

GZ. RV/0395-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber den Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2002 unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2002 nur mehr, ob Bekleidungskosten betreffend weiße Pullover, Pullunder, Sweatshirts, Rugby Shirts, Strümpfe, Socken, Polo-Hemden, T-Shirts, Westen und Hosen in Höhe von 26.701 S (1998), 25.569 S (1999) und 18.441 S (2000) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Anlässlich der Betriebsprüfung wurde - im Wesentlichen aus "verwaltungsökonomischen" Gründen - die Hälfte dieser Kosten als Betriebsausgaben anerkannt (vgl.

Betriebsprüfungsbericht vom 5. Dezember 2001, Tz 15; Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 15. März 2002).

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen wurden diese Bekleidungskosten - unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 - allerdings zur Gänze nicht mehr als Betriebsausgaben zugelassen.

Dagegen bringt der Bw. nun im Wesentlichen Folgendes vor:

Im vorliegenden Fall gehe es um Kleidung, die er im Rahmen seiner Berufsausübung in der Ordination trage. Diese Kleidung sei traditionsgemäß und aus hygienischen Gründen weiß. Sie werde in der Ordinationskanzlei in einem speziellen Schrank zur ausschließlich beruflichen Verwendung aufbewahrt. Die Ausgaben für diese Berufskleidung seien somit ausschließlich beruflich bedingt und schon aus diesem Grund Betriebsausgaben. Diese Kleidungsstücke würden direkt am Körper getragen und stellten im Sinne einer gesellschaftlichen Unterscheidung keine Ober-, sondern Unterbekleidung dar. Die bisherige Judikatur betreffend Berufskleidung bezöge sich aber nur auf Oberbekleidung als bürgerliche Kleidung. Laut Judikatur (zB VwGH 11.4.1984, 83/13/0048) gehe es bei der Frage nach der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bekleidungsaufwand um die Abgrenzung typischer Berufskleidung von bürgerlicher Kleidung. Dass es sich bei der berufungsgegenständlichen Kleidung aber um eine typisch bürgerliche handeln solle, sei nicht einzusehen, widerspreche doch ein Auftreten im öffentlichen wie auch im privaten Bereich in einer derartigen Gesamtaufmachung wohl eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens und erscheine auch absolut lächerlich. Der Bw. ziehe diese seine Berufskleidung zu Beginn der Ordinationstätigkeit an und nach Beendigung derselben wieder aus, wobei die Lagerung und Reinigung ausschließlich im betrieblichen Bereich erfolgten. Aus medizinisch-hygienischen und berufsrechtlichen Gründen sei es einem praktizierenden Internisten wohl nicht möglich, seine Tätigkeit in bürgerlicher Kleidung auszuüben. Wenn es sich bei der berufungsgegenständlichen Kleidung auch um eine solche handle, die ein Nichtarzt "bürgerlich" tragen könne, könne sie im vorliegenden Fall dennoch nicht von der steuerlichen Absetzbarkeit ausgenommen werden, da die Kleidung ja ausschließlich betrieblich veranlasst sei und verwendet werde. Eine 100%ige Anerkennung der berufungsgegenständlichen Aufwendungen müsse daher die logische Folge sein. Warum die Betriebsprüfung nur die Hälfte der berufungsgegenständlichen Bekleidungskosten als Betriebsausgaben anerkannt habe, sei für den Bw. nicht nachvollziehbar (vgl. Berufung vom 24. Jänner 2002).

Dass das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen vom 18. März 2002 durch die gänzliche Nichtanerkennung der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben eine "Verböserung" vorgenommen habe, beweise, dass es sich hier nicht um eine eindeutig geklärte Rechtsmeinung handle. Aus dem vom Finanzamt zitierten VwGH-Erkenntnis vom 24.4.1997, 93/15/0069, betreffend eine Richterin könne für den Standpunkt des Finanzamtes nichts gewonnen werden, gehe es in dieser Entscheidung doch eindeutig um bürgerliche Oberbekleidung und außerdem um die Frage nach dem Vorliegen von Werbungskosten. Im vorliegenden Fall handle es sich aber um weiße Unterbekleidung, wie sie auf der gesamten Welt von praktizierenden Ärzten (Internisten) als typische Arbeitskleidung getragen werde. Der Hinweis des Finanzamtes auf die derzeit gängige grüne Operationsbekleidung gehe deshalb ins Leere, weil der Bw. ja Internist sei. Im Erkenntnis vom 11.4.1984, 83/13/0048, bezeichne der VwGH einen Arztkittel als typische Berufskleidung und spreche außerdem aus, dass der Charakter als Berufskleidung nicht dadurch verloren ginge, dass diese Kleidung auch privat genutzt werden könne. Das Höchstgericht habe aber mit dem Begriff des "Arztkittels" - als Globalbegriff bzw. Gattungsart - sicherlich die Summe aller typischen ärztlichen Kleidungsstücke gemeint. Wenn in verschiedenen Publikationen betreffend Werbungskosten als Beispiele typischer Arbeitskleidung der "weiße Mantel" oder die "Leinenhose eines Arztes" genannt würden, so müsse man sich fragen, ob nicht auch eine weiße Baumwollhose oder eine Hose aus Kunstfaser zur typischen ärztlichen Berufskleidung zu zählen seien. Quantschnigg könne insoweit nicht gefolgt werden, als er - bezeichnenderweise nur unter Hinweis auf den BFH - bürgerliche Kleidung auch dann annehme, wenn die Kleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde. Aber auch bei Quantschnigg würden ein weißer Mantel und eine weiße Leinenhose als typische Berufskleidung anerkannt. Schon im üblichen Sprachgebrauch sei das "weiße Gwandl" des Arztes sprichwörtlich und habe wohl nicht im Geringsten etwas mit bürgerlicher Kleidung zu tun. Da es sich im vorliegenden Fall also um typische Berufskleidung handle, die durch den Betrieb (Ordination) veranlasst sei und ausschließlich betrieblich verwendet werde, stellten die diesbezüglichen Aufwendungen eindeutig steuerlich anzuerkennende Betriebsausgaben dar. Im Übrigen verstöße der Standpunkt des Finanzamtes gegen den Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz (vgl. Vorlageantrag vom 10. April 2001).

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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 der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebensführung gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung; dies selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur während der Berufsausübung getragen werden. Hingegen führen Aufwendungen für typische Berufskleidung zu Betriebsausgaben (vgl. zB Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 4 Tz 330 "Kleidung").

Zur Klärung der Frage, ob nun die berufsgegenständlichen Kleidungsstücke als typische Berufskleidung und die diesbezüglichen Bekleidungskosten daher als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, erweist sich die - zu einer der österreichischen vergleichbaren Rechtslage ergangene - äußerst ausführliche Entscheidung des BFH vom 6.12.1990, IV R 65/90, BStBl II 1991, 348, als sehr hilfreich: Demnach sind Aufwendungen für Kleidung, die ein Arzt bei der Berufsausübung trägt, (nur) dann Betriebsausgaben, wenn eine außerberufliche Verwendung der Kleidungsstücke infolge ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheint. Liegt die Benutzung der Kleidungsstücke als normale bürgerliche Kleidung dagegen zumindest im Rahmen des Möglichen und Üblichen, dann sind die diesbezüglichen Aufwendungen auf Grund des einkommensteuerlichen Abzugsverbotes ebenso wenig absetzbar wie die für jede andere bürgerliche Kleidung, die überwiegend oder auch so gut wie ausschließlich im Beruf getragen wird. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige die beruflich getragene Kleidung in der Ordination aufbewahrt und sich demzufolge bei Arbeitsbeginn und -ende umzieht.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser BFH-Meinung an.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das also, dass die berufsgegenständlichen weißen Pullover, Pullunder, Sweatshirts, Rugby Shirts, Polo-Hemden, T-Shirts, Westen, Strümpfe und Socken eindeutig nicht die Bedingungen erfüllen, die an (steuerlich absetzbare) typische Berufskleidung zu stellen sind, handelt es sich dabei doch offensichtlich um Kleidungsstücke, die durchaus von jedermann getragen und auch als allgemein übliche bürgerliche Kleidung bezeichnet werden können.

Nichts anderes gilt aber auch für die berufsgegenständlichen weißen Hosen. Auch in diesem Zusammenhang erscheint die Farbe weiß allein nicht geeignet, diesen den Charakter von (steuerlich absetzbarer) typischer Berufskleidung zu verleihen. Dass es sich hier um Hosen handle, die wegen ihres rein funktionalen Charakters außerberuflich nicht verwendbar

seien (wie dies etwa bei Hosen der Fall ist, die in Schnitt und Material denen entsprechen, wie sie etwa auch bei Operationen getragen werden), wird nicht einmal vom Bw. behauptet.

Im Übrigen hat der Bw. die berufsgegenständlichen Kleidungsstücke auch gar nicht über den Handel mit Berufsbedarfsartikeln, sondern im Wesentlichen über Mode- bzw. Sportfachgeschäfte bezogen. Auch das spricht gegen die Vermutung, dass im vorliegenden Fall die für typische Berufskleidung geltenden o.a. Kriterien erfüllt sind.

Der Vollständigkeit halber wird abschließend noch darauf hingewiesen, dass mit dieser Entscheidung im Endergebnis eine Gleichstellung des Bw. mit denjenigen Abgabepflichtigen erreicht wird, die (nur) beruflich Anzug und Krawatte tragen, diese nach der Arbeit ebenfalls ablegen - und den diesbezüglichen Bekleidungsaufwand auch nicht steuerlich geltend machen können.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 24. April 2003