



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Safe WTHD GMBH, 1120 Wien, Meidlinger Hauptstraße 32/15, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000 nach der am 11. Mai 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Im Fragebogen vom 10.7.1995 anlässlich der Eröffnung eines Betriebes gibt der Bw als Beruf "Schauspieler" an.

Nach der Einnahmen Ausgaben Rechnung 2000, die nach der Bruttomethode erstellt wird, erzielt der Bw Einnahmen von ATS 206.530,00,-- Ausgaben von ATS 181.877,25,-- und einen Jahresgewinn von ATS 24.652,75,-- welche er in der Einkommensteuererklärung 2000 unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer geltend macht.

In den Ausgaben sind ua folgende Positionen enthalten:

- Bühnenkleidung und Schminke iHv ATS 2.510,00,--
- Miete, Strom (anteilig 16%) iHv ATS 15.581,70,--
- Sonstiges iHv ATS 10.680,90,00,--
- Abschreibung iHv 17.571,58,--

- Instandhaltung Arbeitszimmer iHv 10.419,40,--

Daneben erzielt der Bw Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligter an der Gesellschaft MMM u Mitges iHv ATS 7.327,00,-- sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Umsatzsteuererklärung 2000 werden Umsätze iHv ATS 206.530,00,-- als Istversteuerer und Vorsteuern iHv 15.493,68,-- erklärt

Im Vorhalt des Finanzamtes (FA) vom 14.5.2002 wird ausgeführt:

" ... Frist zur Beantwortung 24.06.2002

Ergänzungspunkte:

1) Laut Angaben in den Steuererklärungen üben Sie den Beruf Schauspieler aus. Bei dieser Tätigkeit ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit der Arbeitsplatz ist. Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer können nur dann in Abzug gebracht werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet. Um Stellungnahme wird gebeten.

2) Vorlage eines Anlagenverzeichnisses

3) Sie werden ersucht, die Betriebsausgaben "Sonstiges" näher zu erläutern."

Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 des FA vom 17.10.2002 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit ATS 88.743,00,-- festgesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

"... Da Sie zu dem Ihnen übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben haben, wurde die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen.

Die beantragten Aufwendungen für Arbeitskleidung (Schuhe) konnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil es sich dabei nicht um typische Berufskleidung handelt." Aus Vermerken im Veranlagungsakt ist ersichtlich, dass das FA die Ausgabenpositionen Bühnenkleidung und Schminke, Miete und Strom, Sonstiges, Abschreibung und Instandhaltung Arbeitszimmer nicht anerkannte.

Im Umsatzsteuerbescheid 2000 des FA vom 17.10.2002 wurden Umsätze von ATS 187.027,27,-- und Vorsteuern von ATS 10.142,10,-- angesetzt.

In der Begründung wurde ausgeführt:

" ... Die erklärte Vorsteuer wurde um die Beträge berichtigt, die auf die gem § 20 EStG 88 nichtabzugsfähigen Ausgaben entfallen..."

Aus einem Vermerk im Steuerakt ist ersichtlich, dass die vom FA nicht anerkannte Vorsteuer ATS 5.351,58,-- beträgt und auf die Ausgabepositionen Bühnenkleidung und Schminke, Miete und Strom, Sonstiges und Abschreibung entfällt.

In der Berufung vom 22.11.2002 wird iw ausgeführt:

"... Unser Mandant ist Bühnenschauspieler und Sänger und studiert die Rollen natürlich im

Arbeitszimmer (...) ein.

Die Proben und Aufführungen sind ohne dieses Erarbeiten untertags undenkbar. Da er auch verschiedene Rollen parallel spielt, ist der Tag mit Repetition der Abendvorstellung zur Vorbereitung ausgefüllt. Die Familie könnte ohne dieses Arbeitszimmer nicht miteinander leben.

Das Anlageverzeichnis liegt bei. Die Videokamera dient ebenso zum Aufnehmen beim Einstudieren und der anschließenden Kritik seiner Rolleninterpretation. Das Schlagzeug braucht er für bestimmte Rollen und zum Einstudieren bestimmter Vorführungen. In den sonstigen Ausgaben sind Theatereintrittskarten, Blumen und Gastronomie für Premierenfeiern enthalten...".

Im beigelegten Anlagenverzeichnis sind als Wirtschaftsgüter eine Videokamera (AK v 13.12.99 ATS 16.481,67,-- ND 4 J), ein Keyboard (AK v 13.12.99 ATS 33.333,33,-- ND % 5 J) und ein Schlagzeug (AK v 7.6.2000 ATS 36.500,00,-- ND 5 J) enthalten.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung dem UFS vor.

In der am 11. Mai 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

#### *Arbeitszimmer:*

Zum Arbeitszimmer legt der steuerliche Vertreter des Bw Unterlagen vor, die nachweisen sollen, dass die Haupttätigkeit des Bw. im Arbeitszimmer stattfindet. In den Unterlagen wird der Tagesablauf des Bw dargestellt und seine Tätigkeit beschrieben.

Des weiteren werden auch Verträge vorgelegt, wonach der Bw einstudierte Rollen vorsprechen müsse, die er im Arbeitszimmer zu proben hat. Auf die entsprechenden Vertragsbestimmungen, wonach Bedingung sei, dass der Bw. einstudiert erscheinen müsse, wird verwiesen. Ein Vertrag ist von der A Oper, ein Vertrag vom Wiener B-Theater und ein Gastvertrag vom C-Theater. Die Verträge betreffen die Jahre 2002, 2004 und 2006.

Der Bw gibt an, er sei sowohl Schauspieler als auch Sänger und Musiker. Er müsse auch verschiedene Rollen gleichzeitig spielen und einstudieren. Er verbringe jedenfalls jeden Tag eine gewisse Zeit im Arbeitszimmer mit Proben und das beginnt in der Früh und zwar seien das 5-7 Stunden täglich.

#### *Abschreibungen:*

Der Bw. begründet die Abschreibung der Videokamera, die er auch hier zur Demonstrationszwecken bei der Verhandlung mit hat, mit dem Einstudieren von Rollen, dass er sich selbst kontrollieren und überprüfen müsse und dass dies unbedingt notwendig sei. Entsprechendes gelte auch für Schlagzeug und Keyboard.

#### *Sonstiges:*

Zu Punkt "Sonstiges" bringt der Bw vor, die Theatereintrittskarten seien für ihn selbst gedacht, damit er sich Theaterstücke anschauen könne, weil dies auch zu seinem Beruf gehöre; er muss das unbedingt machen. Die genauen Zahlen seien jetzt momentan nicht bekannt, aber der Hauptanteil dieses Punktes seien sicherlich die Theatereintrittskarten.

***Bühnenkleidung und Schminke:***

Zum Punkt "Bühnenkleidung und Schminke" bringt der Bw. vor, es handle sich im Wesentlichen um Spezialschminke, die relativ hautverträglich sei, speziellen Anforderungen unterliege und daher auch teuer sei.

***Über die Berufung wurde erwogen:******Folgender Sachverhalt steht fest.***

Der Bw ist professioneller Schauspieler, Sänger, Musiker und Komponist. Er hat im Streitjahr mehrere Engagements als freier Künstler in verschiedenen Theater- bzw Musical- oder Operettenstücken. Dazu kommen noch Konzerte, Galaauftritte, Auftritte mit Band etc als Sänger und Musiker.

Bei den nichtselbständigen Einkünften im Streitjahr handelt es sich um einen Gastvertrag für ein bestimmtes Stück.

Der Bw hat ein Arbeitszimmer in einer 4 Zimmer Wohnung mit 92m<sup>2</sup>, welche er mit Gattin und Kind bewohnt. Das Arbeitszimmer ist 15m<sup>2</sup> groß. Es befinden sich darin ein Keyboard, ein Schlagzeug, ein Arbeitscomputer für Textverarbeitung, 2 weitere Computer zum Arrangieren von Liedern, weiters ein Schreibtisch und eine ganze Wand voll Aktenordner, eine Stereoanlage und eine Leseecke.

Das Arbeitszimmer befindet sich im Wohnungsverband und wird ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt. Es wird jeden Tag 5 – 7 Stunden genutzt, und zwar zum Proben, Einstudieren, Singen, Komponieren, Schreiben etc.

Der Bw ist verpflichtet, zu den Proben der diversen Stücke einstudiert zu erscheinen. Er hat im Gegensatz zu fixen Ensemblemitgliedern keinen ständigen Probenraum an den Bühnen zur Verfügung.

Bei der Ausgabenposition "Sonstiges" handelt es sich zu 2/3 um Ausgaben für Theaterkarten, vor allem eigene des Bw und zu 1/3 um Ausgaben für Blumen und Einladungen zu Premierenfeiern.

Bei der Ausgabenposition „Bühnenkleidung und Schminke“ handelt es sich iW um Spezialschminke für Auftritte.

***Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.***

Der Sachverhalt beruht auf den glaubwürdigen Angaben des Bw, vorgebracht vor allem in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS.

Die Anordnung des Arbeitszimmers wurde mit einem Video demonstriert. Die musikalische Tätigkeit des Bw wurde durch CDs nachgewiesen. Dass der Bw einstudiert zu den jeweiligen Proben erscheinen muss, wurde durch Vorlage von Verträgen belegt. Die Dauer der Benützung des Arbeitszimmers und die Art der Tätigkeit darin wurde durch eine Aufstellung des Bw über seinen Tagesablauf glaubhaft gemacht.

Die Aufteilung der Ausgabenposition "Sonstiges" in 2/3 Theaterkarten und 1/3 Repräsentationskosten beruht auf dem Vorbringen des Bw in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS.

Auch die Spezifizierung der Ausgabenposition "Bühnenkleidung und Schminke" beruht auf dem Vorbringen des Bw in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS.

Das FA erheb gegen den dargestellten Sachverhalt keinen Einwand und erachtete ihn als plausibel.

*In rechtlicher Hinsicht ergibt sich folgendes.*

**Arbeitszimmer:**

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung, abzugsfähig.

Nach der Judikatur des VwGH sind Aufwendungen für ein Arbeitszimmer unter der Voraussetzung abzugsfähig, dass das Arbeitszimmer für die in Frage kommende Einkunftsquelle notwendig ist und andererseits den Mittelpunkt der gesamten beruflichen bzw betrieblichen Betätigung darstellt.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Im gegenständlichen Fall ist das Arbeitszimmer im Streitjahr notwendig. Der Bw ist hauptberuflicher Schauspieler, Sänger und Musiker. Er hat nachgewiesen, dass er einstudiert zu den jeweiligen Proben erscheinen muss und dass ihm mangels festen Engagements kein ständiger Probenraum zur Verfügung steht.

Der Bw ist auch Musiker und Komponist und benötigt für diese Tätigkeiten mangels Musikstudio ein Arbeitszimmer.

Es wird angemerkt, dass der vorliegenden Beurteilung naturgemäß ausschließlich die im Streitjahr gegebenen Verhältnisse (Vorliegen keines ständigen Probenraumes, gegebene Tätigkeits- und Einkünftestruktur) zu Grunde liegen.

Der VwGH hat in dem dem Erkenntnis vom 24.6.2004, ZI 2001/15/0052, zu Grunde liegenden Beschwerdefall den Mittelpunkt der Tätigkeit einer selbständig tätigen Konzertpianistin an jenem Ort angenommen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt: in dem im betreffenden Beschwerdefall in Streit stehenden Arbeitszimmer. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis darauf abgestellt, dass die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin ein musikalisches Niveau erfordere, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten sei, sodass sich die Tätigkeit des „Übens und Probens“ nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programms für ein konkretes Konzert erschöpfe, sondern ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instruments erfordere, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern.

Dieser Sachverhalt ist dem vorliegenden insofern vergleichbar, da der Bw ein weit gestreutes Betätigungsfeld hat, das sich von klassischem Gesang über Musicalgesang und Popliedern bis zu Schauspiel und Theaterschreiben sowie Komposition erstreckt, was ein stimmliches und musikalisches Niveau erfordert, welches nur durch regelmäßige Arbeit mit der Stimme und an den Instrumenten zu erhalten und zu steigern ist. Die Professionalität des Bw wird erkennbar durch seine Engagements, zB Hauptrolle in B, Hauptrolle in C, Hauptrolle in D, Musicalkonzerte mit NN etc. Auch für das Betätigungsfeld Theaterschreiben und Komposition ist das Arbeitszimmer insoweit der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit.

Es liegen daher zumindest Zweifel bezüglich des materiellen Schwerpunkts der Einkunftsquelle aus selbständiger Tätigkeit vor, sodass darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Der Bw hat glaubhaft gemacht, dass er das Arbeitszimmer täglich 5 – 7 Stunden benutzt, was jedenfalls zeitlich gesehen mehr als die Hälfte der Tätigkeit der Einkunftsquelle aus selbstständiger Tätigkeit ausmacht, sodass die diesbezüglichen Aufwendungen im Streitjahr anzuerkennen sind.

**Abschreibungen:**

Das Anlagenverzeichnis wurde im Zuge der Berufung nachgereicht. Die betriebliche Veranlassung des Keyboards und des Schlagzeugs wurde glaubhaft gemacht.

Betreffend Videokamera ist davon auszugehen, dass zumindest eine private Mitveranlassung gegeben ist. Es handelt sich um ein handliches Gerät, das überall verwendet werden kann. Man denke nur an Urlaubsreisen, Ausflüge, private Feiern, Filmen der Familie etc. Es handelt sich um ein typisches Haushaltsgerät, das dem Aufteilungsverbot unterliegt

(s *Quantschnigg/Schuch*, Est-HB, § 16, Tz 68). Die allgemeine Lebenserfahrung spricht dafür, dass die Videokamera auch für Zwecke der Lebensführung benutzt wird. Durch die bloße Behauptung, dass dies im konkreten Fall nicht zutreffe, kann dieser Erfahrungssatz nicht widerlegt werden. (S Artikel *Wieser*, Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht, Teil II, Finanzjournal 1999, 98).

Es handelt sich daher insoweit um gem § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

**Sonstiges:**

Die Parteien sind zwar in der mündlichen Verhandlung vor dem UFS übereingekommen, 1/6 Privatanteil auszuscheiden, doch ist diese Vereinbarung nicht bindend, da die Berufungsbehörde gehalten ist, Rechtsfragen gesetzeskonform zu lösen und diese nicht der Disposition der Parteien unterliegen. Die Parteien haben gemeint, dass die Hälfte der Repräsentationskosten von 1/3, somit ein 1/6, als Privatanteil auszuscheiden ist. Dies ist auch plausibel und wird im Schätzungswege der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Allerdings waren die Parteien offenbar der Ansicht, dass die Aufwendungen für Theaterkarten abzugsfähig wären. Damit unterliegen sie jedoch einem Rechtsirrtum.

In richtiger Anwendung des Gesetzes handelt es sich um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung, auch wenn es sich um Kosten für Theaterbesuche des Bw selbst handelt.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Nach der Verwaltungspraxis sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (zB VwGH 6.11.1990, ZI 90/14/0176; 10.9.1998, ZI 96/15/0198) ergibt sich aus § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG das sogenannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung (gemischt veranlasste Aufwendungen) nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll 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. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem versteuerten Einkommen tragen müssen. Unzweifelhaft ist nach Lehre und Rechtsprechung, dass der Besuch von Kulturveranstaltungen auch zur privaten Lebensführung gehört (VwGH 10.9.1998, ZI 96/15/0198; 20.1.1991, ZI 90/13/0030; 20.5.1955, ZI 1727/53; Finanz-Journal Nr 2/1993, S 38 Leitsatz 22/1993; *Hofstätter/Reichel*, Tz 5 zu § 20 EStG). Es entspricht nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass über die beruflich notwendige Auseinandersetzung mit Theater auch noch ein privates Interesse an Theateraufführungen besteht. Das-selbe gilt im Übrigen auch für Konzertbesuche.

So wurden im Erkenntnis des VwGH v 23.1.2002, ZI 2001/13/0238 Aufwendungen eines Theaterangestellten für Besuche von Theatervorstellungen als nicht abzugsfähig erachtet und dazu folgendes ausgeführt: "...Der Besuch von Theaterveranstaltungen stellt typischerweise einen Akt der Lebensführung dar und hat deshalb als privat veranlasst zu gelten. Im vorliegenden Fall tritt zwar ein beruflicher Veranlassungsaspekt der Besuche .. hinzu, weil sich der Besuch von Theatervorstellungen von Konkurrenzbetrieben für die berufliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen mitunter als unerlässlich erweist, aufgrund des in § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG normierten Abzugsverbotes ist jedoch diesen Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen. ..."

So wurden in einer Berufungsentscheidung der FLD Wien, NÖ, Bgld, Berufungssenat II/12 (SWK 2001, S 487) Aufwendungen eines Schauspielers für Theaterkarten mit folgender Begründung nicht anerkannt: "Weitere Aufwendungen ... tätigte der Bw für Theaterkarten .. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellen derartige Ausgaben Repräsentationsaufwendungen dar, auch wenn sie für den Beruf des Beschwerdeführers förderlich sind. Dies gilt nicht nur für jene Theaterbesuche, die der Bw selbst tätigte, sondern noch vielmehr für den Kauf jener Karten, die der Bw an "Bekannte" verschenkte...".

So wurden in einer Berufungsentscheidung der FLD Wien, NÖ, Bgld Konzertkarten eines Opernsängers nicht anerkannt (s FJ-LS 2002/59).

So führt Wieser (aaO) aus: "Konzertbesuche von Musikern sind grundsätzliche Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung eines Steuerpflichtigen mit sich bringt und daher nicht abzugsfähig, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen."

In Anwendung der Lehre und Judikatur auf den gegenständlichen Fall sind somit die Aufwendungen für Theaterkarten des Bw, auch wenn es sich um Theaterbesuche des Bw selbst handelt, als dem Aufteilungsverbot unterliegende Kosten der Lebensführung gem § 20 Abs 1

Z 2 lit a EStG nicht abzugsfähig, selbst wenn sie unbestritten auch der Förderung der Tätigkeit des Bw dienen.

Insgesamt wird daher 1/6 der Ausgabenposition "Sonstiges" anerkannt.

***Bühnenkleidung und Schminke:***

Der Bw konnte glaubhaft machen, dass es sich iW um Spezialschminke, die nur auf der Bühne verwendet wird und daher betrieblich veranlasst ist, handelt.

Die Kosten sind daher abzugsfähig.

*Berichtigung Anlagenverzeichnis:*

Keyboard:

AD 13.12.99 AK 33.333,33 ND 5J **W 1.1.2000 30.000,00** AfA 00 6666,66 **RBW 23333,34**

*Berechnung Gewinn Einkommensteuer:*

Gewinn laut Erklärung	24.652,75,--
Hinzurechnungen lt BE	
AfA Videokamera	3.605,25,--
Sonstiges	
5/6 v 10.680,90	8.900,75,--
<b>Gewinn laut BE</b>	<b>37.158,75,--</b>

Der Umsatzsteuerbescheid ist abzuändern, da die in 5/6 der Ausgabenposition "Sonstiges" enthaltene Vorsteuer gem § 12 Abs 2 Z 2 a UStG nicht anzuerkennen ist.

*Berechnung Vorsteuer*

Vorsteuer laut Erklärung 15.493,68

Abzug laut BE

Vorsteuer in 8.900,75 ist 1.483,46

**Vorsteuer laut BE daher 14.010,22**

*Anm:* Obige Beträge sind in ATS angegeben.

Es ergibt sich somit eine teilweise Stattgabe der Berufung.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (Euro und ATS)

Wien, am 23. Mai 2005