

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des NN, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998 entschieden:

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994, 1995 und 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt nicht selbstständige Einkünfte als Magistratsbeamter bei der Wiener Feuerwehr und Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Überprüfer von Brandschutzzanlagen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für die Jahr 1993 bis 1998, eingelangt an Finanzamt am 9. Juli 1999, beantragte der Bw Werbungskosten für die Reinigung der Berufskleidung im Zusammenhang mit seiner nicht selbstständigen Tätigkeit sowie pauschal angesetzten "Verpflegungsmehraufwand infolge einer ausschließlich beruflich bedingten, ungewöhnlich langen Abwesenheit von seinem Wohnort", in folgender Höhe:

	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Reinigungskosten	7.778,00	7.836,00	8.450,00	7.416,00	8.421,00	7.959,00
Verpflegungsmehraufwand	3.990,00	4.060,00	4.340,00	3.780,00	4.305,00	4.095,00
	11.768,00	11.896,00	12.790,00	11.196,00	12.726,00	12.054,00

Bei den gewerblichen Einkünften wurde in den Jahren 1993 bis 1996 neben den Ausgabenpauschale von 12 % folgende weitere Aufwendungen beantragt:

	1993	1994	1995	1996
Pauschale Arbeitskleidung reinigen	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Pauschale Büromaterial	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Km-Geld	11.295,00	11.295,00	10.012,50	9.742,50
	13.295,00	13.295,00	12.012,50	11.742,50

Für die Jahre 1997 und 1998 wurden Einnahmen – Ausgabenrechnungen ohne Inanspruchnahme der Pauschalierung vorgelegt. Neben anderen Ausgaben wurde in beiden Jahren jeweils ebenfalls pauschal 1.000 S für die Reinigung der Arbeitskleidung angesetzt.

Einkommensteuerbescheid 1993

Bei der Veranlagung wurde die beantragte Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (BGBI 1993/818) nicht anerkannt, da diese erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 anzuwenden war. Die zusätzlich neben dem Pauschbetrag in der Einnahmen-Ausgaben-Rechung für 1993 angeführten Ausgaben wurden von den Einnahmen abgezogen, und dieser Differenzbetrag bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angesetzt.

Die beantragten Werbekosten (11.768 S) im Zusammenhang mit der nichtselbstständigen Arbeit wurden vom Nettolohn laut Lohnzettel (234.810,4 S) abgezogen und im Einkommensteuerbescheid als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit ausgewiesen (223.042,-- S).

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1993 vom 28. Juli 1999 brachte der Bw am 10. August 1999 eine Berufung ein, in der er die Nichtanerkennung von

Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden konnten, urgierte. Der Bw beantragte einen neuen Bescheid, unter Berücksichtigung der Werbungskosten zu erlassen.

Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1994, 1995 und 1996

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde im Zuge der Veranlagung von den Einnahmen nur die beantragten Ausgaben aufgrund der Basispauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 (BGBl 1993/818) abgezogen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass wenn Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4/3 mit einem Durchschnittssatz gemäß § 17 EStG 1988 ermittelt werden, daneben nur der Wareneinkauf und die Löhne abgesetzt werden dürfen, weitere Ausgaben daher nicht berücksichtigt werden konnten.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 1994, 1995 und 1996 vom 20. Juli 1999 brachte der Bw am 10. August 1999 in gesonderten Schreiben Berufungen ein, in denen er die Streichung des Ausgabenpauschales beantragte, da dieses irrtümlich berechnet wurde.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 1999 teilte das Finanzamt dem Bw folgendes mit und ersuchte den Bw bis 22. November 1999 dazu Stellung zu nehmen:

"1.) Einkommensteuerbescheid 1993

Die steuerpflichtigen Lohneinkünfte betragen lt. vorgelegtem Lohnzettel S 234.810.-. Nach Abzug der Werbungskosten i.d. Höhe v. S 11.768.- verbleiben, wie im Einkommensteuerbescheid angesetzt, S 223.042.-

2) Um Nachweis der Reinigungskosten Ihrer Uniform (Fremdbelege) wird ersucht.

3) Die Verpflegungsmehrkosten sind, da eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Zi 9 EstG 1988 nicht vorliegt, nicht abzugsfähig."

Nach mehrmaligen Versuchen von Seiten des Finanzamtes den Bw telefonisch zu erreichen, wurde vom Bw am 9. Februar 2000 um Fristverlängerung zur Beantwortung des Vorhaltes bis 13. März 2000 ersucht.

In der persönlichen Vorsprache des Bw am 20. März 2000 verwies der Bw auf die Verfügung der GA 5 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland [GA 5 - 2285/10/89 und GA 5 - 1727/8/87] und beanspruchte weiterhin die Anerkennung der Werbungskosten.

Einkommensteuerbescheid 1997

Bei der vorläufigen Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 1997, Bescheid erging am 15. September 1999, wurde nur bei der Ermittlung der selbständigen Einkünfte ein Privatanteil von 20 % (7.398,00 S) bei den Telefonaufwendungen ausgeschieden.

Am 25. August 2000 wurde ein endgültiger Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1997 erlassen, in dem die beantragten Reinigungskosten für die Uniform und der

Verpflegungsmehraufwand nicht als Werbungskosten anerkannt wurden und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden um die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Höhe von 1.000 S enthaltenen Ausgaben "pauschale Arbeitskleidung reinigen" erhöht. In der Bescheidbegründung wurde auf die Entscheidung gemäß § 299 BAO vom 11. Juli 2000 der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 verwiesen.

In der am 17. September 2000 eingebrachten Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1997 vom 25. August 2000 führte der Bw – nur unter Änderung der Jahreszahl – wort- und zahlengleich wie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1998, eingebracht am 14. August 2000, aus (siehe unten).

Einkommensteuerbescheid 1998

Im Zuge der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 wurde bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ebenfalls nur ein Privatanteil von 20 % bei den Telefonaufwendungen ausgeschieden.

Dieser am 2. August 1999 erlassene Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 1998 wurde mit Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Juli 2000 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c und Abs. 2 BAO aufgehoben.

Am 3. August 2000 erließ das Finanzamt sodann einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 1998, in dem die beantragten Reinigungskosten für die Uniform und die Verpflegungsmehrkosten nicht als Werbungskosten anerkannt wurden und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ebenfalls um die in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angeführten Ausgaben "pauschale Arbeitskleidung reinigen" in Höhe von 1.000 S erhöht wurden.

Am 14. August 2000 erhob der Bw gegen diesen Bescheid Berufung und führte in der Begründung wie folgt aus:

"Aufgrund des Bescheides der FLD GZ AO 720/04-17/14/2000

Die Berufung richtet sich gegen folgende Punkte des Bescheides:

Ablehnung der Werbungskosten für das Jahr 1998

Ich beantrage, die bei der Arbeitnehmerveranlagung für 1998 geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen und einen neuen Bescheid zu erlassen.

Kosten der Reinigung der Dienstbekleidung in einer Putzerei

Täglich	Kosten	Diensttage	Zus.	Gesamt
<i>Uniformhemd mit Feuerwehrwappen</i>				
- Hemd mit der Maschine gebügelt	30,00	117	39	4.680,00
- Hemd mit der Hand gebügelt	45,00	117	39	7.020,00
Leibchen mit Aufschrift "Berufsfeuerwehr Wien"	30,00	117	39	4.680,00

1/3 der Diensttage (Herbst -, Wintertage):				
Pullunder mit Aufschrift Berufsfeuerwehr	55,00	39	2.145,00	
Pullover mit Aufschrift Berufsfeuerwehr	55,00	39	2.145,00	
monatlich:				
Trainingsanzug mit Aufschrift Berufsfeuerwehr Wien	155,00	9 Mon.	1.395,00	
			15.045,00	
			(17.385,00)	

Die Kosten der Reinigung in einer Putzerei betragen 15.045 S (wenn die Hemden mit der Maschine gebügelt werden) oder 17.385 S (wenn die Hemden mit der Hand gebügelt werden): Jeder Feuerwehrbeamte hat sieben Hemden zur Verfügung. Da pro Dienst mindestens zwei Hemden benötigt werden, ist es nicht möglich über eine Woche auf ein Hemd zu warten. Daher betragen die Kosten für die Reinigung der Hemden in einer Putzerei 15.345 S (Dauer der Reinigung ca. 2 Tage). Erklärung der Spalte "Zusätzlich":

Da an mehreren Tagen infolge von Einsätzen (Brand, techn. Einsätzen, im Sommer große Hitze) die Uniformhemden verschmutzt bzw. verschwitzt sind, ist ein Wechsel der Hemden notwendig. Hier wurde 1/3 der Diensttage berechnet.

Der Trainingsanzug wird für den Dienstsport bzw. körperlichen Ertüchtigung benötigt.

Weiters sei erwähnt, dass die belegmäßig nachweisbaren Kosten der Reinigung in einer Putzerei wesentlich höher sind als die Kosten der Reinigung in einer privaten Waschmaschine. Für die Reinigung in einer privaten Waschmaschine betragen die Kosten der Reinigung für ein Diensthemd 19 S. In einer Putzerei sind die Kosten zwischen 30 S für ein maschinengebügeltes Hemd (nicht möglich, da die Reinigung ca. eine Woche dauert, und pro Tag mindestens zwei Hemden benötigt werden) und 45 S für ein handgebügeltes Hemd (Dauer der Reinigung ca. 2 Tage).- Die Reinigung in einer privaten Waschmaschine kostet pro Jahr 7.959,-- während sich die Kosten der Reinigung in einer Putzerei 15.345 S pro Jahr betragen. Eine genaue Auflistung der Kosten der Reinigung in einer Putzerei liegt diesem Schreiben bei. Seitens der Finanzverwaltung wäre die pauschale Anerkennung der Werbungskosten für Dienstkleidung sicherlich auch die günstigere Variante."

Mit Bericht vom 4. Oktober 2000 legte das Finanzamt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der Unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Anerkennung von Werbungskosten für den Verpflegungsmehraufwand und die Reinigung von Arbeitskleidung (Uniform), wobei sich der Bw auf Verfügungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland beruft. Es wird darauf hingewiesen, dass die Verfügung GA 5-1727/8/87 vom 11. Juni 1987 und diese durch die Verfügung GA 5-2285/11/89 vom 6. Oktober 1989 geändert wurde, und letztere mit Verfügung GA 5-81/265/92 vom 24. September 1992 zurückgenommen wurde und letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1991 anzuwenden war.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1994, 1995 und 1996 ist laut Berufung die Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 vom Bw irrtümlich angewendet worden. Weiters sind bei den Ausgaben im Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb in den Jahren 1994 bis 1998 auch durch den Bw geschätzte Aufwendungen für die Reinigung von Berufskleidung beantragt.

Verpflegungsmehraufwand

Gemäß §§ 4 Abs. 5 bzw. 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb bzw. den Beruf veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in einer Vielzahl von Erkenntnissen auseinandergesetzt und in diesen daran festgehalten, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen wird.

Die Rechtfertigung der Annahme solcher Werbungskosten liegt bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsplatz nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen haben (vgl. VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 29.5.1996, 93/13/0013, und 20.11.1996, 96/15/0097).

Da im vorliegenden Berufungsfall keine Reisen vorliegen kann ein Verpflegungsmehraufwand nicht entstehen, die beantragten Werbungskosten können daher nicht gewährt werden.

Reinigung von Berufskleidung

Jeder Berufstätige benötigt für die berufliche Tätigkeit Bekleidung. Die Kosten dieser Bekleidung sind nach Rechtsprechung und Lehre unbestritten nicht abzugsfähige Kosten der

Lebensführung. Es widerspricht der Steuergerechtigkeit, wenn die Reinigungskosten für die bei der Berufsausübung vom Bw getragene Bekleidung Werbungskosten bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb darstellen würden, während die Reinigungskosten für die bei der Berufstätigkeit getragene Bekleidung anderer Steuerpflichtiger nicht abzugsfähig sind.

In seinem Erkenntnis vom 5. April 2001, 98/15/0046 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Aufwendungen für die Anschaffung und die Instandhaltung bürgerlicher Kleidung nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind, auch wenn die Berufsausübung eine erhöhte Kleiderabnutzung bedingt, gesetzliche Vorschriften eine bestimmte bürgerliche Bekleidung vorschreibt oder diese berufsbedingt immer in ordentlichen Zustand sein muss (vgl. VwGH 17.11.1981, 14/1161/80, vom 20.2.1996, 92/13/0287, vom 8.10.1998, 97/15/0079, und vom 26.9.2000, 94/13/0171).

Entsprechend dem in dieser Beurteilung seinen Ausdruck findenden, auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhenden Aufteilungsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 wird darauf hingewiesen, dass ein Aufwand für die Reinigung auch von als Uniformbestandteilen zu wertenden Bekleidungsstücken (iS eines Werbungskostenabzuges für Arbeitsmittel nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) nur dann steuerlich Berücksichtigung finden könnte, wenn diese eindeutig zuordenbare höhere Kosten verursacht als die Reinigung so genannter bürgerlicher Kleidung, dem Aufwand somit auch keine relevante private Mitveranlassung zukommt.

Die Aufwendungen die lt. VwGH steuerlich berücksichtigt werden könnten würden sich im vorliegenden Fall nur durch die Entfernung von Verunreinigungen (Flecken) durch Fleckentferner ergeben. Die dadurch entstehenden Kosten (Ausgaben für "Fleckentferner") sind gering und würden für sich alleine das einem jeden Steuerpflichtigen zustehenden Werbungskostenpauschale von 1.800,00 S nicht übersteigen.

Die Reinigung der Uniformhemden verursacht keine erkennbaren höheren Kosten als die Reinigung entsprechender (auch berufsbedingt laufend in tadellosem Zustand zu haltender) ziviler Hemden. Ähnliches gilt an sich auch für die in Rede stehende Reinigung der übrigen angeführten Bekleidungsstücke.

Weiters wird dem Bw mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151) der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt; vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Außerdem schützt der VwGH kein Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; 20.9.1995, 95/13/0011; 21.11.1995, 95/14/0035), bzw. wie im

vorliegenden Fall Verfügungen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland sondern nur von Auskünften im Einzelfall.

Die beantragten Werbungskosten sowie die in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen enthaltenen Ausgaben "pauschale Arbeitskleidung reinigen" können daher nicht gewährt werden.

Betriebsausgabenpauschalierung

Im berufungsgegenständlichen Fall hat der Bw in den den Einkommensteuerklärungen für die Jahre 1994, 1995 und 1996 beigelegten "Gesamtaufstellungen" jeweils 12 % Ausgabenpauschale beantragt. Wie der Bw in der Berufung ausführt wurde dieses Pauschale nur irrtümlich beantragt.

In seinem Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0143 führt der Verwaltungsgerichtshof aus, dass das Gesetz den Steuerpflichtigen nicht hindert, für ein bestimmtes Veranlagungsjahr von der zunächst gewählten Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 abzugehen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen. Der Steuerpflichtige ist nicht gehindert, von der Option, den Gewinn im Wege der Pauschalierung iSd § 17 Abs. 1 zu ermitteln wieder zurückzutreten.

Der Antrag auf Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG darf bis zur Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides zurückgenommen werden, da es eine dem entgegenstehende gesetzliche Bestimmung nicht gibt. Der Berufung wird in diesem Punkt statt gegeben.

Beilage:	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1993 in ATS
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1993 in EUR
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1994 in ATS
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1994 in EUR
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1995 in ATS
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1995 in EUR
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1996 in ATS
	1 Berechnungsblatt für das Jahr 1996 in EUR

Wien, am 29. Juni 2005