



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 25. September 2008 betreffend Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist als Flugbegleiterin tätig und beantragte in der Erklärung für die Einkommensteuer des Jahres 2006 die Berücksichtigung von Werbungskosten, außergewöhnlichen Belastungen und Sonderausgaben.

Infolge einer nachprüfenden Kontrolle, unter Heranziehung der seitens der Bw. beigebrachten Aufstellung über die beantragten Kosten und Ausgaben sowie der vorgelegten Belege, wurde der Bescheid für die Einkommensteuer des Jahres 2006 vom 16. November 2007 seitens der Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Mit **Bescheid vom 25. September 2008** erfolgte die neuerliche Veranlagung der Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2006.

Die Einkommensteuer wurde mit Null festgesetzt.

In der Begründung wurde dargelegt, dass die gesamten, insbesondere für die Anschaffung von Kosmetika und Pflegeprodukten, geltend gemachten Werbungskosten als Kosten der privaten Lebensführung zu beurteilen seien. Die Rückzahlung eines privaten Darlehens stelle

keine Sonderausgabe dar und die Wohnraumsanierung sei nicht durch befugte Unternehmen erfolgt. Somit könnten die beantragten Kosten aus keinem der genannten Bereiche steuerlich berücksichtigt werden.

Die ursprünglich festgesetzte Gutschrift iHv Euro 1.403,91 werde daher rückgefordert.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2008, eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 27. Oktober 2008, erhob die Bw. rechtzeitig das **Rechtsmittel der Berufung**.

Die Bw. führte darin aus, dass die beantragten Werbungskosten weit über die bei einer Normalbürgerin anfallenden Kosten hinausgingen und keine Kosten der privaten Lebensführung beträfen. Die Bw. sei als Flugbegleiterin tätig und aufgrund ihres Dienstvertrages sei ein überdurchschnittlich gepflegtes Erscheinungsbild vorgeschrieben. Es seien die firmenseitigen Vorschriften zum Tragen einer Uniform einzuhalten. Eine Broschüre zu den detaillierten Uniform- und Styling-Richtlinien wurde beigebracht. Die Bw. verwies diesbezüglich besonders auf eine Formulierung „*Dekorative Kosmetik – Dezentestes Tages-Make-up ist ein Muss für alle weiblichen Uniformträger.*“

Die Bw. brachte weiter vor, dass sie seit ihrer Geburt an Hautproblemen leide und sich diese in unregelmäßigen Abständen und unterschiedlichen Formen immer wieder zeigten. Daher müsse sie besonders bei Cremes, Lotionen und Make-up aufpassen. Aufgrund der atopischen Disposition vom frühesten Kindesalter an, sei das Ansuchen um Zuerkennung zum Kreis der begünstigten behinderten Menschen beim Bundessozialamt neuerlich eingebracht worden. Ein ärztliches Gutachten aus dem Jahr 2004 betreffend Vorliegen eines Handekzems bei atopischer Disposition wurde vorgelegt.

Die Bw. betonte, dass der Dienstgeber sehr streng auf das notwendige Erscheinungsbild achte und sie schon mehrmals zu Dienstbeginn aufgefordert worden sei, sich Nagellack, Haarspray, Haarspangen etc. zu besorgen um den Uniformrichtlinien gerecht zu werden. Das vom Dienstgeber geforderte und zur Erhaltung ihrer Dienst- und Erwerbsfähigkeit notwendige Erscheinungsbild gehe weit über das von einer durchschnittlichen Büroangestellten geforderte Erscheinungsbild hinaus. Dieser Umstand sei steuerlich zu berücksichtigen, denn die Anschaffung des besonderen Bedarfs an Kosmetika und Pflegeprodukten werde unmittelbar durch den Beruf veranlasst.

Es wurde zudem um Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastung aufgrund von Arztkosten und Apothekenbelegen ersucht. Die Gebietskrankenkasse habe keinen Kostenersatz für die therapeutische Behandlung gewährt.

Der Antrag auf Berücksichtigung der Ausgaben für die Wohnraumsanierung lt. Aufstellung vom 19. September 2008 als Sonderausgaben wurde mit der Berufung zurückgezogen.

Es wurde die Neuerlassung des Einkommensteuerbescheides unter Berücksichtigung des Berufungsbegehrens beantragt.

Die Berufung wurde mit **Berufungsvorentscheidung (BVE)** der Abgabenbehörde erster Instanz vom 25. Februar 2010 abgewiesen.

Unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen der §§ 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sowie auf Literatur und Rechtsprechung wurde festgestellt, dass die Kosten für Kosmetika, Haarpflege etc. keine abzugsfähigen Aufwendungen aus dem Titel Werbungskosten darstellten. Diese stellten Aufwendungen der privaten Lebensführung dar; eine private Verwendung der belegten Artikel könne nie ausgeschlossen werden. Die eventuelle Berücksichtigung der Aufwendungen für Bücher unterbleibe aufgrund der Betragshöhe, da diese die Werbungskostenpauschale von Euro 132,00 nicht übersteige. Eine Berücksichtigung der beantragten außergewöhnlichen Belastung habe ebenfalls zu unterbleiben, da der Betrag nicht über den im Fall der Bw. bestehenden Selbstbehalt hinausgehe.

Der **Vorlageantrag** wurde mit Schreiben vom 25. März 2010 gestellt.

Die Bw. verwies, wie schon in der Berufung, auf die in ihrem Dienstvertrag für ihre Berufsausübung enthaltenen Erfordernisse und die damit in Zusammenhang stehende berufliche Veranlassung der Anschaffung der Kosmetika.

Hinsichtlich ihrer Hautprobleme erwähnte sie zum Nachweis des aktuellen Grades der Behinderung einen Bescheid des Bundessozialamtes vom 1. März 2010.

Das zuständige Finanzamt führte Anfang des Jahres 2011 diesbezüglich Erhebungen durch. Aus dem am 21. März 2011 per Fax erhaltenen Sachverständigengutachten des Bundessozialamtes – Landesstelle Wien vom 11. Dezember 2009 ist ein ab dem 7. April 2009 anzunehmender Gesamtgrad der Behinderung von 40% ersichtlich.

Am 13. April 2011 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten erfordern eine berufliche Veranlassung.

Diese ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und sie nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Gem. **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen Aufwendungen und Ausgaben bei den einzelnen Einkünften nicht als Werbungskosten abgezogen werden, wenn es sich um

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung handelt, d.h. sie der Privatsphäre zuzuordnen sind. Das Abzugs- und Aufteilungsverbot besteht selbst dann, wenn die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen die Ausgaben mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Liegen also gemischt veranlasste Aufwendungen vor, d.h. Aufwendungen mit privater und beruflicher Veranlassung, so sind diese nicht abzugsfähig.

Die Bw. beantragte für das Jahr 2006 die Berücksichtigung von **Werbungskosten** iHv Euro 3.964,96 und begründete ihren Antrag damit, dass aufgrund ihrer dienstlichen Verpflichtungen als Flugbegleiterin ein erhöhter Schönheitsbedarf bestünde und ein überdurchschnittlich gepflegtes Erscheinungsbild eine Notwendigkeit darstelle. Aufgrund der seit ihrer Kindheit bestehenden Hautprobleme müsse sie bei der Verwendung von Cremes, Lotionen und Make-up besonders aufpassen. Zur Untermauerung ihrer Angaben legte die Bw. ein ärztliches Gutachten hinsichtlich der Hautprobleme sowie eine Broschüre, „Style and Care – Der erste Eindruck zählt“, ihres Dienstgebers, der Fluglinie, vor. Sie habe die darin vorgegebenen Uniformrichtlinien sowie die festgelegte eindeutige Verwendung von Kosmetikprodukten zu befolgen (Zitat: *„Dezentes Tages-Make-up ist ein Muss für alle weiblichen Uniformträger. Kleiner Aufwand – große Wirkung!“*).

Den Argumenten der Bw. wird entgegengehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Aufwendungen für Kosmetika, Friseur, Körper- und Schönheitspflege **grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung** iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu zählen sind.

Nur in speziellen Ausnahmefällen können solche Aufwendungen nach der Rechtsprechung des VwGH abzugsfähig sein. Beispielhaft wäre der Fall einer Schauspielerin zu nennen, insoweit die Aufwendungen (Schminke, Kosmetik, Friseur) rollenbedingt und nachweislich im Zusammenhang mit der Anpassung des Äußeren an eine Bühnenrolle standen und eine private Veranlassung jedenfalls auszuschließen war (siehe VwGH 26.11.1997, 95/13/0061 und VwGH 10.9.1998, 96/15/0198).

Ein solcher Ausnahmefall liegt jedoch im Fall der Bw. nicht vor.

Wie den beigebrachten Belegen der Bw. (Kassenzettel u.a. von BIPA, Müller, TravelValue, Grecht, BodyShop, Nägele & Strubell sowie Humanic, Stiefelkönig und div. Buchhandlungen) und der Detailaufstellung zu entnehmen war, resultierten die Aufwendungen insbesondere aus Ausgaben für diverse Kosmetikartikel (u.a. Make-up, Cremes), Körperpflegemittel (u.a. Deo, Duschcreme, Shampoo, Haarpflegeprodukte, Selbstbräuner), Parfum sowie Kosmetikbehandlungen und Friseurdienstleistungen. Es handelte sich um keine speziellen medizinischen Salben und Produkte, sondern um Produkte aus z.B. Drogeriemärkten und

Parfümerien.

Die angeführten Produkte und Leistungen sind somit typischerweise der Privatsphäre zuzuordnen.

Selbst wenn die Bw., wie sie vorbrachte, für ihre Berufsausübung auf ein besonders gepflegtes Erscheinungsbild zu achten hatte, ist dies keine spezielle nur auf das Berufsbild einer Flugbegleiterin zutreffende Anforderung, sondern trifft dies auch auf eine Anzahl anderer Berufstätiger in mehr oder weniger ausgeprägter Form zu. Auch gegebenenfalls erhöhter Pflegeaufwand aufgrund besonderer beruflicher Beanspruchung von Haut und Haar ändert nichts daran, dass Aufwendungen, wie die in Rede stehenden, primär Aufwendungen der privaten Lebensführung, eben der Körper- und Schönheitspflege, darstellen. Von einer beruflich notwendigen Veränderung des Äußeren, wie es z.B. das Berufsbild einer Schauspielerin im Hinblick auf eine konkrete Rolle mit sich bringt, ist im gegenständlichen Fall nicht auszugehen.

Die Broschüre („Style and Care“ – Der erste Eindruck zählt. Tipps und Tricks) des Dienstgebers der Bw., die Tipps und Anregungen für weibliche und männliche Bedienstete, sowohl für das Tragen der Uniform, als auch allgemein zu Gestik, Mimik und Körperhaltung sowie u.a. über Rasur und Kosmetik enthält, stellt keinen Nachweis für eine rein berufliche Veranlassung der Beschaffung und Verwendung der in Rede stehenden Kosmetik- und Körperpflegeartikel sowie der Inanspruchnahme von Kosmetikbehandlungen und Friseurdienstleistungen durch die Bw. dar.

Die in der Broschüre enthaltene Empfehlung *„Dezentes Tages-Make-up ist ein Muss für alle weiblichen Uniformträger. Kleiner Aufwand – große Wirkung!“* sowie die angeführten Tipps zum Make-up, der Haar-, Hand- und Nagelpflege sind von allgemeiner Natur, wie man sie auch sonst in Zeitschriften zum Thema finden kann. Ein über den Normalverbrauch hinausgehender bzw. rein beruflich bedingter Bedarf der Bw. an Kosmetika und Aufwendungen für die Schönheitspflege ist weder aus der Broschüre des Dienstgebers, noch aus der im Dienstvertrag enthaltenen Regelung zur Einhaltung der Vorschriften zum Tragen einer Uniform oder einer Arbeitskleidung ableitbar.

Auch wenn die Verwendung von Kosmetika für die Bw. einen beruflichen Aspekt beinhalten mag, kommt das auf die getätigten Aufwendungen anzuwendende Abzugs- und Aufteilungsverbot der gesetzlichen Bestimmung zum Tragen.

Die weiteren, aus den Belegen ersichtlichen, Aufwendungen für Schuhreparaturen sowie den Kauf von Schuhen, diversen Büchern, eines Trolleys, sonstigen Accessoires und Modeschmuck sind ebenfalls der Privatsphäre zuzuordnen. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter wie sie im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung finden. Die dafür getätigten Aufwendungen fallen somit ebenfalls unter das gesetzliche Aufteilungs- und Abzugsverbot.

Im Lichte der obigen Ausführungen wurde daher die Anerkennung der seitens der Bw. beantragten Aufwendungen als abzugsfähige Werbungskosten durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht versagt und es war daher nur das Werbungskostenpauschale von Euro 132,00 zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche Belastungen sind gem. **§ 34 EStG 1988** bei der Ermittlung des Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen abzuziehen. Der Abzug setzt voraus, dass neben der unbeschränkten Steuerpflicht eine Belastung des Einkommens vorliegt. Die Belastung muss außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen sein und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen und darf ebenfalls nicht unter ein Abzugsverbot fallen.

Zudem ist der gesetzlich bestimmte Selbstbehalt zu beachten. Der Selbstbehalt ist gestaffelt und beträgt z.B. bei einem Einkommen von höchstens Euro 7.300 – 6%, bei mehr als Euro 7.300 bis zu Euro 14.600 – 8% des Einkommens.

Auch wenn Krankheitskosten außergewöhnlich sind und aus tatsächlichen Gründen erwachsen, ist für deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung damit in direktem Zusammenhang steht und diese eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt. Abzugsfähig sind Aufwendung für Arzt und Krankenhaus sowie ärztlich verordnete Medikamente und Präparate.

Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheit, die Erhaltung der Gesundheit sowie Medikamente und Behandlungen ohne ärztliche Verschreibung sind nicht abzugsfähig.

Die Bw. beantragte als außergewöhnliche Belastung die Anerkennung von Therapiekosten, Zahnarztkosten sowie Aufwendungen aus Apothekenrechnungen iHv insgesamt Euro 1.164,12.

Der gesetzliche Selbstbehalt der Bw. betrug 8% ihres Einkommens von Euro 14.275,4; d.h. Euro 1.142. Damit wäre im Hinblick auf die beantragte Summe nur die Berücksichtigung eines übersteigenden Betrages von Euro 22 als außergewöhnliche Belastung möglich gewesen.

Die aus den Belegen ersichtlichen Aufwendungen für Salben, Cremes, Pastillen, Bachblüten, Grippemittel, Mundspülung, Schlankheitstropfen etc. waren zudem insofern nicht abzugsfähig als es sich hauptsächlich um Mittel zur Vorbeugung von Krankheit und zur Erhaltung der Gesundheit sowie dem Abzugsverbot unterliegende Aufwendungen der Lebensführung handelte.

Selbst wenn ein Teil der Aufwendungen im Zusammenhang mit der medizinisch indizierten Hauterkrankung gestanden wäre, wäre die Anerkennung der beantragten Aufwendungen

mangels Vorliegens ärztlicher Verordnungen und weiters infolge Unterschreitens des gesetzlichen Selbstbehaltes zu versagen gewesen.

Da die seitens der Bw. beantragten Aufwendungen die Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung nicht erfüllten, wurde deren Berücksichtigung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht versagt.

Über die Berufung war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Jänner 2012