



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	€ 24.021,22	Einkommensteuer anrechenbare LohnsteuerKapitaler- tragsteuer	€ 5.522,17 - € 5.255,70
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				266,47 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist der Buchungsmitteilung zu entnehmen.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht neben seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit als Bediensteter der Gebietskrankenkasse weitere Einkünfte (aus selbständiger Arbeit) als Prüfer der Wirtschaftskammer für Lehrabschlussprüfungen.

Am 5. April 2005 erging vom Finanzamt entsprechend der elektronisch eingebrachten Erklärung ein Arbeitnehmerveranlagungsbescheid für das Jahr 2004.

Am **2. Juni 2005** reichte der Bw. eine **Einkommensteuererklärung** (einschließlich der Beilage 1a für betriebliche Einkünfte) für das Jahr 2004 ein. Sowohl in der Einkommensteuererklärung als auch in der Beilage wurde unter Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Betrag von 1.994,74 € angegeben. In der Einkommensteuererklärung war unter der Kennzahl 724 (= Sonstige Werbungskosten zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) weiters ein Betrag von 688,10 € vermerkt. Mit Vorhalt vom 30. Juni 2005 wurde der Bw. aufgefordert die Einnahmen von 1.994,74 € aufzugliedern und die sonstigen Werbungskosten in Höhe von 688,10 € nachzuweisen.

Mit **7. Juli 2005** erging nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ein neuer **Sachbescheid für die Einkommensteuer 2004**, in dem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 1.994,74 € festgesetzt wurden.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. mit Schreiben vom **18. Juli 2005 Berufung** ein und beantragte darin die Berücksichtigung verschiedener Werbungskosten bei den WIFI – Einnahmen. In der beigelegten Excel-Aufstellung wurden für den Zeitraum 9. März 2004 bis 31. Dezember 2004 chronologisch Einnahmen (von insgesamt 1.994,74 €) und Ausgaben (insgesamt 384,70 €) aufgelistet und die steuerpflichtigen Einkünfte mit 1.610,04 € angegeben. Bei den Ausgaben handelt es sich im einzelnen um Kilometergelder in Höhe von 68,69 €, Porti (5,50 €), Tagesdiäten (140,00 €) sowie anteiligen Kleidungsaufwand von 170,00 €.

**Im Ergänzungersuchen vom 16. August 2005** teilte das Finanzamt mit, dass Tagesdiäten für Verpflegung nur in Zusammenhang mit einer beruflichen veranlassten Reise angesetzt werden könnten und eine solche nur dann vorliege, wenn die Entfernung vom Mittelpunkt der Tätigkeit mehr als 25 Kilometer betrage. Aus den beigebrachten Unterlagen gehe hervor, dass den Tagesdiäten unter Zugrundelegung der an diesen Tagen geltend gemachten Kilometergeldern in beinahe allen Fällen (an 9 von 10 Tagen) nur eine Reiseentfernung von rund 7 Kilometer zugrunde liege. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass Kosten für normale Kleidung gemäß § 20 EStG zu den Kosten der privaten Lebensführung gehören würden, auch wenn die Kleidung ausschließlich während der

Dienstzeit getragen werde. Nur typische Berufskleidung (z.B. Schlosseranzug, Fleischerschürze, Ärztemantel) führe zu Betriebsausgaben.

In der **Beantwortung vom 24. August 2005** führte der Bw. aus, dass für einen Tag (9. Juli 2004) die Voraussetzungen für den Ansatz der Reisekosten (€ 14,00) vorliegen würden, weil die Distanz mehr als 25 Kilometer betragen habe. Bezuglich Berufskleidung wurde angemerkt, dass anlässlich von Prüfungen eine andere Kleidung getragen werde als es die Arbeitssituation erfordere. Werbungskosten für die anteilige Abnutzung der besonderen Kleidung seien daher gerechtfertigt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005** wurde der Bescheid vom 7. Juli 2005 dahingehend abgeändert als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1994,74 € um Werbungskosten von insgesamt 88,19 € (Kilometergelder 68,69 €, Porti 5,50 € und Tagesgelder 14,00 €) auf 1.906,55 € reduziert wurden. Hinsichtlich der nicht anerkannten Ausgaben für Kleidung wurden in der Begründung die Ausführungen des Vorhaltes vom 16. August 2005 wiederholt und ergänzt, dass die Tatsache, dass die Kleidung nur während der Tätigkeit als Prüfer getragen werde, nichts daran ändere.

Mit Schreiben vom **12. September 2005 beantragte** der Bw. die Entscheidung durch die zweite Instanz hinsichtlich der Absetzbarkeit für die Kosten der besonderen Kleidung und ergänzte dazu, dass bei verschiedenen Berufsgruppen die Kleidung abzugsfähig wäre und auch die Kleidung anlässlich der Prüftätigkeit als eine Berufskleidung zu werten sei.

In einem **weiteren Ergänzungersuchen vom 15. September 2005** forderte das Finanzamt den Bw. auf den Kauf der "besonderen Kleidung" (1) durch Rechnungen nachzuweisen und (2) glaubhaft zu machen, warum diese besondere Kleidung ausschließlich anlässlich der Abnahme von Prüfungen getragen werden kann bzw. getragen wird.

In der **Vorbehalsbeantwortung vom 22. September 2005** wurde ausgeführt, dass die besondere Kleidung der Vorbildwirkung dem Lehrling gegenüber diene, da eine Lehrabschlussprüfung einen neuen Lebensabschnitt bedeute und damit die Lehrlinge angehalten würden auf ihr Äußeres im weiteren Lebensabschnitt zu achten und es allgemein üblich sei, dass bei Prüfungen eine besondere Kleidung getragen werde. In der Beilage dazu wurden zwei Rechnungen von Textilhandelshäusern über insgesamt 688,10 € übermittelt. In der Rechnung vom 7. Juli 2004 des Modehauses D über insgesamt 475,00 € sind als Leistungsinhalt ein Sacco (219,00 €) eine Hose (99,90 €), eine Weste (69,90 €), ein Hemd (49,90 €) und eine Krawatte (34,90 €) aufgelistet. Am Beleg des Modehauses T vom 29. Juli 2004 über insgesamt 213,10 € sind ein Herrenhemd, ein Herrenanzug und eine Krawatte ausgewiesen.

Vom Finanzamt erging mit **28. September 2005** eine weitere **Berufungsvorentscheidung**, in der die Berufung (gemeint ist der Vorlageantrag) als unbegründet abgewiesen wurde.

Mit **Vorlage vom 25. Oktober 2005** wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung verschiedener Werbungskosten (Tagesgelder, Kilometergelder, Porti und Bekleidungskosten) bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Abgabenbehörde erster Instanz ist unstrittig, dass von den Einnahmen aus selbständiger Arbeit Kilometergelder in Höhe von 68,69 €, Porti in Höhe von 5,50 € sowie Taggelder in Höhe von 14,00 €, das sind insgesamt 88,19 € in Abzug zu bringen sind.

Strittig ist jedoch ob bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit Ausgaben für Bekleidung (688,10 €) als Werbungskosten abgezogen werden können.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass in der demonstrativen Aufzählung des § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 Ausgaben für Arbeitsmittel (7.B. Werkzeug und Berufskleidung) angeführt sind. Auch nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung können grundsätzlich auch Aufwendungen für die Anschaffung von Kleidungsstücken solche für die Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen und damit Werbungskosten darstellen.

Allerdings ist sich die Lehre und Rechtsprechung auch ebenso einig darüber, dass gerade im Bereich Bekleidungskosten auf Grund der Nahebeziehung zu den Aufwendungen für private Lebensführung die Grenzen zwischen steuerlich absetzbaren Werbungskosten und nicht absetzbaren Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG fließend sind und um den teilweise schwierigen Abgrenzungsfragen in diesem "Graubereich" Herr zu werden, der Bedarf nach – so weit dies möglich – genauen Definitionen besteht.

Es haben sich daher in jahrelanger Praxis und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und den dazu begleitenden Meinungskundgebungen in der Literatur die Begriffe der als Werbungskosten absetzbaren "typischen Berufskleidung" im Gegensatz zur nicht abzugängigen "bürgerlichen Kleidung" herausgebildet (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Wien 1993, Tz. 68 zu § 16, Stichwort*

---

*Berufskleidung; Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 5 zu § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988, Stichwort "Berufskleidung"; Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wien 1999, Tz. 220 zu § 16, Stichwort "Kleidung" und die jeweils dort. zit. Rechtsprechung).*

Diese Abgrenzung basiert auf dem Spannungsverhältnis zwischen dem bereits zitierten Werbungskostenbegriff des § 16 EStG 1988 und der Gesetzesstelle des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, wonach 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 Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen.

Aus der zuletzt zitierten Norm des § 20 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof für Aufwendungen, die grundsätzlich der Lebensführung zuzuschreiben sind, das sog. **"Aufteilungsverbot"** abgeleitet, wonach dann, wenn sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, der gesamte Betrag nicht abzugsfähig ist (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 9 zu § 20, und die dort zit. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, zB VwGH 17.1.1978, 2470/77).

Dieses Aufteilungsverbot basiert auf dem Gedanken, dass im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden soll, 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, während andere Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit ausüben, welche eines solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 10 zu § 20).

Wendet man nun dieses auch in Lehre und Praxis unumstrittene Aufteilungsverbot (siehe Doralt, a.a.O., Tz 22 zu § 20) im Bereich der hier strittigen Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Anschaffung von Kleidungsstücken an, so bedeutet dies, dass als Arbeitsmittel in vollem Umfang nur die oben erwähnte Gruppe der "typischen Berufskleidung" steuerlich absetzbar ist, während "bürgerliche Kleidung" nie als Arbeitsmittel im Sinne von steuerlich absetzbaren Werbungskosten betrachtet werden kann.

Als **"bürgerliche Kleidung"** haben jene Kleidungsstücke zu gelten, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen werden (siehe Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 68 zu § 16, Stichwort "Berufskleidung").

Wie restriktiv das Höchstgericht den Werbungskostencharakter von (bürgerlicher) Kleidung einschränkt kommt beispielsweise im **Erkenntnis vom 24. April 1997, 93/15/0069** zum

Ausdruck, wo Aufwendungen einer Richterin für weiße Blusen, ein schwarzes Kostüm, einen schwarzen Rock und schwarze Schuhe strittig waren. Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu folgendes ausgesprochen:

*"Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0104, mwA, ausgeführt hat, führen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte bürgerliche Kleidung handelt, die von Arbeitnehmern überdies privat benutzt werden kann, selbst dann nicht zu Werbungskosten, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird. Dies gilt auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungsvorschriften, zB für Richter nach § 1 Abs. 5 der auf § 70 Abs. 5 RDG beruhenden Verordnung vom 9. Mai 1962 über die Beschaffenheit, das Tragen und die Tragdauer des Amtskleides der Richter, BGBI. Nr. 133/1963, erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließendem Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden."*

*Da es sich auch bei den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen ausschließlich um solche für die Anschaffung und Reinigung von BÜRGERICHER Kleidung handelt, erweist sich die Beschwerde - ohne dass auf die in der Beschwerde aufgeworfene Frage der ausschließlich beruflichen Nutzung der Kleidung noch eingegangen werden bräuchte - in diesem Punkt als unberechtigt."*

Nach diesen eindeutigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes gehört die bürgerliche Kleidung also zu den Kosten der Lebensführung; dies auch dann, wenn die Kleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird, die Aufwendungen - wie im gegenständlichen Fall - auf Grund gesetzlicher Kleidungsvorschriften erwachsen sind oder etwa dadurch ein beruflich bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand entsteht.

Diese eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist auch in der Literatur umstritten (siehe zB Quantschnigg/Schuch, a.a.O. Tz 68 zu § 16, Stichwort "Arbeitskleidung"; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 5 zu § 20, Stichwort "Arbeits(Berufs)kleidung"; Doralt, a.a.O., Tz 220 zu § 16, Stichwort "Kleidung", wo unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 29.6.1995, 93/15/0104, vom 17.9.1996, 92/14/0145, und auf das bereits zitierte Erkenntnis vom 24.4.1997, 93/15/0069, nochmals dezidiert darauf hingewiesen wird, dass weiße Hemden und schwarze Krawatte bei einem Richter nicht abzugsfähig wären).

Aufwendungen für bürgerliche Kleidung sind nur dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen ist (VwGH 26.11.1997, 95/13/0061). Dies wäre etwa dann der Fall, wenn auf Grund der Art der Kleidung oder einer Aufschrift die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Tätigkeit oder einem bestimmten Unternehmen erkennbar wäre (Quantschnigg/Schuch, a.a.O.).

Dass im gegenständlichen Fall ein Herrenanzug, ein Sacco, eine Hose, Hemden und Krawatten zum Kreis der bürgerlichen Kleidung zu zählen sind, für die eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann, muss als unzweifelhaft angenommen werden.

Die Argumentation, dass es bei Prüfungen üblich sei keine legere sondern "gehobenere" Alltagskleidung (wie Anzüge) zu tragen kann eine Abzugsfähigkeit der beantragten Kleidungsausgaben ebenso wenig begründen wie die Rechtfertigung, dass mit Tragen einer seriösen Kleidung bei Lehrabschlussprüfungen eine Vorbildwirkung für Lehrlinge bezieht werden soll. So herrscht bei einer Vielzahl von Berufen (beispielsweise bei Anwälten, Bankdirektoren, Vorständen und Geschäftsführern von Unternehmen, Personen des öffentlichen Lebens wie Politiker, etc.) ein anspruchsvoller Bekleidungskodex, der den Anforderungen des jeweils herrschenden Berufsumfeldes und einzelner Gesellschaftsschichten Rechnung tragen soll. Der damit verbundene erhöhte Aufwand für bürgerliche Kleidung führt unter Zugrundelegung der VwGH-Judikatur auch bei diesen Berufsgruppen zu keiner Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Dass mit den Tragen einer korrekten Kleidung bei Lehrabschlussprüfungen gegenüber den Jugendlichen eine bestimmte Wirkung erzielt werden soll mag zwar aus moralischen und ethischen Gründen geboten sein, den Erfordernissen für die Abzugsfähigkeit der Kleidung als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 wird unter Zugrundelegung der oben angeführten restriktiven Judikatur und Literatur aber damit nicht entsprochen. Dass es sich bei der beantragten Bekleidung um eine uniformmäßige Einheitskleidung der Prüfer gehandelt hat wurde vom Bw. nicht vorgetragen und kann aufgrund der Angaben auf den Belegen auch nicht angenommen werden.

Ausgehend davon, dass mit dem rechtzeitig angebrachten Vorlageantrag vom 12. September 2005 die Berufung vom 18. Juli 2005 wiederum als unerledigt galt und durch die gegenständliche Berufungsentscheidung sowohl die Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005 als auch jene vom 28. September 2005 aus dem Rechtsbestand ausscheidet, waren von den im angefochtenen Bescheid vom 7. Juli 2005 angesetzten Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.994,74 € in der Berufung beantragte Werbungskosten in Höhe von 88,19 € (Kilometergelder 68,69 €, Porti 5,50 € und Tagesgelder 14,00 €) in Abzug zu bringen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (wie in der Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2005) mit 1.906,55 € anzusetzen.

Die beantragten Kosten für Bekleidung waren aus den oben dargelegten Gründen nicht zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. Dezember 2005