



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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 Bw. ist Kriminalbeamtin. Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 machte sie an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, ua. (Differenz-)Reisekosten (Diäten, Kilometergelder) in Höhe von 1.066,66 € und Ausgaben für ein Ballkleid für ihren Einsatz als Kriminalbeamtin am Opernball in Höhe von 327,00 € geltend.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 7. August 2008 forderte das Finanzamt die Bw. auf, bezüglich der beantragten Werbungskosten "sämtliche Belege samt Aufstellung" nachzureichen; am 19. August 2008 langten die angeforderten Unterlagen bei der Abgabenbehörde I. Instanz ein (darunter auch eine Liste betreffend die geltend gemachten Reisekosten, S 6 f./2007 Arbeitnehmeranlagungsakt, im Folgenden kurz: ANV-Akt).

Am 20. August 2008 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid, wobei es in mehreren Punkten vom Begehren der Bw. abwich. Der Bescheid enthält folgende Begründung:

"... Ihre Werbungskosten wurden wie folgt gekürzt:

1. Reisekosten: Nicht anerkannt wurden Einsätze in Wien, da sich Ihr Dienstort ebenfalls in Wien befindet und somit kein erhöhter Verpflegungsaufwand angefallen ist, da hier die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt sein müssten (Kürzung 852,22 €).

2. [nicht mehr strittig]

3. Ballkleid für Opernball: Hier liegen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 vor (Kürzung 327,00 €)."

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die Bw. am 31. August 2008 Berufung (dieser war eine weitere, identische Ausfertigung der dem Finanzamt bereits am 19. August 2008 vorgelegten Liste der Bw. betreffend die geltend gemachten Reisekosten (siehe oben) angeschlossen, S 27 f./2007 ANV-Akt):

1. Es seien Werbungskosten in Höhe von 852,22 € für Reisekosten in Wien nicht anerkannt worden. Es handle sich dabei aber nicht nur um Diäten, sondern auch um tatsächliche Kosten der gefahrenen Kilometer in Höhe von 204,44 €. Da sich der Dienstort der Bw. im 1. Bezirk (Parlament) befinde, müsse der erhöhte Verpflegungsaufwand für die außerhalb gelegenen Bezirke und Orte laut Liste in Höhe von 472,00 € anerkannt werden. Die Bw. stelle daher den Antrag, die Reisekosten nur um 390,22 € statt um 852,22 € zu kürzen.

2. [nicht mehr strittig]

3. Die Bw. sei das vierte Jahr von ihrer Dienststelle auf den Opernball abkommandiert worden; bisher habe sie ihr altes Ballkleid getragen. Es handle sich beim Kauf des neuen Ballkleides keineswegs um Kosten der privaten Lebensführung, da die Bw. dieses Kleid nur auf diesem Opernball zu dienstlichen Zwecken trage. Ihre Kollegen machten jeweils die Mietkosten für einen Frack geltend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es Folgendes ausführte:

"1. Reisekosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zählen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen zu den Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 (Taggeld für Inlandsreisen bis 26,40 € pro Tag) ergebenden Beträge nicht übersteigen. Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt. Da diese Voraussetzungen (Entfernung 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit) bei Ihren in verschiedene Bezirke Wiens erfolgten Reisen (Dienstort 1. Bezirk) nicht vorliegen, konnte ein Verpflegungsmehraufwand nicht berücksichtigt werden.

2. [nicht mehr strittig]

3. Ballkleid:

Der Bekleidungsaufwand kann nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handelt. Dafür kommen beispielsweise Uniformen, Arbeitsmäntel, Schutzhelme, Kostüme von Schauspielern in Betracht. Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird, kann nicht zu Werbungskosten führen. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird oder wenn die Verwendung derartiger Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers liegt oder von diesem angeordnet wird. Die Ausgaben für Ihr neues Ballkleid konnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden."

Am 22. Oktober 2008 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Es seien die Reisekosten für Wien nicht anerkannt worden. Dabei handle es sich nicht nur um Diäten, sondern auch um tatsächliche Kosten der gefahrenen Kilometer in Höhe von 204,44 € (eine Aufstellung sei der Berufung bereits beigelegt worden). Dieser Betrag sei in der Ablehnung der Berufung nicht angeführt worden. Weiters gelte § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 für Unternehmer und nicht für Dienstnehmer.

Der Bekleidungsaufwand eines Ballkleides sei nicht alltäglich; das Ballkleid sei nur für den dienstlichen Zweck zum Besuch des Opernballs angeschafft worden. Die Bw. sei keineswegs zum Vergnügen auf diesem Ball gewesen, sondern sei von ihrer Dienststelle abkommandiert worden. Für diese Kommandierung seien ihr auch keine Diäten zuerkannt worden, obwohl die

Verpflegungskosten auf diesem Ball nicht annähernd durch die Diäten gedeckt werden würden.

Am 12. November 2008 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

- § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003, lautet:

"(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen."

- § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und c EStG 1988 lautet:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

2. a) 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.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind."

b) Festgestellter Sachverhalt:

Die Bw. ist Kriminalbeamtin mit Dienstort im 1. Wiener Gemeindebezirk (Parlament). Aus der von ihr dem Finanzamt vorgelegten Liste betreffend Reisekosten (siehe oben) geht hervor, dass sie im streitgegenständlichen Jahr 2007 an verschiedenen, in Wien gelegenen Einsatzorten Dienst verrichtet hat; ein Mal war sie in St. Pölten, Melk und Dürnstein und ein weiteres Mal am Flughafen Wien-Schwechat tätig (S 28/2007 ANV-Akt). An diesbezüglichen

(Differenz-)Reisekosten hat die Bw. einen Betrag von 1.066,66 € geltend gemacht (862,22 € an Diäten sowie 204,44 € an Kilometergeldern).

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid vom 20. August 2008 die beantragten Kilometergelder – entgegen der Meinung der Bw., die Abgabenbehörde I. Instanz habe diese nicht zum Abzug zugelassen - als Werbungskosten anerkannt. Von den geltend gemachten Diäten hingegen wurden lediglich 10,00 € (für die Dienstverrichtung in St. Pölten, Melk und Dürnstein; der Betrag von 10,00 € entspricht dem von der Bw. geltend gemachten Betrag, S 28/2007 ANV-Akt) gewährt (S 22/2007 ANV-Akt); die Differenz von 852,22 € wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz mit der Begründung, diesbezüglich sei der Tatbestand der Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht erfüllt, nicht anerkannt.

Weiters steht fest, dass die Bw. im streitgegenständlichen Jahr auf dem Opernball als Kriminalbeamtin Dienst zu verrichten hatte; für diesen Zweck schaffte sie sich ein Ballkleid um 327,00 € an. Das Finanzamt hat die Ausgaben für den Erwerb des Ballkleides mit der Begründung, es lägen Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 vor, nicht als Werbungskosten anerkannt.

Von diesem festgestellten Sachverhalt geht der Unabhängige Finanzsenat aus.

c) Rechtliche Würdigung:

ca) Für Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft (Reisekosten) als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gelten die gleichen Grundsätze wie nach § 4 Abs. 5 EStG 1988; von der "Reise" ist die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden (*Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 171). *Nur wenn eine beruflich veranlasste Reise vorliegt, kann ein Verpflegungsmehraufwand nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 geltend gemacht werden; nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Entfernung vom Ort der ständigen Tätigkeit mindestens 25 km betragen* (vgl. *Doralt*, § 16 Tz 172, Tz 173).

Diese geltende Rechtslage hat das Finanzamt dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid und der Berufungsvorentscheidung zu Grunde gelegt und die von der Bw. beantragten Verpflegungsmehraufwendungen mit der Begründung, die Voraussetzungen der beruflich veranlassten Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Entfernung von mindestens 25 km vom Ort der ständigen Tätigkeit) lägen im gegenständlichen Fall nicht vor, nicht als Werbungskosten anerkannt (mit Ausnahme der Dienstverrichtung der Bw. in St. Pölten, Melk und Dürnstein; der diesbezüglich von der Bw. geltend gemachte Betrag wurde vom Finanzamt auf Grund der Entfernung von mehr als 25 km zu Recht anerkannt. Dass die Abgabenbehörde I. Instanz die

von der Bw. beantragten Diäten für die Dienstverrichtung am Flughafen Wien-Schwechat nicht gewährt hat, erweist sich ebenfalls als rechtskonform, beträgt doch die Entfernung zwischen dem Dienstort der Bw. (Parlament, Dr. Karl Renner-Ring) und dem Flughafen Wien-Schwechat lediglich 20,2 km (siehe www.oeamtc.at/routenplaner)).

Die Vorgangsweise des Finanzamtes erweist sich somit als rechtsrichtig. Demgegenüber steht die Auffassung der Bw., der "erhöhte Verpflegungsaufwand für die außerhalb gelegenen Bezirke" müsse anerkannt werden, weil sich ihr Dienstort im 1. Bezirk befinde, nicht in Einklang mit der geltenden Rechtslage (siehe oben).

Dies gilt freilich auch für die Argumentation der Bw., § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gelte für Unternehmer und nicht für Dienstnehmer:

Richtig ist, dass von der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 die "Dienstreise" nach § 26 Z 4 EStG 1988 zu unterscheiden ist (*Doralt*, § 16 Tz 171, Tz 185; siehe oben). Während jedoch bei einer "Reise" die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um einen dem Tagesgeld entsprechenden Betrag absetzen zu können, bleibt bei einer "Dienstreise" gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 *das (vom Dienstgeber gezahlte) Tagesgeld* jedenfalls steuerfrei (*Doralt*, § 16 Tz 186). Mit anderen Worten: Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für eine Dienstreise *nicht* das nach § 26 Z 4 EStG 1988 höchst zulässige Tages- bzw. Nächtigungsgeld, dann kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag *nur dann* geltend machen, *wenn gleichzeitig eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vorliegt* (*Doralt*, § 16 Tz 199).

Zusammenfassend ist daher zum Berufungspunkt "Reisekosten" festzuhalten, dass die Vorgangsweise des Finanzamtes nicht zu beanstanden ist; die von der Bw. beantragten Kilometergelder in Höhe von 204,44 € wurden von der Abgabenbehörde I. Instanz ohnehin als Werbungskosten anerkannt.

cb) Zum Streitpunkt "Ballkleid" ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Nur typische Berufskleidung, also solche Kleidung, die sich *nicht* für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet (zB Uniformen, Schutzhelme, Arbeitsanzüge der Maurer, Schlosser und Kanalräumer, Fleischschürze, Asbestanzug, Ärztemantel, Gummischutzbekleidung und Arbeitsmantel der Tierärzte), *führt nach der Rechtsprechung zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten* (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 163, Stichwort "Kleidung").

Aufwendungen für die Anschaffung, Instandhaltung und Reinigung normaler bürgerlicher Kleidung gehören hingegen zu den *nicht* abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. *Das Abzugsverbot greift also auch, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird, wenn die Kleidung im Interesse des Arbeitgebers getragen wird oder wenn allgemein ein beruflich bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand vorliegt* (ausführlich Doralt/Kofler, § 20 Tz 163, Stichwort "Kleidung"). Nicht abzugsfähig sind daher beispielsweise der schwarze Anzug bzw. das Abendkleid eines Orchestermitglieds, das weiße Hemd und der schwarze Anzug eines Richters oder der Frack eines Dirigenten (ein Frack zählt zur normalen bürgerlichen Kleidung, dies ungeachtet der Tatsache, dass es sich um eine besonders festliche Kleidung handelt: *ARD 5137/18/2000*).

Aus diesen Ausführungen folgt, dass auch das streitgegenständliche Ballkleid *nicht* abzugsfähig ist, handelt es sich doch dabei keineswegs um typische Berufskleidung (Uniformen etc.), also solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet (siehe oben). Vielmehr ist beim gegenständlichen Ballkleid vom Vorliegen normaler bürgerlicher – wenn auch besonders festlicher – Kleidung auszugehen (siehe oben zum Frack eines Dirigenten), die sich unstrittig auch für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet. Dass das Ballkleid mit der beruflichen Tätigkeit der Bw. in Zusammenhang steht, ja von dieser ausschließlich bei der Berufsausübung (auf dem Opernball, auf dem sie Dienst zu verrichten hatte) getragen wird, ist demgegenüber nach geltender Rechtslage nicht maßgeblich, weshalb sich die Vorgangsweise des Finanzamtes, die Ausgaben für die Anschaffung des Ballkleides nicht als Werbungskosten anzuerkennen, als rechtskonform erweist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. November 2008