



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/1046-W/02,
miterledigt RV/1623-W/02,
RV/3091-W/02, RV/4014-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Silvia Gebhart, Mag. Martin Sahringer und KomzLR. Edith Corrieri im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen des WO, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch ADir. EG, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 sowie 1995 bis 2000 nach der am 8. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993, 1995 und 1997 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1998 bis 2000 werden insoweit abgeändert, als sie gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt werden.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein Jugendsymphonieorchester und wird in der Rechtsform eines Vereines geführt. Zweck des künstlerischen Vereins, der gegen Entgelt Konzerte veranstaltet, ist laut Vereinsstatuten u.a. die Förderung der Aus- und Weiterbildung insbesondere jüngerer Musiker im Orchesterspiel zum Zwecke der Schaffung höchstqualifizierten Nachwuchses.

Streit besteht ausschließlich darüber, ob die Bw in den Streitjahren zu Recht von iSd § 26 EStG 1988 ausgezahlten Diäten den Vorsteuerabzug beanspruchen durfte, was zu bejahen ist, wenn die Empfänger der Diäten als Arbeitnehmer und die Bw als Arbeitgeber iSd § 47

Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sind und ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt.

Mit Bescheid vom 7. Februar 1995 wurde die Umsatzsteuer 1993 zunächst erklärungsgemäß, unter Berücksichtigung der Aufwendungen für Tagegelder für die Probenphasen der Musiker und der sich daraus errechneten Vorsteuer iHv ATS 47.065,00 festgesetzt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 5. Februar 1997 betreffend den Jahresabschluss 1995 wurde die Bw. zu den geltend gemachten Aufwendungen u.a. der Taggelder für Musiker in Höhe von ATS 634.236,00, um Aufgliederung, jeweils nach Empfängern, Höhe der gezahlten Beträge sowie der geltend gemachten Vorsteuer ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhalts teilte die Bw am 11. April 1997 mit, dass es sich bei den Taggeldern um Diäten für Studenten handle. 1995 hätten vier Musikprojekte stattgefunden, an denen insgesamt 360 Studenten teilgenommen hätten. Aufgrund der geringen Zahlungen an die Studenten – durchschnittlich hätte ein Student ein Taggeld von ca. ATS 2.000,00 erhalten - lege man keine Auflistung der Namen und Adressen der Studenten bei.

Mit Bescheid vom 3. März 1998 wurde die Umsatzsteuer 1995 festgesetzt, unter Berücksichtigung der - bis auf eine geringe Berichtigung iHv ATS 1.180,00 - beantragten Vorsteuern iHv ATS 133.270,00.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 18. Mai 1998 um Aufgliederung der Aufwendungen für die "Tagegelder für Musiker" für das Jahr 1996 iHv ATS 723.218,15 , jeweils nach Empfängern (Name und genaue Anschrift), Höhe der gezahlten Beträge sowie geltend gemachten Vorsteuer, ersucht, legte die Bw. am 13. August 1998 die Aufstellungen der Tagegelder Musiker, gegliedert nach Namen und Höhe der Beträge vor.

Mit gemäß § 200 (1) BAO vorläufig erlassenen Bescheid vom 8. Oktober 1998 wurde der Vorsteuerabzug für die Reisekosten (Taggelder) in Höhe von S 72.061,84 für das Jahr 1996 nicht anerkannt, weil die Voraussetzungen gemäß § 13 Abs. 2 und Abs. 4 UStG 1994 nicht gegeben wären.

Mit Schriftsatz vom 2. November 1998 berief die Bw gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996. Begründend wurde zum Streitpunkt vorgebracht, dass vom jeweiligen Musiker unterzeichnete, vom Musikreferat der Magistratsabteilung überprüfte Diätenabrechnungen ausgestellt worden seien, aus denen Zeitpunkt, Titel der Veranstaltung, Person des Reisenden sowie der Betrag, aus dem die Vorsteuer errechnet worden war, hervorgehe. Weiters seien Anwesenheitslisten über Proben, Generalproben und Konzerte beigelegt worden, der Ort der Veranstaltung gehe aus dem jeweiligen Projekttitel zweifelsfrei hervor. Der Belegausstellung gem. § 13 Abs. 4 UStG 1994 wäre man insofern nachgekommen, als die Bw 1996 Eigenbelege über die Dienstreisen ausgestellt hätte. Diese Belege würden über die Reisen und Beträge Aufschluss geben, weshalb der Bw. der Vorsteuerabzug aus den Taggeldern zustehe.

In der Folge erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. November 1998 hinsichtlich Umsatzsteuer 1996, in welcher es den Vorsteuerabzug nicht anerkannte, da sich aus § 13 Abs. 2 UStG 1994 ergebe, dass diese Sonderregelung für den Vorsteuerabzug bei Reisekosten nur für Arbeitnehmer Geltung finde, die ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis beim Unternehmen haben. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung ergebe sich jedoch, dass die Bw im streitgegenständlichen Jahr keine lohnsteuerpflichtigen Dienstnehmer beschäftigt habe.

Daraufhin stellte die Bw. am 18. Dezember 1998 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und auf eine mündliche Verhandlung.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Musiker der Bw. Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 1 EStG 1988 wären, da diese ihre Arbeitskraft schuldeten und weisungsgebunden seien. Sie erhielten einen laufenden Bezug in Höhe von ATS 0,00 und Tagesdiäten, die einen nichtsteuerpflichtigen Bezug darstellten, eine Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sei deshalb nicht erforderlich. Gehaltsaufwand sei keiner verbucht worden, weshalb die Beschäftigung von Dienstnehmern aus der Bilanz nicht ersichtlich sei. Da § 13 UStG 1994 an den Dienstnehmerbegriff des § 47 Abs. 1 EStG 1988 anknüpfe, sei nur bei jenen Musikern der Vorsteuerabzug gem. § 13 Abs. 2 UStG 1994 in Anspruch genommen worden, für die als prinzipiell lohnsteuerpflichtige Dienstnehmer die Sonderregelung des Vorsteuerabzuges bei Reisekosten gelte. Der Belegausstellung gem. § 13 Abs. 4 UStG 1994 wäre die Bw. insofern nachgekommen, als Eigenbelege erstellt worden wären, die über Zeit, Ziel und Zweck der Reisen, die teilnehmenden Personen und die Beträge, aus denen sich die Vorsteuer errechnete, Aufschluss gäben. Dem Ergänzungsersuchen vom 13.8.1998 folgend, seien diese Diätenabrechnungen übermittelt worden.

Im Zuge einer im Jahr 1999 für die Jahre 1993 – 1995 durchgeführten Betriebsprüfung wurde in Tz 13 des Berichtes hinsichtlich des Vorsteuerabzuges aus Tagesgeldern festgestellt:

Die Bw. veranstalte für Musikstudenten jährliche Probespiele an allen österreichischen Musikuniversitäten und Konservatorien, nach Bestehen dieser Proben bestünde die Möglichkeit, an den Arbeitsphasen des Orchesters und den anschließenden Konzerten teilzunehmen, wobei für Proben und Konzerte kein Entgelt bezahlt werde.

Der Verein übernehme jedoch sämtliche Kosten der An- und Rückreise zum Probeort (dies sei meistens das Konzerthaus) und zum Konzertort, Kosten der Unterkunft während der Probephase und Konzertreisen sowie die Kosten der Verpflegung auf den Konzertreisen. Für die Probentage in Wien zahle die Bw den Musikern ATS 300,-- pro Tag an Tagesgeldern, womit die Kosten für die Verpflegung für den Probentag sowie etwaige Fahrtkosten innerhalb Wiens abgedeckt seien. Für den Fall, dass den Musikern aufgrund von Prüfungen oder anderen Gründen (z.B. Krankheit) die Teilnahme nicht zu allen Probeterminen möglich sei,

würden die Tagesgelder für den betreffenden Tag nicht ausbezahlt, bzw. könnte die Bw. bei mehreren nicht anwesenden Proben die Entlassung des Musikers aus dem laufenden Projekt vornehmen. Die von der Bw. aus den ausbezahlten Tagesgeldern in den Jahren 1993 (S 47.065,00) und 1995 (S 31.950,00) gem. § 13 Abs. UStG 1994 in Abzug gebrachten Vorsteuern, seien nicht abzugsfähig, da diese Sonderregelung für den Vorsteuerabzug bei Reisekosten nur für Arbeitnehmer, die ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis beim Unternehmen hätten, gelte. Bei den Musikern des Wiener Jeunesse Orchesters handle es sich aus folgenden Gründen um keine Dienstnehmer:

Es werde nicht die Arbeitskraft iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988, sondern die Darbietung von Musikstücken geschuldet, weshalb die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vorlägen. Die für die Musiker nicht bestehende Verpflichtung, an allen Probeterminen anwesend zu sein, was lediglich die Nichtauszahlung der Tagesgelder für den betreffenden Tag, oder bei mehreren nicht anwesenden Proben die Entlassung aus dem laufenden Projekt zur Folge haben könne, und die nach der Teilnahme an den Proben bestehende Wahlmöglichkeit, auch an den Konzerten teilzunehmen, spreche ebenfalls gegen die Weisungsgebundenheit und damit gegen ein Dienstverhältnis.

Den Prüfungsfeststellungen folgend wurden am 7. Juni 1999 die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 und 1995 im Wege einer Wiederaufnahme neu erlassen.

Mit der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1995 erhobenen Berufung vom 7. Juli 1999 sowie mit den in der Folge erhobenen Berufungen gegen die weiteren hier streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide, nämlich jene betreffend

-) das Jahr 1997 vom 12. September 2000,
 -) den (vorläufig erlassenen, gemäß § 293 BAO berichtigten) Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 18. August 2000,
 -) den (vorläufig erlassenen) Umsatzsteuerbescheid 1999 vom 9. Februar 2001 und
 -) gegen den (vorläufig erlassenen) Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 25. März 2002
- wiederholte die Bw ihre gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 vorgebrachte Begründung und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Neuerlassung unter Berücksichtigung ihres Vorbringens, dass der Vorsteuerabzug aus den Taggeldern für Probenphasen/Musiker in folgender Höhe zuerkannt werde, für 1997 mit ATS 56.640,--, für 1998 mit ATS 52.126,--, für 1999 mit ATS 39.393,--, und für 2000 mit ATS 47.460,-- aus den Taggeldern und mit ATS 10.621,75 aus den Nächtigungskosten und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt der Abgabenbehörde II. Instanz vom 2. Juli 2002 wurde die Bw gefragt, in wie weit im Sinne des Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.1990, 89/14/0102, die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien in ihrem Fall gegeben seien. Weiters wurde die Bw um Vorlage entsprechender Beweismittel ersucht (z.B. Dienstverträge).

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache der steuerlichen Vertreterinnen, Frau Mag. MS und Frau UF sowie der Vertreterin der Bw, Frau Dr. RB, wurden die Vorhaltsbeantwortung sowie mehrere Informationsfolder überreicht. Ausgeführt wurde, dass keine schriftlichen Dienstverträge ausgestellt worden seien; vielmehr verpflichteten sich die Musiker mit ihrer Anmeldung im Fall des Bestehens des Probespiels zur Teilnahme an mindestens zwei bis drei Arbeitsphasen pro Jahr, insbesondere zur Teilnahme an allen Proben und Konzerten einer konkreten Arbeitsphase. Die Musiker schuldeten während der Arbeitsphase laufend ihre Arbeitskraft; bei den Proben und Aufführungen seien die Weisungen des Arbeitgebers zu befolgen. Weiters erhielten die Musiker einen erfolgsunabhängigen Lohn, der aus den Taggeldern bestehe. Mit ihrer Anmeldung hätten sich die Musiker verpflichtet, ihre Arbeitsleistung persönlich zu erbringen, eine Vertretung sei nicht möglich. Die jeweilige Arbeitsphase müsse hinsichtlich aller Proben, Konzerte und Tournen komplett absolviert werden; ein sanktionsloses Ablehnen einzelner Proben und Konzerte sei keinesfalls möglich, sondern führe zum sofortigen Ausschluss des Musikers, wobei als Kontrollinstrument eine Anwesenheitsliste geführt werde.

Die Musiker wären dem geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers untergeordnet, in den vorgegebenen Arbeitsablauf eingegliedert, örtlich und zeitlich strikt weisungsgebunden. Eine Nichtbefolgung der Anweisungen der künstlerischen und organisatorischen Leitung hätte die Entlassung zur Folge. Ein Unternehmerrisiko sei nicht gegeben, weil die Musiker ihre Einnahmen und Ausgaben nicht selbst steuern könnten. Die Einnahmen würden sich durch die Anzahl der Proben und Konzerte ergeben. Anspruch auf Taggeld wäre auch bei Absage eines Konzertes oder einer Probe gegeben.

Die Taggelder seien Aufwandsentschädigungen, die einen beitragsfreien Bezug darstellten, eine Anmeldung als Dienstnehmer sei nach dem ASVG daher nicht erforderlich. Für Aufwandsentschädigungen fielen werden Sozialversicherungsbeiträge noch lohnabhängige Abgaben an.

Für die Winterarbeitsphase 6. bis 14. Dezember 2002 wurde exemplarisch die Kopie eines Anmeldeformulars nachgereicht. Darin ist festgehalten, dass diese Anmeldung verbindlich sei und zur Teilnahme an allen angegebenen Proben und Konzerten verpflichte. Nach den Teilnahmebedingungen verpflichtet das Bestehen des Probespiels zur Teilnahme an zwei Produktionen im Jahr.

Aus einem der vorgelegten Informationsfolder geht hervor, dass sich die Bw als Sprungbrett für Musikstudenten in den professionellen Musikerberuf betrachtet, denn sie habe sich als Nachwuchsschmiede bewährt. Sie weist darauf hin, dass die ehemaligen Mitglieder heute vielfach BerufsmusikerInnen in allen führenden österreichischen Ensembles seien. Die Bw ist ein Forum für die vor-professionelle Nachwuchsarbeit, wobei die Teilnahme an dieser Orchesterakademie als Ergänzung zur Ausbildung an Kunstuniversitäten und Konservatorien

von der hohen Motivation der jungen MusikerInnen getragen und diesen ermöglicht wird, wertvolle Orchestererfahrung für die spätere Musikerlaufbahn zu erwerben.

In der am 8. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde nochmals ausgeführt bzw. ergänzend vorgebracht, dass alle Tatbestandsmerkmale des einkommensteuerlichen Dienstnehmerbegriffes erfüllt seien. Die Musiker müssten zu einer bestimmten Zeit zu den Proben erscheinen und seien auch sonst weisungsgebunden. Sie würden kein Unternehmerrisiko tragen, da sie etwa nicht die Möglichkeit hätten, durch besonders gutes Spiel ihre Einnahmen zu beeinflussen. Überdies würden alle Arbeitsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt und es bestünde keinerlei Vertretungsmöglichkeit für die Musiker. Auch treffe nicht zu, dass kein Arbeitslohn ausbezahlt werde, denn in den Diäten sei sehr wohl ein Anteil an Entlohnung enthalten. Dies deshalb, weil Diäten in der Regel für zwölf Stunden ausbezahlt worden seien, die Orchestermusiker de facto jedoch weniger Stunden tätig gewesen seien. Schließlich wird auf RZ 995 der LStR verwiesen, aus der sich ergibt, dass Orchestermusiker in aller Regel als Dienstnehmer anzusehen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 13 Abs. 1 UStG (1972) 1994 kann der Unternehmer für eine im Inland ausschließlich durch den Betrieb veranlasste Reise – unbeschadet der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 – die auf die Mehraufwendungen für Verpflegung entfallende abziehbare Vorsteuer nur aus den nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung festgesetzten Pauschbeträgen errechnen. Aus den Pauschbeträgen ist die abziehbare Vorsteuer unter Anwendung des Steuersatzes nach § 10 Abs. 2 herauszurechnen.

Gemäß § 13 Abs. 2 UStG (1972) 1994 gelten die Bestimmungen des Abs. 1 sinngemäß, soweit ein Unternehmer einem Arbeitnehmer, dessen Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Inland unterliegen, aus Anlass einer Dienstreise im Inland die Mehraufwendungen für Verpflegung erstattet.

Gemäß § 13 Abs. 4 UStG (1972) 1994 können die nach den vorstehenden Absätzen errechneten Vorsteuerbeträge nur abgezogen werden, wenn über die Reise ein Beleg ausgestellt wird, welcher über Zeit, Ziel und Zweck der Reise, die Person, von der die Reise ausgeführt worden ist, und über den Betrag Aufschluss gibt, aus dem die Vorsteuer errechnet wird. Die Verpflichtung zur Ausstellung eines eigenen Beleges entfällt, wenn die erwähnten Angaben bereits aus den für die Erhebung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) erforderlichen Unterlagen hervorgehen.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitnehmer eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Gemäß § 47 Abs. 2 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 25 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) die weiters taxativ aufgezählten Bezüge und Vorteile und andere Gelder.

Gemäß § 26 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die sodann taxativ genannten Beträge und Werte, u.a. auch die von der Bw an Musiker ausgezahlten Diäten.

Eine Dienstreise liegt gem. § 26 Z 4 EStG 1988 vor, wenn ein Arbeitnehmer

- über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- im Auftrag des Arbeitgebers so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann.

Der Dienstreisebegriff des § 13 Abs. 2 UStG 1994 entspricht dem des § 26 Z 4 EStG 1988 (VwGH vom 26.6.1989, 88/15/0039, ÖStZB 1990,72). § 13 Abs. 2 UStG ist nicht anwendbar bei Dienstreisen von Arbeitnehmern, deren Einkünfte nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn im Inland unterliegen (Kommentar Ruppe, Rz 17 zu § 13 Abs. 2 UStG). Ein Vorsteuerabzug aus Tagesgeldern ist dann ausgeschlossen (Ruppe, Rz 27 zu § 13 Abs. 2 UStG). Die Lösung der umsatzsteuerlichen Rechtsfrage liegt somit im Einkommensteuerrecht.

2. Rechtliche Würdigung:

Es liegen keine Dienstverhältnisse iSd § 25 iVm § 47 Abs. 1 und 2 EStG 1988 vor.

Die Rechtsbeziehung eines Dienstverhältnisses kann nur zwischen einem Arbeitnehmer im einkommensteuerlichen Sinn und einem Arbeitgeber im einkommensteuerlichen Sinn bestehen. Wesentlich für die Arbeitgebereigenschaft ist nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 die Auszahlung eines Arbeitslohnes iSd § 25 EStG 1998. Das im Vorlageantrag vom 18. Dezember 1998 ergänzende Berufungsvorbringen, dass die Musiker einen laufenden Bezug von ATS 0,00 und die Tagesdiäten erhielten, hat die Bw in der Senatsverhandlung relativiert. Ein Arbeitslohn iSd § 25 EStG 1998 ist jedoch ein erfolgsunabhängiger und von einem erfolgsunabhängigen Arbeitslohn kann bei gegebener Sachlage keine Rede sein, wenn die Verpflichtung zur Bezahlung des Arbeitslohnes nur anlässlich der Proben und Aufführungen gegeben ist.

Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auch, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen erfolgsunabhängigen (Grundlohn) Lohn zu bezahlen (VwGH 17.5.1989, 85/13/0110).

Aber auch die Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind nicht erfüllt.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 hat der VwGH in stRsp zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, und zwar die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110).

Der Gerichtshof hat in stRsp außer dem Kriterium der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers weitere Kriterien aufgezeigt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insb. das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos. Dieses besteht darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestalten kann (nochmals VwGH 85/13/0110).

Vorliegender Sachverhalt gleicht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates gänzlich jenem, zu dem der VwGH mit Erkenntnis vom 23.10.1990, 89/14/0102, mwN, das Vorliegen eines Dienstverhältnis verneinend zu Recht erkannt hat,

dass der Bindung der engagierten Dirigenten, Sänger und Musiker an die vom Engagierenden vorgegebenen Veranstaltungszeiten und Veranstaltungsorte keine entscheidende Bedeutung zukomme. Die Mitwirkung an einer künstlerischen Aufführung und an den vorangehenden Proben ist ihrer Natur nach an eine bestimmte Zeit und an einen bestimmten Ort gebunden. Von einer für einen Dienstvertrag typischen Weisungsgebundenheit kann nicht gesprochen werden, wenn sich diese nur auf ein bestimmtes Verhalten bei den Proben und bei den Aufführungen bezogen hat, eine derartige Gebundenheit ist jedoch schon nach der Natur der Sache unerlässlich.

Weiters aus diesem Erkenntnis:

Ist der Erfolg reproduzierender Künstler (im Beschwerdefall Sänger, Musiker und Dirigenten) vom Zusammenwirken aller Mitwirkenden in Unterordnung unter die Leitung eines Veranstalters bzw. dessen Beauftragten abhängig, so kann aus diesem Umstand für sich allein nicht geschlossen werden, dass diese Künstler die Zurverfügungstellung ihrer Arbeitskraft während einer gewissen Arbeitszeit nach Weisung des Arbeitgebers und nicht einen Arbeitserfolg, nämlich die Aufführung eines bestimmten Werkes bzw. bestimmter Werke, schuldeten. Verträge, mit denen ein Künstler zur Aufführung ganz bestimmter Musikwerke für ein einziges Konzert (oder auch für zwei Konzerte) verpflichtet wird (Gastauftritte), können mit der Eingliederung spielzeitverpflichteter Künstler in einem Theaterbetrieb nicht verglichen werden.

Die Lohnsteuerrichtlinien sind für den unabhängigen Finanzsenat keine beachtliche Rechtsquelle; Richtlinien kommt für die Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates die Qualität von Fachliteratur zu. Der letzte Satz in RZ 995 LStR "Mitglieder eines Ensembles bzw. Orchesters hingegen werden im Hinblick auf die daraus resultierende Eingliederung und Weisungsgebundenheit in der Regel Arbeitnehmer sein" steht entgegen der Ansicht der Bw nicht in Zusammenhang mit dem VwGH-Erkenntnis vom 23.10.1990, 89/14/0102. Diese Richtlinienaussage bezieht sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auf Orchester und Ensembles, deren Zusammensetzung sich einerseits nicht ständig ändert und deren Musiker ständig das ganze Jahr über in geregelter Arbeitszeit und bei monatlicher Bezahlung etc. arbeiten, was bei der Bw unbestritten jedoch nicht der Fall ist.

Wien, am 15. Dezember 2004