



GZ. RV/0832-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Zurückweisungsbescheid des Finanzamtes Gänserndorf betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 1994 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 Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 1994 wurde am 22. August 1995 erlassen und ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

Am 10. März 1999 stellte der Bw gemäß § 303 BAO einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1994 und beantragte die Berücksichtigung von Werbungskosten für die Reinigung von Arbeitskleidung sowie für Ver-

pflegungskosten. Der Wiederaufnahmeantrag wurde am 11. März 1999 beim Finanzamt, unter gleichzeitiger Einreichung einer neuen Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1994, eingebracht.

In der Antragsbegründung wies der Bw auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof 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.

Dem Schreiben wurde eine detaillierte Aufstellung der beantragten Kosten beigelegt.

Weiters legte der Bw eine Bestätigung vor, dass er bei A hauptberuflich beschäftigt und in den 24-stündigen Wechseldienst eingeteilt sei und im Jahr 1994 - abzüglich Urlaub, Krankenstand, zusätzliche Dienstfreie Tage etc. - 124 mal tatsächlich Dienst versehen habe.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 4. Mai 1999 mit der Begründung zurück, dass zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für ein bestimmtes Kalenderjahr nur eine einmalige Erklärung zulässig sei.

Dem Zurückweisungsbescheid wurde ein ausführlicher Hinweis betreffend die Reinigung der Berufskleidung im eigenen Haushalt angefügt.

In der gegen diesen Zurückweisungsbescheid eingebrachten Berufung führte der Bw aus, dass er von den erweiterten "Abschreibungsmöglichkeiten" zum Zeitpunkt der Einreichung der Erklärung 1994 nicht informiert sein konnte, da diese erst im Jahre 1996 vom VwGH im Erkenntnis 96/13/0172 bekannt gegeben wurden.

Im Weiteren bezog sich der Bw auf das bereits im Wiederaufnahmeantrag angeführten Erkenntnisses des VwGH (93/15/0122) und zitierte daraus.

Das Finanzamt erließ am 9. Juni 1999 eine Berufsvorentscheidung mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde. In diesem Bescheid wurde dem Bw auch ausführlich begründet warum keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen.

Der Bw beantragte daraufhin am 2. Juli 1999 die Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und begründete diesen Vorlageantrag wie folgt:

"1. Sachverhaltsdarstellung"

Mit obig angeführten Bescheid wurde mein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens vom 9. Juni 1999 bezüglich der Einkommensteuer für die Jahr 1994 bis 1997 abgewiesen.

2. Begehrte Änderung

Hiermit beantrage ich, die von mir geltend gemachten Werbungskosten bezüglich der Kosten der Reinigung meiner typischen Berufskleidung in den oben angeführten Veranlagungsjahren zu berücksichtigen.

3. Begründung

Im Bescheid von 09.06.1999 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 07.05.99 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 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 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.“

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 14. Juli 1999 wird festgehalten, dass der Zurückweisungsbescheid nur das Jahr 1994 betrifft.

Mit Bericht vom 15. Juli 1999 legte das Finanzamt die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid betreffend die Wiederaufnahme der Einkommensteuer für das Jahr 1994 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 statzugeben, 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 das Veranlagungsverfahren für das Jahr 1994 rechtskräftig abgeschlossen wurde.

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 Bediensteten 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 den Wiederaufnahmeantrag.

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 gesetz-widrig 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 Vor-schriften 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, Leibchen usw., 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.

Wien, 13. Juli 2004