



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Lenz Bereuter Gehrler Steuerberatungs-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001, 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

In den Jahren 1999, 2000, 2001 und 2002 bezog der Berufungswerber neben seinen Einkünften als Angestellter der Sparkasse D, solche als bei der T-Agentur zu buchendes Model. Er ermittelte seine Einkünfte aus dieser Tätigkeit für die genannten Jahre, indem er den Honorareinnahmen Ausgaben gegenüberstellte, die sich in "Solarium, Friseur,

Fitnessstudio, Make Up (alle unter Ausscheidung eines "Privatanteils" von 25%), Telefonkosten pauschal, km-Gelder laut Aufstellung, Tagesgelder laut Aufstellung, Fotomappen, Setkarten, Steuerberatungskosten" aufgliederten.

Das Finanzamt schied in seinen zum 1. Juli 2003 ergehenden Einkommensteuerbescheiden jeweils die Kosten für Solarium, Friseur, Fitnessstudio und Make Up als nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 aus.

In seinen dagegen eingebrachten Berufungen führte der Berufungswerber aus: Da er als Model an Modeschauen teilnehme, in deren Rahmen etwa auch Unterwäsche vorgeführt würde, müsse er über einen überdurchschnittlich gut ausgeprägten Körperbau verfügen. Diese Vorführungen seien mit tänzerischen und akrobatischen Einlagen verbunden. Die geltend gemachten Kosten für das **Fitnessstudio** seien daher sehr wohl als "Werbungskosten" anzuerkennen. Er verwies diesbezüglich auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.9.1997, 94/13/0001.

Weiters werde die Wirkung der vom Berufungswerber präsentierten Produkte durch eine optisch ansprechende Hauttönung verstärkt. Daher seien auch dessen **Solariumsbesuche** notwendig für die Erzielung seiner Einkünfte und als "Werbungskosten" anzuerkennen.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für **Friseur und Make-Up** handle es sich lediglich um solche, die mit konkreten Aufführungen in Zusammenhang gestanden seien. Es könne ihnen daher der "Werbungskosten"-Charakter nicht abgesprochen werden.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufungen als unbegründet ab, indem sie nochmals erläuterte, es handle sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um Kosten der privaten Lebensführung, die überdies keine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Teil zuließen. Der Berufungswerber brachte Antrag auf Vorlage seiner Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz und mündliche Verhandlung ein. Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schriftsatz vom 12.1.2004 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Einkünfte eines Fotomodells oder Mannequins zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, damit also gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 zu den betrieblichen Einkunftsarten (Doralt, Einkommesteuergesetz-Kommentar, § 23, TZ 138). Der Gewinn ermittelt sich durch Gegenüberstellung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben. Der Begriff der Werbungskosten ist in den Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten gemäß §

2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zu verweisen. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben 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, nicht abgezogen werden.

Fitnessstudio:

Es darf außer Zweifel gestellt werden, dass ein Model, ob weiblich, ob männlich, ob es Unterwäsche oder andere Kleidung vorführt und präsentiert, über eine dem Zeittrend entsprechende, attraktive Silhouette verfügen, und neben Sportlichkeit und Schlankheit auch Gesundheit und Vitalität ausstrahlen muss. Dies besagt aber noch nicht von vorneherein, dass Aufwendungen, die zur Erreichung und Erhaltung des attraktiven und gesunden Gesamtbildes getätigt werden, als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Der VwGH vertritt hiezu in dem vom Berufungswerber zitierten Erkenntnis vom 17.9.1997, 94/13/0001, grundsätzlich die Ansicht, dass ein Aufwand, der von einer Berufsgruppe getätigt wird, die für ihr äußeres Erscheinungsbild mehr Geld aufwenden muss, als dies in anderen Berufsgruppen üblich ist, typischerweise der privaten Lebensführung zuzurechnen ist und auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG fällt, wenn er zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt. Nur dann, wenn die Berufsausübung unter berufsspezifischen Aspekten eine weit überdurchschnittliche körperliche Leistungsfähigkeit im Hinblick auf Kraft, Ausdauer, Bewegungsablauf, Geschicklichkeit etc. erforderlich macht, muss laut VwGH eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Betrachtungsweise Platz greifen. Als Beispiel hiefür führt der VwGH Leistungssportler an, die für das erforderliche Training und regelmäßig auch für die Beiziehung eines Trainers Aufwendungen zu tragen haben, die deutlich über jenen liegen, die für die private Lebensführung als üblich bezeichnet werden können. Wird eine solche sportliche Tätigkeit als Beruf ausgeübt und werden mit ihr Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes erzielt, so dienen die Trainingsaufwendungen zweifellos im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG (§ 4 Abs. 4 EStG) zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und stellen Werbungskosten/Betriebsausgaben dar.

Gleichartige Überlegungen sind entsprechend den Ausführungen des VwGH für Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen anzustellen, wenn in berufsspezifischer Weise jene Fähigkeiten

geübt und trainiert werden, die für die Berufsausübung erforderlich sind (die Beschwerdeführerin im zitierten Erkenntnis ist Schauspielerin, Sängerin und Tänzerin).

Ungeachtet dessen, dass der Berufungswerber für seine nebenberufliche Modelstätigkeit zweifellos den gängigen Schönheits- und Fitnessanforderungen entsprechen muss und hierfür Aufwand zu tragen hat, wird der Vergleich mit dem Leistungssportler nicht ernsthaft in Erwägung zu ziehen sein. Im Mittelpunkt steht bei der streitgegenständlichen Problematik nämlich nicht die körperliche Kampfstärke und Wettbewerbsfähigkeit im Wettstreit mit anderen Athleten, sondern die Aufrechterhaltung und Pflege eines von der Natur mitgegebenen Kapitals an gutem Aussehen. Auch der Vergleich mit "Mitwirkenden an Unterhaltungsdarbietungen" überzeugt nicht. Unter solchen Personen sind nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates Akrobaten, Tänzer, Clowns, dh Artisten im weiteren Sinn, zu verstehen, die besondere Kunststücke oder Tanzeinlagen zur Unterhaltung darbieten, wobei nicht das Aussehen, sondern die spezielle Geschicklichkeit oder Begabung im Vordergrund steht. Die Erhebungen, die der unabhängige Finanzsenat dahingehend angestellt hat, inwieweit die Vorführungen des Berufungswerbers mit tänzerischen und akrobatischen Einlagen unterlegt seien, ergaben, dass die jeweiligen Modevorführungen, die etwa auf Messen vor einem großen Publikum stattfänden, einer gewissen Choreographie folgten. Nicht erforderlich sei es aber, dass der Berufungswerber beispielsweise "einen Handstand mache" oder "ein Rad schlage". Aus dieser Umschreibung kann abgeleitet werden, dass die genannten Einlagen nicht von einem Umfang und Schwierigkeitsgrad sind, der ein kosten- und zeitintensives Spezialtraining erforderlich machen würde. Dagegen spricht auch, dass der Berufungswerber nur nebenberuflich im Modelgeschäft tätig ist und seine daraus in den Streitjahren erzielten Einkünfte im Verhältnis zu seinen Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit gering sind. Eine Modeschau ist im Übrigen nach allgemeiner Lebenserfahrung keine sportliche Performance oder musikalisches Varieté, somit nicht, oder zumindest nicht in erster Linie, eine Unterhaltungsdarbietung. Vielmehr liegt hier doch das Hauptaugenmerk auf der vorgeführten Mode, egal ob es sich um Unterwäsche, Tages-, Abend-, oder Sportbekleidung handelt. Die Modeschau ist ihrem Wesen nach eine Warenpräsentation, die durch Einsatz attraktiver Models für den Betrachter so ansprechend wie möglich gestaltet wird und ihn zur Nachahmung animieren soll. Insofern muss das Model auch nicht in erster Linie durch körperliche Leistungskraft, sondern vielmehr durch ein dem gängigen Schönheitsideal entsprechendes, angenehmes Äußeres überzeugen.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass das Berufsbild des Models **nicht** einen Trainingsaufwand erfordert, der deutlich über jenem liegt, der in einer schönheits- und

fitnessorientierten Zeit als für die private Lebensführung üblich bezeichnet werden kann. Die geltend gemachten Beträge – je 5.200 S für 1999 und 2000, 7000 S für 2001 und 510 € für 2002 – gehen nach den Erfahrungen des unabhängigen Finanzsenates auch nicht über das hinaus, was der "Normalbürger" für einen Jahresvertrag in einem Fitnessstudio zu bezahlen hat.

Das Aufteilungsverbot wurde bereits in der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde I. Instanz erläutert, auf die an dieser Stelle verwiesen wird.

Solarium, Friseur, Make-Up:

Auch die für Solarium, Friseur und Make-Up aufgewendeten Beträge, die der Erhaltung eines gepflegten Aussehens dienen, sind dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Es trifft zwar zu, dass nicht jede berufliche Tätigkeit in gleicher Weise oder in gleichem Ausmaß mit Belastungen und Strapazen für Haut und Haar, bzw. den menschlichen Körper insgesamt, verbunden ist. Dementsprechend kann auch der Aufwand für die regelmäßige Schönheitspflege ein unterschiedliches zeitliches und finanzielles Ausmaß erforderlich machen. Dies ändert aber nichts daran, dass die dadurch erwachsenen Kosten stets und in vollem Umfang als nicht abzugsfähige gemäß § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 gelten (VwGH 17.9.1997, 95/13/0001). Das schmink- und frisurentechnische Styling eines Models für eine Modeschau oder ein Fotoshooting kann nicht mit der Anpassung des Äußeren einer Schauspielerin an eine Bühnenrolle gleichgesetzt werden, in welchem Fall der VwGH die entsprechenden Kosten als abzugsfähig anerkennt (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198). Das Model schlüpft nämlich nicht in einen fremden Charakter, sondern hat den Auftrag zur Präsentation der Mode oder Ware gerade wegen seines eigenen, naturgegebenen, günstigen Erscheinungsbildes, das durch Pflege und Kosmetik betont und unterstrichen wird, erhalten.

Die geltend gemachten Aufwendungen waren daher insgesamt den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 zuzuordnen und die Berufungen spruchgemäß abzuweisen.

Feldkirch, 22. April 2004

