

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Walter Reichl, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2005 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt eingebracht werden sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob Ausgaben für Eigenhaarverpflanzung in Höhe von EUR 6.550,00 bei der Bw als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Haarverpflanzung sei lt. Bw. aus folgendem Grund beruflich veranlasst:

Herr X. (ist einer der 2 Gesellschafter der Bw [der gegenständlichen KEG]) spielt in allen Stücken (Kindertheater) die Hauptrolle und könnte diese Rollen mit einer Halbglatze nicht glaubwürdig darstellen.

Bereits vor 4 Jahren habe er die Rolle des Aladin nur mehr mit Kappe spielen können, weil man ihm sonst das zarte Knabenalter nicht geglaubt hätte.

Als „Glückskind“ stelle er einen 14-jährigen Knaben dar. Derzeit sei er „Mogli“ – der Bursche sei 10-12 Jahre alt. Erforderlich seien für seine Rollen halblange, lockige, offen getragene Haare.

Persönlich lehne Herr X. kosmetische Eingriffe kategorisch ab, er wäre freiwillig nie zu einer derartigen Operation bereit gewesen.

Diese sei – nebenbei bemerkt – mit erheblichen Schmerzen verbunden. Die Narben auf seinem Hinterkopf (dort sei ihm ein 1 cm breiter Hautstreifen von einem Ohr zum anderen Ohr entfernt worden) seien ein halbes Jahr spürbar gewesen.

Für weitere Fragen stünden die beiden Gesellschafter der KEG jederzeit zur Verfügung.

Das Finanzamt erließ einen **Feststellungsbescheid** für das Berufsjahr mit folgender Begründung:

Die Feststellung der Einkünfte für das Kalenderjahr 2005 sei zur Beschleunigung der Erledigung vorerst ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt worden.

Aufgrund der nachgereichten Unterlagen könnten Sonderbetriebsausgaben betreffend der Eigenhaarverpflanzung in Höhe von EUR 6.550,00 nicht anerkannt werden. Krankheitskosten seien gem. § 4 (4) EStG dann als Betriebsausgaben anzusetzen, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handle (zB.: Staublunge), oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststehe (z.B.: nach einem Arbeitsunfall im Betrieb).

Nachdem diese Aufwendungen nicht unter die abzugsfähigen Kosten gem. § 34 EStG 1988 fallen würden, könnten diese auch nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Die Bw. erhebte gegen den Feststellungsbescheid Berufung und legte mit Hinweis auf ihre bereits o.a. Ausführungen ergänzend folgendes Fotomaterial vor:

Bild 1 zeige den Zustand „vor“ Transplantation (dünnes, lichtes Haar mit Geheimratsecken

Bild 2 bis 7 zeigten die Versuche, durch Tragen von Perücken und anderen Kopfbedeckungen die mangelnde Haarpracht zu kaschieren.

Bild 8 und 9 zeigten deutlich, dass ein kaum bekleidetes Dschungelkind nur ohne Kopfbedeckung glaubhaft darzustellen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Schon § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 bestimmt, dass die Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung der Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Ebenso normiert § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988, dass bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung eines Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) i.S.d. § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Entsprechend den zitierten Bestimmungen des § 20 EStG 1988 idgF muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 ff zu § 20). Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 1987, 85/14/0128, vom 9. Dezember 1992, 91/13/0094, und auch vom 21. Dezember 1994, 93/13/0047). Dass es sich bei den im u.a. Beschwerdefall zur VwGH – Zahl 94/13/0142 strittigen Zahnreparaturkosten um die Folgen einer typischen Berufskrankheit des Mitbeteiligten gehandelt hätte, wird von keiner der im Verfahren zur VwGH-Zahl 94/13/0142 involvierten Parteien behauptet, und es ergab sich in dortigem Fall dafür nach der Aktenlage auch kein Anhaltspunkt. Die belangte Behörde hielt die "Betriebsnotwendigkeit der Zahnprothesenerneuerungen" im Hinblick darauf für gegeben, dass der Mitbeteiligte den Großteil seiner Einnahmen als Werbesprecher beziehe und dies auch einen tadellosen Zustand seiner Zahnprothesen voraussetze. Daher könnten die Kosten als Betriebsausgaben anerkannt und die Vorsteuern abgezogen werden.

Mit diesen Ausführungen hat die belangte Behörde laut VwGH die Rechtslage verkannt.

Damit, dass die berufliche Tätigkeit des Mitbeteiligten einen tadellosen Zustand

seiner Zahnprothesen voraussetzt, ist nämlich noch nicht gesagt, dass das durch die Beschädigung der Zahnprothese verursachte "Lispeln", "Zischen" und "Blubbern" nicht auch den Bereich der privaten Lebensführung berührte. Nur dann, wenn die Sprechstörungen ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen gekommen wären (so beispielsweise nur beim "Mikrophonsprechen" erkennbar gewesen wären), könnte der unter dem Gesichtspunkt der einschlägigen Gesetzesbestimmungen des § 20 EStG 1988 idgF erforderliche eindeutige Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bejaht werden (vgl. Doralt, EStG 2, § 20 Tz 163, Stichwort "Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauches").

Angemerkt wird, dass **auf Grund der Präsidentenbeschwerde** des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die ursprünglich stattgebende Berufungsentscheidung hinsichtlich der Zahnbehandlungskosten **wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts vom VwGH aufgehoben** wurde, **da laut VwGH-Erkenntnis die Zahnprothesen-Kosten bzw. Zahnbehandlungskosten auch in dem dortigen Fall eines Werbesprechers nicht anzuerkennen waren** (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142).

Ad Krankheitskosten

Die Aufwendungen sind nur dann als **Betriebsausgaben** abzugsfähig, wenn entweder eine typische Berufskrankheit vorliegt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (Vwgh 15.11.1995, 94/13/0142).

Aufwendungen für einen Erholungsaufenthalt zur Wiederherstellung und Kräftigung der Gesundheit (Genesungsurlauf) gehören zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung (Vwgh 6.10.1970, 0007/69). Bei Berufskrankheiten sind die entsprechenden Aufwendungen **Betriebsausgaben** (Vwgh 10.11.1987, 85/14/0128); ein Herzinfarkt oder ein berufsbedingter Nervenzusammenbruch sind jedoch keine Berufskrankheiten.

Gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen bzw. fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (Hinweis VwGH 18.3.1992, 91/14/0171). Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Hinweis Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9 ff zu § 20).

Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht. Beispielsweise dürfen die bei einem Regisseur, Schauspieler und Werbesprecher infolge einer defekten Zahnprothese auftretenden

Sprechstörungen **ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen kommen, so beispielsweise nur beim "Mikrophonsprechen" erkennbar sein**, um allenfalls eine Abzugsfähigkeit bewirken zu können.

Abgrenzung zur Z 2. Der Grundsatz, dass Aufwendungen, die ihre Ursache in den persönl. Lebensverhältnissen des StPfl. haben, nicht abzugsfähig sind, findet sich auch in § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 (VwGH 16.2.00, 95/15/0034). Z 1 erfasst Aufwendungen, die ihren Ursprung allein in der Privatsphäre des StPfl. haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist (Hofstätter/Reichel (HR), Einkommensteuerkommentar, Zorn § 20 Rz 2), Z 2 lit.a betrifft dagegen Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, in weiterer Folge aber auch dem Betrieb/Beruf des StPfl. dienen. Die Grenzen der Abzugsverbote überschneiden sich. Ob Aufwendungen unter Z 1 oder Z 2 lit.a fallen, ist auch praktisch ohne Belang. **Die Rechtsfolge besteht in beiden Fällen in der Nichtabzugsfähigkeit.** Die Rspr. ist nicht einheitl.: Zum einen wird das Aufteilungsverbot auch aus Z 1 abgeleitet, zum anderen zieht der VwGH keine klare Grenze zu Aufwendungen "für den Unterhalt" (Z 1) und jenen "für die Lebensführung". Zumeist werden beide Bestimmungen zugleich herangezogen.

Keine Betriebsausgaben stellen laut VwGH-Rechtsprechung dementsprechend die Kosten für Bifokalbrille (VwGH 28.2.95, 94/14/0154), Zahnbehandlung sowie Brille dar.

Aufwendungen für die Lebensführung. a) § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 idgF enthält als wesentlichste Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Es soll vermieden werden, dass StPfl. **auf Grund der Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zw. berufl. und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerl. abzugsfähig machen können.** Eine Regelung, der zufolge Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen StPfl. berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfterzielung gegeben ist, **würde gegen den Gleichheitssatz verstößen** (verfassungskonforme Interpretation der §§ 4 Abs. 4 und 16). Bei Aufwendungen, **die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss danach ein strenger Maßstab angelegt werden.**

b) Aus Z 2 lit.a ergibt sich nach der Rspr. ein auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhendes (VwGH 5.4.01, 98/15/0046) **Aufteilungsverbot:** Gemischte Aufwendungen, dh. Aufwendungen mit einer privaten und einer betriebl./berufl. Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (VwGH 5.7.04, 99/14/0064). Dies gilt auch für typischerweise der Lebensführung dienende WG, wenn sie gemischt genutzt werden. Soweit sich Aufwendungen nicht "einwandfrei" (VwGH 22.12.04, 2002/15/0011) bzw. "sicher und leicht" (BFH 23.1.97, IV R 39/96, BStBl II 97, 357), trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Dies trifft regelmäßig bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung zu, **lediglich** bei einer – trennbaren – zeitl. Abfolge betriebl./berufl. Veranlassung einerseits und privater Veranlassung

andererseits wird der betriebl./berufl. Anteil als abzugsfähig angesehen (Wiesner ua § 20 Rz 8; Wiesner SWK 91, A I 144).

Beispielsweise (für viele andere Beispiele) sind im Sinne des **Aufteilungsverbots** die Kosten für Pflege des äußeren Erscheinungsbilds inkl. Modekleidung, Accessoires und Make-up grundsätzlich nicht abzugsfähig (VwGH 28.4.99, 94/13/0196).

Ausnahmen vom Aufteilungsverbot bestehen **lediglich** für Wirtschaftsgüter (WG), die ausschließl. oder nahezu ausschließl. – also nicht bloß überwiegend – betriebl. oder berufl. verwendet werden (z.B. der Fernsehapparat im Gästezimmer eines Gasthauses); weiters bei Aufwendungen, bei denen "eine klar abgrenzbare betriebl. Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist".

Die Voraussetzungen für eine derartige Ausnahme vom Aufteilungsverbot liegen in gegenständlichem Berufungsfall nicht vor, da schon eine klare Abgrenzung des Nutzens bzw. des Effekts aus der Eigenhaarverpflanzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung im Fall einer Eigenhaarverpflanzung (und die daraus resultierenden Kosten) nicht gegeben ist und auch nicht möglich zu sein scheint.

Die Abgrenzung der **abzugsfähigen** von den **nicht abzugsfähigen** Aufwendungen **hat nach obj. Kriterien** zu erfolgen; **maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild**, das auf **Art und Beweggrund eines Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des StPfl.**

Dabei ist – nach der Rspr. des VwGH – eine **typisierende Betrachtungsweise** anzuwenden. Es ist in einem gesetzmäßigen Verfahren zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut nahezu ausschließl. betriebl. bzw. berufl. verwendet wurde. Die betriebl. Veranlassung eines Aufwandes bedarf gerade dann einer sorgfältigen Prüfung, wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig auch in der Privatsphäre anfallen.

Nachweisführung/Notwendigkeit. Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) geltend macht, **hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen**, dass sie – entgegen allg. Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließl. die betrieb./berufl. Sphäre betreffen.

Diesen Nachweis hat die Bw. in gegenständlichem Fall nicht erbracht bzw. aufgrund der Gegebenheiten naturgemäß wahrscheinlich nicht erbringen können.

Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen könnten, nicht schon anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar wäre. Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen **ausschließlich** als für

die betriebl. bzw. berufl. Tätigkeit **notwendig** erweisen und **dies nachgewiesen wird**. Dies hat der VwGH angesprochen iZm. beispielsweise Garantie eines Ges'tergeschäftsführers, NLP-Kursen sowie Anschaffung von Literatur.

Brillen **betreffen**, soweit sie nicht Schutzfunktion ggü Gefahren berufl. Tätigkeiten entfalten, **stets auch die allg. Lebensführung**. Sie sind nach Z 2 lit.a **nicht abzugsfähig** (VwGH 21.9.05, **2001/13/0241**). S. auch VwGH 17.9.97, 94/13/0001 (Kontaktlinsen), 28.2.95, 94/14/0154 (Bifokalbrille).

Ad Körperbehinderung: Prothesen, Rollstühle etc. sind auch dann nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie während der Berufsausübung benötigt werden.

Kontaktlinsen und Brillen sind gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 idgF nicht abzugsfähig (VwGH 17.9.97, 94/13/0001). **Kosmetika und Make-up**. Aufwendungen der übl. Körperpflege zählen stets zu den gem. Z 2 lit.a nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (VwGH 17.9.97, 94/13/0001; 26.11.97, 95/13/0061), ausgenommen auftrittsbezogener Friseur- und Kosmetikaufwand.

Im gegenständlichen Fall liegt aber eben gerade kein auftrittsbezogener Aufwand vor.

„**Krankheitskosten**“ sind nur dann als Betriebsausgaben absetzbar, **wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zw. der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht**. Diese Voraussetzungen liegen jedoch gegenständlich **nicht** vor.

Ausgaben iZm. der Vorbeugung, Linderung und Heilung von Leiden des StPfl. oder seiner Angehörigen sind grds. den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen und stellen keine Betriebsausgaben dar

(zitiert aus Jakom, Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/ Marschner, Einkommensteuergesetz, Linde, 1. Auflage 2008, S 684 ff).

Zusammenfassend wird ausgeführt:

Betreffend die Eigenhaarverpflanzung handelt es sich um keine Kosten, die aus einer typischen Berufskrankheit resultieren, was von der Bw. auch nicht behauptet wurde.

In berufsgegenständlichem Fall ist das Kopfhaar des Bw. naturgemäß sowohl im privaten als auch im beruflichen Bereich erkennbar, eine dahingehende Trennung ist daher grundsätzlich nicht möglich. Auch die Eigenhaarverpflanzung hat ihren Effekt bzw. ihren Nutzen sowohl im privaten als auch im beruflichen Bereich.

Die Voraussetzungen für eine Ausnahme vom Aufteilungsverbot liegen in gegenständlichem Berufungsfall wie bereits o.a. nicht vor, da schon eine klare Abgrenzung des Nutzens bzw. des Effekts aus der Eigenhaarverpflanzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung im Fall der Eigenhaarverpflanzung des Gesellschafters der Bw. (und die daraus resultierenden Kosten) iSd VwGH-Rechtsprechung von der Bw. nicht nachgewiesen wurde.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass eine klare Abgrenzung des Effekts der Eigenhaarverpflanzung iSd Gesetze und der Judikatur grundsätzlich auch nur schwer möglich zu sein scheint.

Damit, dass die berufliche Tätigkeit des Mitbeteiligten eine „schöneres bzw. volleres Kopfhaar“ des Gesellschafters nötig mache, ist nämlich noch nicht gesagt, dass die „Mangelhaftigkeit des Kopfhaars“ des Gesellschafters der Bw. **nicht auch den Bereich der privaten Lebensführung des Gesellschafters berührte. Nur dann, wenn das „Kopfhaarproblem“ ausschließlich im Bereich der beruflichen Tätigkeit zum Tragen gekommen wären (so beispielsweise nur beim "Theaterspielen" erkennbar gewesen wären)**, könnte der unter dem Gesichtspunkt der einschlägigen Gesetzesbestimmungen des § 20 EStG 1988 idGf erforderliche eindeutige und (nahezu ausschließliche) Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit – unter Erfüllung aller sonstigen Voraussetzungen – allenfalls bejaht werden (vgl. Doralt, EStG 2, § 20 Tz 163, Stichwort "Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauches").

Dies wurde jedoch in gegenständlichem Fall nicht nachgewiesen und grundsätzlich von der Bw. auch nicht behauptet.

Der Nutzen aus einer Eigenhaarverpflanzung betrifft naturgemäß stets auch die private Lebensführung und die diesbezüglichen Kosten sind daher auf Grund des Aufteilungsverbots nicht als Sonderbetriebsausgaben bzw. Betriebsausgaben anzuerkennen (wie auch Bifokalbrillen, Brillen, Zahnbehandlungskosten, o.a. VwGH-Erkenntnis hins. Zahnprothesenreparatur udgl. mehr).

Zur Bescheidbegründung hinsichtlich Feststellungsbescheid 2005 des Finanzamtes vom 24.4.2007, dass die Aufwendungen nicht unter die abzugsfähigen Kosten gem. § 34 EStG 1988 fallen, wird weiters ausgeführt, dass allfällige außergewöhnlich Belastungen iSd § 34 EStG 1988 idGf ohnehin nicht bei der Gesellschaft sondern lediglich beim Gesellschafter geltend gemacht werden hätten können.

Gem. § 4 EStG 1988 idGf iVm § 20 Abs. 1 EStG 1988 idGf liegen hinsichtlich der Ausgaben für Eigenhaarverpflanzung keine Betriebsausgaben bzw. Sonderbetriebsausgaben iSd § 4 EStG 1988 idGf vor.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Juni 2008