

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch Vertreter, Adresse_Vertreter, über die Beschwerde vom 03.10.2016 gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 der belangten Behörde Finanzamt FA vom 20.09.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013** erging am 20.05.2014 nach antragsgemäßer Veranlagung. Im Bescheid waren neben den nicht mehr strittigen Aufwendungen für Vorbereitungskurse Kosmetik (980,00 €) und Fußpflege (298,00 €) sowie Prüfungskosten Kosmetik und Fußpflege in Höhe von jeweils 292,00 € die nunmehr strittigen Arbeitsmittel von 1.286,14 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezeichnete sich in ihrem Antrag als Kosmetikerin.

Nach **Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens** mit Bescheid vom 20.09.2016 erging mit gleichem Datum ein **neuer Einkommensteuerbescheid**.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Kosten für Kosmetikartikel keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 darstellten. Kosmetikartikel dienten nicht ausschließlich beruflichen Zwecken, sondern auch der Befriedigung privater Bedürfnisse. Derartige Aufwendungen unterlägen daher dem Aufteilungsverbot gemäß § 20 EStG.

In ihrer fristgerecht gegen die „Abgabennachforderung“ eingereichten **Beschwerde** wandte die Bf ein, alle Kosmetikartikel für die Prüfung benötigt zu haben. Sie arbeite derzeit als Kosmetikerin, Fußpflegerin und Masseurin in C.

Auf Ersuchen des Finanzamtes, die beantragten Arbeitsmittel mittels Rechnungen und Zahlungsbelegen nachzuweisen und eine Werbungskostenaufstellung vorzulegen, übermittelte die Bf diverse Rechnungskopien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 22.05.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 und 20 EStG 1988 führte es aus, dass die wesentliche Bedeutung der zuletzt angeführten Gesetzesbestimmung darin liege, dass so genannte gemischte Aufwendungen, das seien Aufwendungen mit einer beruflichen und einer privaten Veranlassungskomponente, mit einem Aufteilungsverbot belegt würden und somit zur Gänze nicht abzugsfähig seien.

Die gleiche Betrachtungsweise gelte, wenn Arbeitsmittel für Fortbildungsveranstaltungen angeschafft würden.

In ihrem **Vorlageantrag** verwies die Bf darauf, dass sie dem Finanzamt bereits alle Unterlagen habe zukommen lassen. Die Ausbildungs- und Materialkosten habe sie für die Prüfung benötigt, alle selbst bezahlt und für die Weiterbildung benötigt. Sie übe den Beruf der Kosmetikerin, Fußpflegerin und Masseurin nach wie vor aus.

Mit **Schreiben vom 10.02.2020** wies die RichterIn die Bf darauf hin, dass Aufwendungen für die Lebensführung wie etwa Bekleidung, Ernährung oder Wohnung, aber auch Kosten für Körper- und Gesundheitspflege, Freizeitgestaltung, Erholung und Urlaub grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten (§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988) gehörten.

Nur wenn feststehe, dass Wirtschaftsgüter (wie z.B. Kosmetikartikel), die ihrer Natur nach der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, ausschließlich oder nahezu ausschließlich (und nicht bloß überwiegend) beruflich genutzt würden, komme ausnahmsweise ein Abzug als Werbungskosten in Betracht. Lasse sich eine klare Abgrenzung zwischen beruflichen und privaten Aufwendungen nicht vornehmen, sei der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig.

Bei Aufwendungen, die im Allgemeinen der privaten Lebensführung zuzuordnen seien, sei ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. In der Regel sei der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall zu prüfen.

Lasse sich eine berufliche Veranlassung nicht feststellen, seien die Aufwendungen insgesamt nicht abzugsfähig (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0226).

Die Bf habe sowohl Ihre Beschwerde als auch Ihren Vorlageantrag damit begründet, alle Kosmetikartikel für die Prüfung benötigt zu haben, ohne dafür einen entsprechenden Nachweis zu erbringen.

Wie den vorgelegten Belegen (Kassenzettel bzw. Rechnungen von Firma1, Firma2, Firma3, Firma4, Firma5, Firma6, Firma7, Firma8, Firma9, Firma10, Firma11) zu entnehmen gewesen sei, habe die Bf insbesondere diverse Wickel, Cremes, Salben, Gels, Feilen, u.ä. gekauft.

Zum Teil seien auf den Belegen auch bloße Sammelbezeichnungen wie „Warengruppe 01“ oder „Zubehör“ angeführt.

Das Finanzamt habe mit Beschwerdeentscheidung vom 22.05.2017 bereits darauf hingewiesen, dass die angeführten Produkte (Kosmetikartikel, Körper- und Fußpflegeprodukte) typischerweise der Privatsphäre und mangels objektiv nachprüfbarer Abgrenzungsmerkmale im Allgemeinen den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen seien.

Damit die vorgelegten Belege als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten, wäre erforderlich, die in Rede stehenden Kosten in einwandfreier Form von den Kosten der Lebensführung trennen zu können.

Nach der dargestellten Rechtslage und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wäre daher Voraussetzung für einen Werbungskostenabzug, dass die Bf zu jedem der vorgelegten Belege den Nachweis erbringe, dass die erworbenen Kosmetikartikel für ihre Prüfung benötigt und verwendet worden seien.

In **Beantwortung dieses Ersuchens** brachte die Bf am 18.02.2020 abermals vor, die gekauften Artikel für ihre Meisterprüfung Kosmetik und Fußpflege benützt zu haben.

In der Kosmetik würden bei der Prüfung neben der Gesichtsbehandlung weiters Maniküre, Waxing und Wickel verlangt sowie ein Tages- bzw. Abend-Make-up in ein Fantasie Make-up umzuwandeln.

Auch in der Fußpflege würden neben der klassischen (medizinischen) Fußpflege Spange, Orthesen, Fußmassage und Verbände geprüft.

Die Bf habe beide Prüfungen bestanden und sende im Anhang die Zeugnisse.

Mit **weiterem Schreiben**, das am 05.03.2020 beim Bundesfinanzgericht einlangte, bekräftigte die Bf, die gekauften Produkte zur Vorbereitung und Prüfung verwendet zu haben. Die Produkte seien auch in der Übungsphase verwendet worden, da sie sich auf die Meisterprüfung habe vorbereiten müssen. Die Prüfung habe einen ganzen Tag umfasst, wobei auch Wickel, Waxing, Maniküre, Make-up usw. geprüft worden seien.

Sie habe mit der WKO Kontakt aufgenommen und übermittle dazu noch ein Dokument.

Diesem Dokument der WKO war zum Thema „Bildung und Lehre“, „Meisterprüfung und Befähigungsprüfung“ u.a. – durch die Bf farblich markiert – zu entnehmen, dass Prüfungsgebühren in der Allgemeinen Prüfungsordnung (APO) geregelt seien. Der Prüfungskandidat habe die Kosten für die zur Durchführung der fachlichen Arbeiten benötigten Materialien zu tragen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die vom Finanzamt bzw. der Bf dem Gericht vorgelegten Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten maßgeblich, dass der Aufwand durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist.

Werbungskosten liegen somit nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Partei besteht.

Nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufsbekleidung).

Demgegenüber zählen nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) sowie Aufwendungen 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 (Z 2 lit. a), zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen.

Unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen insbesondere unverzichtbare Aufwendungen für die Lebensführung wie Bekleidung, Ernährung oder Wohnung, aber auch Kosten für Körper- und Gesundheitspflege, Bildung, Freizeitgestaltung und Unterhaltung, Erholung und Urlaub.

Diesem so genannten Abzugs- und Aufteilungsverbot liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass Parteien auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können. Dies wäre unsachlich gegenüber jenen Parteien, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Gemischte Aufwendungen, das heißt Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig. Dies gilt auch für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden (das heißt,

eine private Mitveranlassung besteht). Soweit sich Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Dies trifft bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung (das heißt, der Aufwand ist zugleich betrieblich und privat veranlasst, wie z.B. bei einer Informationsbeschaffung zu betrieblichen und privaten Zwecken aus einer Tageszeitung) regelmäßig zu, bei einer – trennbaren – zeitlichen Abfolge beruflicher Veranlassung einerseits und privater Veranlassung andererseits wird dagegen der berufliche Anteil als abzugsfähig angesehen (Jakom/Peyerl EStG, 2019, § 20 Rz 11).

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise. Die Partei, die typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf ihre Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020). Die Behörde bzw. das Gericht darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

Bei Aufwendungen, die typischerweise in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Je typischer ein Gegenstand zum Bereich der privaten Lebensführung gehört, desto strenger wird die berufliche Veranlassung geprüft werden müssen.

Aufwendungen für Kosmetika sind grundsätzlich nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung (VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Sie sind nur dann abzugsfähig, wenn sie unmittelbar durch den Beruf veranlasst sind.

Auch Kleidung gehört in der Regel zu den Aufwendungen der Lebensführung; dies gilt selbst dann, wenn sie nahezu ausschließlich für die Berufsausübung benötigt wird.

Weißer Kleidung eines Arztes, die dieser bei der Berufsausübung trägt, ist nur dann abzugsfähig, wenn die außerberufliche Verwendung der Kleidungsstücke wegen ihres rein funktionalen Charakters als ausgeschlossen erscheint. Eine weiße Hose stellt nicht ohne weiteres typische Berufskleidung dar, weil ihre Verwendung als sportliches Freizeitkleidungsstück nicht ungewöhnlich ist. Auch Ärzte erwerben Bekleidung für die Berufsausübung vielfach nicht über den Handel mit Berufsbedarfsartikeln, sondern in Boutiquen und Sportbekleidungsgeschäften. Weiße Hosen können dann als Arbeitshosen anerkannt werden, wenn deren außerberufliche Verwendung wegen ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheint (BFH 06.12.1990, IV R 65/90).

Werbungskosten sind von Amts wegen zu berücksichtigen. Sie müssen nachgewiesen oder, falls dies nicht zumutbar ist, zumindest glaubhaft gemacht werden. Stehen Werbungskosten dem Grunde nach fest, ist aber ihre Höhe nicht erwiesen, ist die Behörde (das Gericht) zur Schätzung verpflichtet. Die Partei ist auch bei der Schätzung zur Mitwirkung verpflichtet; das Parteiengehör ist auch im Schätzungsverfahren zu wahren

(Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 14, (Stand 1.7.2016, rdb.at), mit Verweis auf § 4 Anm 62).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Erwägungen

Die Bf brachte Kassenzettel bzw. Rechnungen von Firma1, Firma2, Firma3, Firma4, Firma5, Firma6, Firma7, Firma8, Firma9, Firma10 oder Firma11 bei, denen der Kauf von Wickel, Cremen, Salben, Gels, Masken, Lashes, Feilen und diversen weiteren Kosmetik-, Körper- und Fußpflegeartikel zu entnehmen war. Zum Teil waren auf den Belegen auch bloße Sammelbezeichnungen wie „Warengruppe 01“ oder „Zubehör“ angeführt.

Darüber hinaus kaufte die Bf bei der Fa. D Berufsbekleidung eine weiße Berufshose um 26,96 €.

Die vorgelegten Rechnungen ließen keine Rückschlüsse zu, wofür, ob für berufliche oder private Zwecke, die Bf die gekauften Produkte verwendete.

Obwohl die Bf darauf hingewiesen wurde, dass für eine verlässliche Beurteilung der beantragten Aufwendungen als beruflich veranlasst der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall zu prüfen sei, wiederholte sie ihr Vorbringen, sämtliche Produkte seien zur Vorbereitung und zur Prüfung verwendet worden, ohne auf die beantragten Aufwendungen im Einzelnen einzugehen.

Da die Bf unterließ, die (beinahe) ausschließlich berufliche Veranlassung der strittigen Kosten durch ein substantiiertes Vorbringen darzulegen, war es dem Bundesfinanzgericht nicht möglich, zu überprüfen, ob die in den vorgelegten Belegen genannten Produkte tatsächlich für die Vorbereitung der Prüfung bzw. für die Prüfung angeschafft und ausschließlich oder zumindest beinahe ausschließlich verwendet wurden.

Eine eindeutige Zuordenbarkeit zur beruflichen Sphäre war nicht möglich, weshalb grundsätzlich das Aufteilungsverbot Platz zu greifen hätte und die in Frage stehenden Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig wären.

Die Bf wies aber durch Vorlage des Schreibens der WKO nach, dass ihr dem Grunde nach unzweifelhaft dadurch beruflich bedingte Aufwendungen erwachsen waren, dass sie die Kosten der für die Prüfungen benötigten Materialien zu tragen hatte.

Die in Streit stehenden Rechnungen waren im Übrigen alle vor den Prüfungsterminen datiert.

Weder die Bf noch die Finanzamtsvertreterin erhoben Einwendungen gegen die schätzungsweise Aufteilung der nachgewiesenen Kosten von 1.211,83 € in je zur Hälfte beruflich und privat veranlasst.

Die in einem Fachgeschäft für Berufsbekleidung erworbene weiße Berufshose (26,96 €) konnte ebenfalls als Werbungskosten anerkannt werden.

Im Ergebnis war daher ein zusätzlicher Betrag von 632,88 € als Werbungskosten zu berücksichtigen und der Beschwerde teilweise stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die Frage, ob die Aufwendungen der Bf im gegenständlichen Fall als Werbungskosten oder nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung zu beurteilen sind, ist von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 14. April 2020