



GZ. RV/1302-W/08,
GZ. RV/1303-W/08,
GZ. RV/1304-W/08,
GZ. RV/1305-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 nach der am 7. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2005 richtet, teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Dirigent. Mit Schreiben vom 23. Dezember 1997 gab er dem damals zuständigen Finanzamt bekannt, dass er seinen Wohn- und Betriebssitz (von P) nach E, K-Str, verlegt habe. Anlässlich der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 1997 teilte der Bw dem neu zuständigen Finanzamt E in einem Schreiben vom 5. November 1999 mit, dass er im Jahr 1997 sowohl in Deutschland als auch in Österreich einen Wohnsitz habe und damit in beiden Staaten unbeschränkte Steuerpflicht bestehe. Da auf Grund eines Dienstverhältnisses in Deutschland der Mittelpunkt der Lebensinteressen Deutschland zuzuordnen sei, habe das zuständige Finanzamt D vor kurzem die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland unterstellt.

In den für 1997 und die folgenden Jahre beim Finanzamt E bzw. EF (im Folgenden: Finanzamt) eingereichten Umsatz- und Einkommensteuerklärungen, in denen Umsätze und Einkünfte aus im Inland ausgeübter Dirigententätigkeit ausgewiesen wurden, gab der Bw als Ort der Leitung des Unternehmens und als Wohnort E, K-Str, an. In mehreren diese Jahre betreffenden Schreiben erklärte der Bw dem Finanzamt gegenüber, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Deutschland befinde, da er Leiter der XY-Musiker sei. Die Umsatz- und Einkommensteuerveranlagungen u.a. der Berufungsjahre 2000 bis 2005 – zuletzt für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 9. Oktober 2006 - wurden jeweils erklärungsgemäß durchgeführt.

Am 27. Oktober 2006 übermittelte das Finanzamt dem Bw ein Ergänzungsersuchen, in welchem dem Bw vorgehalten wurde, dass er laut ZMR seit 1997 seinen Hauptwohnsitz in Österreich habe, und zwar zunächst in C und jüngst in E; ein Hinweis auf einen Wohnsitz in Deutschland finde sich im Datenbestand nicht. Es sei daher beabsichtigt, alle Einkünfte des Bw nach Maßgabe der DBA in Österreich zu besteuern bzw. im Wege des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen. Der Bw werde daher ersucht, für die Jahre 2000 bis 2005 vollständige Steuererklärungen einzureichen.

Der Bw teilte dazu mit Schreiben vom 31. Mai 2007 mit, dass er seit September 1996 sowohl in Österreich als auch in Deutschland über einen Wohnsitz verfüge. Der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde sich in Deutschland, da er Leiter der XY-Musiker sei. Das Finanzamt D habe auf Grund der stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland angenommen. Die deutsche Behörde habe ihn förmlich dazu gedrängt, den Steuerwohnsitz nach Deutschland zu verlegen. Ferner sei er geschieden gewesen und habe sich erst im Jahr 2005 wieder verheiratet. Aber auch danach habe er im Hinblick auf die fixe Anstellung in Deutschland den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht verlagert. Da seine nunmehrige Ehegattin in E eine Künstleragentur

führe, habe sie ihn so oft wie möglich besucht. Er habe den weitaus überwiegenden Teil seines beruflichen und privaten Lebens in Deutschland verbracht, eine verschwindend geringe Anzahl von Tagen im Jahr habe er in Österreich verweilt. Um die volle Besteuerung in Deutschland zu belegen, übermittle er die Steuerbescheide 2000 bis 2005 des Finanzamtes D.

Das Finanzamt führte daraufhin beginnend mit September 2007 eine Außenprüfung durch. In der Niederschrift über die am 25. Feber 2008 abgehaltene Schlussbesprechung werden folgende Prüfungsergebnisse festgehalten:

Tz 1 Ansässigkeit

Im Rahmen der Prüfung sei ermittelt worden, ob der Bw in Österreich oder in Deutschland als ansässig gelte. Nach Durchsicht der Unterlagen sei festgestellt worden, dass schon auf Grund der engeren persönlichen Beziehungen die Ansässigkeit in Österreich gegeben sei.

Der Bw sei seit Feber 1997 geschieden gewesen, wobei die drei Kinder bei der Mutter gewohnt haben. Der Bw habe seinen Hauptwohnsitz im Prüfungszeitraum in C gehabt. Ferner sei der Bw seit 28. Mai 1997 in E, K-Str, bei seiner Managerin HG, mit der er seit 12. Juli 2005 verheiratet sei, mit Nebenwohnsitz gemeldet. Diese Adresse habe er auch auf seinen Steuererklärungen seit dem Jahr 1996 als Wohnanschrift angegeben. Auf den - von G vermittelten – Verträgen werde immer die gemeinsame Wohnanschrift in Österreich angegeben. Die Überweisung der Honorare erfolge ausschließlich auf ein Bankkonto in Österreich. Weiters präsentiere sich der Bw in den Medien als österreichischer Dirigent. Aus den Aufzeichnungen gehe auch hervor, dass der Bw seine Reisen im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit großteils aus P bzw. E beginne und diese großteils auch wieder in E beende. Auf einer Flugumbuchung finde sich der Vermerk von G, dass der Bw „möglichst früh zu Hause sein möchte“. Soweit aus den Belegen ersichtlich, befinde sich der Bw auch jedes Jahr über die Weihnachtsfeiertage in Österreich. Sämtliche Käufe und Reparaturen von Musikinstrumenten bzw. Einkäufe und Reinigung etwa von Fräcken würden in Österreich getätigt.

In Deutschland würden als Betriebsausgaben lediglich Steuerberatungskosten, Essens- und Tankrechnungen in Abzug gebracht. Seinen PKW habe der Bw am 11. Feber 2002 in Österreich abgemeldet, am 22. Jänner 2001 habe er einen PKW in Deutschland gekauft und dort angemeldet.

Tz 2 Betriebsausgaben

Bestimmte Betriebsausgaben seien nicht anzuerkennen. So sei in den Betriebsausgaben Kilometergeld enthalten, zusätzlich seien Ausgaben wie Treibstoff, Service- und Reparaturkosten, Parkgebühren, Mauten und Autobahnvignetten als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Weiters seien Ausgaben für Kleidungsstücke wie Fräcke, Anzughosen, Mascherln und Hemden als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Dabei handle es sich nicht

um typische Berufskleidung. Ebenso seien Essensrechnungen nicht abzugsfähig. Die geltend gemachten Betriebsausgaben seien daher wie folgt pauschal zu kürzen (in Euro):

2000	2001	2002	2003	2004	2005
200,00	350,00	350,00	550,00	1.200,00	1.500,00

Tz 3 Vorsteuer

Hinsichtlich der gekürzten Betriebsausgaben werde auch die Vorsteuer angepasst und wie folgt gekürzt:

2000	2001	2002	2003	2004	2005
33,33	58,33	58,33	91,67	200,00	250,00

Das Finanzamt verfügte daraufhin mit Bescheiden vom 27. Feber 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 und setzte in den wiederaufgenommenen Verfahren die Abgaben den Feststellungen der Außenprüfung Rechnung tragend fest, wobei es den Einkommensteuerbescheiden das Welteinkommen des Bw zu Grunde legte und die im Ausland erzielten Einkünfte dem jeweiligen DBA entsprechend unter Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuern oder unter Progressionsvorbehalt berücksichtigte.

Gegen diese Bescheide richtet sich die vom Bw mit Schreiben vom 1. April 2008 erhobene Berufung. Die für die Wiederaufnahme als neu hervorgekommen behandelten Umstände würden nur die gekürzten Betriebsausgaben betreffen. Die diesbezüglichen Feststellungen seien aber unrichtig. So seien laut Doralt, EStG³, § 26 Tz 70, bestimmte zusätzliche PKW Kosten, wie Maut- und Kurzparkgebühren sowie Kosten für Parkgaragen, nicht mit dem Kilometergeld abgegolten. Überdies seien die Parkgebühren äußerst gering. Auch hätten bei Ansatz der Kilometer ohne Probleme mehrere hundert Kilometer zusätzlich geltend gemacht werden können. Insgesamt seien folgende Beträge abgesetzt worden:

2000	2001	2002	2003	2004	2005
0,00	8,54	38,00	47,58	0,00	31,83

Der Frack eines Dirigenten sei eine typische Berufskleidung und finde keine private Verwendung. Auch sei der Verschleiß durch den beinahe täglichen Einsatz in kühlen aber auch sehr heißen Räumen naturgemäß wesentlich höher als bei nur ein paar mal im Jahr getragenen Kleidungsstücken. Die Ausgaben für Anschaffung und Reinigung seien daher abzugsfähig. Insgesamt seien folgende Beträge abgesetzt worden:

2000	2001	2002	2003	2004	2005
132,51	821,28	276,25	506,88	861,63	1.122,26

Die Repräsentationsspesen seien betriebliche Werbeaufwendungen im Sinne von seltenen, aber notwendigen Geschäftsfreundebewirtungen von zukünftigen Auftraggebern bzw. spezielle CDs zur Vorbereitung auf kommende Aufführungen. Der konkrete inhaltliche Bezug

zur Tätigkeit des Bw sei bei speziellen Klassikaufnahmen jedenfalls gegeben. Insgesamt seien folgende Beträge abgesetzt worden:

2000	2001	2002	2003	2004	2005
0,00	0,00	0,00	69,34	508,34	189,79

Es gebe keinen Zusammenhang zwischen den pauschalen Kürzungen durch das Finanzamt und den abgesetzten Betriebsausgaben. Die in den Jahren 2004 und 2005 vorgenommenen Kürzungen seien sogar unsachlich. Die Wiederaufnahme werde daher bestritten.

Die Änderung des Lebensmittelpunktes sei hingegen keine neue Tatsache. Die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des Aufenthalts und der Tätigkeit des Bw seien dem Finanzamt mit der Steuererklärung des Jahres 1997 bekannt gegeben, die Einkünfte in den einzelnen Jahren dementsprechend behandelt worden. Dem Finanzamt seien also von Anfang an die Verhältnisse und die Rechtsmeinung bekannt gewesen, es sei dieser gefolgt und habe alle Jahre unter Annahme des Lebensmittelpunktes in Deutschland veranlagt.

Da die Auswirkung der Wiederaufnahmsgründe – diese bewege sich im 100 – 400 € Bereich – in einem Missverhältnis zur steuerlichen Gesamtauswirkung von beinahe 50 T€ stehe, könne die Ermessensentscheidung nicht auf Basis eines Vorrangs der Rechtsrichtigkeit vor jener der Rechtsbeständigkeit getroffen werden.

Zum Lebensmittelpunkt sei Folgendes auszuführen:

Der Bw verfüge seit September 1996 sowohl in Österreich als auch in Deutschland über einen Wohnsitz. Da der Bw Leiter der XY-Musiker sei, befinde sich der Mittelpunkt des Lebensinteresses in Deutschland. Deutschland gelte daher gemäß Art. 4 DBA als Ansässigkeitsstaat. Auf Grund der stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen habe das Finanzamt D den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland angenommen. Anzumerken sei, dass der Hauptwohnsitz M oder N wesentlicher Vertragsbestandteil für die Position des Leiters gewesen sei. Andernfalls wäre es dem Bw nicht möglich gewesen, alle Verpflichtungen, welche diese Position mit sich bringe, zu erfüllen. Auch die notwendige gesellschaftliche Integration des Leiters des größten Landesorchesters von L lasse nur einen Lebensmittelpunkt zu, nämlich N in Deutschland.

Der gemeinsame Familienwohnsitz sei nur bei einer verheirateten Person maßgeblich. Der Bw sei aber nach seiner Scheidung bis Mitte 2005 unverheiratet gewesen. Aber auch nach seiner Verehelichung im Jahr 2005 habe wegen der fixen Anstellung in Deutschland keine Verlagerung des Mittelpunkts der Tätigkeit stattgefunden. G führe in E eine Künstleragentur und habe ihren Ehemann so oft wie möglich besucht, und nicht umgekehrt, was sowohl G als auch der Bw bestätigen könnten.

Bereits vor mehr als 10 Jahren hätten Österreich und Deutschland entschieden, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen dort befindet, wo ein fixes Dienstverhältnis gegeben ist. Beide Staaten hätten sich bei ihren Veranlagungen nach dieser Entscheidung gerichtet. Eine Änderung der Rechtsansicht durch die österreichische Behörde wäre nicht nur unfair, sondern es wäre die Frage nach der Rechtssicherheit zu stellen.

Weiters sei dem Vorliegen einer adäquaten ausländischen Ansässigkeitsbescheinigung erhebliche Indizwirkung beizumessen. Eine Aufenthaltsbescheinigung der deutschen Behörde liege dem österreichischen Finanzamt vor.

Durch die Fixanstellung in Deutschland bei einem renommierten deutschen Orchester über 10 Jahre bleibe wohl kein Zweifel über die engeren wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen. Der Bw sei ein nicht unbedeutender Dirigent und die Auftritte mit den XY-Musiker im In- und Ausland ließen nur erahnen, welch großer persönlicher Einsatz notwendig gewesen sei, um 130 Musiker 10 Jahre lang auf hohem Niveau zu leiten. Allein diese Tatsache weise darauf hin, dass der Bw, wenn keine Auslandsauftritte angesagt gewesen seien, die meiste Zeit in Deutschland verbracht habe. Auch die unzähligen CD-Einspielungen des Bw mit den XY-Musiker hätten naturgemäß in Deutschland stattgefunden und zeugten von der großen, man könne sagen freundschaftlichen Verbundenheit mit dem Orchester. Nicht zuletzt auf Grund seines jahrelangen persönlichen Engagements sei der Bw zum Ehren Dirigenten ernannt worden.

C sei nur deshalb laut ZMR Hauptwohnsitz gewesen, weil eine Meldung als Nebenwohnsitz vergessen worden sei. Diesen Wohnsitz habe der Bw nur äußerst selten benutzt, wenn, dann hätten ihn die Kinder benutzt. Dass sich der Bw im Internet als österreichischer Dirigent präsentiere, sage über die Ansässigkeit nichts aus. Die Meldung des Nebenwohnsitzes sei jedenfalls aus Praktikabilitätsgründen erforderlich gewesen, weil die guten Beziehungen zum Musikland Österreich für einen Dirigenten in Deutschland nicht von Nachteil seien.

Die weiters von der Außenprüfung aufgezählten Tatsachen, wie das Bankkonto oder das Verbringen der Weihnachtsfeiertage in Österreich, ließen nicht den Schluss zu, dass der Bw die meiste Zeit in Österreich verbracht habe. Die Kinder des Bw lebten nicht bei ihm, die paar Besuche im Jahr könne man nicht so interpretieren, dass der Lebensmittelpunkt in Österreich liege. Die Reisen im Rahmen der selbständigen Tätigkeit hätten nicht in P begonnen, sondern seien dort fortgesetzt worden, weil E bzw. P als Drehkreuz für die internationalen Reisen fungiert hätten, alles andere wäre unpraktikabel und zeitaufwändig gewesen. Die in P durchgeführten Einkäufe und Reparaturen von Musikinstrumenten bewiesen nur, dass in Österreich die besten Musikinstrumente der Welt hergestellt würden, was der Bw als Musiker natürlich wisse. Hunderte Musiker aus Asien würden eigens aus ihrem entfernten Land

anreisen, um ihre klassischen Musikinstrumente in Österreich zu erwerben. Für das traditionelle Kleidungsstück Frack gebe es in P ebenfalls ein Spezialgeschäft. Dass der Bw im Jahr 2001 seinen PKW in Österreich abgemeldet und in Deutschland einen neuen PKW gekauft und angemeldet habe, bestätige die Ansässigkeit in Deutschland. Man könne in Deutschland ein Auto nur anmelden, wenn man dort einen Wohnsitz habe und lebe.

Das Hauptproblem des Verfahrens bestehe darin, dass die Finanzbehörde in Kenntnis des Doppelwohnsitzes seit 1997, somit rund 10 Jahre untätig geblieben sei und nunmehr eine geänderte Rechtsansicht durchsetzen möchte. Dies sei zweifellos rechtswidrig und verspätet. Für den Bw entstehe ein doppelter Nachteil insofern, als eine Rückerstattung deutscher Einkommensteuern infolge eingetretener Verjährung unmöglich werde, was absolut unzumutbar sei.

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenats übermittelte der Bw eine Kopie des Mietvertrages über die in N angemietete Wohnung sowie Kopien seiner Dienstverträge mit der XY-Musiker. Laut dem am 15. Oktober 1997 abgeschlossenen Mietvertrag mietete der Bw in N eine Wohnung bestehend aus einem Zimmer, Küche, Diele, Bad, Toilette und Abstellraum. Mit dem am 21. Jänner 1997 abgeschlossenen Vertrag wurde der Bw vom 1. September 1997 bis 31. August 2000 zum Chefdirigenten bestellt; bis zum Ablauf des 28. Februar 1999 sei zu klären, ob der Vertrag verlängert wird oder nicht. Mit Vertrag vom 30. Juli 1999 wurde der Bw über den 31. August 2000 hinaus, bis zum 31. August 2003, mit Vertrag vom 19. März 2002 wurde er über den 31. August 2003 hinaus, bis zum 31. August 2007, als Chefdirigent eingestellt.

In der am 7. Juni 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter des Bw erneut darauf, dass bezüglich der Frage der Ansässigkeit keine Tatsachen neu hervorgekommen seien. Es sei auch bei jeder Steuererklärung ein Hinweis auf den deutschen Mittelpunkt der Lebensinteressen gegeben worden. Auch habe bereits eine die Jahre 1995 bis 1997 umfassende Vorprüfung stattgefunden, bei der, obwohl der Wohnsitz des Bw bereits bekannt gewesen sei, keine Beanstandungen erfolgt seien.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass laut Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 1995 bis 1997 keine Feststellungen zur Frage der Ansässigkeit getroffen worden seien. Im vorliegenden Prüfungsverfahren seien zur Frage der Ansässigkeit sehr wohl Tatsachen neu hervorgekommen, etwa das Bestehen einer Beziehung zu einer Österreicherin sowie zu den Kindern aus geschiedener Ehe.

Der steuerliche Vertreter meinte demgegenüber, dass die minderjährigen Kindern in diesem Zusammenhang nur eine geringe Rolle spielen könnten. Bei der Anschrift E, K-Str, handle es sich zwar auch um die Anschrift der Fr. G diese sei aber nur Managerin des Bw gewesen. Es

habe aber überhaupt keine Wirtschaftsgemeinschaft bestanden. Richtig sei aber, dass der Bw an dieser Anschrift gewohnt habe, wenn er in Österreich war. Auch das Klavier des Bw werde sich wohl dort befunden haben. Die Wohnung in Deutschland sei im Anschluss an die Beendigung des Engagements aufgegeben worden. Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter, in eventu zu prüfen, ob nach der Zweitwohnsitzverordnung eine mehr als siebzig tägige Anwesenheit in Österreich gegeben gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme und Einkommensteuer 2000 bis 2005

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die angefochtenen Bescheide führen als Begründung für die Wiederaufnahme des Verfahrens die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, an. Die Wiederaufnahmsbescheide verweisen damit sowohl auf den Prüfungsbericht als auch auf die Niederschrift. Im Gegensatz zum Bericht, der die Erforderlichkeit der Wiederaufnahme auf die in konkret genannten Tz getroffenen Feststellungen bezieht und dabei jene unter Tz 1 zur Ansässigkeit getroffenen nicht nennt, enthält die Niederschrift eine solche Einschränkung nicht. Der Niederschrift bzw. den darin enthaltenen Feststellungen, welche das Finanzamt somit in ihrer Gesamtheit zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogen hat, ist aber mit hinreichender Deutlichkeit ein in Bezug auf die Frage der Ansässigkeit als neu hervorgekommen zu beurteilender Tatsachenkomplex zu entnehmen.

In Tz 1 der Niederschrift wird ausgeführt, es sei im Rahmen der Außenprüfung ermittelt worden, ob der Bw in Deutschland oder in Österreich ansässig sei, und nach Durchsicht der Unterlagen sei festgestellt worden, dass die Ansässigkeit schon auf Grund der engeren persönlichen Beziehungen in Österreich gegeben sei. Bei verständiger Würdigung dieser Ausführungen in Verbindung mit dem in den Begründungen der Wiederaufnahmsbescheide enthaltenen Verweis auf die Niederschrift kann kein Zweifel daran bestehen, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren auf den Neuerungsstatbestand gestützt bzw. die Verfahren deshalb wiederaufgenommen hat, weil im Zuge der Prüfung Tatsachen neu hervorgekommen sind, die zu einer von den angefochtenen Bescheiden abweichenden Beurteilung der Ansässigkeit des Bw geführt haben.

Bei diesen neu hervorgekommenen Tatsachen handelt es sich nach den weiteren Ausführungen in Tz 1 der Niederschrift u.a. um den Umstand, dass der Bw in C über einen Wohnsitz verfügte, dass es sich bei der vom Bw in seinen seit dem Jahr 1997 eingereichten Steuererklärungen als Wohn- und Betriebssitz genannten Adresse E, K-Str, (auch) um die Wohnanschrift seiner späteren Ehegattin handelt, dass auf den über die Auftritte des Bw abgeschlossenen Verträgen immer diese Adresse angegeben wurde, dass die Überweisung der Honorare ausschließlich auf das in Österreich unterhaltene Bankkonto erfolgte, dass der Bw seine Reisen im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit größtenteils von P bzw. E aus begonnen und in E auch wieder beendet hat, dass er jedes Jahr die Weihnachtsfeiertage in Österreich verbracht hat, dass er Einkäufe und Reparaturen von Musikinstrumenten in Österreich getätigt hat und die Reinigung von bei seinen Auftritten getragenen Kleidungsstücken ebenfalls in Österreich vornehmen ließ.

Maßgebend für die Beantwortung der Frage, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind, ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (z.B. VwGH 29.7.2010, [2006/15/0006](#)).

Die im Akt einliegenden, vom steuerlichen Vertreter des Bw eingereichten Schriftsätze – z.B. Schreiben vom 5. November 1999 betreffend Steuererklärungen für das Jahr 1997 (Bl. 3/1997 E-Akt), Beilage zur Steuererklärung 1998 (Bl. 15/1988 E-Akt), Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 10. Juli 2000 (Bl. 20/1998 E-Akt), Beantwortung eines Einkommensteuer 1999 betreffenden Ergänzungsersuchens vom 20 März 2002 (Bl. 19/1999 E-Akt), Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2002 vom 15. Mai 2002 (Bl. 1/2002 E-Akt), Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 (Bl. 19/2002 E-Akt) – enthalten jeweils die Erklärung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw in Deutschland befinde, weil er Leiter der XY-Musiker und auf Grund dieses Dienstverhältnisses der Mittelpunkt der Lebensinteressen Deutschland zuzuordnen sei, bzw. das Finanzamt D habe auf Grund der stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland angenommen. Durch diese Erklärung wurde der Sachverhalt aber nicht so vollständig dargestellt, dass das Finanzamt schon im Veranlagungsverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu dem nunmehr gefundenen Ergebnis hätte gelangen können. Die Tatsache, dass der Bw in Deutschland einer nichtselbständigen Beschäftigung nachging, erlaubte es dem Finanzamt für sich nicht, eine abschließende Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bw zu treffen, wie im

Übrigen auch nicht der Umstand, dass der Bw hinsichtlich seiner in Österreich versteuerten Umsätze und Einkünfte E, K-Str, als Wohn- und Betriebsanschrift genannt hat.

Dem Einwand in der Berufungsverhandlung, es sei bereits anlässlich einer die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführten Betriebsprüfung der Wohnsitz in Deutschland bekannt gewesen und es sei keine Beanstandung erfolgt, ist entgegenzuhalten, dass nach dem Inhalt des über diese Prüfung erstellten Berichts (Bl. 36ff/Dauerbelege E-Akt) zur Frage der Ansässigkeit des Bw keinerlei Feststellungen getroffen wurden.

Dass das Finanzamt den über seine Ansässigkeit abgegebenen Erklärungen des Bw ungeprüft gefolgt ist und anlässlich der Veranlagungen keine weiteren Erhebungen über die näheren Sachverhaltsumstände des Lebensmittelpunktes vorgenommen hat, steht einer späteren Wiederaufnahme des Verfahrens nicht entgegen, weil nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes selbst ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (VwGH 18.9.2003, [99/15/0120](#)).

Dass das Finanzamt auf Grund der im Zuge der Außenprüfung neu hervorgekommenen, unter Tz 1 der Niederschrift genannten Sachverhaltsmomente zu Recht zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Bw in Österreich ansässig war, und daher zu Recht die Wiederaufnahme verfügt hat, wird im Folgenden dargelegt.

Gemäß Art. 16 des bis Ende 2002 anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland (DBA-Deutschland), BGBl 1955/221, ist, wenn eine Person in jedem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, soweit sich das Besteuerungsrecht nach dem Wohnsitz richtet, der Wohnsitz maßgebend, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wenn dies nicht festzustellen ist, werden die obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten sich nach Art. 21 verständigen.

Gemäß Art. 4 Abs. 1 des seit dem Jahr 2003 anzuwendenden DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182, bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" u.a. eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist danach eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt gemäß Abs. 2 lit. a die Person als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt, bzw., verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, nur in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen); kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in

keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie gemäß Abs. 2 lit. b als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat; hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie gemäß Abs. 2 lit. c als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist; ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so werden sich gemäß Abs. 2 lit. d die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, die Frage in gegenseitigem Einvernehmen zu regeln.

Da der Bw sowohl in Österreich als auch in Deutschland unstrittig über einen Wohnsitz bzw. eine ständige Wohnstätte verfügt hat, ist entscheidend, in welchem Vertragsstaat der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen gelegen war.

Bei Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Die persönlichen Beziehungen schlagen sich insbesondere in der Gestaltung des Familienlebens sowie in gesellschaftlichen, religiösen und sozialen Interessen und Aktivitäten nieder. Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen ist insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend. Im Zweifel kommt den persönlichen Beziehungen - und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens - der Vorrang zu (z.B. VwGH 26.7.2000, [95/14/0145](#)).

Die Erhebungen der Außenprüfung haben u.a. zu Tage gebracht, dass es sich bei der vom Bw seit dem Jahr 1997, dem Jahr der Scheidung von seiner ersten Ehegattin, auf seinen in Österreich eingereichten Einkommensteuererklärungen angegebenen Wohnanschrift in E, K-Str, zugleich um die Wohnanschrift seiner späteren Ehegattin, HG, gehandelt hat. Die Prüferin hat weiters festgestellt, dass der Bw Reisen im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit großteils von E aus begonnen und dort auch wieder beendet hat. Bestätigt wird dies u.a. durch eine Beilage zu der vom Bw für das Jahr 2004 beim deutschen Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung (Bl. 116 Arbeitsbogen), wo an insgesamt 22 Tagen von E aus unternommene und dort wieder beendete berufliche Fahrten aufgelistet werden. Mit seinem Berufungsvorbringen, E bzw. P habe als Drehkreuz für internationale Reisen gedient, tritt der Bw dieser Feststellung auch nicht entgegen.

Dies alles lässt darauf schließen, dass zwischen dem Bw und seiner zweiten Ehegattin, HG, bereits seit der im Jahr 1997 erfolgten Verlegung seines Wohnsitzes nach E, K-Str (Schreiben des Bw vom 23. Dezember 1997, Bl. 59/Dauerbelege E-Akt), eine persönliche Bindung bestanden hat. Der in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Einwand, G sei nur die Managerin des Bw gewesen, vermag angesichts der Tatsache, dass der Bw seinen Wohnsitz unmittelbar nach seiner Scheidung in die Wohnung der von ihm später geheirateten G verlegt und dort unstrittig auch tatsächlich gewohnt hat bzw. er sich dort, zumal er seinen Flügel

ebenfalls in diese Wohnung mitgenommen hat, offenkundig auch eingerichtet und damit dort, da er den Flügel bei seinen selbständigen Einkünfte abgesetzt hat, auch Aktivitäten im Rahmen dieser Einkünfte entfaltet hat, nicht zu überzeugen.

Dass die Beziehung des Bw zu G auf rein berufliche Belange gegründet war, ist bei dieser Sachlage unwahrscheinlich. Lebensnaher ist vielmehr, dass an der seit dem Jahr 1997 gemeinsamen Wohnanschrift auch eine enge persönliche Beziehung bestanden hat. Ob dies nun auch eine „Wirtschaftsgemeinschaft“ war, kann dahingestellt bleiben, weil aus den vorliegenden Verhältnissen jedenfalls eine in Österreich angesiedelte Gestaltung der privaten Lebensumstände zu erkennen ist, an die für die Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen angeknüpft werden kann. Dass der Bw im Rahmen seiner in Deutschland durchgeführten Einkommensteuerveranlagungen Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung abgesetzt und dabei, wie etwa einer Beilage zur Erklärung für das Jahr 2004 (Bl. 128 Arbeitsbogen) zu entnehmen ist, Kosten für „Heimfahrten nach P“ und Gebühren für Telefonate mit „zum eigenen Hausstand gehörenden Angehörigen“ als Werbungskosten geltend gemacht hat, steht mit diesem Ergebnis im Einklang. Auch der von der Außenprüfung festgestellte Vermerk der G in einem die Buchung eines Fluges von H nach P betreffenden e-mail Verkehr (Bl. 292 Arbeitsbogen), der Bw wolle unbedingt möglichst früh zu Hause sein, sowie der von der Außenprüfung weiters aufgezeigte Umstand, dass der Bw jedes Jahr die Weihnachtsfeiertage in Österreich verbracht hat, fügen sich in dieses Bild.

Die Tatsache, dass der Bw seit dem Jahr 1997 und so auch im Berufszeitraum in Österreich in einer Wohnung mit seiner späteren Ehefrau gelebt hat, ist aber ein gewichtiges Indiz dafür, dass auch während der Tätigkeit des Bw als Leiter der XY-Musiker die stärkeren persönlichen Beziehungen zu Österreich bestanden haben.

Es mag zwar zutreffen, dass man für den Erwerb und die Reparatur von Musikinstrumenten oder den Erwerb von Fräcken Spezialgeschäfte bevorzugt. Dass der Bw solche Verrichtungen, insbesondere die Reinigung seiner bei Konzertauftritten getragenen Kleidungsstücke, ausschließlich in Österreich bzw. in der näheren Umgebung seines in Österreich befindlichen Wohnsitzes getätigt hat, weist aber ebenfalls auf eine schwerpunktmäßig in Österreich, am Ort seines gemeinsamen Wohnens mit seiner späteren Ehegattin gelegene Gestaltung der Lebensumstände hin.

Ferner lässt die Feststellung der Außenprüfung, dass der Bw in C über einen weiteren Wohnsitz – eine dem Bw im Zuge des Scheidungsvergleichs im Jahr 1997 ins Alleineigentum übertragene Eigentumswohnung – verfügte, erkennen, dass stärkere persönliche Bindungen zu Österreich bestanden haben. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass der Bw diese Wohnung kaum benutzt hätte, stellt die Innehabung einer Eigentumswohnung doch ein Indiz dafür dar,

dass die persönlichen Lebensverhältnisse des Bw nach Österreich ausgerichtet waren, zumal eine vergleichbare Vermögensbildung (der Bw ist zudem noch Eigentümer eines weiteren Grundstücks in R, I) in Deutschland, wo der Bw mit einer aus einem Zimmer, Küche und Nebenräumen bestehenden Wohnung lediglich eine für ein (vorübergehendes) Wohnen am Beschäftigungsort typisch zweckensprechende Wohnung angemietet hatte, nicht stattgefunden hat.

Dass die Kinder des Bw die Wohnung in C benutzten, spricht nicht gegen das Bestehen einer mit dieser Wohnung verknüpften Bindung zu Österreich. Im Gegenteil, darin, dass die Kinder auch nach der Scheidung - das Sorgerecht wurde der geschiedenen Gattin zuerkannt - Zeiten in der in Österreich befindlichen Eigentumswohnung des Bw zugebracht haben, der Bw somit auf diese Weise auch nach der Scheidung in Österreich familiäre Beziehungen zu seinen Kindern unterhalten hat, ist, wie überhaupt in dem Umstand, dass die Kinder des Bw in Österreich wohnhaft und noch minderjährig waren, ein Indiz für eine stärkere persönliche Bindung zu Österreich zu sehen.

Angesichts dieser Verhältnisse ist es für die Feststellung der stärkeren persönlichen Beziehungen nicht entscheidend, ob, wie in der Berufung vorgebracht wird, G so oft wie möglich nach Deutschland gependelt ist oder ob der Bw in Deutschland ein Kfz angemeldet hat.

Die Beziehungen zur XY-Musiker waren beruflicher Natur. Warum demgegenüber im Rahmen der beruflichen Tätigkeit des Bw erfolgte CD-Einspielungen von einer freundschaftlichen Verbundenheit mit diesem Orchester zeugen sollten, ist nicht ersichtlich. Ein gutes Verhältnis zu seinen Mitarbeitern und Arbeitskollegen gibt jedenfalls nicht Anlass dazu, stärkere persönliche Beziehungen nicht zum Ort des gemeinsamen Wohnsitzes mit einem Partner bzw. zu dem Land, in dem sich persönliches Vermögen befindet und in dem die minderjährigen Kinder wohnen, anzunehmen, sondern zum Ort der Arbeitsstätte. Inwiefern die in Deutschland ausgeübte Tätigkeit des Bw eine gesellschaftliche Integration notwendig gemacht hätte, wurde ebenfalls nicht einsichtig gemacht. Von in Deutschland begründeten persönlichen Beziehungen ist im Übrigen auch nichts bekannt.

Die Bestellung zum Chefdirigenten eines Orchesters stellt zweifellos einen wichtigen Anknüpfungspunkt für die Feststellung des Ortes dar, nach dem die wirtschaftlichen Interessen orientiert sind. Entgegen dem Vorbringen in der Berufung lag aber für den Bw keine über 10 Jahre reichende Fixanstellung in Deutschland vor. Vielmehr wurde er mit Vertrag vom 21. Jänner 1997 nur für die Dauer von 3 Jahren, vom 1. September 1997 bis zum 31. August 2000, als Chefdirigent eingestellt; mit Verträgen vom 30. Juli 1999 und vom 19. März 2002 wurde die Einstellung um weitere drei bzw. vier Jahre verlängert. Zum

Zeitpunkt der jeweiligen Vertragsabschlüsse war somit, da die Weiterbestellung noch ungewiss war, nur von einer auf wenige Jahre begrenzten Dauer des Dienstverhältnisses auszugehen, eine Dauer, aus der nicht zwingend zu folgern ist, dass mit der Begründung des Dienstverhältnisses auch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen an den Ort des Dienstverhältnisses einhergegangen wäre. Eine Verpflichtung des Bw, einen Wohnsitz in Deutschland zu begründen, sah im Übrigen auch nur der bis zum 31. August 2000 laufende Vertrag (§ 9) vor, nach den beiden in den Berufszeitraum fallenden Verträgen vom 30. Juli 1999 und vom 19. März 2002 bestand eine solche Verpflichtung nicht. Ferner wurde die Mietwohnung in Deutschland unmittelbar nach der Beendigung des Engagements wieder aufgegeben. Eine mehrjährige Beobachtung zeigt daher, dass die Beschäftigung in Deutschland jeweils nur auf kurze Dauer und die Begründung eines Wohnsitzes in Deutschland nur auf die Dauer der Beschäftigung angelegt waren, was ebenfalls darauf hindeutet, dass der Lebensmittelpunkt in Österreich auch während der Bestellung des Bw zum Chefdirigenten eines deutschen Orchester beibehalten wurde.

Das zeitliche Ausmaß der Inanspruchnahme des Bw durch seine Tätigkeit als Chefdirigent - die Verträge verpflichteten ihn zu einer Zusammenarbeit mit dem Orchester an 150 Tagen im Jahr – bildet ebenfalls keinen triftigen Grund dafür, abweichend von den vorherrschenden persönlichen Beziehungen zu Österreich den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland anzunehmen.

Tatsächlich hat sich die Dirigententätigkeit des Bw auch keineswegs auf Deutschland beschränkt, er ist vielmehr während seines Engagements in Deutschland bei Konzerten in zahlreichen anderen Ländern aufgetreten, beispielsweise in China, Italien, Ägypten oder Österreich. Wie die Außenprüfung festgestellt hat, wurden die entsprechenden Verträge stets unter der Anschrift des Bw in E abgeschlossen, was damit übereinstimmt, dass der Bw dem Finanzamt mit Schreiben vom 23. Dezember 1997 (Bl. 59/Dauerbelege E-Akt) die Verlegung seines Betriebssitzes nach E, K-Str, mitgeteilt und auf seinen in der Folge in Österreich eingereichten Steuererklärungen diese Anschrift als Ort der Leitung des Unternehmens angegeben hat. Auch mit seinem Vorbringen in der Berufung, E habe als Drehkreuz für internationale Reisen fungiert und alles andere wäre unpraktikabel gewesen, gibt der Bw zu erkennen, dass er seine auf selbständiger Basis ausgeübte internationale Dirigententätigkeit von Österreich aus betrieben hat. Dass die Honorare aus dieser Tätigkeit den Feststellungen der Prüferin zufolge ausschließlich auf das in Österreich unterhaltene Bankkonto des Bw eingegangen sind und der Flügel, den der Bw im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit nutzte, in der Wohnung in E aufgestellt war, weist ebenfalls darauf hin, dass sich die wirtschaftlichen Beziehungen des Bw keinesfalls nur auf Deutschland, sondern auch auf Österreich erstreckt haben.

Die aus der nichtselbständigen Beschäftigung in Deutschland erzielten Einkünfte des Bw haben, wie die nachfolgende Tabelle zeigt, zwischen 57 % und 64 % seiner Gesamteinkünfte betragen (Beträge in Euro).

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Einkünfte gesamt:	177.546,57	174.702,01	148.395,11	163.546,88	175.156,18	166.545,29
davon n.s.A. in Deutschland:	112.730,66	111.298,53	91.735,00	99.105,00	102.185,00	96.032,00
n.s.A. in %:	63,49%	63,71%	61,82%	60,60%	58,34%	57,66%

Die Höhe der aus der Tätigkeit als Leiter der XY-Musiker erzielten Einkünfte war daher im Vergleich zu den sonstigen, vom Unternehmensort E aus erzielten Dirigenteneinkünfte nicht derart überragend, dass die auf Grund dieser Tätigkeit begründeten wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland entscheidend für die Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bw sein könnten.

Da die persönlichen Beziehungen des Bw eindeutig in Österreich angesiedelt waren, die wirtschaftlichen Beziehungen zu Deutschland nur ein geringes Übergewicht zeigen und zudem wirtschaftlichen Betätigungen im Leben eines Menschen nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zukommt, sodass wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung als persönlichen Beziehungen zukommt (vgl. VwGH 22.3.1991, [90/13/0073](#)), ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw auch während seiner Tätigkeit als Leiter der XY-Musiker in Österreich gelegen war.

Die Außenprüfung hat daher unter Tz 1 der Niederschrift Umstände als neu hervorgekommen festgestellt, deren Kenntnis in den abgeschlossenen Verfahren jedenfalls in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätte.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 20 Tz 7).

Im Rahmen der Ermessensübung ist zunächst von Bedeutung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit grundsätzlich der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben ist (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 303 Tz 38). Die mit der Feststellung der inländischen Ansässigkeit verbundene Besteuerung des Welteinkommens führt zur einer Nachforderung an Einkommensteuer von mehr als 40 T€, weshalb die steuerlichen Auswirkungen der als neu hervorgekommen beurteilten Tatsachen nicht geringfügig sind. Da das Finanzamt die Wiederaufnahme nicht nur mit den zur Abzugsfähigkeit bestimmter Ausgaben getroffenen

Feststellungen begründet hat, liegt das vom Bw vorgebrachte Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der als nicht abzugsfähig behandelten Ausgaben und der steuerlichen Gesamtauswirkung nicht vor.

Zum Einwand des Bw, die Finanzbehörde sei in Kenntnis des Doppelwohnsitzes seit rund 10 Jahren untätig geblieben, ist zunächst zu bemerken, dass das Finanzamt dem Bw keine – schon gar nicht eine auf einer vollständigen Sachverhaltsdarstellung beruhende – Auskunft zu seiner steuerlichen Ansässigkeit erteilt und ihn damit auch nicht zu einer bestimmten Vorgangsweise verhalten hat, der Bw somit nicht Dispositionen im Vertrauen auf eine vom Finanzamt erteilte Rechtsauskunft gesetzt haben kann. Dass das Finanzamt den in Bezug auf seine Ansässigkeit gemachten Angaben des Bw ungeprüft gefolgt ist, steht einer späteren davon abweichenden Beurteilung nicht entgegen.

Ein Abgehen von einer wenn auch jahrelang geübten Rechtsauffassung allein verstößt noch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Das Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung darf allerdings zu keiner nochmaligen Besteuerung bereits versteuerter Gewinne führen (VfGH 30.1.1980, [B 29/77](#)). Um eine derartige „Doppelbesteuerung“ geht es im konkreten Fall aber nicht; die angefochtenen Bescheide sollen vielmehr die Wahrnehmung eines der Republik Österreich und nicht Deutschland zustehenden Besteuerungsanspruches ermöglichen (vgl. VwGH 27.6.1991, [90/13/0156](#)).

Mit dem Einwand, durch die mangelnde Rückerstattbarkeit der in Deutschland entrichteten Einkommensteuern erleide er bei zusätzlicher Besteuerung in Österreich einen ihm nicht zumutbaren Nachteil, zeigt der Bw daher keine gegen die Verfügung der Wiederaufnahme sprechende Unbilligkeit auf.

Für die Ermessensübung bzw. für die Beurteilung der Frage, ob die Verfügung der Wiederaufnahme eine im Hinblick auf berechnete Interessen der Partei – konkret das Interesse des Bw an der Vermeidung des zuvor angesprochenen Nachteils – unangemessene Maßnahme darstellt, ist in diesem Zusammenhang weiters von Bedeutung, dass die in der Berufung bzw. in den wiederaufgenommenen Verfahren vorgetragene Behauptung des Bw, das Finanzamt D habe den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland angenommen, nicht zutreffen kann, hat doch dieses bei der Festsetzung der deutschen Einkommensteuer antragsgemäß Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten berücksichtigt. Eine in Deutschland abzugsfähige doppelte Haushaltsführung liegt aber nur dann vor, wenn der Beschäftigungsort gerade nicht der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar, § 9 Anm. 503). Der Bw hat mit der Geltendmachung von Kosten der doppelten Haushaltsführung – laut Beilage zur für das Jahr 2004 in Deutschland eingereichten Einkommensteuererklärung Miete für die Unterkunft am Arbeitsort,

Heimfahrten nach P, Telefonate mit den zum eigenen Hausstand gehörenden Angehörigen – dem deutschen Finanzamt gegenüber auch selbst zum Ausdruck gebracht, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nicht in Deutschland befindet. Dass das Finanzamt D dessen ungeachtet den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bw in Deutschland angenommen haben soll, leuchtet nicht ein. Die vom Finanzamt D ausgestellte Bestätigung (Bl. 289 Arbeitsbogen) bescheinigt auch bloß, dass der Bw dort als unbeschränkt Steuerpflichtiger geführt wird, was ja mit dem Vorhandensein eines Wohnsitzes in Deutschland durchaus im Einklang steht, und sagt über den Mittelpunkt der Lebensinteressen nichts aus.

In die in Deutschland eingereichten Einkommensteuererklärungen wurde damit offenkundig unrichtigerweise das gesamte Welteinkommen aufgenommen. Billigkeitserwägungen zwingen aber nicht dazu, die verfahrensrechtlich noch mögliche Wahrnehmung des Österreich zustehenden Besteuerungsrechts deshalb zu unterlassen, weil Einkünfte im Ausland basierend auf solchen Erklärungen unrichtig besteuert wurden, zumal diese Vorgangsweise auch nicht durch eine diesbezügliche Rechtsauskunft der österreichischen Finanzbehörde veranlasst wurde. Im Hinblick darauf, dass der Bw in seinen Eingaben bei der österreichischen Finanzbehörde stets auf seinen in Deutschland befindlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen hingewiesen hat, wohingegen seine in Deutschland zur doppelten Haushaltsführung gemachten Angaben Gegenteiliges zu erkennen geben, kann nicht davon ausgegangen werden, dass dem Interesse des Bw an der Aufrechterhaltung der Rechtskraft der Vorrang vor dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben einzuräumen wäre.

Das Finanzamt hat aus den dargelegten Gründen zu Recht die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2005 verfügt und der Einkommensteuer dieser Jahre zu Recht das – bis auf die nachfolgend angeführten Betriebsausgaben der Höhe nach unstrittige - Welteinkommen zu Grunde gelegt, weshalb sich die Berufung in diesem Punkt als unbegründet erweist.

Zu der in der Berufungsverhandlung angesprochenen Zweitwohnsitzverordnung, BGBl II 2003/528 ist zu bemerken, dass diese seit 1. Jänner 2004 anzuwendende Verordnung gemäß deren § 1 Abs. 1 Abgabepflichtige betrifft, deren Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Kalenderjahre im Ausland befindet. Dies trifft aber auf den Bw aus den zuvor dargelegten Gründen nicht zu.

Streit besteht ferner über die Abzugsfähigkeit bestimmter Betriebsausgaben. Die Außenprüfung hat unter Tz 2 des Berichts festgestellt, dass der Bw zusätzlich zum Kilometergeld Treibstoff, Service- und Reparaturkosten, Parkgebühren, Mauten und Autobahnvignetten als Betriebsausgaben abgesetzt habe. Diese Feststellung wurde zu Recht

getroffen, weil auf Grund der pauschalen schätzungsweisen Abgeltung aller durch berufliche Fahrten veranlassten Aufwendungen mit dem Kilometergeld der Abgabenbehörde eine gesonderte Berücksichtigung weiterer Aufwendungen verwehrt ist (VwGH 11.5.1993, [90/14/0008](#)). Der Steuerpflichtige nimmt mit der Geltendmachung des Kilometergeldes die grobe Schätzung, derzufolge die Aufwendungen für den betrieblichen Einsatz des Kraftfahrzeuges mit dem Kilometergeld abgegolten sind, in Kauf; er kann dann nicht neben den pauschalen Sätzen des Kilometergeldes auch noch einzelne bestimmte Aufwendungen als Werbungskosten beanspruchen (VwGH 9.12.1992, [91/13/0094](#)). Die vom Bw in diesem Zusammenhang zitierte Kommentarstelle trifft keine andere Aussage. Es wäre dem Bw im Übrigen unbenommen gewesen, die tatsächlich entstandenen Aufwendungen insgesamt nachzuweisen. Mit dem unbestimmten Einwand, bei Ansatz der Kilometer hätten ohne Probleme mehrere hundert Kilometer zusätzlich geltend gemacht werden können, wird ein solcher Nachweis jedenfalls nicht erbracht.

Die Außenprüfung hat weiters festgestellt, dass der Bw auch Ausgaben für Fräcke, Anzughosen, Mascherln und Hemden abgesetzt habe. Der Bw hält dem entgegen, dass der Frack eines Dirigenten typische Berufskleidung und der Verschleiß auf Grund des täglichen Einsatzes höher als üblich sei.

Nur typische Berufskleidung, also Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet (z.B. Uniformen, Schutzhelme, Arbeitsanzüge der Maurer, Schlosser und Kanalräumer, Fleischschürze, Asbestanzug, Ärztemantel, Arbeitsmantel der Tierärzte und Gummischutzbekleidung), führt nach der Rechtsprechung zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Aufwendungen für die Anschaffung, Instandhaltung und Reinigung normaler bürgerlicher Kleidung gehören hingegen zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Das Abzugsverbot greift also auch, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird, wenn die Kleidung im Interesse des Arbeitgebers getragen wird oder wenn allgemein ein beruflich bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand vorliegt (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 163, Stichwort "Kleidung"). Nicht abzugsfähig sind daher beispielsweise der schwarze Anzug bzw. das Abendkleid eines Orchestermitglieds, das weiße Hemd und der schwarze Anzug eines Richters oder der Frack eines Dirigenten (ein Frack zählt zur normalen bürgerlichen Kleidung, dies ungeachtet der Tatsache, dass es sich um eine besonders festliche Kleidung handelt: ARD 5137/18/2000). Daraus folgt, dass auch im vorliegenden Fall die Ausgaben für Fräcke, Anzughosen, Mascherln und Hemden sowie die Ausgaben für deren Reinigung nicht abzugsfähig sind.

Schließlich hat die Außenprüfung auch Repräsentationsspesen die Anerkennung als Betriebsausgaben versagt. Den Ausführungen in der Berufung zufolge handelt es sich bei den strittigen Ausgaben um solche für Bewirtung und CD's mit Klassikaufnahmen.

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt gemäß Z 3 der zitierten Gesetzesstelle für Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die im Gesetz vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nicht aus (z.B. VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#)). Unter dem Begriff "Werbung" ist dabei ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH 2.8.2000, [94/13/0259](#)). Dass bei den in Rede stehenden Bewirtungen eine solche Information geboten worden wäre bzw. worin eine solche konkret bestanden hätte, legt der Bw mit seinem knapp gehaltenen Vorbringen, es handle sich um seltene, aber notwendige Geschäftsfreundebewirtungen von künftigen Auftraggebern, nicht dar. Die Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen für sich allein führt im Übrigen noch nicht dazu, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen. (vgl. VwGH 25.11.2002, [98/14/0129](#)). Da der Bw den Nachweis eines Werbezweckes für die einzelnen Bewirtungen nicht erbracht hat, können die dafür getätigten Ausgaben auch nicht zur Hälfte anerkannt werden, sondern sind zur Gänze den nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben zuzuordnen.

Was die Ausgaben für Klassik-CD's betrifft, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Ausgaben für Tonträger, weil sie einen Teil des Kulturlebens wiedergeben und nicht nur in völlig untergeordnetem Ausmaß die private Lebensführung betreffen, in die Kategorie der gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung fallen (z.B. VwGH 10.9.1998, [96/15/0198](#)). Das Vorbringen des Bw, die CD's dienten der Vorbereitung auf kommende Aufführungen und seien richtigerweise als Fachliteratur zu qualifizieren, ist nicht zielführend, weil Tonträger trotz beruflicher Inspiration die private Lebensführung betreffen und Ausgaben dafür selbst dann

nicht abzugsfähig sind, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Mit der nicht näher konkretisierten Behauptung, es seien spezielle CD's, hat der Bw nicht dargetan, dass es sich nicht um Werke handelt, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt sind.

Die Außenprüfung hat die Betriebsausgaben pauschal gekürzt, während der Bw die konkrete Höhe der in Rede stehenden Beträge angibt. Bemerkt wird, dass die von der Außenprüfung angesetzten Beträge brutto zu verstehen sind (die Umsatzsteuer wurde aus diesen Beträgen herausgerechnet), bei den Einkünften wären aber nur die Nettobeträge hinzuzurechnen gewesen. Eine Gegenüberstellung der jeweiligen Beträge zeigt folgendes Bild:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
lt. Außenprüfung brutto:	200,00	350,00	350,00	550,00	1.200,00	1.500,00
lt. Außenprüfung netto:	166,67	291,67	291,67	458,33	1.000,00	1.250,00
lt. Berufung netto:	132,51	829,82	314,25	623,80	1.369,97	1.343,88

Der Einwand des Bw, es gebe keinen Zusammenhang zwischen den pauschalen Kürzungen und den abgesetzten Betriebsausgaben, ist, wenn man die beiden Nettogesamtsummen (lt. Außenprüfung: 3.458,33 €; lt. Berufung: 4.614,23 €) vergleicht, nicht zutreffend. Da es aber nicht gerechtfertigt ist, in den einzelnen Besteuerungsabschnitten mehr hinzuzurechnen, als der Bw jeweils an Betriebsausgaben geltend gemacht hat, wird die Hinzurechnung in jenen Jahren, in denen der von der Außenprüfung pauschal angesetzte Betrag die tatsächlich geltend gemachten Ausgaben übersteigt, auf die tatsächlichen Ausgaben reduziert. Es sind daher folgende Ausgaben aus den oben genannten Gründen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
in EUR:	132,51	291,67	291,67	458,33	1.000,00	1.250,00
in S:	1.823,38	4.013,42				

Der Berufung war daher hinsichtlich Einkommensteuer 2000 bis 2005 teilweise Folge zu geben. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind für die betreffenden Jahre wie folgt zu ermitteln:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
	<i>in S</i>	<i>in S</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>
Einkünfte lt. Bescheid:	226.655,00	125.351,00	17.742,07	33.398,81	50.894,38	37.731,22
Kürzung lt. Bescheid:	-2.752,06	-4.816,11	-350,00	-550,00	-1.200,00	-1.500,00
Kürzung lt. BE:	1.823,38	4.013,42	291,67	458,33	1.000,00	1.250,00
Einkünfte lt. BE:	225.726,32	124.548,32	17.683,74	33.307,14	50.694,38	37.481,22

2. Wiederaufnahme und Umsatzsteuer 2000 bis 2005

Die bezüglich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 getroffene Feststellung besteht lt. Tz 3 der Niederschrift in der Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuern um jene Beträge, die auf die als nicht abzugsfähig festgestellten Betriebsausgaben entfallen. Die Gründe, aus denen das Finanzamt die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren verfügt hat, ergeben

sich wiederum daraus, dass in den Wiederaufnahmebescheiden auf die Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen wird. Aus diesem Verweis und den in Tz 2 des Berichts, auf welche Tz 3 verweist, enthaltenen Ausführungen, der Bw habe Ausgaben für Kleidungsstücke wie Fräcke, Anzughosen, Mascherln, Hemden sowie Essensrechnungen abgesetzt, ergibt sich, dass das Finanzamt die Umsatzsteuerverfahren deshalb wieder aufgenommen hat, weil durch die Feststellungen der Außenprüfung neu hervorgekommen ist, dass in den geltend gemachten Vorsteuern solche enthalten waren, die nach der Art der erwähnten Ausgaben nicht abzugsfähig sind. Diese Tatsachen waren dem Finanzamt bei Abschluss der wiederaufzunehmenden Verfahren nicht bekannt, weil aus den in den einzelnen Jahren eingereichten Einnahmen- Ausgabenrechnungen und Umsatzsteuererklärungen die genaue Art der geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern nicht hervorgeht.

Aus den oben unter Punkt 1 als nicht abzugsfähig festgestellten Beträgen wird im Folgenden die nicht abzugsfähige Vorsteuer ermittelt. Dabei wird mangels gegenteiliger Feststellung davon ausgegangen, dass für die zusätzlich zum Kilometergeld abgesetzten PKW Kosten der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG entsprechend keine Vorsteuern abgezogen wurden. Weiters wird, da der Bw die unter Punkt 2.4. der Berufung genannten Ausgaben für Bewirtung und CD's nicht konkret aufgegliedert, durch den Zusatz „=50%“ zu dem für das Jahr 2004 genannten Betrag von 508,34 € aber zu erkennen gegeben hat, dass es sich dabei um die Bewirtungskosten handelt, für diesen Betrag die nicht abzugsfähige Vorsteuer der Einfachheit halber zur Gänze mit 10 % (=50,83) ermittelt.

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Kürzung Betriebsausgaben lt. BE:	<i>in S</i>	<i>in S</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>
	1.823,38	4.013,42	291,67	458,33	1.000,00	1.250,00
-PKW Kosten	0,00	117,51	38,00	47,58	0,00	31,83
	1.823,38	3.895,91	253,67	410,75	1.000,00	1.218,17
Vorsteuerkürzung lt. BE:	364,68	779,18	50,73	82,15	98,33	243,63
					50,83	
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
	<i>in S</i>	<i>in S</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>	<i>in EUR</i>
Vorsteuer lt. Bescheid:	7.732,23	5.527,41	369,45	363,52	1.095,06	1.940,64
+Kürzung lt. BP	458,63	802,64	58,33	91,67	200,00	250,00
-Kürzung lt. BE	-364,68	-779,18	-50,73	-82,15	-149,16	-243,63
Vorsteuer lt. BE:	7.826,18	5.550,87	377,05	373,04	1.145,90	1.947,01

Im Rahmen der Ermessensübung ist auch in diesem Punkt in erster Linie von Bedeutung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist. Ob die Verfügung einer Wiederaufnahme zu unterbleiben hat, weil die steuerlichen Auswirkungen geringfügig sind, ist anhand der umsatzsteuerlichen Auswirkung insgesamt zu beurteilen (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 303 Tz 41). Die gesamte Umsatzsteuernachforderung von 608,81 € ist aber weder als absolut noch mit 11,22 %, gemessen an den geltend gemachten Vorsteuern von insgesamt 5.423,95 € (2000: 595,25 €;

2001: 460,02 €; 2002: 427,78 €; 2003: 455,19 €; 2004: 1.295,06 €; 2005: 2.190,64 €), bzw. 29,39 %, gemessen an den bisherigen Zahllasten von insgesamt 2.071,25 € (2000: -317,80 €; 2001: 517,72 €; 2002: 662,33 €; 2003: 57,61 €; 2004: 1.478,39 €; 2005: -327,00 €), als relativ geringfügig zu bezeichnen. Billigkeitsgründe, die zu einer Unterlassung der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren zwingen könnten, hat der Bw nicht vorgetragen.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2005 abzuweisen und hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 teilweise Folge zu geben.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Juni 2011