

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache GH., Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 27. Jänner 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr (2007) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Serviceleiterin im Restaurant O.

In der diesbezüglichen Einkommensteuererklärung machte die Bf. u.a. Werbungskosten in Höhe von € 1.737,85 geltend. Diese Werbungskosten gliederten sich in Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 197,80 und Aufwendungen für Bekleidung in Höhe von € 1.540,05.

Im Zuge einer Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO berücksichtigte das Finanzamt einen Teil der Bekleidungskosten - und zwar € 523,80 - als außergewöhnliche Belastungen, lehnte jedoch die Anerkennung des restlichen Teiles der beantragten Werbungskosten ab. Da die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen den Selbstbehalt nicht überstiegen, führten sie zu keiner steuerlichen Auswirkung. Im Übrigen wurde auf ein mit dem steuerlichen Vertreter geführtes Telefongespräch verwiesen.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) führte die Bf. zum Thema Bekleidungskosten aus, dass sich auf der Arbeitskleidung (drei schwarze Hosen, vier schwarze Servierjacken, eine Jacke, sechzig Strumpfhosen) zwar kein Firmenemblem befinde, jedoch die Anschaffung allein und ausdrücklich auf Anordnung ihres Arbeitgebers erfolgt sei. Die Bf. habe seitens ihres Arbeitgebers keinen Ersatz für die Anschaffung

dieser Kleidungsstücke erhalten, die nicht geeignet seien privat zu tragen. Auch habe die Bf. kein Interesse diese privat zu tragen.

Die Anschaffung der Schuhe sei unumgänglich gewesen und ärztlich empfohlen worden, da die Bf. im März 2006 einen Trümmerbruch des rechten Knöchels erlitten habe und auf das Tragen von einlagengerechten Schuhen samt Einlagen angewiesen sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** (nunmehr: Beschwerde vorentscheidung) wies das Finanzamt das Begehren mit der Begründung ab, dass der Bekleidungsaufwand nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sei, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um Arbeitsschutzkleidung handle. Bekleidung, die auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden könne, führe nicht zu Werbungskosten. Dies gelte auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde, wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liege oder von diesem angeordnet worden sei.

Aufwendungen für die Anschaffung oder Instandhaltung bürgerlicher Kleidung seien ebenso keine Werbungskosten, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedinge.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** führte die Bf. aus, dass das Finanzamt bereits mit Einkommensteuerbescheid vom 25. November 2008 die Werbungskosten zum Abzug zugelassen habe. Mit dem geänderten und in der Folge angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 27. Jänner 2009 habe das Finanzamt die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Werbungskosten jedoch nicht zugelassen.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung sei der Gesetzestext zitiert, jedoch nicht vollständig angeführt worden, denn ein wesentliche Teil sei weggelassen worden; und zwar finde sich nach dem ersten Satz des Gesetzestextes auch folgender Text: „Eine ausschließlich berufliche Verwendung sei nicht erforderlich, es genüge die überwiegend berufliche Verwendung.“

Die drei schwarzen Hosen, vier Servierjacken und eine Jacke seien Bekleidungsstücke, die ausschließlich und ausdrücklich über Anordnung des Arbeitgebers angeschafft worden und die nicht zum privaten Tragen geeignet seien. Die Bf. würde diese auch nie privat tragen.

Die im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid zugestandenen Werbungskosten habe die Bf. im guten Glauben empfangen und verbraucht, weshalb eine Rückforderung nicht statthaft sei.

Mit **ergänzendem Schriftsatz** übermittelte die Bf. eine Aufstellung der Werbungskosten und vertrat die Ansicht, dass das Finanzamt diese Aufstellung bereits geprüft habe. Desweiteren habe die Bf. unmissverständlich sämtliche Werbungskosten bereits in der Einkommensteuererklärung offen gelegt, sodass jeglicher Irrtum der Steuerberatungskanzlei oder des Finanzamtes bei der ursprünglichen Berechnung der Einkommensteuer völlig unerklärlich sei.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt** vom 9. Februar 2016 wurde die Bf. ersucht jene Gründe bekanntzugeben, wonach die oben angeführten Bekleidungsstücke zum privaten Tragen nicht geeignet seien.

In Beantwortung des Vorhaltes (**Schriftsatz vom 14. Februar 2016**) gab die Bf. an, dass die diesbezüglichen Bekleidungsstücke sowohl aufgrund ihrer Beschaffenheit, als auch ihrer beruflichen Verwendung nicht geeignet seien privat zu tragen.

Die Hosen seien normale schwarze Hosen mit einem für die Tätigkeit im Gastgewerbe zweckmäßigen Schnitt, für die die Bf. im privaten Leben keinen Bedarf gehabt habe. Eine halbwegs modebewusste Frau hätte diese Hosen bestenfalls als Arbeitskleidung verwendet.

Die Servierjacken seien schwarze, gerade geschnittene bis zum Gesäß reichende, ärmellose Jacken mit Reißverschluss und seitlichen Taschen, für die die Bf. ebenfalls im privaten Leben keinen Bedarf gehabt habe. Eine halbwegs modebewusste Frau hätte diese Jacken bestenfalls als Arbeitskleidung verwendet.

Bei der Jacke habe es sich um eine einfache, zweckmäßige schwarze Jacke für die Fahrt zur Arbeit und während der Arbeit für die Erledigungen im Freien gehandelt, für die die Bf. keinerlei private Verwendung gehabt habe.

Betreffend die Strumpfhosen legte die Bf. dar, dass die Tragedauer für eine Strumpfhose im Durchschnitt 3 - 4 Tage betrage und sie aufgrund ihrer empfindlichen Haut gezwungen gewesen sei, auch während der Sommermonate Strumpfhosen zu tragen.

Durch die Tätigkeit in der Raststätte seien bei den Jacken und Hosen Verschmutzungen aufgetreten, wodurch ein vermehrtes Waschen erforderlich gewesen sei, welches wiederum einen raschen Verschleiß bewirke.

Auch die geschlossenen schwarzen Schuhe, die seitens des Arbeitgebers vorgeschrieben gewesen seien, seien aufgrund ihres Erscheinungsbildes für eine halbwegs modebewusste Frau nicht geeignet gewesen privat zu tragen. Die Anschaffung und das Tragen von einlagengerechten Schuhen samt Einlagen sei ärztlich empfohlen worden, da die Bf. im März 2006 einen Trümmerbruch des rechten Knöchels erlitten habe und auf derartige Schuhe angewiesen sei.

In einem **Telefonat** vom 18. Februar 2016 klärte die Bf. das Gericht auf, dass die Bezeichnung "ein Paar Gesundheits-Schuhe" (siehe Aufstellung Arbeitsbekleidung im Jahr 2007) mit der Bezeichnung "geschlossene schwarze Schuhe" ident sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften jene Beträge nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet wurden.

Desweiteren dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen: 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten sind auch:

Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z. 8 anzuwenden.

Soweit die Bf. dem Finanzamt vorwirft, es habe in der Berufungsvorentscheidung zwar den Gesetzestext angeführt, jedoch einen wesentlichen Teil weggelassen, trifft dies – wenn das Vorbringen der Bf. mit dem obigen Gesetzestext verglichen wird - nicht zu. Die von der Bf. angenommene, gesetzliche Formulierung - eine ausschließlich berufliche Verwendung ist nicht erforderlich, es genügt die überwiegende berufliche Verwendung - ist nicht gegeben.

In der Literatur wird zur Anschaffung von Arbeitskleidung ausgeführt, dass der Straßenanzug und sonstige bürgerliche Bekleidungsstücke, wie Wäsche, Schuhe, Mäntel nicht schon deshalb zur Berufskleidung werden, weil sie ausschließlich in Ausübung des Berufes getragen werden. Ebenso zählt ein erhöhter Bekleidungsaufwand - rascherer Verschleiß der bürgerlichen Bekleidung wegen besonderer Inanspruchnahme bei der Berufsausübung - zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 7, Tz. 5).

Nur Ausgaben für die Anschaffung, Reinigung und Instandhaltung von typischer Berufskleidung sind Betriebsausgaben (VwGH vom 18. November 1960, Zl. 291/60, aaO E 120). Ausgaben für die übliche zivile Kleidung gehören hingegen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung (Hofstätter/Reichel, EStG- Kommentar, § 4 Abs. 4, Tz. 36).

Sowohl die schwarzen Hosen, als auch die schwarzen Servierjacken, als auch die schwarze Jacke, als auch die Strumpfhosen stellen nach Ansicht des Gerichtes bürgerliche Kleidung dar. Soweit die Bf. ausführt, die Kleidungsstücke seien für ein privates Tragen nicht geeignet, ist nicht zu erkennen, worin die Unmöglichkeit zur privaten

Verwendung besteht. Wenn die Bf. desweiteren ausführt, eine halbwegs modebewusste Frau hätte diese Bekleidung privat bestenfalls als Arbeitskleidung verwendet, ist zu erwidern, dass es bei der Beurteilung einer typischer Arbeitskleidung nicht auf das Modebewusstsein der jeweiligen Person ankommt, sondern ob das betreffende Kleidungsstück eine typische Berufskleidung ist. Typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist; und zwar solche Kleidungsstücke, die die berufstypische Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (wie z.B. der Schlosseranzug eines Schlossers). Im vorliegenden Fall sind die von der Bf. beschriebenen schwarzen Hosen, schwarzen Jacken ohne Ärmel und mit Ärmel und Strumpfhosen nach Ansicht des Gerichtes durchaus geeignet privat zu tragen, unabhängig davon, ob diese Kleidungsstücke tatsächlich nur beruflich getragen werden. Auch die Farbgebung der gegenständlichen Bekleidungsstücke bedeutet für sich noch nicht, dass sich die von der Bf. verwendeten Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheidet, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH vom 26. April 2007, Z. 2006/14/0036 zur weißen Arztkleidung).

Ebenso macht die ausdrückliche Anordnung durch den Dienstgeber eine bürgerliche Kleidung noch nicht zur Berufskleidung. Insoweit ist dem Finanzamt also zuzustimmen, auch wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird oder die Verwendung der Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers gelegen ist oder von diesem angeordnet wurde, dass diese Aufwendungen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen und somit nicht abzugsfähig sind.

Hinsichtlich der Aufwendungen für ein Paar Gesundheits-Schuhe (mit Schriftsatz vom 14. Februar 2016 auch als schwarze geschlossene, einlagengerechte Schuhe bezeichnet), ist auszuführen, dass diese Aufwendungen vom Finanzamt als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) berücksichtigt wurden, jedoch keine steuerliche Auswirkung zeigten, da diese Kosten im Selbstbehalt Deckung fanden. Wenn die Bf. die Anerkennung der Aufwendungen für schwarze, geschlossene, einlagengerechte Schuhe als beruflich veranlasste Aufwendungen begehrt, ist entgegenzuhalten, dass schwarze, geschlossene, für Einlagen geeignete Schuhe auch privat getragen werden. Damit stellen diese Schuhe keine typische Arbeitskleidung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 dar.

Die Bf. bringt im Vorlageantrag vor, dass das Finanzamt bereits im Einkommensteuerbescheid vom 25. November 2008 die Werbungskosten zum Abzug zugelassen habe und erst im angefochtenen Bescheid vom 27. Jänner 2009 habe das Finanzamt den Abzug der geltend gemachten Werbungskosten nicht zugelassen. Zu diesem Vorbringen ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach keine Rechtswidrigkeit des nach § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheides vorliegt, wenn auch Korrekturen im Bereich der Werbungskosten erfolgen (vgl. VwGH vom 19. Oktober 2006, 2006/14/0027). § 295 BAO ermöglicht den abgeleiteten Bescheid in Belangen abzuändern, die über den Änderungsgrund hinausreichen, denn

der bisherige Bescheid tritt zur Gänze außer Kraft. Der neue Bescheid ist aber sodann in vollem Umfang anfechtbar, allerdings gem. § 252 BAO nicht mit jenen Gründen, die gegen den Grundlagenbescheid zu richten gewesen wären. Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt aufgrund des Feststellungsbescheides des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 14. Jänner 2009, St.Nr. XXX/XXXX einen gem. § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid erlassen und im Zuge dessen die Werbungskosten überprüft. Aus welchem Grund diese Vorgangsweise rechtswidrig sei, ist nicht nachvollziehbar.

Wenn die Bf. schließlich vorbringt, sie habe das Guthaben im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid, welches aufgrund der vorerst anerkannten Werbungskosten entstanden ist, im guten Glauben empfangen und verbraucht und deshalb sei eine Rückforderung des Betrages nicht statthaft, ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben dort Auswirkung zeigt, wo das Gesetz der Behörde einen Vollzugsspielraum einräumt. Bei der Festsetzung der Einkommensteuer besteht ein solcher Vollzugsspielraum nicht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Fall hat das Gericht die Frage, ob die Anschaffung von schwarzen Jacken mit und ohne Ärmel, schwarzen Hosen, schwarzen Schuhen durch die Bf. beruflich veranlasst ist, im Rahmen der freien Beweiswürdigung beantwortet und ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Da die diesbezüglichen Voraussetzungen zur Erhebung einer Revision nicht vorliegen, ist diese nicht zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Februar 2016