

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.11.1997

Geschäftszahl

95/13/0061

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der BF in W, vertreten durch Dr. Harald Bisanz, Rechtsanwalt in Wien I, Kärntner Ring 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 14. Dezember 1994, Zl. 6/3 - 3143/94-01, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.950,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Schauspielerin und bezog in ihrem Beruf im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger ebenso wie aus nichtselbständiger Arbeit. Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht über die Frage, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, bestimmte im Streitjahr getätigte Aufwendungen ihrer beruflichen Veranlassung wegen als Betriebsausgaben und Werbungskosten anzusetzen und die auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuern abzuziehen, oder ob einer solchen Berechtigung der Beschwerdeführerin der Umstand entgegensteht, daß die betroffenen Aufwendungen als solche zu beurteilen sind, die aus dem Grunde des § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind und für die gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 auch kein Vorsteuerabzug in Betracht kommt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde aufgrund einer von der Beschwerdeführerin gegen die Bescheide über Umsatz- und Einkommensteuer 1991 erhobenen Berufung die bekämpften erstbehördlichen Bescheide zum Nachteil der Beschwerdeführerin ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird zunächst ausgeführt, daß die Beschwerdeführerin Schauspielerin sei und "u.a." Aufwendungen für einen Arbeitsraum, Arbeitskleidung, Kosmetika, Friseur, Fachliteratur und Besprechungen als Betriebsausgaben beantragt habe, und sodann "auf den dieser Entscheidung zugrunde liegenden und der Beschwerdeführerin bekannten Akteninhalt verwiesen". Neben der Wiedergabe von Gesetzesstellen und Zitaten aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur finden sich im Erwägungsteil der Begründung des angefochtenen Bescheides zu den nunmehr in Beschwerde gezogenen Aufwendungsgattungen sachverhaltsbezogen noch folgende Ausführungen:

Aufwendungen für ein im Wohnverband gelegenes Arbeitszimmer seien steuerlich nur anzuerkennen, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Durchgangszimmer zu mehreren Privaträumen seien nicht als Arbeitszimmer anzuerkennen. Die Einrichtung des sogenannten Arbeitszimmers sei die typische Einrichtung eines Wohnzimmers. Vorhanden seien eine Sitzgarnitur, ein Diwan, Fernseher und Videorecorder sowie Bücher. Die Verwendung auch als Bibliothek werde von der Beschwerdeführerin selbst angegeben. Es müsse davon ausgegangen werden, daß nach den Erfahrungen des täglichen Lebens insbesondere auch der Fernseher und das Videogerät nicht nur in völlig untergeordnetem Ausmaß privat genutzt würden. Die Ausgaben dafür zählten daher zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung. Bei "der angeführten Bekleidung" handle es sich entgegen den Ausführungen in der Berufung nicht um typische Berufskleidung. Historische Kostüme von Schauspielern könnten typische Berufskleidung darstellen; im gegenständlichen Fall handle es sich jedoch um - wenn auch beruflich verwendete - bürgerliche

Kleidung, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werde. Bürgerliche Kleidung sei auch dann anzunehmen, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde. Reinigungskosten seien grundsätzlich nur für typische Berufskleidung absetzbar. Eine Verschmutzung durch typische Berufsgefahr liege hier nicht vor. Es werde auch in der Berufung nicht näher ausgeführt, wieso nicht näher abgegrenzte Aufwendungen für Schmuck Betriebsausgaben darstellen sollten. Hier handle es sich zweifelsfrei um Ausgaben, die der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Die Ausgaben für Friseur und Kosmetika würden nicht voneinander getrennt. Der Hinweis auf Formblätter des Bundesministeriums für Finanzen, in denen derartige Ausgaben als Werbungskosten angeführt seien, gehe mangels Bindungswirkung an allfällige derartige Rechtsansichten ins Leere. Es müsse davon ausgegangen werden, daß eine rollenbedingte Frisur oder auch Haartönung oder -färbung auch privat getragen werden könne und werde. Es werde nicht bestritten, daß durch erhöhten Aufwand für Friseur und Kosmetika der Beruf einer Schauspielerin gefördert werde, steuerlich sei dieser Aufwand der Lebensführung jedoch nicht abzusetzen. Auch diverse Hautpflegemittel und andere Kosmetika seien nicht ausschließlich beruflich bedingt. Die Aufwendungen für Friseur und Kosmetika seien daher keine Betriebsausgaben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die Beschwerdeführerin die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begehrt, sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf steuerliche Berücksichtigung ihrer Aufwendungen für "Arbeitszimmer, Berufskleidung, Kosmetika und Friseur" als verletzt anzusehen; es wird der angefochtene Bescheid ausdrücklich auch nur in diesem Umfang bekämpft.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwo-gen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht hat, muß die nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotene Begründung eines Abgabenbescheides erkennen lassen, welcher konkrete Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, daß gerade dieser konkrete Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet, wobei von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes ist, der durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes "Aktenmaterial" nicht ersetzt werden kann (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200).

Daß die Begründung des angefochtenen Bescheides diesen Anforderungen in der Frage der Aufwendungen für Kleidung, Friseur und Kosmetika jedenfalls nicht genügt, verhilft der Beschwerde zu ihrem Erfolg schon aus diesem Grund.

Die berufliche Veranlassung der Aufwendungen der Beschwerdeführerin für Kleidung hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren auf mehrfache Weise zu begründen versucht. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juli 1993 hat sie darauf hingewiesen, nach der Gestaltung der Vertragsverhältnisse verpflichtet zu sein, ihre Bekleidung für Film- und Fernsehaufnahmen selbst beizustellen. Die angeschafften Kleidungsstücke könnten in den meisten Fällen aber nur einmal getragen werden, da es durch die Öffentlichkeitsarbeit der Beschwerdeführerin "unmöglich" erscheine, daß sie zweimal im selben Kleidungsstück auftreten würde, weil es ihrem Ansehen schädlich wäre, wenn in der Presse darüber berichtet werden würde, daß die Beschwerdeführerin "immer dasselbe Abendkleid trage". Die Kleidungsstücke, welche die Beschwerdeführerin vertraglich beizustellen verpflichtet sei, müßten erfahrungsgemäß immer dem neuesten Trend entsprechen. In ihrer Berufung hat die Beschwerdeführerin zusätzlich vorgebracht, daß die Kostüme vom Regisseur vorgegeben würden, diese dann vom Schauspieler auf eigene Kosten angeschafft und sofort dem "Masken- bzw. Bühnenbilder" abgeliefert würden. Die Kostüme verblieben solange am Drehort, bis die Szenen "im Kasten sind" oder der Auftritt vorüber sei; selbst danach könnten die Schauspieler ihre Kostüme nicht erhalten, da es gewährleistet sein müsse, daß diese Arbeitskleidung für allfällige Nachdreharbeiten unbeschädigt zur Verfügung stünde.

Mit Rücksicht auf dieses Sachvorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren hätte es die belangte Behörde nicht mit der von ihr vorgenommenen pauschalen Beurteilung bewenden lassen dürfen, sondern nach entsprechender Ergänzung des Ermittlungsverfahrens feststellen müssen, in welchem Umfang sich der von der Beschwerdeführerin getätigte Aufwand für Bekleidung auch auf die Anschaffung solcher Kleidungsstücke erstreckt hatte, deren private Verwendung ihr aus den in der Berufung behaupteten Gründen der Zurückbehaltung dieser Kleidungsstücke in der Gewahrsame der Verantwortlichen für die künstlerische Produktion in absehbarer Zeit gar nicht möglich war. Daß beruflich veranlaßte Aufwendungen für Kleidung, wenn es sich dabei nicht um typische Berufskleidung mit einem eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung handelt, die privat benützt werden kann, auch dann steuerlich nicht berücksichtigt werden können, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden, ist eine von der belangten Behörde ins Treffen geführte Rechtsansicht, die mit der verwaltungsgerichtlichen Judikatur im Einklang steht (vgl. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 24. April 1997,

93/15/0069, vom 17. September 1996, 92/14/0145, und vom 20. Februar 1996, 92/13/0287). Für einen Schauspieler, dem die Beschaffung seines Kostüms selbst obliegt, gilt im Falle der privaten Nutzbarkeit eines solchen Kostüms wegen seiner Gestaltung als Gegenwartskleidung nichts anderes. Die in der Vorhaltsbeantwortung von der Beschwerdeführerin vorgetragene Behauptung einer beruflichen Schädlichkeit eines wiederholten Auftretens in der Medienöffentlichkeit in bereits einmal getragener Kleidung war aus dem Grunde des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht geeignet, getätigten Aufwand als steuerlich berücksichtigbar erscheinen zu lassen. Wenn die Beschwerdeführerin dazu vorbringt, daß das Erscheinungsbild von prominenten Personen in den einschlägigen Medien aufmerksam verfolgt werde, sodaß es sich angesichts des auf dem Gebiet von Film und Fernsehen gegebenen Konkurrenzdruckes keiner der Marktteilnehmer erlauben könne, etwa durch mangelhafte Garderobe aufzufallen, muß ihr erwidert werden, daß Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nach der genannten Gesetzesstelle selbst dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen sie mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Anders verhält es sich jedoch mit solchen Bekleidungsstücken, die als Kostüm für eine von der Beschwerdeführerin verkörperte Rolle in einer künstlerischen Produktion von ihr angeschafft und in der Folge dem Kostümbildner bis zum Abschluß der Produktion mit der Wirkung übergeben worden wären, daß eine private Nutzung solcher Kleidungsstücke für einen ins Gewicht fallenden Zeitraum nicht in Betracht gekommen wäre. Ein für solche Kleidungsstücke getätigter Aufwand wäre ungeachtet des Charakters der Kleidungsstücke als "bürgerliche Kleidung" mangels tatsächlicher privater Nutzbarkeit steuerlich zu berücksichtigen, während dies für nicht Kostümwegen dienende Kleidung ebenso zu verneinen wäre wie für zu Kostümwegen dienende Kleidung zeitgemäßer Gestaltung, die vom Schauspieler ungeachtet ihres beruflichen Einsatzes auch privat getragen werden kann. In welchem Umfang sich der für Bekleidung getätigte Aufwand der Beschwerdeführerin im Streitjahr auf Kleidungsstücke welcher Zweckwidmung und welcher privaten Nutzbarkeit bezog, hätte angesichts des Berufungsvorbringens der Beschwerdeführerin zum Gegenstand des Ermittlungsverfahrens und der Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides gemacht werden müssen.

Auch zur Frage der von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen für Friseur und Kosmetika lassen die Ausführungen der Bescheidbegründung nicht erkennen, von welchem Sachverhalt die belangte Behörde in ihrer rechtlichen Beurteilung ausgeht. Zu den Voraussetzungen der Möglichkeit einer steuerlichen Berücksichtigung solcher Aufwendungen verweist der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 43 Abs. 2 letzter Satz VwGG auf sein Erkenntnis vom 17. September 1997, 94/13/0001. Anders als im Beschwerdefall des genannten Erkenntnisses hat die Beschwerdeführerin des vorliegenden Beschwerdefalles im Verwaltungsverfahren aber einen Sachverhalt vorgetragen, der es nicht erlaubte, sämtliche der unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen von vornherein dem Bereich der nichtabzugsfähigen Lebensführungskosten zuzuordnen. So hat die Beschwerdeführerin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juli 1993 vorgebracht, auch die Kosmetika für Film- und Fernsehaufnahmen selbst bestellen zu müssen. Aus rollenbedingten Gründen sei es erforderlich, die Haarfarbe mehrmals zu ändern, was die Kosten erhöhe. In den Kosten für Kosmetika seien Abschminkpräparate, Kurpackungen und andere Hautpflegemittel enthalten, welche die durch das Schminken stark strapazierte Haut erhalten sollten. Dieses Vorbringen mußte die belangte Behörde zur Ergänzung des Ermittlungsverfahrens ebenso verhalten wie zu einer entsprechenden Sachverhaltsdarstellung im angefochtenen Bescheid. Soweit es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen sachverhaltsbezogen um unmittelbar durch den Beruf veranlaßte Kosten (auch Berufskrankheitskosten) handelte, waren sie steuerlich anzuerkennen, bloß erhöhter Pflegeaufwand infolge besonderer beruflicher Beanspruchung von Haut und Haar hingegen war den Lebensführungskosten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 zuzuordnen.

Zur Frage der von der Beschwerdeführerin schließlich getätigten Aufwendungen im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer lassen sich der Begründung des angefochtenen Bescheides Sachverhaltsfeststellungen über die Einrichtung dieses Arbeitszimmers zwar entnehmen, wobei der angefochtene Bescheid auch noch die Bemerkung enthält, daß "Durchgangszimmer zu mehreren Privaträumen" nicht als Arbeitszimmer anzuerkennen seien. Es kann der Gerichtshof die auf der Basis dieser dürftigen Sachverhaltsfeststellungen erfolgte Ablehnung der steuerlichen Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin unter diesem Titel geltend gemachten Aufwendungen aber nicht nachvollziehen.

Daß Aufwendungen für ein im Wohnverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird, ist eine von der belangten Behörde geäußerte Rechtsauffassung, die mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gewiß im Einklang steht; diese Voraussetzung hat der Gerichtshof im zeitlichen Geltungsbereich der Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung des hier angefochtenen Bescheides in sachlicher Hinsicht regelmäßig dann bejaht, wenn die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer im Wohnbereich unbedingt notwendig macht und wenn auch tatsächlich ein Raum entsprechend eingerichtet und genutzt wird (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1997, 93/13/0033, vom 28. Mai 1997, 92/13/0273, vom 12. September 1996, 94/15/0073, vom 14. September 1994, 91/13/0233, und vom 27. Juli 1994, 92/13/0175). Die Erwägungen der behördlichen Beweiswürdigung, aufgrund deren die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, daß eine nahezu ausschließlich berufliche Nutzung des betroffenen Raumes durch die Beschwerdeführerin nicht anzunehmen sei, entbehren der Schlüssigkeit. Inwieweit der Charakter des von der Beschwerdeführerin ihrem Vorbringen nach als Arbeitszimmer genutzten

Raumes als "Durchgangszimmer zu mehreren Privaträumen" die Annahme einer nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung dieses Raumes widerlegen soll, macht die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht einsichtig, wozu noch kommt, daß sie diesbezüglich nachvollziehbare Sachverhaltsfeststellungen in der Bescheidbegründung gar nicht getroffen hat. Die belangte Behörde stützt ihre Annahme nicht nahezu ausschließlich beruflicher Nutzung des betroffenen Raumes darüber hinaus auf dessen Einrichtung, welche der typischen Einrichtung eines Wohnzimmers entspreche. Dieser Überlegung könnte dann Gewicht zukommen, wenn die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid Feststellungen nicht nur über die Einrichtung des Arbeitszimmers, sondern entsprechende Sachverhaltsfeststellungen auch über das Raumangebot und die Raumnutzung der Wohnung insgesamt getroffen und aus diesen Feststellungen sich ergeben hätte, daß es sich bei dem Raum, dessen Nutzung als Arbeitszimmer die Beschwerdeführerin behauptet, um das einzige Wohnzimmer ihrer Wohnung handle. Solche Sachverhaltsfeststellungen hat die belangte Behörde aber nicht getroffen. Dem in den Verwaltungsakten einliegenden Wohnungsplan ist demgegenüber zu entnehmen, daß die von der Beschwerdeführerin bewohnte Wohnung außerhalb des als "Bibliothek/Studier/Besprechungszimmer" bezeichneten Raumes noch über weitere, Wohnzwecken dienende Haupträume verfügt. Ein von der Lebenserfahrung abweichender Sachverhalt der nahezu ausschließlich betrieblichen Nutzung des einzigen Wohnzimmers einer sonst Wohnzwecken dienenden Wohnung (vgl. hierzu das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 93/13/0033) liegt im Beschwerdefall nicht vor. Die aus dem Wohncharakter des Raumes, dessen nahezu ausschließlich berufliche Nutzung die Beschwerdeführerin behauptet, von der belangten Behörde gezogenen Schlußfolgerungen aber tragen der Eigenart des von der Beschwerdeführerin ausgeübten Berufes nicht Rechnung. Daß der Beruf eines Schauspielers die Erforderlichkeit eines Arbeitszimmers u.a. auch zum Zwecke des Rollenstudiums mit den unterschiedlichsten damit verbundenen Anforderungen an mentaler Einarbeitung und Vorbereitung mit sich bringt, läßt sich nicht bestreiten und wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Anders als vielleicht bei anderen Berufen kann wohnliches Ambiente eines als Arbeitszimmer genutzten Raumes im Falle eines Schauspielers der Glaubwürdigkeit nahezu ausschließlich beruflicher Nutzung eines solchen Raumes nicht gewichtig entgegenstehen, was umso mehr für einen Schauspieler gilt, dessen Rollenschwerpunkt wie jener der Beschwerdeführerin vornehmlich in der Gestaltung von Figuren der Gegenwart liegt. Aus dem Vorhandensein eines Fernsehgerätes und eines Videogerätes im Arbeitsraum läßt sich die von der belangten Behörde gezogene Schlußfolgerung auch nicht ziehen, weil die belangte Behörde keine Feststellung über das Vorhandensein privat nutzbarer Geräte solcher Art in anderen Räumen der Wohnung getroffen hat und die berufliche Nutzbarkeit zumal eines Videogerätes für einen Schauspieler auch nicht bezweifelt werden kann. Es hat die belangte Behörde damit auch in der Frage der Anerkennung der Aufwendungen der Beschwerdeführerin für den Arbeitsraum im Wohnverband den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet, indem sie die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht getroffen und zudem auf der Basis des unzureichend festgestellten Sachverhaltes die ausschließlich berufliche Nutzung des betroffenen Raumes durch die Beschwerdeführerin im Ergebnis von Überlegungen verneinen zu können geglaubt hat, die mit der Lebenserfahrung beschwerdefallbezogen nicht in Einklang gebracht werden können.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.