies führt bei einer Vielzahl von Arbeitgebern idR zu kaum überwindbaren Schwierigkeiten (vgl VwGH 17.5.1965, 2375/63, 1965, 141).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Bf als Opernsänger aufgrund seiner jahrelangen Gesangsausbildung etwa an einer Universität, Hochschule, Konservatorium oder Akademie fraglos höher qualifizierte Leistungen erbringt, weshalb die organisatorische, zeitliche und örtliche Weisungsgebundenheit hier in den **Hintergrund** tritt. Deshalb **schadet** es **nicht**, wenn sich der Bf vertraglich etwa zur Teilnahme an **Proben** verpflichtet hat, zumal in concreto die Proben mit dem Ensemble betreffend seine Partie als *****9***** bzw als *****20*****

laut Anhang zum Vertrag für 2010 lediglich **3 Tage vor der ersten Vorstellung** begannen. Von einem „längeren Zeitraum“, innerhalb dessen der Bf kontinuierlich und höchstpersönlich für die Oper habe tätig sein müssen, kann keine Rede sein. Selbst wenn man davon ausginge, dass sich der Bf verpflichtet hätte, innerhalb eines eindeutig von der Oper festgelegten örtlichen, zeitlichen und organisatorischen Bereiches tätig zu werden, kann diese Weisungsgebundenheit **bei Künstlern** wie dem Bf nach der oben genannten Jud **auch** im Rahmen eines **Werkvertrages** vereinbart werden.

C) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Ein Arbeitnehmer ist organisatorisch eingegliedert, wenn er **auf Dauer** einen **Teil** des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus des Arbeitgebers bildet und seine Tätigkeit **im Interesse** dieses Organismus ausüben muss (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Dies ist insb dann der Fall, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den **Arbeitsplatz** und die **Arbeitsmittel** zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung **bestimmter Arbeitsstunden** (vgl VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Für ein Dienstverhältnis spricht die Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und an eine bestimmte Arbeitszeit (vgl VwGH 23.10.1990, 89/14/0102).

Der VwGH bejaht allerdings auch, dass eine verhältnismäßig **starke** organisatorische Eingliederung der **Selbstständigkeit nicht entgegensteht** (vgl VwGH 23.10.1990, 89/14/0102, zu Künstlern).

Angewandt auf den konkreten Fall war der Bf nicht auf Dauer als Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus der Oper eingegliedert, zumal er **seine künstlerische Leistung** in „***5***“ inkl Proben für einen Zeitraum von **lediglich 13 Tagen** angeboten hat (s bereits unter „Weisungsgebundenheit“). Die konkrete Opernproduktion fand gerade **nicht** über den Zeitraum des **gesamten Streitjahres** 2010 statt, sondern eben nur knappe 2 Wochen lang (s dazu auch den Anhang zum Vertrag für 2010). Davor musste er die jeweilige Partie selbstständig oder höchstens gemeinsam mit einem Korrepetitor einstudieren (vgl dazu § 2 Z 2 Vertrag für 2010), ohne jedoch dabei an einer Spielstätte anwesend sein und ohne deren Arbeitsmittel verwenden zu müssen. Die **zeitliche Haupttätigkeit** eines Opernsängers liegt nicht in den Proben mit dem Ensemble bzw den tatsächlichen Opernvorstellungen, sondern im **selbstständigen Einstudieren** bzw **Wiederholen** („Trainieren“) der Partie (Einsingen etc), gleichsam im „Selbststudium“ (vgl dazu § 2 Z 2 Vertrag für 2010). Erst ganz **zum Schluss** seiner künstlerischen Tätigkeit für die betreffende Rolle trifft er **mit dem Ensemble** zusammen und ist „in den Gesamtablauf der Opernaufführungen gesanglich und schauspielerisch integriert“ (Bindung an bestimmten Arbeitsort und Arbeitszeit), deshalb auch die Bezeichnung „**Solokünstler**“, im Gegensatz zB zu einem Chormitglied. Wie das BFG bereits unter II. 1. festgestellt hat, hatte der Bf auch sämtliche **Arbeitsmittel** bis zur jeweiligen Darbietung der

Solopartien **selbst** bereitzustellen. Selbst wenn man dem nicht folgte, sei auf die bereits erwähnte Jud des VwGH verwiesen, wonach bei Künstlern eine **starke Eingliederung** in den Organismus der Oper einer Selbstständigkeit **nicht entgegensteht**.

D) Weitere (Sub-)Merkmale eines Dienstverhältnisses

In Hinblick auf die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG ist in erster Linie zu prüfen, ob die tätige Person weisungsgebunden oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert ist (vgl VwGH 26.11.1997, 93/13/0309). Ermöglichen diese beiden Kriterien noch **keine klare Abgrenzung** zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit, dann ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Nichtselbstständigkeit überwiegen (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162).

Als **weitere Merkmale** für die Nichtselbstständigkeit gelten das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, keine Vertretungsbefugnis sowie laufende Lohnzahlungen.

E) Unternehmerwagnis

Das **Unternehmerrisiko** liegt vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (VwGH 21.12.1999, 99/14/0255). Dem Unternehmerwagnis kommt bei der Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit besondere Bedeutung zu (VwGH 29.9.1987, 87/14/0110, 1988, 239). Es besteht darin, dass der Steuerpflichtige die **Höhe** seiner **Einnahmen** beeinflussen und seine **Ausgaben selbst** bestimmen kann (VwGH 23.10.1990, 89/14/0102, betreffend Künstler). Hängt also der Erfolg einer Tätigkeit weitgehend von der persönlichen **Tüchtigkeit**, vom **Fleiß**, von der Ausdauer und der persönlichen **Geschicklichkeit** sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab und muss der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen, dann sprechen diese Umstände für ein Unternehmerwagnis (vgl VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Ebenso spricht für ein Unternehmerwagnis die Möglichkeit, **Aufträge anzunehmen** oder **abzulehnen** und somit den Umfang des Tätigwerdens bzw wirtschaftlichen Erfolges selbst zu bestimmen (VwGH 20.12.2000, 99/13/0223). Eine pauschale **Aufwandsentschädigung** schließt ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht aus (VwGH 26.7.2000, 2000/14/0061). Kennzeichnend für ein **Dienstverhältnis** ist die Verpflichtung des Arbeitgebers, **erfolgsunabhängigen Lohn** zu zahlen (vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0162). Ansprüche auf **Urlaubsgeld** und auf zeitlich begrenzte **Entgeltfortzahlung** im Krankheitsfall sprechen gegen ein Unternehmerrisiko (vgl VwGH 29.6.2016, 2013/15/0281). Für ein solches spricht hingegen, wenn kein Entgeltanspruch bei **unverschuldeter Unmöglichkeit** der Leistung

besteht (VwGH 23.10.1990, 89/14/0102 zu Künstlern), denn dadurch wird der Einsatz von Zeit und Mühe für die Ausbildung und Aufrechterhaltung der künstlerischen Befähigung **zunichte** (VwGH 19.2.1971, 0047/69, 1971, 205 zu Chorsängern).

In casu bedeutet dies, dass es der Bf **selbst in der Hand** hatte, ob er das **Engagement** an der Oper **wahrnimmt** oder nicht. Da er zumindest 2009 an mehreren Opernhäusern im In- und Ausland in unterschiedlichen Rollen tätig war, konnte er auch im Streitjahr **selbst bestimmen**, ob er tatsächlich zB als *****9***** bzw *****20***** an der Oper auftritt, damit die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und seine Ausgaben selbst bestimmen. Im Gegensatz zu einem Dienstnehmer sah § 2 Z 5, § 4 sowie § 6 des Vertrages für 2010 explizit vor, dass bei einer **Nichtteilnahme** des Bf (aus einem von der Direktion nicht zu vertretenden Grund) an Proben oder Vorstellungen sein Anspruch auf **Honorar entfällt**. Auch legte der Vertrag keinen für sog **Fehlzeiten** garantierten **Mindestverdienst** bei persönlicher Verhinderung fest – wie zB **Entgeltfortzahlung** im Krankheitsfall oder Weiterzahlung des Entgeltes bei **urlaubsbedingter** Abwesenheit – weshalb der Bf nur Einnahmen erzielen konnte, wenn er (nach der VwGH-Rsp) persönlich tüchtig, fleißig, ausdauernd ist, Unternehmergegeschick beweist etc. Dafür spricht auch die vom Bf als Betriebsausgaben geltend gemachte **Vermittlungsprovision**, um sich mehr auf seine künstlerischen Belange konzentrieren zu können und unternehmerische/finanzielle Angelegenheiten, wie die Vereinbarung des nächsten Engagements an einem Opernhaus, auszulagern. Besonders einschneidend für den Bf wäre es, wenn er wochen- bzw **monatelang** eine Partie **einstudiert** und dann kurz vor Beginnen der Proben (mit dem Ensemble) zB **erkrankt**. Aus dem Titel des Vertrages mit der Oper hätte er diesfalls keinen Entgeltanspruch gehabt, somit wäre iSd der VwGH-Jud sein Einsatz von **Zeit** und **Mühe** für die Ausbildung und Aufrechterhaltung seiner künstlerischen Befähigung **zunichte** gewesen.

F) Vertretungsbefugnis

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber seine **Leistung persönlich** zu erbringen und kann sich nicht vertreten lassen (VwGH 27.10.1987, 87/14/0145, 1988, 182). Zwar kann auch eine selbstständige Tätigkeit eine unvertretbare Leistung sein, doch ergibt sich dies aus der jeweiligen Situation; zB kann sich auch der Künstler nicht vertreten lassen, steht aber alleine deshalb zum Auftraggeber nicht in einem Dienstverhältnis. Lässt demnach die Art der Tätigkeit schon aus **objektiven Gründen keine Vertretung** zu, dann kommt dem Kriterium der Vertretungsbefugnis **keine entscheidende Rolle** zu (vgl VwGH 17.2.1971, 0047/69, 1971, 205 zu Chorsängern).

Auch der Umstand, dass der Bf seine Partie nur höchstpersönlich erbringen habe können bzw dass er keinesfalls die Möglichkeit gehabt habe, sich bei der Erfüllung seiner Leistung vertreten zu lassen, ist in der dargestellten Apodiktik nicht richtig. § 2 Z 2, § 4, § 6 sowie § 7 Z 1 des Vertrages für 2010 regelten explizit, was im Falle, dass der Solokünstler nicht an Proben oder

Vorstellungen – aus welchen Gründen immer – teilnimmt bzw teilnehmen kann, zu passieren hat. In der Opern- oder Theaterbranche ist es üblich, dass sog „Einspringer“ (Coverbesetzung) für eine bereits bestehende Inszenierung von der jeweiligen Direktion verpflichtet werden, um kurzfristig eine bestimmte Rolle übernehmen zu können. Selbst wenn man dieser Argumentation nicht folgte, kann nach bereits zitierter st Rsp **auch** eine **unvertretbare Leistung** eine **selbstständige Tätigkeit** darstellen. Auch wenn man daher davon ausginge, dass die Art der Tätigkeit des Bf als Solokünstler keine Vertretung zuließe, nimmt der VwGH trotz einer vermeintlichen Höchstpersönlichkeit der Tätigkeit eines Opernsängers und daher trotz einer mangelnden Vertretungsbefugnis nicht automatisch eine nichtselbstständige Tätigkeit an.

G) Laufende Lohnzahlungen

Nach der st Rsp (vgl nur VwGH 28.5.2009, 2007/15/0163) zählt auch zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein **angemessenes Entgelt** erhält.

Gem § 2 Z 1 des Vertrages für 2010 erhielt der Bf demgegenüber **pro Abend** für seine Tätigkeit als Solosänger ein **Honorar**, welches jeweils am Ende jeder Vorstellung fällig war. Somit erhielt er insb per se kein Entgelt für das – wie bereits erwähnt oft Wochen bis Monate in Anspruch nehmende – Einstudieren der Partie bzw für die Teilnahme an (bis zu 2 bzw am Aufführungstag stattfindende) Proben mit dem Ensemble vor den Vorstellungen.

H) Im Einzelnen

Der Begriff des **Bühnendienstvertrages** stellt auf ein Dienstverhältnis zwischen einer Bühnengesellschaft als Dienstgeberin und dem sog „Mitglied“ als Dienstnehmer. Das spielzeitverpflichtete Mitglied schuldet dabei die persönliche Arbeitspflicht; für die Erzielung des künstlerischen Erfolges ist die Subordination unter die Leitung des Dienstgebers oder dessen Beauftragten (zB Dirigent) erforderlich (*Kalteis*, Besteuerung, 140 mwN).

Beim **Gast(spiel)-Vertrag** erstreckt sich die Rechtsbeziehung idR nur auf eine bestimmte Anzahl von Aufführungen. Es gelten nicht alle Schutzbestimmungen – wie etwa die des SchauspielerG – wie bei den übrigen Mitgliedern (zB Bühnenkollektivverträge). Bei dieser Vertragsart kommt es darauf an, ob das Theater/die Oper über die Arbeitskraft des Künstlers verfügt bzw ob der Künstler in den Theaterbetrieb eingegliedert ist (BFH 30.5.1996, BBStBl II 1996, 493, betreffend eine gastspielverpflichtete Opernsängerin).

Der Bf führte im Beschwerdefall eine künstlerische Tätigkeit aus, die nach der st Rsp des VwGH (zB 23.10.1990, 89/14/0102) bei **reproduzierenden** Künstlern wie dem Bf als Opernsänger ihrer Natur nach den Weisungsbefugnissen eines Arbeitgebers Grenzen setzt. Er konnte den Ort und die Zeit seiner Tätigkeit weitgehend selbst bestimmen. **Nur** während der **Proben** und **Aufführungen** war er in den **Opernbetrieb eingebunden** und musste sich an das von der Direktion vorgegebene Programm sowie an bestimmte Räumlichkeiten und Zeiten halten. Ebenso ist nach dem Gerichtshof die Verpflichtung zur Anwesenheit bzw Erreichbarkeit am Aufführungsort von Probenbeginn bis zur öffentlichen Aufführung getreu dem Grundsatz „ab ipsa rerum natura“ unerlässlich und begründet daher kein Dienstverhältnis. Der Bf entwickelte in casu Unternehmerinitiative. Er entschied frei, ob er sich zur Übernahme einer bestimmten Rolle für ein einmaliges Gastspiel oder für mehrere Aufführungen verpflichtete. Ein **Unternehmerisiko** des Bf war im konkreten Fall zu bejahen. Von der Qualität seiner Darbietungen und ihrem daraus abgeleiteten Bekanntheitsgrad hing die Möglichkeit zum Abschluss neuer Verträge und die Höhe seiner Honorare ab. Die zwar als „Bühnendienstvertrag“ titulierte, aber **inhaltlich als Gastspielvertrag** zu wertende Vereinbarung mit der Oper enthielt **keine** für Arbeitsverträge typische **Klauseln**, wie etwa Vereinbarungen über **Arbeitszeit**, **Kündigungsfristen**, **Urlaubsansprüche** oder **Lohnfortzahlung im Krankheitsfall**, Ansprüche auf **Sozialleistungen**, etc. Darüber hinaus weist das BFG darauf hin, dass für das von den Streitparteien erwähnte Streitjahr **2009** zwischen der Oper und dem Bf ein „Gastvertrag“ abgeschlossen wurde, der bis auf die Höhe des Honorars pro Abend in § 2 sowie auf den Umstand, dass gem § 3 statt 2 lediglich 1 nachgewiesene An- und Rückreise als Reisekostenersatz übernommen wurde, inhaltlich **wortident** mit dem „Bühnendienstvertrag“ für das Jahr 2010 ist.

In §§ 4 und 6 des Vertrages für 2010 war ausdrücklich vereinbart, dass der Honoraranspruch bei Verhinderung wegen Krankheit oder aus Gründen, die nicht von der Oper zu vertreten sind, **entfällt**. Dem Umstand, dass diese **LSt einbehalten** und abgeführt hat, brauchte das BFG keine entscheidende Bedeutung beizumessen, da der **Wille** der Vertragsparteien, eine Tätigkeit als selbstständig oder nichtselbstständig zu behandeln, nur insoweit rechtserheblich ist, als ihm die **inhaltliche Gestaltung** des dann auch tatsächlich verwirklichten Vertragsverhältnisses entspricht (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087; BFH-Urteil 30.5.1996, BStBl II 1996, 493). Die Entrichtung der LSt ist Rechtsfolge und **nicht Voraussetzung** für das Bestehen eines Dienstverhältnisses (s schon VwGH 29.6.1982, 14/2635/78, 82/14/0169).

Aus der Verpflichtung zur **Teilnahme** des Bf an „allen erforderlichen **Proben**“ alleine kann **nicht** als **entscheidender** Gesichtspunkt gegen seine Unternehmereigenschaft gesehen bzw nicht auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden. Die Proben dienten der Einbindung des Bf in das Ensemble und in die künstlerische Konzeption der Aufführung. Sie ließen dem Bf ebenso wie die eigentlichen Aufführungen genügend Zeit zur eigenen künstlerischen Disposition und gliederten ihn nicht wie einen festen Angestellten in den Theaterbetrieb ein (*Kalteis*, Besteuerung, 141 mwN; BFH-Urteil 30.5.1996, BStBl II 1996, 493).

Auch die Tatsache, dass sich der Bf **nicht vertreten** lassen konnte bzw seine Verpflichtung gem der vertraglichen Vereinbarung, die Leistung persönlich zu erbringen, stellt nach der Jud des VwGH kein Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses dar. Auch das **Unternehmerwagnis** ist nicht bei jeder Erwerbstätigkeit gleich zu beurteilen und liegt bei künstlerischer Betätigung schon dann vor, wenn im Falle der unverschuldeten Unmöglichkeit, die Leistung zu erbringen (wie zB wegen Krankheit, höherer Gewalt, etc), **kein Anspruch auf Entgelt** besteht und damit der Einsatz von Zeit und Mühe für die Ausbildung und Aufrechterhaltung der künstlerischen Befähigung zunichte wird (zB VwGH 23.10.1990, 89/14/0102; vgl auch *Kalteis*, Besteuerung, 144 mwN).

Bei Mitwirkenden an jeweils einzelnen Opernproduktionen mit einer jeweils beschränkten Zahl von Aufführungen, die gerade **nicht „spielzeitverpflichtet“** sind, **fehlt** es unter den primär maßgeblichen Gesichtspunkten an einer persönlichen Weisungsgebundenheit und an der Eingliederung in einen „geschäftlichen Organismus“ sowie – bei Annahme eines Zweifelsfalls – mangels Fehlens eines Unternehmerrisikos und einer generellen Vertretungsbefugnis an den Voraussetzungen für das Vorliegen eines **Dienstverhältnisses** (VwGH 25.4.2019, Ra 2018/13/0083).

Auch ergibt sich aus dem Ergebnis des Abgabenverfahrens betreffend das **Streitjahr 2009 – UFS 21.11.2013**, RV/0599-K/13; Zurückweisung der Amtsrevision durch **VwGH 1.9.2015**, 2013/15/0295 – sehr wohl für das hier ausschließlich interessierende Streitjahr 2010, dass da wie dort das Vorliegen eines Dienstverhältnisses mangels betrieblicher Eingliederung und Weisungsgebundenheit zu verneinen war (so ausdrücklich **zum konkreten Streitfall 2009 Neumann in Hofstätter/Reichel, § 47 EStG, 2021, Rz 140 mwN**), da der Bf lediglich den **Endpunkt** seiner umfassenden beruflichen Tätigkeit, nämlich die jeweilige **Solopartie**, als Werk schuldete. In sämtlichen anderen Belangen seiner beruflichen Tätigkeit, so zB der Erarbeitung der Solopartien, dem ständigen Training seiner Stimme, seiner Vorsorge zur Erhaltung seiner Stimmkraft und der qualitativen Fortbildung etc war der Sänger in seiner **zeitlichen** und **örtlichen Disposition** vollkommen **frei**, also insb **wie, wann** und **wo** er sich die nötigen **Kenntnisse aneignet**. Sowohl für das Jahr 2009 als auch für 2010 gilt, dass dem Bf in den Verträgen mit der Oper auferlegt wurde, „zu Probenbeginn musikalisch studiert zu erscheinen und die jeweilige Partie in der Fassung der Direktion zu beherrschen“. Wie bereits erwähnt wurde in den Verträgen sowohl für 2009 als auch für 2010 ein **leistungsabhängiges Honorar** nach den erbrachten Leistungen des Bf vereinbart, da dieses von seiner Befähigung, diese auch abzuliefern, abhängig war. Für die Annahme einer selbstständigen Tätigkeit spricht auch der Umstand, dass sich in beiden Verträgen jeweils in § 4 eine **Schadenersatzregelung** findet, wenn

der Künstler aus dessen Verschulden heraus nicht an einer Vorstellung oder an einer Probe teilnimmt. Hinzu tritt, dass er jede von ihm selbst erarbeitete Solopartie an **unterschiedlichen Opernhäusern darbieten** kann und aufgrund anderer Engagements **keine Bindung** an ein bestimmtes Opernhaus vorliegt. Der Bf hatte auch sämtliche **Arbeitsmittel** bis zur jeweiligen Darbietung der Solopartien selbst bereitzustellen. Dies reicht vom Instrument zum Einstudieren der Solopartie über Arbeitsbehelfe wie etwa Noten bis hin zum KFZ, mit dem der Bf von seinem (damaligen) Wohnort in *****12***** zum Aufführungsort nach *****13***** gelangt.

Auch die Zahlung einer **Vermittlungsprovision** (im Streitjahr 2010 an *****3*****) für die Erlangung des Engagements stellt kein Merkmal für das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit dar.

Ebenso war der Bf durch sein Mitwirken bei Verdis „*****5*****“ als „*****7*****“ sowie als „*****8*****“ nicht in **zwei „Hauptrollen“** tätig und gehörte damit auch nicht zu den „**wichtigsten Ensemblemitgliedern**“ im Jahr 2010, unabhängig von der konkreten Produktion bzw Inszenierung dieser Oper. Durch eine Internet-Recherche, zB auf www.operabase.com, einer der weltweit umfangreichsten Online-Datenbanken zum internationalen Musiktheater, oder auf www.operamanager.com lässt sich dieses Argument widerlegen. Der *****9***** tritt nämlich **nur im 1.** von 4 Akten auf, da er dort durch einen Schuss tödlich getroffen wird. Der *****20***** kommt **lediglich im 2. Akt** (8. bis 10. Szene) sowie in der 2. bis 4. und kurz in der letzten Szene des **4. Aktes** vor; im 1. und 3. Akt dagegen gar nicht. Vielmehr sind „**Don Carlo** de Vargas“ (Bruder Leonoras), „**Alvaro**“ (Liebhaber der Grafentochter), „**Leonora** de Vargas“ sowie „Fra' Melitone“ (Franziskanermönch) die **Hauptdarsteller** bei dieser Verdi-Oper (s das Libretto Piaves aus 1862 mit einer Neubearbeitung durch Ghislanzoni und Verdi aus 1869, abrufbar unter <http://www.operamanager.com/libretti/131.zip>). Es entspricht auch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Opernsänger einer **Hauptrolle mehrfach** für dasselbe Bühnenwerk besetzt wird.

I) **Fazit**

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sind die Leistungsverhältnisse zwischen dem Bf und der Oper als selbstständige Tätigkeit zu qualifizieren, da die diesbzgl **Merkmale** – wie va sehr beschränkte Weisungsbefugnisse durch die Operndirektion, eine für die Annahme einer Selbstständigkeit des Bf unschädliche organisatorische Eingliederung, das Bestehen eines Unternehmerrisikos durch eigene maßgebliche Beeinflussung der Ein- wie der Ausgabenseite bzw durch die Möglichkeit des Bf, Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, kein

Urlaubsanspruch, keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, kein Entgeltanspruch bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Erbringung seiner Leistung als Solosänger, keine laufenden Lohnzahlungen, sondern ein leistungsabhängiger Honoraranspruch pro Vorstellung – **bei Weitem überwiegen** und auch das Engagement des Bf an der Oper in engem Konnex zum vorangegangenen Jahr 2009 zu sehen ist, da er an zwei Produktionen im **Spieljahr 2009/2010** mitwirkte bzw vereinbarungsgemäß mitwirken hätte sollen. Die im Jahr 2010 erzielten Einkünfte stellen somit solche aus selbstständiger Arbeit dar.

J) Zu den beantragten Betriebsausgaben

Ein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand bei Reisen nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG ist nach der Rsp des VwGH nicht anzunehmen, wenn sich der Berufstätige nur **während des Tages am Tätigkeitsort aufhält und keine Nächtigung** erforderlich ist (Tagesgeld nur bei Nächtigung). „Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand kann in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden“ (VwGH 7.10.2003, 2000/15/0151).

Das **BFG folgt** dieser Auffassung (zB BFG 19.11.2021, RV/5101186/2020; 26.3.2018, RV/110477/2017; 4.7.2019, RV/2100782/2013).

Infolge der vorgenommenen Qualifizierung der Einkünfte sind beim Bf folgende Aufwendungen zum Abzug als **Betriebsausgaben** zuzulassen:

- a) Reisekosten: je 3 An- + Abreisen zu Proben/Vorstellungen (654 km x 0,42) x 6
die beantragten Tagesgelder stehen aus obigen Gründen nicht zu
- b) Vermittlungs- wurde vom Finanzamt im Bescheid vom 24.2.2016 als
provision: Werbungskosten anerkannt und ist daher nicht strittig

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles bzw von zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Darüber hinaus wird auf die oben zitierte VwGH-Jud verwiesen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 8. April 2022