



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.K., Künstler, geb. xy, K,F17, vertreten durch Nussbaumer & Partner, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2340 Mödling, Dr. H. Schürffgasse 11, vom 1. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 13. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

S.K. (in der Folge Bw.) ist Künstler und als solcher weltweit und im Jahr 2009 auch in Österreich tätig.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 13. Jänner 2011 wurden die beim Bw. auf Grund von Lohnzetteln gespeicherten Einkünfte (der Wiener Staatsoper vom 9.3. bis 24.3.2009, vom 24.6. bis 30.6.2009 und vom 30.10. bis 26.12.2009 und des Opernhauses Graz vom 1.2. bis 17.6.2009), von denen zunächst ein pauschaler Steuerabzug von 20% durch die jeweiligen Auftraggeber zum Abzug gebracht wurden, im Wege der Veranlagung zur Einkommensteuer erfasst; aus dieser Veranlagung ergab sich eine Abgabennachforderung von € 24.953,85.

Mit Eingabe vom 26. Jänner 2011, beim Finanzamt eingelangt am 1. Februar 2011, erhob der Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters u.a. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid vom 13. Jänner 2011. Darin wurde bekanntgegeben, dass der Bw. als Künstler weltweit selbständig tätig sei und Einkünfte aus unterschiedlichen Engagements beziehe. Sein Lebensmittelpunkt liege in der slowakischen Republik an der Adresse x. Er besteuere sein Welteinkommen in der Slowakei und sei mit etwaigen Einkünften außerhalb der Slowakei nur beschränkt steuerpflichtig. Die österreichischen Opernhäuser hätten folgerichtig bei der Abrechnung die Abzugssteuer von jeweils 20% berücksichtigt, einbehalten und an die Finanzverwaltung abgeführt. Warum bei diesen Meldungen Lohnzettel ausgestellt worden, sei nicht bekannt, insbesondere verwundere der Umstand, dass für eine selbständig ausgeübte Tätigkeit nach der Verwaltungspraxis Lohnzettel auszustellen sind. Vielmehr sei richtig, dass der Bw. im Rahmen der Engagements jeweils nur tageweise für Proben und dann für tatsächliche Vorstellungen in Österreich gewesen sei. Zwischen den einzelnen Tätigkeiten habe der Bw. seine künstlerischen Leistungen auch für andere, nicht österreichische Opernhäuser erbracht. Beigelegt seien eine 1. Ansässigkeitsbescheinigung Slowakei; Formulare E101, für die einzelnen Engagements als Nachweis der Tatsache, dass der Bw. einen aufrechten Sozialversicherungsschutz aus seinem Heimatland Slowakei habe, hier seien eng umschriebene Zeiträume des Tätigwerdens bezeichnet); Nachweise der Versteuerung des Welteinkommens in der Slowakei, wobei aus diesen auch ersichtlich sei, dass die Entgelte aus Österreich, aber auch aus der tschechischen Republik bzw. den USA in die Steuererklärung aufgenommen worden seien; Zusammenstellung der Verträge zu den selbständigen Engagements im Jahr 2009.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. März 2011 wurde die Berufung des Bw. als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin Folgendes angeführt:

"Von Ihren in Österreich erzielten Einkünften wurde gemäß § 70 EStG Abzugssteuer für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer einbehalten und abgeführt. Dass es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehandelt hat, geht eindeutig aus den vorgelegten Bühnendienstverträgen hervor. Sie sind laut Meldedaten seit August 2002 durchgehend bis Dezember 2010 in Österreich (Linz und Klagenfurt) mit Hauptwohnsitz gemeldet. Seit 3.5.2004 haben Sie laut Aktenlage einen gemeinsamen Wohnsitz und eine angemerkte Partnerschaft mit Frau. G. Zuerst in L, Adresse a. Frau G hat am 29.8.2008 ihren Hauptwohnsitz in ihre eigene Wohnung nach K, Adresse b, verlegt. An dieser Adresse haben Sie sich drei Tage später ebenfalls mit Hauptwohnsitz angemeldet und als Unterkunftgeberin Frau G angegeben. Dass diese Meldedaten den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen und Sie während dieser gesamten Zeit mit Frau G. in aufrechter Partnerschaft lebten, wurde von Frau G. auch im Zuge einer Befragung iZm mit deren Arbeitnehmerveranlagung bestätigt. Da

Sie somit über einen Wohnsitz iSd § 26 BAO im Inland verfügten, sind Sie gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Ob Sie darüber hinaus einen oder mehrere Wohnsitze in anderen Staaten hatten, ist für die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht relevant. Ob der Wohnsitz on Österreich den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt oder nicht, wäre nur von Bedeutung, wenn Österreich den Besteuerungsanspruch auf Ihr Welteinkommen erheben würde. Hinsichtlich der in Österreich erzielten Einkünfte (aus tatsächlich ausgeübter Tätigkeit in Österreich) steht nach Art 17 DBA mit der Slowakei jedenfalls dem Tätigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht zu. Sollten diese Einkünfte (zu Unrecht) in der Slowakei besteuert worden sein, ist es Ihre Angelegenheit, eine entsprechende Korrektur in der Slowakei herbeizuführen. Laut Aktenlage ist eindeutig davon auszugehen, dass Sie 2009 überwiegend in Österreich tätig geworden sind."

Dem Finanzamt lagen folgende Unterlagen (des Bw.) vor:

a. Aufstellung der Engagements des Bw. im Jahr 2009:

Verträge Inland	Stück/Rolle	Zeitraum	Proben	Vorstellungen
Opernhaus Graz	A	1.1. - 17.6.2009	31	13
Wiener Staatsoper	B	9.3. - 24.3.2009	3	4
Wiener Staatsoper	C	24.6. - 30.6.2009	2	3
Wiener Staatsoper	D	30.10. - 26.12.2009	39	6
Verträge Ausland				
Nationaltheater Tschechien	E	23.3. - 15.4.2009	22	
		20.4. - 21.4.2009	2	
		22.4.2009	1	
		27.4. - 30.4.2009	4	
		4.5. - 7.5.2009	4	
		13.5.2009		1
		8.6.2009		1
		10.6.2009		1
Prager Frühling		31.5. - 3.6.2009		3
Prager Festival		6.4. - 9.4.2009	3	2

Metropolitan Opera New York	F	13.9. . 26.9.2009 27.9. - 24.10.2009	4	9
Bayrische Staats- oper München	A	16.7. - 22.7.2009		

b. Bescheinigung vom 8. Dezember 2010, dass der Bw, im Jahr 2009 seinen Wohnsitz in der Slowakei/slowakischen Republik (in DD) hat;

c. Versicherungsdatenauszug des Bw., in dem die am Opernhaus Graz und der Staatsoper Wien zugebrachten Zeiten vermerkt sind;

d. Auszug aus dem Zentralen Melderegister des Bw., wonach dieser vom 27.8.2002 bis 3.5.2004, vom 3.5.2004 bis 22.8.2008 und vom 1.9.2008 bis 14.12.2010 seine Hauptwohnsitze in L/S (Unterkunftgeber Theater), in L/W 8b 1/4 (Unterkunftgeber Theater L) sowie in K (Unterkunftgeberin Frau G) hatte. Weiters die Meldedaten der Frau G, wonach diese vom 11.12.2002 bis 29.8.2008 und ab 29.8.2008 ihre Hauptwohnsitze in L/W 8a 2/9 (Unterkunftgeber Theater L) sowie K (Unterkunftgeber Buwog) hatte;

e. Meldezettel des Bw., auf dem Frau G mit beigefügtem Datum 4.8.08 als Unterkunftgeber aufscheint;

f. Auszug aus der Berufung der Frau G iZm den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005 bis 2007 mit folgenden wortwörtlichen Festhaltungen: "... Die Widersprüchlichkeit tritt schon im nächsten (4.) Absatz zu Tage, in dem es heißt, dass der Bw. durchschnittlich 1 Woche in 2 Monaten seine Freizeit mit mir und meinem Kind verbringt. Ausnahmsweise ist das meiner Aussage sinnentsprechend festgehalten. Die gelegentlichen Nächste verbrachten wir natürlich ohne Kind, das in meiner Wohnung schlief. Endgültig zeigt der nächste Absatz die Verständigungsschwierigkeiten zwischen uns, den Teilnehmern dieser Vorsprache, auf: Aus persönlichen Gründen musste der Bw. seinen Wohnsitz in Österreich, K, aufgeben, obwohl unsere Beziehung nach wie vor aufrecht ist. Ganz im Gegenteil haben wir erst in dieser Wohnung seit August 2008 eine Art Lebensgemeinschaft gegründet, in die dann auch mein damals 12jähriger Sohn eingebunden war. Eine Art Lebensgemeinschaft deswegen, weil der Bw. in der Slowakei als selbständiger aber international tätiger Künstler gemeldet ist, dort sozialversichert und steuerpflichtig ist, wie er auch dort einen festen Wohnsitz und somit den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat. Wir führen diese daher nur während seiner sporadischen Aufenthalte in Österreich. In Linz war eine Lebensgemeinschaft mit dem Bw. schon deswegen gar nicht möglich, da ich die Wohnung in W 8a 2/9, in der auch mein von mir getrennt lebender Ehemann gemeldet war, gemeinsam mit unserem jetzt 14jährigen

Sohn, der nun, seit August 2010 bei seinem Vater in L. lebt, bewohnt hatte, während der Bw. in L/W 8b 1/4 lebte, wann immer er in L. war. Vorher hatte er seinen österreichischen Hauptwohnsitz in einem weit entfernten Stadtteil L/S. Meinem zu Beginn der Freundschaft mit dem Bw. 6 jährigen Sohn konnte ich ja auch gar keinen neuen Ersatzvater zumuten, da er zu seinem Vater ein intaktes Verhältnis hat, wie sein Umzug beweist. Die beiliegenden Meldebestätigungen beweisen meine Aussagen. Es entspricht sicher nicht der österreichischen Lebenserfahrung, dass man bei Vorliegen einer Lebensgemeinschaft in derselben Stadt jahrelang 2 nahe gelegene Wohnungen unterhält. Meine Beziehung zum Bw. stellt sich bei 31.8.2008 also als Verhältnis zwischen 2 erwachsenen künstlerisch tätigen Menschen mit 2 Wohnungen dar, das keine weiteren Auswirkungen in materieller Hinsicht hatte oder irgendwelche Anzeichen der Führung eines gemeinsamen Haushaltes oder der Begründung einer Lebensgemeinschaft aufwies."

Mit (nach Fristverlängerung) am 1. August 2011 beim Finanzamt eingelangter Eingabe erhob der Bw. im Wege seines steuerlichen Vertreters Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. März 2011. Unter der Überschrift "Ausführung der Berufung im Lichte der beschränkten Steuerpflicht" findet sich darin Folgendes: "Nach Ansicht des Bw. hat die Behörde im Zuge des Ermittlungsverfahrens wesentliche Tatbestandsmerkmale nicht erhoben bzw. im Rahmen der Beweiswürdigung Feststellungen getroffen, die nicht im Einklang mit der Sachlage stehen. Zum Sachverhalt machen wir auftrags unseres Mandanten folgende Angabe, was die zeitliche Abfolge der Ereignisse betrifft: Der Bw. war vom 11.12.2000 bis 3.5.2004 in W/Nebenwohnsitz, vom 27.8.2002 bis 3.5.2004 in L/S/Hauptwohnsitz und vom 3.5.2004 bis 22.8.2008 in L/W/8b/Hauptwohnsitz gemeldet. Das Theater in L. hat in L/W mehrere Wohnungen angemietet, um den Künstlern sog. Künstlerwohnungen zur Verfügung stellen zu können- Auch dem Bw. wurde in L/W, vom Theater eine Wohnung zur Verfügung gestellt. Steuerlich haben diese Wohnsitze wohl tatsächlich zur unbeschränkten Steuerpflicht bis 22.8.2008 geführt. Bei den Abrechnungen der einzelnen Opernhäuser wurde dies auch berücksichtigt und sein Einkommen nach dem Tarif besteuert. In der Spielsaison 2007/2008 hatte der Bw. ein sog. Festengagement am Theater B. Dieser Vertrag lief Ende Juli 2008 aus. Da der Bw. für 2008 keine Engagements in Österreich mehr zu erwarten hatte, wurde am 22.8.2008 der Wohnsitz in Österreich aufgegeben und hat der Bw. Österreich nachweislich verlassen. Auf Grund eines Engagements im September und Oktober 2008 in Frankreich hat er sich auch tatsächlich nicht in Österreich aufgehalten. Erst im Dezember 2008 begannen Proben (ab 2.12.2008) an der Oper G für die Vorstellungen im Jahr 2009 für die der Bw. tageweise nach Österreich gekommen. Das Engagement an der Wiener Staatsoper am 6.12.2008 war vorab nicht geplant - der Bw. ist für eine Einzelvorstellung aus der Slowakei angereist und hat einen

erkrankten Sänger an diesem Abend vertreten. Erst im Jahr 2009 gab es dann doch wieder Engagements von österreichischen Opernhäusern. Der Bw. wurde und wird von einer österreichischen Künstleragentur in Wien betreut. Diese Agentur nimmt für ihn seine weltweite Vermarktung vor und daraus ergibt sich ein laufender Korrespondenzbedarf. Als international tätiger Künstler stand er vor dem Problem, wie er für seine dauernde postalische Erreichbarkeit sorgen konnte. Seine Eltern, die auch an der Adresse seines Wohnsitzes in der Slowakei leben, sind weder der deutschen noch der englischen Sprache mächtig. Daher waren diese nicht in der Lage die Post für ihn verlässlich zu bearbeiten (Wahrung von Fristen zur Unterzeichnung von Verträgen). In diesem Zusammenhang ist nunmehr Frau G zu nennen. Sie ist seit der gemeinsamen Arbeit in L - auch Frau G. war zufällig an der Adresse L/W, gemeldet - da auch Sie eine dieser Künstlerwohnungen als Mitarbeiterin des Theaters L zur Verfügung gestellt bekommen hatte, mit dem Bw. befreundet. Sie war es, die dem Bw. angeboten hatte, ihre Adresse in K. zu benutzen, um eine Postadresse in Österreich begründen zu können. Am 1. September 2008 begründete damit der Bw. an dieser Adresse rein melderechtlich einen Hauptwohnsitz, die Begründung eines Nebenwohnsitzes war laut Auskunft des Magistrates K nicht möglich. Die Wohnung in K wird ausschließlich von Frau G selbst (und teilweise auch ihrer Familie bewohnt und trägt auch nur sie die finanziellen Lasten. Auch der Mietvertrag lautet auf sie. Der Bw. war, wenn überhaupt, nur als Gast zu unregelmäßigen Intervallen in K anwesend, da ihn seine berufliche Auslastung überwiegend im Ausland bindet. Er hat auch keine Möglichkeit die Wohnung von Frau G zu benutzen, da er keinerlei Schlüssel für die Wohnung besitzt und auch kein persönliches Interesse hat sich alleine in der Wohnung aufzuhalten. Wie bereits Frau G bestätigt hat, leben sie und der Bw. in keiner Lebensgemeinschaft, sondern führen lediglich eine "sporadische Bekanntschaft" was auch auf Grund der Auslandstätigkeit des Bw. nicht anders möglich war. Damit ist das zentrale Element, welches der VwGH in seiner Entscheidung vom 26.11.1991, 91/14/0041, anführt - das Vorliegen einer tatsächlichen Verfügungsgewalt über diese Wohnung - beim Bw. nicht gegeben. Richtig ist damit, dass diese Wohnung ausschließlich Frau G als Wohnsitz in abgabenrechtlicher Hinsicht dient. Damit war der inländische Wohnsitz gemäß § 26 BAO nur bis 22.8.2008 aufrecht. Seit diesem Zeitpunkt ist der Bw. auf Grund des Wegfalles des Wohnsitzes (keine tatsächliche Verfügungsmacht über diese Wohnung) nur noch beschränkt steuerpflichtig mit seinen im Inland erzielten Einkünften und die Besteuerung seines Einkommens in Österreich erfolgte mittels 20%iger Abzugssteuer, was auch den Abrechnungen der Opernhäuser entspricht. In diesem Zusammenhang ist noch darauf zu verweisen, dass die Behörde in völlig irriger Weise und in klarem Widerspruch zur Aktenlage von einer angemerkten Partnerschaft mit Frau G ausgeht; wenn seitens der Behörde angedeutet wird, dass eine solche Partnerschaft in L/W bestanden habe, verkennt die

Behörde, dass sich an dieser Adresse mehrere, eigenständige Wohneinheiten befanden. Der Bw. bewohnte eine andere Wohnung als Frau G. Hinsichtlich der Situation in K. erlauben wir uns, auf unsere obigen Ausführungen zu verweisen. Wenn die Behörde im letzten Punkt der Begründung ausführt, dass laut Aktenlage auch eindeutig davon auszugehen ist, dass der Bw. überwiegend in Österreich tätig geworden sei, ergibt sich hier die Frage, welche rechtlichen Auswirkungen diese Feststellungen haben soll. Naturgemäß bringt es die Tätigkeit des Bw. mit sich, dass bei den Engagements zunächst Proben angesetzt werden und sodann Vorstellungen folgen. Wenn wir mit unserem Vorbringen im ersten Berufungsschriftsatz dargelegt haben, dass unser Klient insgesamt an 101 Tagen im Kalenderjahr 2009 in Österreich tätig war, so begründet dieser Umstand allein keinesfalls einen "gewöhnlichen Aufenthalt" im Sinne der Abgabenvorschriften, den vorübergehende Aufenthalte im Inland begründen keinen gewöhnlichen Aufenthalt (Doralt, EStG, 1 Tz 19). Selbst mehrere vorübergehende Aufenthalte sind für die Ermittlung der Sechsmonatsfrist nach § 26 Abs. 2 nicht zusammenzurechnen (Doralt, EStG, § 1 Tz 15), da der klare Wille darauf gerichtet war, Österreich nach Absolvierung der Proben bzw. Auftritte wieder zu verlassen. Ergänzend dürfen wir hier noch auf den Umstand verweisen, dass bei den vorliegenden Lohnzetteln nicht immer tatsächlich der erste Probentag als Beginn des Tätigwerdens vermerkt wurde. Wir stellen daher den Antrag, die ergangene Berufungsvorentscheidung und den ursprünglichen Abgabenbescheid ersatzlos zu beseitigen und es bei der pauschalen Abzugsbesteuerung wie bereits in richtiger Weise durch die inländischen Beschäftiger vorgenommen, zu belassen, da im Inland kein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gegeben war und nur beschränkte Steuerpflicht verwirklicht wurde." Unter der Überschrift "Eventualantrag: Ausführung der Berufung im Lichte einer nicht behaupteten, aber von der Abgabenbehörde weiter unterstellten unbeschränkten Steuerpflicht" wurde ausgeführt wie folgt: "Für den Fall, und nur für diesen Fall, dass die Behörde weiterhin in ihrer rechtlichen Beurteilung von einer unbeschränkten Steuerpflicht ausgeht, erlauben wir zu beantragen, folgende Werbungskosten bei der Veranlagung (im Rahmen einer zweiten Berufungsvorentscheidung) zu berücksichtigen: 1. Bestätigung Zahlung Provisionen an oper4u im Jahre 2009 (laut Beleg) von € 18.475,95; 2. Reisekosten und Unterkunft in Österreich: Fahrtkosten Klagenfurt-Graz 36 Fahrten a 138 km € 2.086,56, Fahrtkosten Klagenfurt-Wien, 30 Fahrten a 325 km € 4.095,00; Nächtigungskosten Graz laut Beilage € 910,00, Nächtigungskosten Graz pauschal: 26 Vorstellungen a € 15,00, € 390,00, Nächtigungskosten Wien pauschal 57 Proben a € 15,00, € 855,00, insgesamt somit € 26.812,51."

Dieser Eingabe waren folgende Unterlagen angeschlossen;

a. Ein von der Fa. U ausgestellte Bestätigung vom 24. Jänner 2011 über eine Zahlung des Bw. von insgesamt 18.475,95, davon entfallend auf die inländischen Engagements (Staatsoper

Wien und Oper Graz) € 13.030,00 und auf die ausländischen Engagements (Bayrische Staatsoper, MET New York, Nationaltheater Prag und Symphonisches Orchester Prag) € 5.445,95;

b. Bestätigung der Fa. Appartement Azur-Graz vom 1. Jänner 2009 über die Zahlung von € 910,00 für die Unterkunft vom 1. bis 31. Jänner 2009;

c. Bühnendienstvertrag (Stückvertrag) Opernhaus Graz GmbH/Bw. vom 22.2.2007 für die Spielzeit 2008/2009 (Probenbeginn 2.12.2008, Premiere am 24.1.2009 und weitere Vorstellungen am 28.1., 4.2., 8.2., 12.2., 27.2., 7.3., 13.3., 22.3., 17.4., 24.4., 10.5., 20.5., 27.5., 4.6., 14.6. und 17.6.2009, Nabucco/Zaccaria);

d. Gastvertrag Wiener Staatsoper GmbH/Bw. vom 7. Jänner 2009 (für die Zeit vom 1.9.2008 bis 30.6.2009, C);

e. Additional Artikel vom 23. Februar 2009 zum Vertrag vom 7. Jänner 2009: Zusätzliche Übernahme der Partie B1 am 14., 17., 21. und 24. März 2009 (Proben ab 9. März 2009). Die Gesamtzahl der Reisen erhöht sich auf 2;

f. Bühnendienstvertrag Wiener Staatsoper GmbH/Bw. vom 28. Juni 2006 (für die Zeit vom 1.9.2009 bis 30.6.2010, D).

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat erging an den Bw. am 18. Februar 2013 ein Vorhalt folgenden Inhaltes:

"Bezug nehmend auf unser Telefonat von heute darf ich um die Beantwortung folgender Fragen und die Vorlage folgender Unterlagen in dem im Betreff angeführten Berufungsfall ersuchen:

1. Die Engagements des Bw. iS "C " und "D " nehmen Bezug auf die Verträge mit der Wiener Staatsoper GmbH einerseits vom 1.9.2008 bis 30.6.2009 und andererseits vom 1.9.2009 bis 30.6.2010; um Vorlage dieser Verträge wird ersucht.

2. Geben Sie bitte bekannt, woraus sich die in Ihrer Eingabe vom 29. Juli 2011 aufgelisteten Fahrten Klagenfurt-Graz und Klagenfurt-Wien ergeben (Probentage, Vorstellungstage). Legen Sie bitte geeignete Nachweise für die Absolvierung dieser Fahrten vor.

3. Schlüsseln Sie in der unter Punkt 2 genannten Art und Weise auch die geltend gemachten pauschalen Nächtigungskosten (in Graz und Wien) auf.

4. Der (Gast)Vertrag des Bw. mit der Wiener Staatsoper vom 7.1.2009 sieht unter § 2 Z 3 neben dem unter Z 1 vereinbarten Honorar pro Abend (das zwei Probentage und die Probe

am Vorstellungstag beinhaltet) eine Proben- und Aufwandsentschädigung von € 109,00 für jeden weiteren Probentag vor. Geben Sie bitte bekannt, für welche Probentage in Ihrer Aufstellung "Zusammenfassung Engagements 2009" eine derartige Entschädigung zur Auszahlung gelangte. Wenn in den unter Punkt 1 angeführten Verträgen ebenfalls der angeführte Passus enthalten sein sollte, müsste das nach dem Dafürhalten des UFS zumindest bei den Engagements iS "B1 " und bei "D " der Fall sein.

5. Die im Lohnzettel ausgewiesenen Bezüge spiegeln das laut den Verträgen zustehende Honorar offensichtlich n i c h t wider; so ist z.B. beim Engagement "B1 " für die Probe am 9. März und die Vorstellungen am 14., 17., 21. und 24. März 2009 bei vereinbartem Honorar (laut aktenkundigem Vertrag vom 7.1.2009) pro Abend von € 3.500,00 (in Summe somit € 17.500,00) im Lohnzettel lediglich ein Honorar von € 14.437,00 ausgewiesen; auch beim Engagement "A " stehen dem Honorar laut Vertrag vom 22.2.2007 von € 76.500,00 (für 17 Vorstellungen a € 4.500,00, die Probe erfolgte am 2.12.2008 und fällt das Honorar von € 6.000,00 samt Fahrtkosten möglicherweise ins Jahr 2008?) ein ausbezahlter Betrag von € 58.545,00 gegenüber. Haben Sie eine Erklärung für diese Differenzen bzw. für andere sich aus den unter Punkt 1 angeführten Verträgen allenfalls ergebenden Differenzen.

6. Gibt es für die dem Bw. im Jahr 2009 ausbezahlten Beträge Belege; lässt sich bejahendenfalls daraus ersehen, wie die an den Bw. allenfalls zur Auszahlung gebrachten Proben- und Aufwandsentschädigungen steuerlich behandelt wurden.

7. Die in der Eingabe vom 29. Juli 2011 geltend gemachten Aufwendungen von € 18.475,95 (Provisionen an "Opera 4u" für Vermittlungsleistungen) beinhalten auch Verträge des Bw. im Ausland (mit der Bayrischen Staatsoper, der Metropolitan Opera New York, dem Nationaltheater Prag und dem Symphonischen Orchester Prag). Die auf diese Verträge entfallenden Provisionen von insgesamt € 5.445,95 sind mangels steuerpflichtigem Einkommen in Österreich einem allfälligen Abzug als Werbungskosten nicht zugänglich."

Dieser Vorhalt wurde mit Eingabe vom 12. März 2013, eingegangen beim Unabhängigen Finanzsenat am 12. April 2013, wie folgt beantwortet:

Zu 1. Die Verträge der Wiener Staatsoper GmbH zu den Werken "C " (Gastvertrag Spielsaison 2008/2009) und "D " (Bühnendienstvertrag Spielsaison 2009/2010) übermitteln wir in Kopie.

Zu 2 und 3.: Die Aufstellung der Reisekosten wurde angepasst, da in Graz nur 13 Vorstellungen (im Erstantrag hatten wir 25 Vorstellungen) gesungen wurden. Eine detaillierte Aufstellung der Fahrt- und Nächtigungskosten haben wir erstellt und übermitteln wir ebenfalls anbei. Hinsichtlich der in eventu geltend gemachten Reisekosten ist auf den Umstand zu

verweisen, dass die Proben und Aufführungen stattgefunden haben und eine An- und Abreise daher evident ist.

Zu 4. und 5. Die Differenzen der Honorarberechnung konnte geklärt werden: Laut Aussage des Grazer Opernhauses gibt es für die Proben einen eigenen Lohnzettel iHv € 6.000,00 (gemeint wohl € 6.500,00); dieser wurde auch an das Finanzamt übermittelt (s. Beilage). Außerdem konnte der Bw. nur 13 Vorstellungen singen, 4 mussten wegen Krankheit abgesagt werden. Gemäß dem Vertrag gebührt dem Bw. zusätzlich zum Honorar einmalig ein Entgelt iHv 1% des Vorstellungshonorares (€ 4.500,00), somit ist die Differenz im Lohnzettel "A " geklärt. Die Lohnzettel der Wiener Staatsoper konnten ebenfalls nachvollzogen werden; daraus ergeben sich eine Differenzen.

Zu 6. Sämtliche Proben- und Aufwandsentschädigungen wurden in den übermittelten Lohnzetteln berücksichtigt - die steuerliche Behandlung ist auf diesen ersichtlich. Beide Opernhäuser haben uns detaillierte Abrechnungen der Gagen zur Verfügung gestellt. Da diese nicht von den übermittelten Lohnzetteln abweichen und für uns nachvollziehbar sind, gehen wir von deren Richtigkeit aus.

Zu 7. Die Geltendmachung der Werbungskosten erfolgte aus unserer Sicht in eventu. Sollte nach dem Verfahren eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestehen, hat der Bw. sein Welteinkommen in Österreich zu versteuern - damit sind wohl auch alle Werbungskosten in den Einkünfteermittlung einzubeziehen."

Dieser Eingabe wurde Folgendes beigelegt:

- a. Bühnendienstvertrag Wiener Staatsoper GmbH/Bw. (Spielsaison 2009/2010) mit einer Honorarvereinbarung von € 4.000,00 pro Vorstellung und einer Proben- und Aufwandsentschädigung von € 109,00 sowie Ersatz von 2 tatsächlich nachgewiesenen An- und Rückreisen.
- b. Additional Artikel zu Punkt 1 mit der Vorverlegung der Vorstellung M vom 17. auf den 16. Dezember 2009;
- c. Gastvertrag Wiener Staatsoper GmbH/Bw.; ident mit jenem unter Punkt d/Eingabe vom 1. August 2011;
- d. Lohnzettel des Bw., in dem unter den KZen 210 und 230 € 6.500,00 bzw. € 878,83 und an eingehaltener Lohnsteuer € 1.300,00 ausgewiesen sind;
- e. Aufgliederung des Bw. hinsichtlich Fahrtkosten wie folgt:

Engagement	Zeitraum	Anreise	Abreise	Fahrten/Fahrtk./Nächtigungsg.
Opernhaus Graz/Proben	1.1.- 31.1.2009	Jeweils Montag	Jeweils Freitag	10/€ 579,60*
Opernhaus Graz/Vorstellungen	1.2.- 17.6.2009	Vorstellungstag	Folgetag	26/€ 1.506,96*
Staatsoper Wien/Vorstellungen/Proben	9.3.- 24.3.2009 24.6.- 30.6.2009 30.10.- 26.12.2009			7 (4 Vorst., 3 Pr.)/€ 955,50 3 (Vorst.)/€ 409,50 20 (6 Vorst. und 30 Pr.)/ € 2.730,00**
Nächtigungsgeld Graz				13 Tage a € 15,00/€ 195,00
Nächtigungsgeld Wien				57 Tage a € 15,00/€ 855,00
Summe Reisekosten				€ 7.231,56

* Km-Geld 138 km/Strecke a € 0,42

** Km-Geld 325 km/Strecke a € 0,42

f. Vergleichsrechnung Verträge und gemeldete Lohnzettel:

Opernhaus Graz, A , Zeitraum 1.1. bis 17.6.2009

Bezüge brutto Kz		13 Vorst. a € 4.500,00	€ 58.500,00
210	€ 58.545,00		(Diff. € 45,00 1% vom
Bezüge brutto Kz			Hon. lt. V.)
245	€ 58,545,00		
einbeh. LSt Kz 260			
	€ 11.709,00	Probenentgelt (LZ dem FA nicht gemeldet)	€ 6.000,00 (wohl gemeint € 6.500,00)

Staatsoper Wien, B1 , Zeitraum 9.3. bis 24.3.2009

Bruttobezüge Kz		4 Vorstellungen a	
210	€ 14.437,00	€ 3.500,00	€ 14.000,00

SV-Beiträge Kz		Probenentgelt	€ 437,00
230	€ 169,50		
Bezüge brutto Kz			
245	€ 14.267,50		
einbeh. LSt Kz 260			
	€ 2.887,40		

Staatsoper Wien, C , Zeitraum 24.6. bis 30.6.2009

Bruttobezüge Kz		3 Vorstellungen a	
210	€ 10.500,00	€ 3.500,00	€ 10.500,00
SV-Beiträge Kz		Probenentgelt	€ 0
230	€ 0		
Bezüge brutto Kz			
245	€ 10.500,00		
einbeh. LSt Kz 260			
	€ 2.100,00		

Staatsoper Wien, D , Zeitraum 30.10. bis 26.12.2009

Bruttobezüge Kz		6 Vorstellungen a	
210	€ 34.000,00	€ 4.000,00	€ 24.000,00
SV-Beiträge Kz		Probenentgelt	€ 10.000,00
230	€ 0		
Bezüge brutto Kz			
245	€ 34.000,00		
einbeh. LSt Kz 260			
	€ 6.800,00		

g. „Lohnkonto“ Opernhaus Graz und Staatsoper Wien

Darin sind die dem Bw. zur Auszahlung gebrachten und unter Punkt f dargestellten Bezüge abgebildet. € 437,00 (s. Zeitraum 9.3. bis 24.3.2009) setzen sich aus Probenentgelt von € 327,00 und Reisekosten von € 110,00 zusammen.

Das Finanzamt wurde mit der gegenständlichen Angelegenheit am 16. Mai 2013 wie folgt befasst:

"In diesem Fall ist ... ein umfangreicher Vorhalt an den Bw. ergangen, um u.a. noch Ungereimtheiten (hinsichtlich der Vorstellungen und Proben) zu klären. Die Ungereimtheiten sind ausgeräumt worden. Es hat sich bei den Ermittlungen ergeben, dass ein Lohnzettel

des Grazer Opernhauses nicht erfasst wurde. Die neuerlich errechneten Reisekosten sind ... korrekt. Die Provisionen wären um den im Schreiben vom 18. Februar 2013 errechneten Betrag zu kürzen. Der steuerliche Vertreter des Bw. hat am 16. Mai 2013 angedeutet, dass einem abgekürzten Verfahren unter Gewährung von Ausgaben in der Höhe von € 13.030,00 an Provisionen (U) und € 7.231,56 (laut neuer Beilage) sowie Erfassung des Lohnzettels über € 6.500,00 unter sonstiger Belassung der bisherigen Vorgangsweise näher getreten werden könnte. Ich darf Sie um Prüfung der Möglichkeit eines abgekürzten Verfahrens (Zustimmung muss noch eingeholt werden) ersuchen. Die angeführten Unterlagen finden sich in der zweiten Beilage."

Das Finanzamt äußerte sich hierzu am 5. Juni 2013 wie folgt: "Die Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung kommt für das Finanzamt Klagenfurt nicht in Betracht, sondern wird um Entscheidung des UFS ersucht und Folgendes ergänzend ausgeführt: Zu den, erst im Rahmen des Vorlageantrages begehrten Reisekosten und Vermittlungsprovisionen liegen nach Ansicht des FA keine geeigneten Beweismittel vor. Es ist auch nicht geklärt, ob dem Bw. allenfalls in Wien und/oder Graz seitens der Arbeitgeber eine Unterkunft zur Verfügung gestellt oder Reisekosten ersetzt wurden (aus den Jahreslohnzetteln kann das - entgegen der Behauptung des steuerlichen Vertreters - keinesfalls abgeleitet werden). In Österreich ist nach innerstaatlichem Recht jedenfalls unbeschränkte Steuerpflicht zu unterstellen und sind damit die in Österreich erzielten Einkünfte der Tariflohnsteuer zu unterwerfen. Eine Ansässigkeit in Österreich iSd Doppelbesteuerungsabkommens und damit Besteuerung des Welteinkommens - wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht - wurde nicht angenommen. Der vom steuerlichen Vertreter in Papierform übermittelte Lohnzettel ist in der EDV nicht erfasst und wäre auch noch elektronisch zu übermitteln."

Einer telefonischen Auskunft bei der Wiener Staatsoper am 19. Juni 2013 zu Folge wurden dem Bw. im Jahr 2009 über dessen Antrag lediglich Reisekosten von € 110,00 für eine Fahrt von Graz nach Wien und retour vergütet.

Die gegenständliche Berufungsentscheidung ergeht nach Aufhebung der Berufungsentscheidung RV/0425-K/11 vom 22. Juli 2013 nach § 300 Abs. 1 lit. a BAO, wodurch das Verfahren in die Lage zurückgetreten ist, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall Folgendes fest:

Der Bw. ist slowakischer Staatsbürger, Künstler (Opernsänger) und hatte im Streitjahr Engagements sowohl in Österreich als auch im Ausland (in Prag, New York und München). Aus folgenden Engagements in Österreich erzielte der Bw. Einkünfte, für die Abzugssteuer in Höhe von 20% entrichtet wurde:

Zeitraum	Bezugauszahlende Stelle	Einkünfte	Steuerabzug
1. Jänner 2009 bis 17. Juni 2009	Opernhaus Graz	€ 58.545,00 € 6.500,00	€ 11.709,00 € 1.300,00
9. bis 24. März 2009	Staatsoper Wien	€ 14.437,00	€ 2.887,40
24. bis 30. Juni 2009	Staatsoper Wien	€ 10.500,00	€ 2.100,00
30. Oktober bis 26. Dezember 2009	Staatsoper Wien	€ 34.000,00	€ 6.800,00

Der Bühnendienstvertrag (Stückvertrag) des Bw. mit dem Opernhaus Graz vom 22. Februar 2007 für die Spielzeit 2008/2009 lautet auszugsweise wie folgt:

„I. Vertragszeit: Das Mitglied (Bw.) steht in der Spielzeit 2008/2009 vom ... bis wie folgt zur Verfügung.

II. Arbeitsgebiet des Bühnenmitgliedes: Das Mitglied wird von für die Rolle bzw. Partie des Stückes ... engagiert.

III. Bezüge: 1. Entgelt: 1.1. Für die Probenzeit ein Probenentgelt von € 6.000,00 pauschal (Proben, Reisen, Unterkunft), 1.2. ein Vorstellungsentgelt von € 4.500,00 brutto pro Vorstellung, das im Nachhinein bis spätestens 15. des Folgemonats überwiesen wird und in dem sämtliche Entgeltansprüche inkludiert sind. 2.... 3.... Die Auszahlung der Probenpauschale und des Vorstellungsentgelts erfolgt grundsätzlich nach den in Österreich geltenden sozialversicherungs- und steuerrechtlichen Vorschriften. Ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass im Falle der Versteuerung gemäß § 99 EStG (Abzugssteuer) eine Veranlagung beim zuständigen Finanzamt in Österreich beantragt werden kann. Ist das Mitglied durch Krankheit oder aus einem anderen in seiner Person gelegenen Grund am Auftreten bei Vorstellungen verhindert, so entfällt das vereinbarte Vorstellungsentgelt. Der Theaterunternehmer ist berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Aufführung nachzuholen. Schadenersatzansprüche der Bühne bei schuldhaften Versäumnissen des Gastes bleiben davon unberührt."

Der Gastvertrag des Bw. mit der Staatsoper Wien vom 7. Jänner 2009 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„§ 1 Mit dem Künstler (Bw.) wird für die im Anhang zu diesem Vertrag festgelegten Daten, einschließlich der erforderlichen Probezeiten, ein Vertragsverhältnis als Solosänger begründet. Der Anhang ist ein Teil dieses Vertrages.

§ 2 1. Der Künstler erhält pro Abend ein Honorar von EURO 3.500,00, welches am Ende der Vorstellung fällig ist. 2. Der Künstler ist verpflichtet, zu Probenbeginn musikalisch vorbereitet zu erscheinen und die jeweilige Partie in der Fassung der Direktion zu beherrschen. Er ist zu Teilnahme an den erforderlichen Proben, worunter auch die Umsetzungsproben zu verstehen sind, verpflichtet.... 3.... 4.... 5. Als Probentag gilt jeder Tag, an dem der Künstler 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 5% des Vorstellungshonorares abzuziehen (Pönale).

§ 3 1. Der Künstler erhält den Ersatz der Kosten der günstigsten Tarifvariante für 1 tatsächlich nachgewiesene An- und Rückreisen innerhalb Europas gegen Beleg. Die Reisekosten sind ebenso zu versteuern wie alle anderen in diesem Vertrag erbrachten Honorare. 2.... 3. Mit dem Entgelt gemäß §§ 2 und 3 sind sämtliche Ansprüche des Künstlers, einschließlich etwaiger Entschädigungsansprüche für Urlaube, mit Ausnahme von Teilansprüchen gemäß § 8 abgegolten.

§ 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 ... Die Vorstellung wird von der vereinbarten Auftrittszahl abgezogen. Nimmt der Künstler aus einem nicht von der Direktion zu vertretenden Grund an einer Probe nicht teil, so ist die Direktion berechtigt, ihn zur Mitwirkung an der zu probenden Veranstaltung nicht heranzuziehen. Es entfällt der Anspruch auf diese Vorstellung ebenso wie der Honoraranspruch. Bei Verschulden des Künstlers kann von der Direktion ein 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.... Fehlt es an einer solchen Partie, so ist der Auftritt nach Möglichkeit innerhalb der laufenden und der nächsten Spielzeit nachzuholen, ist dies nicht möglich, so ist das Honorar zu bezahlen.

§ 6....

§ 7....

§ 8 a)..., b)..., c) Für die Nutzung einer gesamten Produktion auf Tonträgern steht dem Künstler als Abgeltung der Leistungsschutzrechte an der Tonaufnahme ein von der Wiener Staatsoper GmbH im Verhältnis der einzelnen Mitwirkenden festgelegter Prozentsatz der aus dem Vertrieb des Tonträgers erzielten Lizenzeinnahmen der Wiener Staatsoper GmbH zu.

§ 9....

§ 10....

§ 11....

§ 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- nur etwaige bereits entstandenen Reisespesen und das Honorar für stattgefundene Proben erstattet.

§ 13....

§ 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 Vorstellungshonorars beschränkt. Darüber hinaus ist die Direktion zum sofortigen Rücktritt vom Vertrag berechtigt.

§ 15...."

Der weiteren Verträge des Bw. mit der Staatsoper Wien decken sich – mit Ausnahme der Honorare – mit dem vorgenannten Vertrag.

Die Einkünfte des Bw. wurden von den beiden Opernhäusern dergestalt erfasst, dass die o.a. Einkünfte in Lohnzetteln jeweils unter der Kz 210 und die davon in Abzug gebrachte Steuer (jeweils 20%) unter der Kz 260 ausgewiesen wurden. An Sozialversicherungsbeiträgen sind darin € 169,50 (für die Zeit vom 9.3. bis 24.3.2009) und € 878,83 (für die Zeit vom 1.1.- 17.6.2009) ausgewiesen.

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters hatte der Bw. bis 22. August 2008 seinen Hauptwohnsitz in L/W8b (Unterkunftgeber Theater L) und ab 1. September 2008 (bis 14. Dezember 2010) in K (Unterkunftgeberin Frau G).

Der Bw. absolvierte zur Ausübung seiner Tätigkeit (am Opernhaus Graz und an der Staatsoper Wien) insgesamt 36 Fahrten zwischen Klagenfurt und Graz sowie 30 Fahrten zwischen Klagenfurt und Wien. An insgesamt 13 und 57 Tagen hatte der Bw. in Graz bzw. Wien zu

nächtigen. An Vermittlungsprovisionen für seine Engagements in Österreich hatte der Bw. insgesamt € 13.030,00 zu zahlen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie den nicht in Zweifel zu ziehenden ergänzenden Angaben des Bw. im weiteren Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat; zu den angeführten Provisionen liegt eine Bestätigung der Fa. U vor.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich Folgendes:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Bw. im Jahr 2009 der beschränkten (Meinung des Bw.) oder aber der unbeschränkten Steuerpflicht (Meinung des Finanzamtes) unterliegt. Weiters ist die Qualifikation der vom Bw. erzielten Einkünfte insofern strittig, als das Finanzamt von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeht, der Bw. hingegen von einer selbständigen Tätigkeit spricht.

1. Frage der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht

Gemäß Artikel 1 DBA Tschechoslowakische Sozialistische Republik (im Folgenden kurz CSSR, s. BGBl. Nr. 34/1979, Anmerkung: bis zum Abschluss eines eigenen DBAs weiterhin im Verhältnis zur Slowakei anwendbar) gilt dieses Abkommen für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Gemäß Artikel 4 Abs. 1 DBA CSSR bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmales steuerpflichtig ist.

Ist eine Person in beiden Staaten ansässig, so gilt sie gemäß Artikel 4 Abs. 2 lit. a DBA CSSR als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bw. im Streitjahr in der Slowakei ansässig (im Sinne des DBA) war, weil er dort über eine ständige Wohnstätte verfügte und zur Slowakei die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte.

Gemäß Artikel 17 Abs. 1 DBA CSSR dürfen Einkünfte, die berufsmäßige Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler und Musiker sowie Sportler und Artisten für ihre in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübte Tätigkeit beziehen, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sie diese Tätigkeit beziehen.

Einkünfte berufsmäßiger Künstler werden also grundsätzlich in dem Staat besteuert, in dem die Künstler auftreten.

Diesem Grundsatz folgend wurden daher im gegenständlichen Fall bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2009 zu Recht lediglich jene Einkünfte des Bw. als Künstler (Sänger) einer Besteuerung unterzogen, soweit sie aus Auftritten in Österreich herrührten. Die im Jahr 2009 vom Bw. erzielten Einkünfte im Ausland wurden - mangels Ansässigkeit auch ohne Vornahme des Progressionsvorbehaltes gemäß Artikel 23 Abs. 1 DBA CSSR - nicht der Besteuerung unterzogen.

In seiner Berufung wendet der Bw. ein, dass die im Jahr 2009 erzielten Einkünfte in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 EStG unterliegen, weil CSSR als Ansässigkeitsstaat anzusehen ist und der Bw. in Österreich keinen Wohnsitz im Sinne der BAO hat.

Die Frage, ob eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, richtet sich jedoch nicht nach Doppelbesteuerungsabkommen, sondern ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften (vgl. VwGH vom 12. Juni 1964, 0096/64, VwSlg 3103/F).

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG sind jene natürlichen Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat eine Person ihren Wohnsitz dort, wo sie eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine Wohnung iSd § 26 Abs. 1 BAO sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benützt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten (vgl. VwGH vom 26. November 1991, 91/14/0041),

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung der Innehabung einer Wohnung geknüpft. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützen zu können (vgl. VwGH vom 14. November 1996, 94/16/0033). Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Lebensumstände. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein den persönlichen Verhältnissen

entsprechendes Heim zu bieten (vgl. VwGH vom 26. November 1991, 91/14/0041, vom 16. September 1992, 90/13/0299, vom 24. Jänner 1996, 95/13/0150, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0104).

Dabei erfordert der Wohnsitzbegriff nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung. Ob die Wohnung vom Abgabepflichtigen auch tatsächlich benutzt wird, ist nicht entscheidend, sondern nur, ob Umstände dafür sprechen, dass sie ständig durch den Abgabepflichtigen benutzt werden kann (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 335). Auch ein ständiger Inlandsaufenthalt ist für die Wohnsitzbegründung nicht notwendig, solange die Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten besteht, die zum Wohnen geeignet sind. Bleibt eine Wohnung während eines Auslandsaufenthaltes vollständig eingerichtet, wird sie unbewohnt zurückgelassen und auch nicht (unbefristet) vermietet, ist davon auszugehen, dass der inländische Wohnsitz beibehalten wurde. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Begründung eines Wohnsitzes aus, wenn die Wohnung z.B. anlässlich von Inlandsbesuchen benützt wird. Als Rechtsgründe für die Innehabung kommen Eigentum, Wohnungseigentum, Miete, Untermiete, Wohnungsrecht aber auch familienrechtliche Ansprüche in Betracht.

Für die Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 BAO ist die polizeiliche Meldung nicht erforderlich. Eine berufliche Tätigkeit im Ausland oder häufige Auslandsreisen schließen einen Wohnsitz im Inland nicht aus (vgl. VwGH vom 3. Juli 2003, 99/15/0194, vom 24. Jänner 1996, 95/15/0150, 16. November 1991, 91/14/0041 und vom 25. Jänner 1990, 89/15/0115).

Auf den gegenständlichen Fall umgelegt bedeutet dies Folgendes:

Evident ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. im Streitjahr 2009 durchgehend in Österreich in K mit Hauptwohnsitz polizeilich gemeldet war. Wenn der Bw. sich in seiner Argumentation zunächst darauf berufen hat, dass er in K über Angebot von Frau G "rein melderechtlich" wegen "postalischer Erreichbarkeit" einen Hauptwohnsitz (ein Nebenwohnsitz war seinen Angaben nach nicht möglich) begründet hat, so stehen diese Angaben im diametralen Gegensatz zu den Aussagen der Frau G in ihrer Berufung vom 8. April 2011. Frau G hat darin die Bekanntschaft mit dem Bw. bereits von L her geschildert und eingehend dargestellt, wie sich ihr Verhältnis mit dem Bw. letztlich zu einer Lebensgemeinschaft ab August 2008 entwickelt hat. Der Unabhängige Finanzsenat schließt es aus, dass diese Angaben - wie die steuerliche Vertretung vermeinte - nur den Wunschvorstellungen der Frau G. entsprungen sind. Vielmehr hat Frau G. diese Lebensgemeinschaft mit dem Bw. auch in ihren Anträgen auf Zuerkennung von Familienbeihilfe für ihren Sohn im September 2008 angeführt und im September 2009 bestätigt. Nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates lassen diese Umstände keinen Zweifel am Bestehen einer Lebensgemeinschaft zwischen dem Bw.

und Frau G. im Jahr 2009 offen. Wenn Frau G diese Lebensgemeinschaft auf jene Zeiten eingeschränkt hat, in denen der Bw. in Österreich tätig war, so ändert dies nichts, weil es auf die tatsächliche Nutzung einer Wohnung nicht ankommt. Sein Vorbringen, wonach er keinen Schlüssel zur Wohnung der Frau G gehabt habe und diese Wohnung für ihn somit nicht jederzeit verfügbar gewesen sei, steht nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung im Einklang, zumal die Bekanntschaft zwischen dem Bw. und Frau G. offensichtlich bereits lange vor dem Jahr 2008 bestanden hat. Die geschilderte Version des Bw. ist auch schon auf Grund der vom Bw. und der Frau G. ausgeübten Berufe (Frau G war und ist Ensemblemitglied im Theater K), die eine hohe Flexibilität erfordern, unwahrscheinlich und wird dieser nicht gefolgt. Für den Unabhängigen Finanzsenat steht somit fest, dass die Lebensumstände im Jahr 2009 derart gestaltet waren, dass dem Bw. in Österreich Räumlichkeiten zum eigenen Wohnbedarf jederzeit zur Verfügung standen und somit von einem inländischen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO im Streitjahr 2009 auszugehen ist. Untermauert wird diese Annahme noch dadurch, dass der Bw. im Jahr 2009 Reisekosten lediglich für eine Hin- und Rückfahrt zwischen Graz und Wien im März beansprucht hat, darüber hinaus gehende Kosten trotz Zusicherung in den Verträgen mit der Staatsoper Wien (je 2 Reisen für die Spielsaison 2008/2009 und 2009/2010) jedoch nicht geltend gemacht hat. Dass der Bw. "im Rahmen der Engagements somit jeweils nur tageweise für Proben und dann für tatsächliche Vorstellungen in Österreich war", wie er in seiner Eingaben vom 26. Jänner und 1. August 2011 betont hat, ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates somit widerlegt.

Das Finanzamt ist zu Recht von der unbeschränkten Steuerpflicht der vom Bw. in Österreich erzielten Einkünfte ausgegangen.

1. Vorliegen einer selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit

Eingangs ist festzuhalten, dass der Bw. in seiner Berufung vom 1. Februar 2011 ausführte, dass es sich bei seiner Tätigkeit für die Opernhäuser Wien und Graz um solche auf selbständiger Basis handelte.

Vom Finanzamt wurde hingegen der Standpunkt vertreten, dass es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handle.

Der Steuerabzug in Höhe von 20% lässt demgegenüber grundsätzlich beide Betrachtungen zu (vgl. § 70 Abs. 2 Z 2 sowie § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Die für die Beurteilung, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt, heranzuziehenden Verträge (mit der Staatsoper Wien und der Oper Graz) lassen jedoch keine Hinweise darauf erkennen, dass den Tätigkeiten des Bw. Arbeitsverhältnisse zu Grunde liegen.

Es ist daraus vielmehr ersichtlich, dass der Bw. den jeweiligen Opernhäusern seine Auftritte als Solist schuldet. Bei der Tätigkeit des Bw. handelt es sich um die Ablieferung von Gesangsstücken, deren Vorarbeiten (in Form des Einstudierens der Rolle) von ihm selbst erbracht werden müssen. In den den gegenständlichen Engagements zu Grunde liegenden Verträgen erfolgten keine Festlegungen, wann, wo und wie sich der Bw. jene Kenntnisse, die ihn befähigen, die jeweiligen Partien vorzutragen, aneignet.

Diesbezüglich wurde dem Bw. in den Verträgen mit der Oper Wien auferlegt, zu Probenbeginn musikalisch studiert zu erscheinen und die jeweilige Partie in der Fassung der Direktion zu beherrschen (vgl. § 2 2. der genannten Verträge mit der Staatsoper Wien). Dieselbe Vorgangsweise ist auch aus dem Bühnendienstvertrag-Stückvertrag mit der Oper Graz erschießbar, weil die darin vereinbarte Probenzeit erfahrungsgemäß nur der Erarbeitung der Produktion selbst dienen kann, nicht jedoch der ureigensten Vorbereitung insbesondere eines Solokünstlers auf seine Rolle. Damit war dem Bw. zur Vorbereitung auf seine Rolle völlige Freiheit sowohl in der Wahl des Arbeitsortes als auch hinsichtlich des Umfanges der Arbeitszeit eingeräumt.

Anzuführen ist weiters, dass die Entlohnung des Bw. im gegenständlichen Fall nicht leistungsunabhängig festgelegt wurde. Die Honorare wurden dem Bw. vielmehr nach seinen erbrachten Leistungen ausbezahlt und waren somit von seiner Befähigung, diese auch abzuliefern, abhängig. Sowohl im Vertrag des Bw. mit der Staatsoper Wien als auch in jenem mit der Oper Graz wurde vereinbart, dass bei Verhinderung des Bw. (sei es durch Krankheit oder aus einem anderen in seiner Person gelegenen Grund) an der Teilnahme an Vorstellungen das jeweilige Vorstellungsentgelt entfällt (vgl. zitierte Verträge mit der Oper Graz und der Staatsoper Wien, Punkt III bzw. § 4). Im Vertrag mit der Staatsoper Wien findet sich darüber hinaus auch ein Pönale (in Höhe von 5% des Vorstellungshonorares) pro versäumter Probeneinheit (vgl. § 2 1.). Derartige Festlegungen lassen aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auf eine selbständige Tätigkeit des Bw. schließen.

Für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit spricht auch der Umstand, dass sich im Vertrag mit der Staatsoper Wien eine Schadenersatzregelung findet (vgl. § 4). Derartiges ist Dienstverhältnissen fremd.

Im Bühnendienstvertrag – Stückvertrag mit der Oper Graz wird darüber hinaus auf eine Versteuerung der Bezüge nach § 99 EStG 1988 Bezug genommen; auch dies kann als Indiz dafür gewertet werden, dass die Vertragsparteien vom Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit ausgingen.

Demgegenüber würde eine Beurteilung als Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit die Weisungsgebundenheit des Bw. gegenüber den Opernhäusern und seine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus derselben voraussetzen.

Von einer „Weisungsgebundenheit“ im Sinne jener einer nichtselbständigen Tätigkeit kann nach den beim Bw. gegebenen Umständen keinesfalls ausgegangen werden, da er lediglich den Endpunkt seiner umfassenden beruflichen Tätigkeit, nämlich die jeweilige Solopartie als Werk schuldet. In sämtlichen anderen Belangen seiner beruflichen Tätigkeit, so z.B. der Erarbeitung der Solopartien, dem ständigen Training seiner Stimme, seiner Vorsorge zur Erhaltung seiner Stimmkraft und der qualitativen Fortbildung etc. war Bw. in seiner zeitlichen und örtlichen Disposition vollkommen frei. Hinzu tritt, dass der Bw. jede von ihm selbst erarbeitete Solopartie an beliebig vielen Aufführungsorten darbieten kann. Wie seine zahlreichen Engagements beweisen, bestand für ihn auch keine Bindung an ein bestimmtes Opernhaus.

Die von der Rechtsprechung geforderte „Eingliederung in den geschäftlichen Organismus“ des Dienstgebers liegt für den weitaus überwiegenden Teil der beruflichen Tätigkeit des Bw. in keiner Form vor. Bereits darin, dass der Bw. seine Solopartien jeweils als einzelnes Werk schuldet, unterscheidet er sich nicht von jedem selbständig Tätigen, welcher sein Werk zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erbringen hat, um ein übergeordnetes Gesamtwerk fristgerecht zu ermöglichen (vgl. jeden Gewerken, der seine Werkleistung z.B. bei der Errichtung eines Gebäudes zu einem bestimmten Zeitpunkt zu erbringen hat).

Der Bw. 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 Kraftfahrzeug, mit dem der Bw. zu den einzelnen Aufführungsorten gelangt. Auch die Zahlung einer Vermittlungsprovision für die Erlangung der Beschäftigung ist bei einer nichtselbständigen Tätigkeit im Regelfall nicht gegeben.

Nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sind die Leistungsverhältnisse zwischen dem Bw. und den Opernhäusern Graz und Wien auf Grund der vorstehenden Ausführungen als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren. Die diesbezüglichen Merkmale überwiegen bei Weitem.

Zusammengefasst wird festgehalten, dass von der unbeschränkten Steuerpflicht des Bw. im Streitjahr 2009 auszugehen ist; die im Jahr 2009 in Österreich erzielten Einkünfte stellen nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates jedoch solche aus selbständiger Arbeit dar.

3. Folgerung

Zufolge der vorgenommenen Qualifizierung der Einkünfte sind beim Bw. folgende Aufwendungen zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen:

a) Reisekosten:

Diese wurden vom Bw. mit € 7.231,56 errechnet und dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt gegeben. Die Aufwendungen stehen mit den inländischen Einkünften des Bw. im Zusammenhang und werden als Betriebsausgaben anerkannt; auszuführen ist noch, dass sich die Reisen iZm den Engagements in Graz im Jänner 2009 auf die Wochenenden beschränkten und die 26 Fahrten mit den 13 tatsächlichen Vorstellungen korrespondieren. Die geltend gemachten Beträge sind - wie der Bw. zutreffend ausgeführt hat - durch seine Engagements in Österreich bedingt und wird dem Grunde und der Höhe nach an diesen Aufwendungen nicht gezweifelt. Den erhobenen Einwänden des Finanzamtes hinsichtlich Reisekosten ist entgegen zu halten, dass die einzigen von der Staatsoper Wien zur Auszahlung gebrachten Reisekosten (für März 2009 € 110,00) als Einnahmen erfasst und der Besteuerung unterzogen wurden. Die pauschalen Entgelte des Opernhauses Graz (vgl. Punkt III des Bühnendienstvertrages) umfassten die Proben, Reisen und Unterkunft; weitere Reisekosten sind nicht evident.

b) Vermittlungsprovisionen:

Die auf die inländischen Engagements des Bw. entfallenden und vom Bw. an Hand einer Bestätigung nachgewiesenen Vermittlungsprovisionen an die Fa. U in der Höhe von € 13.030,00 sind ebenfalls als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Bw. zum Abzug zuzulassen.

c) Sozialversicherungsbeiträge:

Abzugsfähig als Betriebsausgaben sind auch die Sozialversicherungsbeiträge von insgesamt € 1.047,88.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. November 2013