



GZ. RV/1072-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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

Der Berufungswerber (Bw) erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte der Bw Aufwendungen für die Reinigung der Berufskleidung und Verpflegungsmehraufwendungen. In der dem Antrag beigelegten Aufstellung berechnete der Bw die Aufwendungen wie folgt:

| Kosten | Dienstage | Zusätzlich | Gesamt |
|--------|-----------|------------|--------|
|--------|-----------|------------|--------|

Täglich:

| | | | | |
|---|-------|-----|----|----------|
| Uniformhemd mit Feuerwehrwappen | 19,00 | 116 | 39 | 2.945,00 |
| Leibchen mit Aufschrift Berufsfeuerwehr | 10,00 | 116 | 39 | 1.550,00 |

1/3 der Dienstage: (Herbst- Wintertage)

| | | | | |
|--|-------|----|--|----------|
| Pullunder mit Aufschrift Berufsfeuerwehr | 30,00 | 39 | | 1.170,00 |
| Pullover mit Aufschrift Berufsfeuerwehr | 35,00 | 39 | | 1.365,00 |

Monatlich:

Monate

| | | | | |
|---|--------|----|--|----------|
| Trainingsanzug mit Aufschrift Berufsfeuerwehr | 100,00 | 10 | | 1.000,00 |
|---|--------|----|--|----------|

Verpflegungsmehrkosten infolge einer ausschließlich beruflich bedingten ungewöhnlich langen Abwesenheit des Arbeitnehmers von seinem Wohnort.

Tage

| | | | | |
|---------------------|-------|-----|--|-----------------|
| siehe GA 5-338/2/78 | 35,00 | 116 | | 4.060,00 |
|---------------------|-------|-----|--|-----------------|

Gesamtsumme Werbungskosten**12.090,00**

Die in der Spalte "Zusätzlich" angeführten Zahlen erklärte der Bw wie folgt:

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

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

Weiters legte der Bw eine Bestätigung vor, dass er bei der Magistratsabteilung 68 – Feuerwehr und Katastrophenschutz hauptberuflich beschäftigt und in den 24-stündigen Wechsel-(Brand-)dienst eingeteilt sei und im Jahre 1998 abzüglich Urlaub, Krankenstand, zusätzliche dienstfreie Tage etc. - 116 mal tatsächlich Dienst versehen habe.

Im Zuge der Veranlagung wurden diese Werbungskosten nicht gewährt und in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 27. Juli 1999 ausgeführt, dass Reinigungskosten für Berufskleidung nur dann als Werbungskosten absetzbar sind, wenn sie durch Fremdbelege (gewerbliche Putzerei oder Wäschereibetrieb) nachgewiesen werden. Betreffend die Verpflegung an der Dienststelle wurde daraufhingewiesen, dass diese nicht abzugsfähig sind.

Gegen den Bescheid brachte der Bw eine Berufung ein, und beantragte die Berücksichtigung der im Antrag geltend gemachten Werbungskosten.

Die Berufung begründete der Bw wie folgt:

"Da vom Verwaltungsgerichtshof ein Bescheid mit der Zahl 93/15/0122 und 96/13/0172 sowie ein Durchführungserlass besteht.

.... "Die Kosten der Reinigung typischer Berufskleidung sind auch dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Reinigung in einer privaten Waschmaschine erfolgt."....

Wie im Anlaßfall handelt es sich auch im gegenständlichen Fall um typische Berufskleidung (Feuerwehr-Uniform).

Die Reinigung erfolgt auf Grund der Menge, der Verschmutzung und des Geruches ausnahmslos getrennt von jeglicher bürgerlicher Kleidung."

Beigelegt waren die 2 Entscheidungen des VwGH (93/15/0122 und 96/13/0172).

Das Finanzamt erließ am 6. August 1999 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

"Reinigungskosten für die Berufskleidung sind nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn der entsprechende Aufwand mittels Fremdbeleg, z.B. durch eine Reinigungsfirma, nachgewiesen wird. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat in seinem Erkenntnis vom 4. Okt. 1995, Zahl 93/15/0122 entschieden, daß die Kosten für die Reinigung der Berufskleidung im eigenen Haushalt in diesem konkreten Beschwerdefall als Werbungskosten abzugsfähig sind. Da eine einheitliche bzw. ständige Rechtsprechung des VwGH zu diesem Themenkreis nicht vorliegt, ist dieses Erkenntnis als Entscheidung im Einzelfall anzusehen und auf andere offene Verfahren nicht anzuwenden. Weiters läßt der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9. Juli 1997, Zahl 96/13/0172 Vorbehalte gegenüber seinen Ausführungen im Erkenntnis mit der Zahl 93/15/0122 erkennen. Die Kosten für die Reinigung der Berufskleidung im eigenen Haushalt sind daher aufgrund des Aufteilungsverbotes gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig. Es ist nicht maßgebend, daß die Berufskleidung getrennt von der Privatkleidung gereinigt wird, weil auch die Privatkleidung z.B. je nach Beschaffenheit oder Grad der Verschmutzung getrennt gereinigt wird.

Der Bw beantragte daraufhin am 21. August 1999 die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Berücksichtigung der von ihm geltend gemachten Werbungskosten.

In der Begründung des Vorlageantrages führte der Bw wie folgt aus:

"Diesbezüglich darf ich Ihnen mitteilen, daß im Urteil des Verwaltungsgerichtshofes (Zl. 93/15/0122) eindeutig klargestellt wurde, daß das von Ihnen angeführte Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 für typische Berufskleidung nicht anzuwenden ist.

Das Urteil des Verwaltungsgerichtshofes ist Teil der österreichischen Rechtsprechung (vgl. auch Margreiter, ÖStZ 1984, 2; Doralt, Kommentar zum EStG, § 16 Tz 220) so hingeht die diesbezügliche Begründung der Abgabenbehörde ins Leere. Weiters gibt es ein VGH Bescheid Zl. 96/13/0172 über Uniform Reinigung.

Das Kosten der Kleiderreinigung, in Anbetracht des zu berücksichtigen Aufteilungsverbotes, im Haushalt des Steuerpflichtigen zu keinen Werbungskosten führen. Dieses Schreiben entspricht nicht der österreichischen Rechtsprechung.

Des weiteren darf ich Ihnen mitteilen, daß selbst innerhalb der Finanzämter Wiens, meine obig angeführten Darstellungen des Sachverhalts als rechtsgültig anerkannt und die von den entsprechenden Steuerpflichtigen beantragten Werbungskosten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens (bzw. Wiederaufnahmeverfahrens) berücksichtigt wurden.

Eine unterschiedliche Interpretation innerhalb der Finanzämter Wiens würde auch eine Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes bedeuten, denn wie kann die Abgabenbehörde bei einer Reihe von Abgabepflichtigen die Kosten der Reinigung als Werbungskosten anerkennen, bei anderen für den gleichen Sachverhalt nicht."

Mit Bericht vom 5. November 1999 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 Kosten für die Reinigung von Arbeitskleidung (Uniform) und Aufwendungen für die Verpflegung.

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 darstellen würden, während die Reinigungskosten für die bei der Berufstätigkeit getragene Bekleidung anderer Steuerpflichtiger nicht abzugsfähig sind.

Für 1998 hat der Bw etwa die Reinigung und das Bügeln von 155 Uniformhemden, 155 Laibchen mit Aufschrift Berufsfeuerwehr Wien, 39 Pullunder, 39 Uniformpullovern und 10 Trainingsanzügen geltend gemacht.

In seinem Antrag begründete der Bw die Reinigung der Arbeitskleidung getrennt von der übrigen Wäsche mit dem Hinweis auf die Menge, die Verschmutzung und den Geruch.

Der Senat geht davon aus, dass bei der Reinigung von privater Kleidung auch darauf geachtet wird, dass je nach Beschaffenheit der Kleidungsstücke und Verunreinigung die Kleidungsstücke sortiert gewaschen werden.

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.

Es ist nicht erkennbar, warum die Reinigung der Uniformhemden, selbst wenn diese wegen des angenähten Feuerwehrwappens nicht privat getragen werden können, einen höheren Reinigungsaufwand verursachen sollte 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.

Die beantragten Aufwendungen für die im Haushalt durchgeführte Reinigung können daher nicht gewährt werden.

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 Auf-

enthaltensort 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 Beschäftigungsort 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.

Treu und Glauben

Weiters wird dem Bw betreffend seiner Ausführungen, dass andere Finanzämter diese Aufwendungen anerkannt hätten 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 eine Verfügung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (GA 5-338/2/78), welche bereits ab dem Kalenderjahr 19987 laut Verfügung (GA 5-1727/8/87) vom 11. Juni 1987 nicht mehr anzuwenden war, sondern nur von Auskünften im Einzelfall.

Wien, 11. Februar 2004