



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/1107-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen die Abweigungsbescheide des Finanzamtes Baden betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Die Einkommensteuerbescheide für die Kalenderjahre 1994 bis 1997 sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Am 25. März 1999 stellte der Bw gemäß § 303 BAO Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997 und beantragte in diesen

Schreiben die Berücksichtigung von Werbungskosten für die Reinigung von Arbeitskleidung sowie für Verpflegungskosten.

In der Antragsbegründung wies der Bw auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 93/15/0122 sowie auf einen "Durchführungserlass" [§ 4 Abs. 4 EStG (BFH 29.6.1993 VI R 53/92 in BB 1993 2431)] hin und führte aus, dass die Kosten der Reinigung typischer Berufskleidung auch dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn die Reinigung in einer privaten Waschmaschine erfolge.

Den Schreiben war jeweils eine Aufstellung der beantragten Kosten beigelegt.

Weiters legte der Bw eine Bestätigung vor, dass er bei der Magistratsabteilung 68 – Feuerwehr und Katastrophenschutz hauptberuflich beschäftigt und in den 24-stündigen Wechseldienst eingeteilt sei. In diesem Schreiben wurde auch bestätigt, wie oft der Bw in den einzelnen Jahren abzüglich Urlaub, Krankenstand, zusätzliche dienstfreie Tage etc. tatsächlich Dienst versehen hat:

Jahr	1994	1995	1996	1997
Anzahl der Diensttage	122	124	118	119

Das Finanzamt wies diese Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO mit Bescheiden vom 25. Juni 1999 mit der Begründung ab, dass mit den bereits erlassen Einkommensteuerbescheiden die Veranlagung für diese Kalenderjahre rechtskräftig abgeschlossen seien. In der gleichlautenden Begründung der einzelnen Bescheide wurde ausführlich die gesetzliche Bestimmung dargelegt und begründet warum keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen.

Der Bw erhob gegen diese Abweisungsbescheide vom 25. Juni 1999 am 2. Juli 1999 Berufung, beantragte die geltend gemachten Werbungskosten (Kosten der Reinigung typischen Berufskleidung) zu berücksichtigen und begründete dies wie folgt:

"Im Bescheid von 25.06.1999 führt die Abgabenbehörde aus, dass einem Wiederaufnahmeantrag dann stattzugeben ist, „wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten ...“.

Diesbezüglich darf ich Ihnen mitteilen, dass im Urteil des Verwaltungsgerichtshofes VwGH Zl. 93/15/0122 v. 4.10.95 und am 09.07.97 über den VwGH Zl. 96/13/0172 betrifft UNIFORM 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 hingehst die diesbezügliche Begründung der Abgabenbehörde ins Leere.

Ich habe nur deshalb, und daher auch ohne Verschulden, für die obig angeführten Jahre die Kosten der Reinigung nicht beantragt, da das Bundesministerium für Finanzen, Abteilung IV/7, mit Schreiben vom 19. November 1992 (GZ. 07 0101/22-IV/7/92) der Personalvertretung der Bediensteten der Gemeinde Wien mitgeteilt hat, dass 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, meine obig angeführte Darstellung 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 Abgabenpflichtigen die Kosten der Reinigung als Werbungskosten anerkennen, bei anderen für den gleichen Sachverhalt nicht.

Daher stelle ich nochmals den Antrag, die Veranlagung der Jahre 1994 bis 1997 unter der Berücksichtigung der von mir geltend gemachten Werbungskosten durchzuführen."

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung am 13. Oktober 1999 als unbegründet ab.

Der Bw stellte daraufhin am 16. November 1999 einen Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründet hat der Bw den Antrag wie folgt:

„Mit der Verfügung GA 5-1727/8/87 vom 11.06.1987 wurden Schätzungsrichtlinien betreffend die Werbungskosten der Feuerwehrbeamten der Stadt Wien erlassen. Mit Erlass vom 27.9.1989, GZ 07 0401/6-IV/7/89, erteilte das Bundesministerium für Finanzen der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland den Auftrag den Valorisierungsantrag der Bediensteten der Stadt Wien zu entsprechen. Bei der Schätzung des Reinigungsaufwandes wurde dabei ein Mittelwert festgesetzt, da ein Teil der Feuerwehrbeamten die Berufskleidung zu Hause reinigt und ein anderer Teil in der Wäscherei.

Weiters besteht ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, Zl. 93/15/0122:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB. Werkzeug und typische Berufskleidung) Werbungskosten. Die Dienstkleidung muß wegen diverser Verunreinigen (zB. Verunreinigungen durch Blut, Brandgeruch, Verschmutzungen durch Öl) getrennt von der privaten Wäsche gewaschen werden. Durch diese Art der Verschmutzung ist es auf keinen Fall zumutbar, die Dienstkleidung gemeinsam mit der privaten Kleidung zu waschen. Für die Dienstkleidung ist daher immer ein eigener Waschgang, getrennt von der privaten Wäsche, erforderlich.

Laut Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof sind die Kosten der Reinigung auch dann als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Reinigung in einer privaten Waschmaschine erfolgt. Bei der Arbeitskleidung der Feuerwehrbeamten handelt es sich nicht um eine während der Berufsausübung getragene bürgerliche Kleidung, sondern um

eine typische Berufskleidung. Dementsprechend kann auch von einem dem „Aufteilungsverbot“ des § 20 EStG 1988 unterliegenden „gemischten Aufwand“, für sowohl beruflich als auch privat getragene Kleidung, nicht die Rede sein.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. In der Aufzählung des § 16 EStG werden die Ausgaben für Berufskleidung in Zusammenhang mit Arbeitsmitteln explizit als Werbungskosten angeführt. Mit dieser ausdrücklichen Anführung der Berufskleidung wollte der Gesetzgeber offenbar zum Ausdruck bringen, daß im Gegensatz dazu Kosten für die bürgerliche Kleidung zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben der privaten Lebensführung gehört. Ist ein Kleidungsstück typische Berufskleidung (Arbeitsschutzkleidung, Uniform), so sind nicht nur die Anschaffungskosten, sondern auch sonstige Aufwendungen zur Instandhaltung oder zur Reinigung als Werbungskosten zu qualifizieren. Da die Folgekosten das rechtliche Schicksal der Anschaffungskosten teilen, können die Kosten für die Reinigung in einer privaten Waschmaschine als Werbungskosten abgesetzt werden. Der Umstand, daß die Folgekosten das Schicksal der Anschaffungskosten teilen, findet sich auch im § 26 EStG, wo der Wert der unentgeltlich überlassenen typischen Berufskleidung sowie auch deren Reinigung als nicht zu den Lohn- einkünften gehörenden Leistungen angeführt werden.

Hinsichtlich der Reinigung der Berufskleidung der Exekutive hat die Finanzverwaltung pauschale Aufwendungen für den Werbungskostenabzug akzeptiert. Bei einigen Finanzämtern wurden die Werbungskosten für die Reinigung der Berufskleidung der Feuerwehrbeamten der Stadt Wien in einer privaten Waschmaschine, getrennt von der privaten Kleidung, bereits bei der Veranlagung für 1998 berücksichtigt. Es wird daher nicht einheitlich die Ansicht vertreten, daß nur die mit Beleg nachgewiesenen Kosten für die Reinigung typische Berufskleidung (Uniform, Diensthemden) als Werbungskosten anerkannt werden können.

Auch Dkfm. Eduard Müller erwähnt in einem Artikel in der Steuer- und Wirtschaftskartei, daß der deutsche Bundesfinanzhof zu dieser Thematik einige interessante Feststellungen getroffen hat, die wegen der annähernd gleichen Rechtslage in der BRD auch für die österr. Verwaltungspraxis Folgen haben könnte.

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 S 19,--. In der Putzerei sind die Kosten zwischen S 30,-- für ein maschinengebügeltes Hemd (nicht möglich, da die Reinigung ca. eine Woche dauert, und pro Tag mindestens zwei Hemden benötigt werden) und S 45,-- für ein handgebügeltes Hemd (Dauer der Reinigung ca. 2 Tage). Die Reinigung in einer privaten Waschmaschine kostet pro Jahr S 8.450,-- während sich die Kosten für die Reinigung in einer Putzerei S 18.435,-- 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.

Kosten der Reinigung der Dienstkleidung in einer Putzerei

	Kosten	Dienstage	Zusätzlich	Gesamt
Täglich:				
<i>Uniformhemd mit Feuerwehrwappen</i>				
- Hemd mit der Maschine gebügelt	30,00	124	41	4.950,00
- Hemd mit der Hand gebügelt	45,00	124	41	7.425,00

Leibchen mit Aufschrift „Berufsfeuerwehr Wien“ 30,00 124 41 4.950,00

1/3 der Diensttage: (Herbst- Wintermonate)

<i>Pullunder mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	55,00	41	2.255,00
<i>Pullover mit Aufschrift Berufsfeuerwehr</i>	55,00	41	2.255,00

Monatlich: Monate

Trainingsanzug mit Aufschrift Berufsfeuerwehr Wien 155,00 10 1.550,00
Jahresbetrag 15.960,00
(18.435,00)

Die Kosten der Reinigung in einer Putzerei betragen S 15.960,-- (wenn die Hemden mit der Maschine gebügelt werden) oder S 18.435,-- (wenn die Hemden mit der Hand gebügelt werden). Jeder Feuerwehrbeamte hat sieben Hemden zur Verfügung. Da pro Dienstag 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 S 18.435,-- (Dauer der Reinigung ca. 2 Tage).

Erklärung der Spalte „Zusätzlich“:

Da an mehreren Tagen infolge von Einsätzen (Brand, technischen 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. zur körperlichen Ertüchtigung benötigt.

Mit Bericht vom 2. Dezember 1999 legte das Finanzamt die Berufung vom 16. November 1999 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:

Nach § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hiefür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Weiter bestimmt Abs. 2 der zitierten Gesetzesbestimmung, dass der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen ist, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Es ist unbestritten, dass die Veranlagungsverfahren für die Jahre 1994 bis 1997 rechtskräftig abgeschlossen wurden.

Der Bw vertritt die Meinung es wäre nicht sein Verschulden gewesen, dass die Kosten nicht bereits im Erstantrag enthalten waren und führt weiters in seinem Vorlageantrag aus, dass er die Kosten der Reinigung der Berufskleidung, aufgrund eines "Schreibens" des Bundesministeriums für Finanzen, (GZ. 07 0101/22-IV/7/92) an die Personalvertretung der Bedienten der Gemeinde Wien, in dem mitgeteilt wurde, dass Kosten der Kleiderreinigung, in Anbetracht des zu berücksichtigen Aufteilungsverbotes, im Haushalt des Steuerpflichtigen zu keinen Werbungskosten führen, nicht beantragt habe. Aufgrund von Erkenntnissen des VwGH (4.10.95, 9315/0122 und 07.05.99, 96/13/0172), in denen der Bw eine andere rechtliche Beurteilung erblickte, stellte der Bw die Wiederaufnahmeanträge.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, sind Tatsachen im Sinne des § 303 BAO ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Elemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Dazu wird auf ein Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1998, 95/15/0108 verwiesen, in dem dieser ausführt, dass neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhalts-elementen - gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neuen Beurteilungs-kriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorher-

gehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden - keine Tatsachen sind. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Die Entscheidung eines Gerichtes oder einer Verwaltungsbehörde in einer bestimmten Rechtssache stellt keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO (vgl. VwGH 21.2.1985, 83/16/0027, 0029 sowie 30.9.1985, 85/10/0067) dar.

Die Tatsache des Vorliegens von Reinigungskosten für die Berufskleidung und die rechtliche Beurteilung dieser Aufwendungen war dem Bw bekannt.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel oder gar eine unrichtige rechtliche Beurteilung seitens der Behörde vorgelegen seien, bildet somit ebenso wenig einen Grund zur Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO wie etwa das nachträgliche Bekannt werden von Entscheidungen des VwGH, aus denen sich ergibt, dass die von der Behörde im abgeschlossenen Verfahren vertretene Rechtsauffassung gesetzwidrig war.

Die Änderung der Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof in den vom Bw zitierten Verfahren rechtfertigt somit keine Wiederaufnahme des bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens.

Weiters wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 5.4.2001, 98/15/0046 hingewiesen, in dem dieser ausführt, 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, 14/1164/80, 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 nicht privat getragen werden können, einen höheren Reinigungsaufwand verursachen sollten als die – gegebenenfalls auch nicht im eigenen Haushalt – besorgte Reinigung entsprechender (auch berufsbedingt laufend in tadellosem Zustand zu haltender) ziviler Hemden. Ähnliches gilt an sich auch für die Reinigung der übrigen Uniformbestandteile.

Hinsichtlich der Ausführungen des Bw, dass andere Finanzämter diese Aufwendungen anerkannt hätten wird mitgeteilt, dass nach der Judikatur des VwGH (zB 18.12.1996, 94/15/0151) die Abgabenbehörde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an eine unrichtige Rechtsauffassung, von der sie bei früheren Veranlagungen ausgegangen ist, bei späteren Veranlagungen nicht gebunden ist.

Weiters wird der Bw darauf hingewiesen, dass die Verfügung (GA 5-1727/8/87 vom 11. Juni 1987) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, auf die in der Berufung hingewiesen wurde, bereits durch die Verfügung GA 5-2285/11/89 vom 6. Oktober 1989 geändert und diese wiederum mit Verfügung GA 5-81/265/92 vom 24. September 1992 zurückgenommen wurde und letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1991 anzuwenden war.

Wien, 25. August 2004