



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/1730-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.N., Wien, vom 28. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 21. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Schauspielerin, bezog im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von zwei Arbeitgebern sowie Bezüge der Gebietskrankenkasse und der Pensionsversicherungsanstalt. Sie machte für das Jahr 2007 diverse Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 16.326,61 geltend, davon € 372,00 für Friseur, € 376,00 für Bühnenschminke, € 580,00 für Fitnesscenter und € 1.200,00 Bürobedarf. Im Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 vom 21. Juli 2008 wurde vom Finanzamt der Abzug von Werbungskosten in Höhe von € 9.303,80 berücksichtigt. Nicht anerkannt wurde unter anderem der Abzug der berufungsgegenständlichen Aufwendungen für Friseur in Höhe von € 372,00, für Kosmetik in Höhe von € 376,00, für das Fitnesscenter in Höhe von € 580,00 und für Bürobedarf in Höhe von € 1.200,00. In der Bescheidsbegründung wurde zu den Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter

ausgeführt, dass nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürften, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich brächte und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienten. Betreffend die Aufwendungen für Bürobedarf wurde darauf hingewiesen, dass keine entsprechenden Belege für das Jahr 2007 vorgelegt worden seien.

Die Bw. erhob mit Anbringen vom 28. Juli 2008 Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 und brachte vor, dass der rollenbedingte Friseur- und Kosmetikaufwand und die Kosten des Fitnesscenters entgegen der vom Finanzamt in der Bescheidbegründung getroffenen Ausführungen keine Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung darstellen würden, sondern diesen Aufwendungen keine relevante private Mitveranlassung zukomme (siehe Lohnsteuerrichtlinien; Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, 206; VwGH 26.11.1997, 94/13/061; VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; VwGH 17.9.1997, 94/13/0001).

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 12. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dieser Entscheidung wurden die Inhalte der maßgeblichen Rechtsnormen, nämlich des § 16 Abs. 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dargestellt. Daran anknüpfend wurde die Aussage getroffen, dass daher die Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien. Betreffend die Aufwendungen für Bürobedarf wurde ausgeführt, dass die mit 5. April 2008 datierte Rechnung nicht den Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 über Sammelrechnungen entspreche, da demnach der Abrechnungszeitraum einen Kalendermonat nicht übersteigen dürfe und daher kein eindeutiger Zahlungsfluss nachgewiesen sei.

Die Bw. stellte mit Anbringen vom 2. Februar 2009 den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor: Es möge zwar stimmen, dass § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verhindern wolle, dass durch die bewusst herbeigeführte Verbindung von privaten und beruflichen Interessen Aufwendungen in den einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagert würden. Darum gehe es jedoch im konkreten Fall nicht. Die geltend gemachten Aufwendungen seien keineswegs durch bewusst herbeigeführte Verbindung von privaten und beruflichen Interessen entstanden. Ganz im Gegenteil, es komme den geltend gemachten Aufwendungen keine private Mitveranlassung zu. Schauspieler hätten im Rahmen der Berufsausübung eine Vielzahl von Ausgaben zu tätigen, die bei anderen Steuerpflichtigen dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen seien, für Schauspieler jedoch notwendige Werbungskosten seien, wie zB

Arbeitszimmer, Kleidung, Kosmetika und Friseur (SWK 1998, 295; VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Der regelmäßige Besuch eines Fitnesscenters sei für die Ausübung des Berufes der Bw. als Schauspielerin ebenso notwendig wie Friseurbesuche, um die für die jeweilige Rolle geforderte Haarfarbe und Frisur zu erlangen. Hinsichtlich Kosmetika ergebe sich die berufliche Notwendigkeit und berufliche Veranlassung aus dem Umstand, dass die Bw. spezielle Schminke und Haarfärbemittel sowie Abschminkpräparate benötige, die jeweils im Zusammenhang mit der von ihr darzustellenden Rolle stünden und durch die besonderen Anforderungen an jede einzelne Rolle erforderlich seien. Weiters sei festzuhalten, dass die Bw. durch das nahezu tägliche Auftragen großer Mengen an Bühnenschminke besondere Pflegeprodukte und andere Kosmetika benötige, um Schädigungen und Abnützungen der Haut soweit wie möglich zu verhindern. Schädigungen der Haut würden die Bw. an der Ausübung ihres Berufes hindern (Nahaufnahmen im Fernsehen, Großaufnahmen, Bühnenauftritte etc.). Diese berufliche Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter führe ebenso wie die ausschließlich berufliche Veranlassung dazu, dass diese Aufwendungen abzugsfähig seien. Gemäß Rz 4719 der Einkommensteuerrichtlinien stellten Kosten für ein Fitness-Studio für bestimmte Berufsgruppen (zB Mitwirkende bei Unterhaltungsdarbietungen) abzugsfähige Aufwendungen dar (siehe auch VwGH 17.9.1997, 94/13/0001 sowie die weiteren, bereits in der Berufung angeführten Entscheidungen des VwGH). Die Aufwendungen für das Training im Fitness-Studio stellten Werbungskosten zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen der Bw. als Schauspielerin dar. Aufgrund ihres Berufes und der ständig wachsenden Anforderungen an Schauspieler (Tanz, Akrobatik, Bewegungsfähigkeit etc.) sei der Besuch des Fitnesscenters daher beruflich unerlässlich und nicht privat veranlasst. Durch den Beruf als Schauspielerin, die ständig steigenden Erwartungen und das fortschreitende Alter sei die Bw. gezwungen, intensiv und vielseitig zu trainieren, mehr als die meisten anderen Steuerpflichtigen. Die Tätigkeit der Bw. in der Unterhaltungsbranche verpflichte sie, körperlich trainiert und in Form zu sein, was bei vielen anderen Berufen keine zwingende Voraussetzung sei. Hinsichtlich der Aufwendungen für Kosmetika und Friseur werde auf die Rz 4732 der Einkommensteuerrichtlinien sowie auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1997, 94/13/0001; VwGH 10.9.1998, 96/15/0198) verwiesen. Demnach seien Aufwendungen für Kosmetika und Friseur eines Schauspielers abzugsfähige Aufwendungen. Wie schon oben dargelegt worden sei, seien Friseur- und Kosmetikaufwand für die jeweilige Rolle nötig, da die Bw. ihre Frisuren und ihr Äußeres stets an die wechselnden Rollen anpassen müsse. Eine private Mitveranlassung liege bei den geltend gemachten Aufwendungen nicht vor. Rechnungen für privat veranlasste Friseurbesuche und Kosmetika, die nicht berufsnotwendig seien, habe die Bw. dem Finanzamt nicht vorgelegt und somit nicht als Werbungskosten geltend gemacht. Entgegen der

Auffassung des Finanzamtes stellten die Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter abzugsfähige Aufwendungen dar und unterlägen, bedingt durch den Beruf der Bw. als Schauspielerin, nicht dem Abzugs- und Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Dies sei nicht nur einhellige Literaturmeinung, sondern auch durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt. Die Ansicht der ersten Instanz widerspreche dieser Rechtsprechung und verwehre der Bw. zu Unrecht den Abzug der beruflich veranlassten Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter.

Da die Berufung entgegen der in § 276 Abs. 6 BAO getroffenen Anordnung nicht unverzüglich der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wurde, wandte sich die Bw. diesbezüglich mit Anbringen vom 15. Mai 2009 (Vorlageerinnerung) an den Unabhängigen Finanzsenat.

Im an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schreiben vom 4. Juni 2009 erläuterte die Bw. die konkreten Umstände betreffend die Aufwendungen für Friseur, Kosmetik, Fitnesscenter sowie die Aufwendungen für Bürobedarf und legte entsprechende Unterlagen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wendet sich gegen die Nichtgewährung des Abzuges der von ihr im Jahr 2007 getätigten Aufwendungen für Friseur in Höhe von € 372,00, für Kosmetik in Höhe von € 376,00, für Fitnesscenter in Höhe von € 580,00 und für Bürobedarf in Höhe von € 1.200,00 als Werbungskosten.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist unter Zugrundelegung der nachstehend dargestellten Rechtslage vorzunehmen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen (LStR, Rz 223).

Die Notwendigkeit des Aufwands ist keine Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, sie ist aber ein "verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung" (VwGH

30.5.2000, 94/13/0288). Die Notwendigkeit spricht für eine berufliche Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung, wenn es sich um Aufwendungen handelt, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen (VwGH 29.3.1996, 93/13/0013). Die Notwendigkeit ergibt sich daraus, ob die Aufwendungen objektiv sinnvoll sind (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Lässt ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen, dann ist dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes keine entscheidende Bedeutung beizumessen (VwGH 28.10.1998, 93/14/0095). Umgekehrt stellen Ausgaben, die auf Weisung des Arbeitgebers oder in dessen Interesse getätigt wurden, nicht notwendigerweise Werbungskosten dar, zB in Zusammenhang mit Bekleidung (LStR, Rz 225) (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 16, Tz 12).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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 bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Demnach sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig (EStR 2000, Rz 4707; Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel, § 20, Tz 3). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird (zB VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 19.12.2001, 2000/13/0218) oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (zB VwGH 9.7.1997, 93/13/0296; UFS 3.3.2005, RV/0009-K/03). Auch nach der Rechtsprechung besteht somit kein absolutes Aufteilungsverbot. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist allerdings der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (auch nicht im Schätzungsweg, vgl. zB VwGH 17.9.1990, 89/14/0277; VwGH 15.11.1995, 94/13/0142; VwGH 9.7.1997, 93/13/0296) (vgl. Doralt, EStG Kommentar, § 20, Tz 21/2-22).

Durch das Aufteilungsverbot soll im Interesse der Steuergerechtigkeit nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176, VwGH 28.2.1995, 94/14/0195).

Im Hinblick auf die berufungsgegenständlichen Aufwendungen für Friseur, Kosmetik und Fitnesscenter ist generell festzustellen, dass es sich dabei um solche Aufwendungen handelt, die in typischer Weise eine private (Mit-)Veranlassung nahe legen.

Aus dieser Tatsache kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass solchen Aufwendungen in jedem Fall die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen wäre. Wie sich aus der oben dargestellten Rechtslage ergibt, bedarf es zur Beurteilung der Frage, ob der Werbungskostenabzug zulässig ist, einer Auseinandersetzung mit den konkreten Umständen des jeweiligen Einzelfalles. Das Erfordernis der Einzelfallbeurteilung ist auch den Inhalten der von der Bw. angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnisse zu entnehmen.

1) Aufwendungen für Friseur: Die Verausgabung des Betrages von € 372,00 für die mit "2 mal umfärben + Produkte" bezeichneten Leistungen eines Friseurs wurde durch die Vorlage einer Rechnung nachgewiesen. Es wurde von der Bw. nachvollziehbar dargelegt, dass die berufliche Notwendigkeit der Inanspruchnahme dieser Leistungen gegeben war, da sie im unmittelbaren Zusammenhang mit ihrer Mitwirkung als Schauspielerin in einem Fernsehfilm erfolgte. Die schriftliche Vereinbarung über die Vergabe der betreffenden Rolle an die Bw. wurde vorgelegt. Die Erklärung der Bw., dass vom Aufgabenbereich des Maskenbildners lediglich das Frisieren, nicht jedoch das Färben der Haare umfasst gewesen sei, da die Durchführung einer derart aufwändigen Prozedur am Set zu zeitaufwändig gewesen wäre und die erforderliche Haarfarbe für die betreffende Rolle daher "mitzubringen" gewesen sei, ist glaubwürdig. Da sich die betreffenden Aufwendungen infolge ihrer beruflichen Veranlassung einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung abgrenzen lassen, wird der Abzug als Werbungskosten gewährt.

2) Aufwendungen für Kosmetik: Die Verausgabung des Betrages von € 376,00 für Bühnenschminke wurde durch die Vorlage entsprechender Belege nachgewiesen. Es wurde von der Bw. nachvollziehbar dargelegt, dass die berufliche Notwendigkeit der Anschaffung der betreffenden Kosmetika gegeben war. Wie von der Bw. ausführlich dargelegt und durch die Vorlage ärztlicher Befunde nachgewiesen wurde, leidet sie an einer chronischen Hautkrankheit. Daher ist glaubwürdig, dass die Bw. spezielle Bühnenschminke anschaffen muss, da die für die Anwendung auf gesunder Haut vorgesehenen Standardprodukte an Theaterschminke, welche den SchauspielerInnen zur Verfügung gestellt werden, bei ihrem Krankheitsbild nicht verwendet werden können. Da sich die betreffenden Aufwendungen infolge ihrer beruflichen Veranlassung einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung abgrenzen lassen, wird der Abzug als Werbungskosten gewährt.

3) Aufwendungen für Fitnesscenter: Die Verausgabung des Betrages von € 580,00 für ein Fitnesscenter wurde von der Bw. durch Vorlage eines entsprechenden Beleges nachgewiesen.

Aus der Bestätigung des Fitnesscenters ist zu entnehmen, dass von der Bw. im Jahr 2007 insgesamt elf Mal Leistungen in Anspruch genommen wurden, wobei es sich um *"private Einzeltrainerstunden (Body work, Jazz, Latino)"* handelte. Wie von der Bw. nachvollziehbar dargelegt wurde, wirkte sie an einer Theaterproduktion mit, in welcher sie bei jeder Aufführung zwei Stunden ohne Pause für verschiedenste Tänze eingesetzt war. Es ist glaubwürdig, dass diese Rolle von der Bw. ein über die üblichen Anforderungen an die körperliche Leistungsfähigkeit hinausgehendes Maß an Beweglichkeit und Kondition abverlangte, so dass die Absolvierung eines spezifischen Trainings unter Beiziehung eines Einzeltrainers erforderlich war. Da sich die betreffenden Aufwendungen infolge ihrer beruflichen Veranlassung einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung abgrenzen lassen, wird der Abzug als Werbungskosten gewährt.

4) Aufwendungen für Bürobedarf: Der Abzug des Betrages von € 1.200,00 für Bürobedarf als Werbungskosten wurde vom Finanzamt nicht gewährt, da von der Bw. lediglich eine mit 5. April 2008 datierte "Pauschalrechnung für 2007" vorgelegt wurde. Auf dieser Rechnung findet sich ein Vermerk, wonach der Betrag im Jahr 2007 bezahlt wurde. Der Begründung des Finanzamtes, dass die betreffende Rechnung nicht den im Umsatzsteuergesetz normierten Bestimmungen über Sammelrechnungen entsprechen würde, da demnach der Abrechnungszeitraum einen Kalendermonat nicht übersteigen dürfe und daher kein eindeutiger Zahlungsfluss nachgewiesen sei, kann nicht gefolgt werden. Da die berufsgegenständliche Thematik der Zulässigkeit des Werbungskostenabzuges den Bereich des Einkommensteuergesetzes (und nicht jenen des Umsatzsteuergesetzes) betrifft, ist die rechtliche Würdigung unter Zugrundelegung der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen vorzunehmen.

Der Abgabepflichtige hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 16, Tz 47). Ist ein Nachweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweisführung. Ein Sachverhalt ist glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, der vermutete Sachverhalt habe von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größere Wahrscheinlichkeit für sich. Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Abgabepflichtigen voraus (vgl. Stoll, BAO-Kommentar § 138, S 315).

Im gegenständlichen Fall wurde von der Bw. erklärt, dass die betreffenden Einzelbelege in Verlust geraten seien. Die ersatzweise für die verlorenen Einzelbelege vorgelegte

"Pauschalrechnung für 2007" gibt allerdings lediglich Aufschluss darüber, dass in diesem Jahr von der Bw. Waren zum Preis von insgesamt € 1.200,00 vom ausstellenden Unternehmer bezogen und bezahlt wurden. Diese Rechnung ist nicht zur Glaubhaftmachung von Werbungskosten geeignet, da daraus nicht entnommen werden kann, welche Artikel erworben wurden und somit nicht überprüfbar ist, ob von der Bw. tatsächlich mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehende Büromaterialien angekauft wurden. Daher ist die Nichtanerkennung dieser Rechnung durch das Finanzamt zu Recht erfolgt, wenngleich die Begründung dafür nicht zutreffend war. Nunmehr wurde von der Bw. als Beilage zum Anbringen vom 4. Juni 2009 eine vom liefernden Unternehmen ausgestellte und mit Stempel und Unterschrift bestätigte Aufstellung vorgelegt, in welcher die von der Bw. im Jahr 2007 gekauften und bezahlten Büromaterialien mit Warenbezeichnungen und Preisen detailliert aufgelistet sind. Demnach wurden von der Bw. im Jahr 2007 Artikel, wie HP-Patronen, Laser-Toner, Kanzleipapier, Luftpolstertaschen, Image Impact, Ordner, Prospekthüllen, Klarsichthüllen, Laser-Etiketten, Hefter, Locher, Stifte, Radiergummi, Büroklammern und Heftklammern, im Gesamtbetrag von € 1.200,00 erworben. Da es sich bei sämtlichen aufgelisteten Artikeln um Bürobedarf handelt sowie angesichts dessen, dass nach der Lebenserfahrung nicht angenommen werden kann, dass der Bw. im Zusammenhang mit ihrem Beruf als Schauspielerin keine Aufwendungen für Bürobedarf erwachsen wären, ist von der Glaubhaftmachung des behaupteten Sachverhalts auszugehen. Der Abzug von Aufwendungen in Höhe von € 1.200,00 für Büromaterial als Werbungskosten wird gewährt.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass aufgrund des Ergebnisses der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts der Abzug der berufungsgegenständlichen Aufwendungen in Höhe von € 2.528,00 als Werbungskosten gewährt wird.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 17. Juni 2009