



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden 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 erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Sicherheitswachebeamter. Im Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 beantragte der Bw Aufwendungen für die Reinigung der Berufskleidung in Höhe von 8.819,00 S.

In einer Beilage "Uniformreinigungskosten/Preise lt. Putzerei" listete der Bw die Ermittlung dieses Betrages auf und führte dazu aus, dass sich die gesetzliche Grundlage zum Tragen von Uniformsorten aus den Vorschriften über die Dienstbekleidung und Ausrüstung der Bediensteten der Bundespolizei (VDA) ableitet.

Weiters erklärte der Bw, dass er für die Reinigung der Uniformsorten, bzw. der Dienstkleidung keinerlei wie auch immer geartete Zuschüsse beziehe.

Hinsichtlich der Höhe der Werbungskosten führte der Bw aus, dass die Preise in einer Putzerei erhoben und die Groschenbeträge zum eigenen Nachteil nicht berücksichtigt wurden. Die Uniformsorten werden getrennt von der üblichen Wäsche gereinigt. Weiters verwies der Bw auf die Entscheidung des VwGH vom 4.10.1995, 93/15/0122.

Im Zuge der Veranlagung wurden diese Aufwendungen nicht anerkannt und im Bescheid wurde dies wie folgt begründet:

*"Reinigungskosten für die Berufskleidung sind nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn sie durch Fremdbelege (gewerbliche Putzerei oder Wäschereibetrieb) nachgewiesen werden."*

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw Berufung und führte darin wie folgt aus:

*"Die Berufskleidung, es handelt sich hierbei um Uniformsorten der Exekutive, die an eine Tragedauer gebunden sind, ist als eine berufstypische Arbeitskleidung anzusehen und kann nicht der privaten Lebensführung zugerechnet werden. Zudem erfolgt die Reinigung dieser Uniformsorten getrennt von der Privatenkleidung und aus diesem Grund kann eine eventuelle Begründung in Richtung Aufteilungsverbot unterliegenden gemischten Aufwand nicht zutreffen."*

*Die angeführten Kosten ergeben sich aus der für die im eigenen Haushalt vorgenommenen Reinigung; hiezu zählen Wasser- und Stromkosten, Waschmittel und vorallem die Aufwendungen für Waschen und Bügeln, die nicht mittels Rechnung belegt werden können."*

*In Ihrer Begründung des Bescheides v. 15.06.1999 führen Sie an, dass die Reinigungskosten für Berufskleidung nur dann als Werbungskosten absetzbar seien, wenn sie durch Fremdbelege (gewerbliche Putzerei oder Wäschereibetrieb) nachgewiesen werden. Diesbezüglich weise ich abermals auf die VGH.-Entscheidung vom 4.10.1995, unter der Zahl 93/15/0122, wonach die im eigenen Haushalt durch die durchgeführte Reinigung der Arbeitskleidung entstandenen Aufwendungen, abzugsfähige Werbungskosten darstellen."*

In einem Schreiben vom 11. August 1999 teilte das Finanzamt dem Bw folgendes mit:

*"Grundsätzlich sind Reinigungskosten für Berufskleidung nur dann absetzbar, wenn der entsprechende Aufwand mittels Fremdbeleg nachgewiesen wird. Diesbezügliche Rechnungen wurden jedoch nicht vorgelegt. Nach Ihren Ausführungen ist dies auch nicht möglich, wurde die Reinigung doch zu Hause durchgeführt. Erfolgt die Reinigung im eigenen Haushalt, ist der Aufwand für die Berufskleidung im Regelfall von untergeordneter Bedeutung (Stücke werden mit anderen Wäschestücken mitgewaschen: Mehraufwand nicht ermittelbar; oder es erfolgt eine separate Reinigung: ebenfalls untergeordneter Aufwand, da einerseits im Verhältnis zur*

übrigen Wäsche nicht sooft gewaschen werden muß, andererseits weniger übrige Wäsche anfällt). Die Sätze, die eine gewerbliche Putzerei verrechnet würde, können jedenfalls nicht als Werbungskosten gewährt werden, da dies nicht Ihrem tatsächlichen Aufwand entspricht (Wer könnte es sich dann noch leisten, Hemden zu Hause zu waschen, wenn die Kosten pro Hemd S 25,-- betragen würden?) So gesehen müßten Sie den Nachweis über den tatsächlichen Aufwand, der durch die Reinigung der Uniformteile entstand, erbringen. Der tatsächliche Aufwand des Jahres 1998 an Waschmittel, Energie etc. ihres Haushaltes wäre mit Rechnungen zu belegen sowie der Mehraufwand, der durch die Uniformreinigung entstand, müßte nachgewiesen werden. Sollte kein Nachweis erbracht werden können, ist eine Absetzung nicht möglich, da dann nach den obigen Ausführungen von einem untergeordneten Aufwand und somit von Kosten der privaten Lebensführung ausgegangen werden müßte. Aufwendungen, wie diese auch andere Arbeitnehmer haben."

Weiters wurde der Bw in diesem Schreiben ersucht folgende Fragen zu beantworten:

*"Wo liegt Ihr Mehraufwand gegenüber anderen Berufstätigen? 13 Hemden und 3 Hosen pro Monat zu waschen entspricht durchaus dem Durchschnitt. Eine normale Straßenkleidung bedarf derselben Reinigung, wenn nicht sogar höhere Kosten entstehen, da viele Kleidungsstücke einer chemischen Reinigung bedürfen.*

*Wie oft wird die Berufskleidung gewaschen? Warum werden Uniformsorten getrennt von der übrigen Wäsche gereinigt?*

*Wer führt die Reinigung durch?"*

Abschließend wurde der Bw darauf hingewiesen, dass auch in den früheren Jahren die diesbezüglichen Anträge abgewiesen wurden.

In seinem Antwortschreiben vom 19. August 1999 teilte der Bw abermals mit, dass es ihm nicht möglich sei, die Reinigung der Uniformsorten durch Rechnung einer gewerblichen Putzerei zu belegen, zumal er sich dies finanziell nicht leisten könnte.

Weiters führte der Bw aus:

*"Ich teile Ihre Meinung keineswegs, bzw. kann ich den Ausführungen des zust. Finanzamtes, daß die Reinigung im Haushalt von untergeordneter Bedeutung ist, nicht folgen, da ich in Zivilkleidung zum und vom Dienstoff fahre und ich somit sehr wohl einen realen Mehraufwand gegenüber anderen Arbeitnehmern habe. Ihre Ausführungen, daß ich die übrige Wäsche nicht sooft waschen muß, bzw. weniger übrige Wäsche anfällt, ist somit falsch und können auch nicht der privaten Lebensführung zugerechnet werden.*

*In meiner Beilage zum Einkommensteuerbescheid habe ich bereits angemerkt, daß es sich bei den angef. Beträgen um Rohpreise einer gewerblichen Putzerei handelt, welche zum Nachteil gerundet wurden. Die tatsächlich verrechneten Preise liegen weit höher und aus diesem Grund ist es nicht einsehbar, warum Sie die Sätze, die ich angeführt habe und rund um zwei Drittel unter den Sätzen der gewerblichen Reinigung liegen, nichts als Werbungskosten akzeptieren.*

*Einen Nachweis über den tatsächlichen Aufwand kann ich de facto nicht erbringen, da eine Berechnung des Waschmittels, des verbrauchten Stromes oder Wassers unmöglich scheint. Außerdem bin ich nicht gewillt, mit Ihnen einen Briefkontakt über die etwaige Dosierung des Waschpulvers zu führen.*

Bzgl. Ihrer im vorletzten Absatz angeführten Fragen kann ich wie folgt berichten:

Jedes Hemd wird nach jeder Diensttour gewaschen, ebenso die Socken und das weiße Leibchen. Die Uniformhose wird in der Regel nach 3 Dienst-Tagen gewaschen. Es kommt aber auch vor, daß zwei oder drei Hemden pro Dienst, bzw. eine Hose "verbraucht" werden, wenn etwa div. Feuerwehreinsätze und sonstige Übelstände erledigt werden müssen.

Die Reinigung der Uniformsorten, wie auch das Bügeln der Wäsche wird durch meine Lebensgefährtin durchgeführt. Bzgl. des "WARUM" kann ich Ihnen keine Antwort geben.

Es ist richtig, daß mein diesbezgl. Antrag in den letzten Jahren abgewiesen wurde. Ebenso richtig ist es jedoch, daß er schon einmal gewährt wurde und in anderen Finanzlandesdirektionen gewährt wird. Ich gebe nochmals zu bedenken, daß ich einen Mehraufwand gegenüber anderen Arbeitnehmern habe und ich nicht in der glücklichen Lage bin, daß die Reinigung durch den Arbeitgeber erfolgt.

Ich ersuche um positive Erledigung und hoffe mit meinen Ausführungen zur Ergänzung des Einkommensteuerbescheides behilflich gewesen zu sein."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. September 1999 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu in der Begründung aus:

"Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen und Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch die Lebensführung veranlaßt sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Erfolgt nun die Reinigung im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen zusammen mit anderer Bekleidung - die Frage: Warum getrenntes Waschen?" wurde leider nicht beantwortet, ist es doch sehr naheliegend, bei einem durchschnittlichen wöchentlichen Anfall von 3 Hemden und einer Hose, dass diese zusammen mit anderer (mit dem selben Waschprogramm zu waschenden) Bekleidung gereinigt werden – sind anteilige Reinigungsaufwendungen im Hinblick auf das Aufteilungsverbot des § 20 nicht abzugsfähig.

Wenn nun – trotz der ungeklärten Frage und der damit einhergehenden nicht rentablen Vorgangsweise – davon ausgegangen wird, dass eine "getrennte" Reinigung erfolgt, so könnten die dadurch entstandenen Ausgaben (infolge Verwendung von Reinigungsmitteln, Wasser, Energie etc.) anerkannt werden, wenn der Nachweis des tatsächlichen Aufwandes erfolgt. Der Ansatz von Rohpreisen einer gewerblichen Putzerei stellt keinen geeigneten Nachweis dar, da er nicht ihrem tatsächlichen Aufwand entspricht.

Im Bereich der Werbungskosten trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Nachweispflicht. Da Sie den Nachweis, laut Ihrem Schreiben vom 19.08.1999 de facto nicht erbringen können, mußte der diesbezügliche Aufwand mit S 600.- geschätzt werden – infolge des durchschnittlichen geringen wöchentlichen Anfalles von 3 Hemden, 1 Hose (Pullover alle 14 Tage) wird von einer wöchentlichen Reinigung der Dienstkleidung unter der Zugrundelegung der aktuellen Waschmittelpreise (3 kg Kompaktwaschmittel ca. 150.-, Weichspüler ca. 30 etc.) ausgegangen. Beim Erstbescheid wurden bereits mehr Werbungskosten (S 1.800.- wurden als Werbungskosten ohne Nachweis anerkannt, da davon ausgegangen wird, dass jeder Steuerpflichtige Aufwendungen im geringeren Ausmaß hat, die mit seinem Beruf im

unmittelbaren Zusammenhang stehen) berücksichtigt, als auf Grund der Schätzung gewährt werden könnten. Der Antrag muß abgewiesen werden.

*Im Übrigen entspricht die Tatsache, dass die entstandenen Aufwendungen (infolge von Reinigungsmittel, Energie etc.) als Werbungskosten Anerkennung finden genau dem VwGH-Erkenntnis vom 04.10.1995."*

Der Bw stellte daraufhin einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und führte darin wie folgt ergänzend aus:

*"In Ihrer Begründung des Bescheides v.09.09.1999 führen Sie an, dass die Reinigungskosten für Berufskleidung nur dann als Werbungskosten absetzbar seien, wenn sie durch Fremdbeleg (gewerbliche Putzerei oder Wäscherei) nachgewiesen werden. Diesbezgl. weise ich abermals auf die VGH.-Entscheidung vom 04.10.1995, unter der Zahl 93/15/0122, wonach die im eigenen Haushalt durch die durchgeführte Reinigung der Arbeitskleidung entstandenen Aufwendungen, abzugsfähige Werbungskosten darstellen.*

*In Ihrer Bescheidbegründung führen Sie einerseits an, daß jeden Steuerpflichtigen eine erhöhte Nachweispflicht bei den Werbungskosten trifft, andererseits rechnen Sie mir vor, daß ich lediglich ein Drittel des Pauschalbetrages in der Höhe von ATS 1.800,-- in Anspruch nehme, da davon ausgegangen wird, daß jeder Steuerpflichtige Aufwendungen im geringen Ausmaß hat, die mit seinem Beruf im unmittelbaren Zusammenhang stehen. Bemerken möchte ich hierbei noch, daß ich Ihre Schätzung in der Höhe von ATS 600,-- nicht nachvollziehen kann.*

*Wie ich bereits einmal ausgeführt habe, handelt es sich bei den durchschnittlich drei Hemden pro Woche um den im vorhinein bekannten Dienstplan. Hier sind etwaige Überstunden und spontane Ereignisse nicht eingerechnet. Es kann mir wohl niemand zumuten, daß ich ein Uniformhemd mehr als 12 Stunden – dies ist die Dienstzeit ohne Überstunden – trage. Und ebenso selbstverständlich ist es für mich, daß ich mein Uniformhemd nach einem Feuerwehreinsatz wechsele, oder wenn es sonst verschmutzt ist. Die in der Einkommensteuererklärung angeführte Anzahl der div. Uniformsorten entspricht nicht meinem tatsächlichen Aufwand, da dieser jedes Jahr weitaus höher liegt. Aber ich werde in Zukunft trachten, die Anzahl der tatsächlich benötigten Sorten genauestens zu notieren, da mich ja eine erhöhte Nachweispflicht trifft.*

*Aus oa. Gründen stelle ich den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz."*

Mit Bericht vom 2. Dezember 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 ist die Anerkennung von Kosten für die Reinigung von Arbeitskleidung (Uniform).

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 158 Uniformhemden, 39 Uniformhosen, 15 Uniformpullovern, 6 Kappenüberzügen, 1 Diensttrainingsanzug, 2 Uniformbarett, 1 Uniformmantel, 1 Dienstoverall und 4 Uniformjacken geltend gemacht.

Aus dem Vorbringen des Bw ist nicht ersichtlich, dass dem Bw im Vergleich zu jenen Steuerpflichtigen, die zivile Kleidung bei der Tätigkeit tragen, ein höherer Aufwand für die Reinigung der bei der Berufsausübung getragenen Bekleidung entstanden ist.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen 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 der Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Darunter fallen auch die Aufwendungen die dem Bw dadurch entstehen, dass er auf dem Arbeitsweg private Kleidung trägt und nicht bereits die Uniform. Diese Aufwendungen stellen daher gemäß § 20 nichtabzugsfähigen Aufwand dar. Auch können diese Aufwendungen nicht dazu führen, dass die Reinigungskosten für die während der Berufsausübung getragenen Kleidung (Uniform) zu Werbungskosten werden bzw. begründet dies keinen Mehraufwand der zu berücksichtigen sei, da es auch andere Berufsgruppen gibt, die während der beruflichen Tätigkeit nicht die selben "private" Kleidung tragen wie auf dem Arbeitsweg.

Es besteht somit zwischen der Reinigung der Uniform des Bw und der Reinigung ziviler Bekleidung, die ein anderer Arbeitnehmer während seiner Berufstätigkeit trägt, kein Unterschied.

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 einen höheren Reinigungsaufwand verursachen sollte als die Reinigung entsprechender (auch berufsbedingt laufend in tadellosem Zustand zu haltender) ziviler Hemden. Ähnliches gilt 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.

Wien, 30. Jänner 2004