



GZ. RV/3444-W/07,
miterledigt RV/0837-W/06,
RV/0990-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA, und zwar Berufung vom 25. April 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2002 vom 29. März 2006, Berufung vom 30. Jänner 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 5. Jänner 2006 und Berufung vom 11. Oktober 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 3. September 2007 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1997 bis 1999 wird Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 wird teilweise Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den folgenden Entscheidungsgründen und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind Altwarenhandel als Liebhaberei und Werbungskosten eines Croupiers (Kasinoangestellter).

a) Altwarenhandel Einkommensteuer 1997 bis 2002

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte für den berufsgegenständlichen Zeitraum betreffend Altwarenhandel folgende Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb:

Gew. laut Bw. Altwaren	S	€
1997	-38.603,18	
1998	-1.126,71	
1999	-64.943,94	
2000	-1.000,00	
2001	-1.000,00	
2002		-61,00
2003		-60,00
2004		-57,00
2005		-57,00

Bei den Verlusten (nur Ausgaben) ab dem Jahr 2000 handelt es sich um Grundumlage für die Wirtschaftskammer nach Ruhendmeldung.

In den gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültigen **Bescheiden** vom jeweils 29. März 2006 setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 ohne erklärte Verluste aus Gewerbebetrieb an. In einer schriftlichen Bescheidebegründung (Akt 2002 Seite 27) führte das FA diesbezüglich aus, ab 1997 musste auch geprüft werden, ob die Tätigkeit aus dem Handel mit Altwaren eine Einkunftsquelle darstelle. Für die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, müsse davon ausgegangen werden, dass ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes zu erkennen und insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensmehrung zu erreichen sei. Da diese Elemente nicht unmittelbar erkennbar seien, müsse der subjektive Wille auf Grund objektiver Umstände nachvollziehbar sein. Die Abhaltung von Flohmärkten bzw. Handel mit Altwaren sei neben der Tätigkeit als Angestellter ausgeübt worden. Bei der Beurteilung der Tätigkeit sei davon auszugehen, dass das Gebäude unentgeltlich von der Mutter des Bw. zur Verfügung gestellt worden sei, beim Brand des Gebäudes 1999 der Schaden keine Deckung in der Versicherung gefunden habe, danach die Einstellung der Tätigkeit erfolgt sei, da kein kostenloses Lager zur Verfügung gestanden sei und diese Tätigkeit insgesamt nicht zum Bestreiten des Lebensunterhaltes beigetragen habe. Vielmehr seien die Verluste durch die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit abgedeckt worden. Auf Grund der Gesamtbeurteilung aller genannten Umstände sei die Tätigkeit aus dem Altwarenhandel daher nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Es liege daher diesbezüglich Liebhaberei vor.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2002 erhobene **Berufung** vom 25. April 2006 (Akt 2002, Seite 28ff) führte der Bw. aus, er sei seit 1983 Angestellter bei XX und sein Gehalt sei unmittelbar vom Geschäftserfolg des Unternehmens abhängig. Seit Anfang/Mitte der 90er Jahre würden die relevanten Zahlen stagnieren bzw. seien seit damals rückläufig, was im Fall des Bw. bis dato zu einem Einkommensverlust von ca. 40% geführt habe. Ungefähr 1996 sei firmenintern und inoffiziell verbreitet worden, dass es unter Umständen ratsam sein könnte, sich mittelfristig nach anderen Einkommensmöglichkeiten umzusehen bzw. sich ein zweites Standbein aufzubauen. Einige Kollegen hätten damals zu studieren begonnen, der Bw. habe einen Gewerbeschein für den Handel mit Altwaren zum

13. Dezember 1996 gelöst, dessen Erwerb, bedingt durch die HAK/HTL-Ausbildung des Bw., ohne Prüfung möglich gewesen sei.

Der Bw. habe folgende Startbedingungen vorgefunden: Die Mutter sei damals Eigentümerin eines Gasthauses samt Gastgarten und zahlreichen angeschlossenen Nebengebäuden in M gewesen. Durch einen Pächterwechsel, es sei ein China-Restaurant neu verpachtet worden, sei die vertragliche Abtrennung der Nebengebäude möglich gewesen. Diese Nebengebäude, nämlich eine ehemalige Kegelbahn, Waschküche, "diverse" Stallungen, seien dem Bw. von seiner Mutter unter der Voraussetzung der Erhaltung der Gebäude kostenfrei für Gewerbe- und Lagerzwecke überlassen worden.

Es sei ein Grundstock an Altwaren vorhanden gewesen, der sich im Lauf der Jahre auf dem 200 m² großen Dachboden des Gasthauses angesammelt hatte, bedingt auch durch Haus- und Wohnungsräumungen, welche der Bw. seit Anfang der 90er Jahre wegen Ablebensfällen in der Verwandtschaft bzw. als Hilfe bei Freunden und Bekannten durchgeführt habe. Der Bw. habe mit der Unterstützung des Vaters rechnen können, einen Altwarenhandel zu beginnen, da es dem Bw. aus finanziellen Gründen (Kredite) nicht möglich gewesen sei, seine Tätigkeit beim genannten Arbeitgeber auch nur einzuschränken. Bedingt durch Dienste (Nacht-Schichtarbeit) mit Tagesfreizeit sei es dem Bw. frei gestanden, nicht nur an seinen dienstfreien Tagen im Altwarenhandel zu arbeiten, wenngleich er sich vorerst auf die Abhaltung von Flohmärkten als Schwerpunkte konzentrierte. Um den Bekanntheitsgrad zu erhöhen seien solche Veranstaltungen wie Hausmessen immer wieder notwendig.

Trotz aller Bemühungen, verpflichtet nach dem Gebaren eines ordentlichen Kaufmannes zu handeln, seien für die Jahre 1997 und 1998 Verluste durch notwendige Investitionen entstanden und zwar um die wichtigsten zu nennen:

1997: Errichtung einer Trennmauer zum Gastgarten (15 x 3 Meter), Mauerdurchbruch straßenseitig sowie Toreinbau für einen eigenen Eingang, Dachausbesserungen, "diverse" Tischlerarbeiten,

1997: Ankauf eines Pkw-Transporteranhängers samt Anhängerkupplung, wetterfestes PVC-Werbetransparent (4 x 1 Meter), Elektroinstallationen,

In diesem Zusammenhang sei zu bemerken, dass von 1997 auf 1998 sehr wohl eine Einnahmensteigerung erzielt worden sei und deshalb das Geschäftsjahr mit einem deutlich geringeren Verlust geendet habe.

Innerhalb des ersten Quartals 1999 bis zum Großbrand am 31. Jänner 1999 seien Einnahmen erzielt worden, die bereits jenen des halben Jahres 1998 entsprochen hätten. Es sei also ein eindeutiger Trend zu einem positiven Jahresabschluss erkennbar gewesen. Da bei dem Brand

90% der Altwaren vernichtet und die Nebengebäude durch Feuer-, Löschwasser- und Raucheinwirkung stark devastiert worden seien, sei in der Folge nur eine sehr eingeschränkte Verkaufstätigkeit möglich gewesen. Auch bedingt durch die Folgekosten des Brandes habe das Jahr 1999 mit Verlust angeschlossen werden müssen. Zur Frage der Versicherung: Die Altwaren seien weder von der Menge noch vom "(fiktiven) Wert" her von einer Versicherung zu erfassen gewesen, da sich durch die hohe Fluktuation keine angemessene Versicherungssumme habe festmachen lassen. Dies habe eine Beratung durch den ortsansässigen Vertreter eines genannten Versicherungsunternehmens im Frühjahr 1998 ergeben. Es habe eine Brandschadensversicherung, abgeschlossen von der Mutter für das Gasthaus als Hauptgebäude und zu einem kleinen Anteil für die Nebengebäude, gegeben. Dies habe jedoch gerade ausgereicht, um die notwendige Brandschuttentsorgung (Sondermüll) zu bezahlen.

Dieses Hauptgebäude, an einer Durchzugsstraße gelegen, sei bei weiter positivem Geschäftsgang und nach Ablauf des Pachtvertrages mit dem chinesischen Pächter im Jahr 2000 nach "diversen" Umbauten als Geschäftslokal für den Altwarenhandel vorgesehen gewesen. Der chinesische Pächter sei bereits mündlich über die wahrscheinliche Nichtverlängerung seines Pachtvertrages informiert worden. Vom Gericht sei Brandstiftung durch unbekannt als Brandursache angenommen worden.

Da im Sommer 1999 seitens der Gemeinde ausgewählte Grundstücke zum Zwecke des Ausbaus der Kanalisation (Tiefensammelbecken) gesucht worden seien, habe sich die Mutter entschlossen, das gesamte Grundstück mit Gasthaus und Brandruine zu verkaufen.

Da der Bw. dadurch weder eine geeignete und kostengünstige Lokalität noch Altwaren in nennenswertem Umfang besessen habe, habe er sich Ende 1999 entschlossen, seine Geschäftstätigkeit vorerst zu beenden, jedoch seinen Gewerbeschein nicht zurückzulegen sondern lediglich per 31. Dezember 1999 ruhend zu stellen.

Im Jahr 2000 habe der Bw. ein Haus in B mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 450 m² inklusive eines unausgebauten Kellers mit dem Gedanken erworben, vorerst ein Lager zum kontinuierlichen Warenaufbau zu besitzen und in weiterer Folge ein Geschäftslokal zu erwerben. Auch habe der Bw. für die Suche nach einem geeigneten Lokal schon 2001 bzw. 2002 einen Makler beauftragt, wobei ein Abschluss jeweils an der Miethöhe, an der Lage als auch an der Entfernung von seinem Wohnort gescheitert sei. Um bei Warentransporten flexibler zu sein, sei 2004 ein gebrauchter Pkw-Kombi als Zweitauto angeschafft worden.

Diese Aktivitäten und Investitionen hätten trotz geringer Einnahmen resultierend aus dem unregelmäßigen, vereinzelt Besuch von Flohmärkten als Verkäufer und nicht Betreibers im Falle einer aufrechten, mit Gewerbeschein verbundenen Geschäftstätigkeit unweigerlich zu weitaus höheren Verlusten als den dargestellten geführt, die in den Jahren 2000 bis 2002

lediglich aus den Kosten der Kammerumlage für den ruhend gestellten Gewerbeschein bestanden hätten.

Sollte das FA die Meinung vertreten, dass der Bw. ab dem Jahr 2000 seine Gewerbetätigkeit mit der Zurücklegung des Gewerbescheines hätte beenden sollen und somit für die Folgejahre keine Verluste aus Gewerbebetrieb geltend machen könne, so könne ihn der Bw. nachvollziehen und würde ihn zur Kenntnis nehmen.

Die Entwicklung im Jahre 1999, die zu einem unerwartet hohen Verlust geführt habe und schließlich in der Ruhendstellung des Gewerbescheines geendet habe, habe sich jedoch durch den Eintritt dieses Elementarereignisses gänzlich der Einflussnahme des Bw. entzogen. Aus diesem Grund ersuche der Bw. um Anerkennung der Verluste aus Gewerbebetrieb.

Ergänzend wolle der Bw. noch anmerken, dass in diesen Tagen ein Angebot seines Arbeitgebers auf dem Tisch liege, der nicht unähnlich einem Sozialplan den einvernehmlichen Ausstieg aus der "Firma" vorsehe, und was der Bw. annehmen könnte, hätte er die Möglichkeit gehabt, wie langfristig geplant, ein zweites Standbein aufzubauen. Die Darstellungen des Bw. sei durch verschiedene Dokumente belegbar, die jederzeit zur Einsichtnahme vorgelegt werden könnten.

b) Werbungskosten Croupier, Sonderausgaben Bankdarlehen

Einkommensteuer 2003 bis 2005

Vor dem UFS gegenständlich sind laut Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 und Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 Ausgaben für Kleiderkauf und Reinigung, eine Unfallversicherung sowie Kapitalrückzahlung Bankdarlehen.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2003** und **2004** vom 5. Jänner 2006 versagte das FA einem Teil der Werbungskosten die Anerkennung mit der Begründung, bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) handle es sich nicht um solche für typische Berufskleidung. Die Umwidmung einer ebenfalls als Werbungskosten geltend gemachten "berufsbedingten Versicherung" als Sonderausgaben wurde vom FA nicht begründet.

Der **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 3. September 2007 enthält die Begründung, hinsichtlich der Abweichungen von den Erklärungen werde auf eine Begründung eines "Vorjahresbescheides" bzw. einer "Berufungsvorentscheidung" verwiesen.

In der **Berufung** vom 30. Jänner 2006 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 (Akt 2004 Seite 41f) brachte der Bw. vor: Zum Punkt "Schuhe sind nicht typische Berufskleidung" wolle der Bw. darstellen, woraus seine vorgeschriebene Arbeitskleidung bestehe: nachtschwarzer, dreiteiliger Anzug, weißes Hemd mit verdeckter Knopfleiste, schwarze Fliege (werde vom Unternehmen beige gestellt), schwarze Socken oder Stutzen und schwarze Halb-

schuhe. Es sei dem Bw. also nicht möglich, zum Beispiel weiße, blaue oder braune Stiefel oder Sandalen zu tragen, denn das würde der vom Unternehmen gewünschten Uniformität widersprechen und das gemeinsame Erscheinungsbild stören. Noch dazu sei der Bw. in einer Position tätig (Roulette-Chef und Saalaufsicht), während derer er entweder eine erhöhte Sitzposition einnehmen müsse - darum seien entsprechend gepflegte Schuhe notwendig - bzw. stehend und gehend, wobei er auf die Qualität seiner Schuhe erhöhtes Augenmerk richten müsse. Da in Ausübung der Arbeit des Bw. im Laufe der letzten 20 Jahre diverse Gesundheitsprobleme (Senk- und Spreizfüße) akut geworden seien, sei er gezwungen gewesen, hochwertige Gesundheitsschuhe anzuschaffen, meist verbunden mit der Möglichkeit, die normale Sohle gegen eine vom Orthopäden gefertigte Spezialsohle austauschen zu können. Ausgehend von einer durchschnittlichen Tragedauer von 7 Stunden pro Dienst und 20 Diensten pro Monat ergebe das eine Summe von ca. 1.500 Tragestunden pro Jahr. Der Bw. denke nicht, dass er ein anderes Paar Schuhe besessen habe, dass er jeweils so intensiv genutzt hätte. Darum sei es auch notwendig, beinahe jedes Jahr neue Dienstschuhe anzuschaffen. Die Abnutzung alleine im Dienst sei eine vielfach raschere als von jedem Paar, welches er in der Freizeit und auch im Freien trage. Des weiteren biete der Bw. an, jederzeit und unangekündigt zu überprüfen, ob er seine Dienstschuhe nach dem Dienst im Spind an seiner angegebenen Arbeitsstelle belasse oder mit nach Hause nehme und damit auch privat verwende. Der Bw. ersuche um Geltendmachung seiner Dienstschuhe als Werbungskosten.

Das FA wies die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 mit **Berufungsvor-entscheidung** vom 29. März 2006 (Akt 2004 Seite 52f) in den vor dem UFS gegenständlichen Punkten mit folgender Begründung ab:

Dienstkleidung:

Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich dabei nicht um typische Berufskleidung handle, die vom Steuerpflichtigen überdies privat genutzt werden könne, würden selbst dann nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werde. Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung handle es sich nicht überwiegend um solche für typische Berufskleidung. Die Ausgaben für Schuhe, Hemden, Hosen, Blazer, schwarze Socken würden 2003 in Höhe von "€ 397,70" [tatsächlich € 379,80] und für 2004 in Höhe von € 389,90 nicht anerkannt.

Reinigungsaufwand:

Die Reinigung von Berufskleidung führe zu keinen Werbungskosten, da die Reinigung von typischer Berufskleidung keinen höheren Aufwand mit sich bringe als die Reinigung der beruflich getragenen bürgerlichen Bekleidung. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien daher für 2003 und 2004 nicht anzuerkennen.

Sonstige Werbungskosten:

Bei der berufsbedingten Versicherung handle es sich um eine Unfallversicherung, die im Rahmen der Sonderausgaben zu berücksichtigen sei und keine Werbungskosten darstelle.

Sonderausgaben:

Die Unfallversicherung bei der genannten Versicherung werde als Sonderausgabe berücksichtigt. Die Kapitalrückzahlungen zweier genannter Bank-Darlehen könnten nicht als Sonderausgaben geltend gemacht werden, da diese Kredite für den Erwerb einer Liegenschaft in Wien aufgenommen worden seien, die als Einkunftsquelle diene.

Dem direkt beim UFS eingebrachten **Vorlageantrag** betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 vom 25. April 2006 ist zu entnehmen:

Dienstkleidung und Reinigung:

Als spieltechnischer Angestellter (Croupier) bei den XX werde dem Bw. vorgeschrieben und dieser sei verpflichtet, während der Ausübung seines Dienstes die nachfolgenden Kleidungsstücke zu tragen: nachtschwarzer, dreiteiliger Anzug (Stulpenhose, Sakko nach vorgegebenen Schnitt, ärmellose Weste), weißes Hemd mit verdeckter Knopfleiste, schwarze Fliege, die von XX kostenlos bereitgestellt werde, schwarze Socken oder Stutzen und schwarze Glattleder-Halbschuhe. Sowohl Anzug als auch Hose seien entweder mit dem Firmenschriftzug XX, XXX oder dem Firmenlogo bestickt, auch um ein unverkennbares, einheitliches Gesamtbild der Angestellten des Unternehmens darzustellen.

Beschaffung der Dienstanzüge bzw. Hemden:

Zwei Anzüge pro Jahr seien verpflichtend bereitgestellt, wobei der erste vom Angestellten selbst, der zweite vom Arbeitgeber zu bezahlen sei. Bezogen würden diese von der Firma Y. Dort würden sie bestellt, gegebenenfalls geändert und abgeholt bzw. direkt in das angegebene Spielkasino geliefert. Die Bezahlung des Anzuges und der notwendigen Änderung erfolge firmenintern mit der nächsten Gehaltsabrechnung. Durch verstärkte Abnutzung könne der Nachkauf von einzelnen Teilen notwendig werden und müsse dann selbst bezahlt werden. Die Diensthemden des Bw. würden ebenfalls organisiert und einheitlich über den Betriebsrat bestellt, versehen mit dem eingestickten Firmenlogo, und per Gehaltsverrechnung bezahlt. Auch diese würden direkt in das Spielkasino geliefert werden.

Reinigung, Stutzen und Schuhe:

Bedingt durch die Dienstdauer des Bw., die zwischen fünf und mehr als zwölf Stunden liegen könne, sei der tägliche Hemdenwechsel im Dienst erforderlich. Die Reinigung der Anzüge erfolge fallweise, je nach Verschmutzungsgrad. Anzüge und Hemden würden den Dienort des Bw. ausschließlich verlassen, um gereinigt zu werden. Dies geschehe größtenteils über die Wäscherei eines angegebenen Hotels, welches die zu reinigenden Kleidungsstücke im Spielkasino abhole und nach einer Woche gereinigt zurückbringe. Die Bezahlung der Reinigung erfolge ebenfalls intern über das Gehalt. Fallweise sei eine Reinigung innerhalb der Wochenfrist notwendig, was andere Rechnungen die Reinigung der Dienstkleidung betreffend erklären würde. Eine Bestätigung des Arbeitgebers XX [betreffend Abzug vom Gehalt 2003 und 2004 für Reinigung und Kauf der Dienstbekleidung sowie Betriebsratsumlage] liege bei. Nach einer im Jahre 2000 durchgeführten beidseitigen Venenoperation sei dem Bw. von Orthopäden dringend empfohlen worden, während seiner meist stehend oder sitzend zu verbringenden beruflichen Aufgaben unterstützende Spezialstrümpfe zu tragen, was zu erhöhten Kosten der Anschaffung geführt habe. Die Reinigung dieser Strümpfe würde aus Ersparnisgründen immer von privater Seite erfolgen. Wie erwähnt, würden zum Gesamterscheinungsbild des Bw. schwarze Strümpfe und Schuhe gehören. In der Position als Roulette-Chef und Saalaufsicht mit erhöhter Sitzposition bzw. als stehende Tätigkeit müsse der Bw. ganz speziell auf das Aussehen und den Tragekomfort seiner Schuhe Wert legen. Nicht zuletzt durch verschiedene gesundheitliche Probleme wie Senk- und Spreizfüße sei der Bw. gezwungen, hochwertige und dadurch hochpreisige Gesundheitsschuhe anzuschaffen. Diese Schuhe würden an über 200 Diensttagen im Jahr während mehrerer Stunden getragen und es sei deshalb die Abnutzung eine weitaus höhere als bei jedem anderen Paar, obwohl die Dienstschuhe die Räumlichkeiten des Casinos nicht verlassen würden, da sie der Bw. nicht privat nutze. Die intensive Nutzung erkläre die beinahe jährliche Neuanschaffung. Des weiteren seien die Schuhe mit einem aufklebbaren Logo versehen worden, sofern dies dem erforderlichen Gesamtgeschmack nicht

widersprochen habe. Der Bw. möchte in diesem Zusammenhang anbieten, sich jederzeit und unangekündigt von der Richtigkeit seiner Angaben durch eine Überprüfung in der Dienststelle des Bw. im Spielkasino zu überzeugen.

Sonstige Werbungskosten:

Die berufsbedingte Unfallversicherung des Bw. (S Insurance, vor einiger Zeit von der D Versicherung zu für den Bw, gleichen Bedingungen übernommen, unter Hinweis auf beiliegende Kopien) sei bereits im Jahr 1986 als Kollektivunfallversicherung für spieltechnische Angestellte von XX abgeschlossen und mit speziellen Vereinbarungen versehen (Fingerversicherung) worden, welche den Beilagen zu entnehmen seien. Es handle sich daher um eine gesonderte, nur für die Tätigkeit des Bw. als Croupier zugeschnittene Versicherung und deshalb handle es sich um Werbungskosten.

Sonderausgaben:

Die ao. Unfallversicherung würde Werbungskosten und nicht Sonderausgaben darstellen. Betreffend Nichtanerkennung der Kapitalrückzahlung des Bank-Darlehens als Sonderausgabe verweise der Bw. höflichst auf § 18 EStG, Abs. 1, Ziffer 3b, woraus nicht hervorgehe, dass neu geschaffener Wohnraum, im Fall des Bw. eine Eigentumswohnung, die zu 100% für Wohnzwecke genutzt werde, für persönliche Wohnzwecke genutzt werden müsse.

In der **Berufung** vom 11. Oktober 2007 (Akt 2005 Seite 42) gegen den **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 3. September 2007 wiederholte der Bw. sein Vorbringen aus dem Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Liebhaberei Altwarenhandel

Laut Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Bw. setzen sich die Verluste aus Gewerbebetrieb zusammen wie folgt:

	S	= €
	1997	
"diverse Verkäufe laut Kassabuch"	49.145,00	
Sozialabgaben, Gebühren	-7.259,11	
Wareneinkauf, Warenreparatur	-12.594,60	
Werbung	-9.964,66	
Personal, Hilfskräfte	-27.373,00	
Transport, Fahrten	-8.826,40	
Instandhaltung	-21.730,41	
	<u>-38.603,18</u>	-2.805,40
	1998	
Erlöse	99.120,00	
"laut Aufstellung"	-132.349,13	
E-Installation	28.113,80	

Pkw-Anhänger	8.500,00	
Afa E-Installationen	-2.811,38	
Afa Pkw-Anhänger	-1.700,00	
	<u>-1.126,71</u>	-81,88

	1999	
Erlöse	62.310,00	
"laut Aufstellung"	-95.151,52	
Afa E-Installationen	-25.302,42	
Afa Pkw-Anhänger	-6.800,00	
	<u>-64.943,94</u>	-4.719,66
gesamt 1997 - 1999		<u>-7.606,94</u>

Nach Angaben des Bw. brannte am 31. Jänner 1999 das Warenlager ab und der Betrieb wurde eingestellt. Ab diesem Zeitraum bezahlte der Bw. nur noch die jährliche Grundumlage an die Wirtschaftskammer.

Grundumlage	S	€
2000	-1.000,00	
2001	-1.000,00	
2002		-61,00
2003		-60,00
2004		-57,00
2005		-57,00

Für den berufsgegenständlichen Zeitraum ist die [Liebhabereiverordnung](#) 1993 (LVO 1993) anzuwenden. § 1 Abs. 1 LVO 1993 bestimmt, dass steuerlich relevante Einkünfte (und damit auch anzuerkennende Verluste) bei einer Betätigung vorliegen, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO 1993 fällt. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Z 1: der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder Z 2: aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Nach den Angaben des Bw. beschäftigte sich dieser mit dem Handel von Altwaren und dem Entrümpeln von Wohnungen.

Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 663, Stichwort "Altwarenhandel", verwiesen auf das Erkenntnis VwGH 7.6.2005, [2001/14/0086](#), wonach ein Altwarenhandel abhängig von Art und Umfang entweder typisch der Lebensführung zuzurechnen oder erwerbswirtschaftlich ist. Abgrenzungsmerkmale sollen der Umfang der Handelstätigkeit sowie die Art der Beschaffung und des Verkaufs sein. Auch wenn der VwGH sich im zitierten Erkenntnis zwar mit der Zielstrebigkeit einer in der Vorbereitungsphase befindlichen Betätigung,

nicht jedoch mit der Zuordnung nach Absatz 1 oder 2 des § 1 LVO 1993 beschäftigt, erscheinen dem Referenten die von Rauscher/Grübler, aaO, genannten Unterscheidungsmerkmale als brauchbarer Ansatz:

Die erklärten Umsätze in Höhe von erheblichen rund S 50.000,00 bis S 100.000,00 jährlich, die Erlangung des Gewerbescheines durch den Bw., die Adaptierung von - unter der Auflage der Gebäudeerhaltung zur Verfügung gestellter – Räumlichkeiten zu Gewerbe- und Lagerzwecken, die Durchführung von Entrümpelungen, die Anschaffung ua. eines wetterfesten Werbetransparents sowie die Veranstaltung von Hausmessen deuten im vorliegenden Fall auf eine - einen bloß hobbymäßigen und gelegentlichen Altwarenverkauf übersteigende – erwerbswirtschaftliche Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO 1993 hin. Demgemäß beurteilte das FA auch die Betätigung des Bw. in den Bescheiden betreffend die Jahre 1997 bis 2002 erkennbar unter Bezugnahme auf die Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO 1993 als Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO 1993. Zu beachten ist auch die ständige Rechtsprechung, wonach Tätigkeiten, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweisen, nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen sind (vgl. VwGH 27.8.2008, [2006/15/0037](#)).

§ 2 Abs. 2 LVO 1993 bestimmt betreffend Anlaufzeitraum, dass innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vorliegen. Nach Ablauf dieses (Anlauf) Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

In dem vom FA geführten Einkommensteuerakt liegt als loses Konvolut (Kontrollmitteilung) eine Stellungnahme des Bw. betreffend "Einzelhandel mit Altwaren", datiert "Mai 1997", Eingangsstempel 2. Juni 1997, gegenüber dem Finanzamt M ein, in den dieser angab: Der Bw. wurde – zum Teil über Vermittlung seines Vaters, Verwandten oder Freunden – ersucht, bei Wohnungs- und Hausräumungen bisher kostenlos zu helfen und die Altwaren in einem Dachboden in M zu lagern. Dem Bw. entstanden Kosten durch Transportfahrten und Adaptierung der Lagerräume. In genannten Einzelfällen (Dorotheum, Flohmarkt beim Arbeitgeber) wurden Gegenstände angekauft. Im Winter 1995/96 beschloss der Bw., zerstörte Räume im hinteren Bereich des Areals vollkommen in Stand zusetzen. Nach dem vorläufigen Abschluss der Arbeiten im April 1996 wurden die Gegenstände systematisch geordnet und ein Flohmarkt organisiert mit den Zweck, neuen Platz zu schaffen und die durch die

Instandsetzung der Räumlichkeiten entstandenen Kosten abzudecken. Ein erster Flohmarkt fand in der Zeit vom 30. Mai bis 1. Juni 1996 statt. Nach einer weiteren Wohnungsräumung fand ein zweiter Flohmarkt vom 14. bis 16. Dezember 1996 statt. Gearbeitet wurde nicht nur vom Bw. sondern es halfen auch sein Vater, seine Frau und "Freunde", weiters wurden Hilfskräfte beschäftigt.

In dem vom FA geführten Einkommensteuerakt befindet sich eine weitere Kontrollmittelung, wonach der Bw. unter Hinweis auf Kopien als Altwarenhändler im Jahr 1996 einen Umsatz von S 49.915,00 gemacht haben soll. Das Jahr 1996 wurde vom FA weder erfasst noch ist dieses vor dem UFS sonst berufsgegenständlich. In den genannten Kopien (mehrseitige Einnahmen-Ausgabenrechnung und Belege) sind für 1996 sieben Wohnungsräumungen und Ausgaben von gesamt S 138.653,92 angegeben.

Auf Grund des im Schreiben des Bw. und der Kontrollmitteilung angegebenen Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass der Bw. seine Betätigung (Anfallen von Einnahmen und Ausgaben) bereits 1996 begonnen hat. Der dreijährige Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 LVO 1993 umfasst somit die Jahre 1996 bis 1998, davon sind die letzten beiden Jahre 1997 bis 1998 berufsgegenständlich. Da für den damaligen Zeitraum keine Hinweise dafür existieren, dass der Bw. die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes einstellen würde (letzter Satz des § 2 Abs. 2 LVO 1993) sind die Verluste des Anlaufzeitraumes 1997 bis 1998 jedenfalls anzuerkennen.

Es kann nicht unterstellt werden, dass der Brand, der zur Einstellung der Tätigkeit im Folgejahr 1999 führte, auf ein Verhalten des Bw. zurückzuführen wäre. Der Brand ist als es unvorhersehbares Ereignis zu werten, ohne Eintritt des Brandes wäre nicht mit einer Einstellung im Jahr 1999 zu rechnen gewesen.

Für das Jahr 1999 ist die Bestimmung des § 2 Abs. 2 vorletzter Satz LVO 1993 von Bedeutung, dass nach Ablauf des Anlaufzeitraumes unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

§ 2 Abs. 1 LVO 1993 lautet: *"Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen)."

Betreffend das letzte Jahr der Betätigung 1999 ist bezüglich Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO 1993 festzustellen, dass der erklärte Verlust dieses Jahres von rund S 65.000,00 auf den vollkommenen Untergang des Warenlagers, der Gebäudeinvestitionen und des Anhängers (außerordentliche Afa, vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 15. Lieferung, § 8 Tz 65, Stichwort "völlige Zerstörung") zurückzuführen ist. Zu beachten ist, dass der Verlust des Vorjahres nur mehr äußerst geringe S 1.127,00 betrug, die Einnahmen für den kurzen Zeitraum der Betätigung im Jahr 1999 (Großbrand am 31. Jänner) bereits bei erheblichen rund S 62.000,00 lagen und davon ausgegangen werden kann, dass nach der erkennbaren Tendenz steigender Umsätze und stark fallender Verluste unter der Annahme einer Bewirtschaftung des vollen Jahres die Einnahmen sicherlich weit über jenen des Vorjahres von rund S 99.000,00 gelegen wären. Auch kann nicht angenommen werden, dass die Ausgaben noch weiter angestiegen wären. Auszugehen ist davon, dass bereits alle betriebsnotwendigen Investitionen durchgeführt wurden. Nach den dargelegten Gründen wäre im Jahr 1999 bei Nichteintreten des Großbrandes mit hoher Wahrscheinlichkeit erstmals ein Gewinn erwirtschaftet worden und es war für die Folgejahre mit weiteren Gewinnen zu rechnen.

Somit ist der Altwarenhandel in den Jahren 1997 bis 1999 als steuerlich relevante Einkunftsquelle anzuerkennen.

Dessen ungeachtet sind die Ausgaben der berufungsgegenständlichen Jahre 1997 bis 1999 einer inhaltlich Überprüfung zu unterziehen:

Mit Vorhalt vom 28. April 2011 wies der UFS den Bw. darauf hin, dass er beim Altwarenhandel in den Jahren 1997 bis 1999 ua. folgende Ausgaben geltend machte.

1998	S
Fernsehantenne	2.720,00
Geschäftssessen	1.010,00
	1.439,50
	1.452,50
Vater	1.900,00
	1.500,00
	1.700,00
	1.900,00
	<u>1.800,00</u>

	15.422,00
1999	
Geschäftssessen	1.375,00
	2.663,00
	538,50
Vater	1.500,00
	1.300,00
	1.500,00
	2.700,00
	1.000,00
	1.500,00
	<u>14.076,50</u>

1997

"Werbung" ohne Aufgliederung	9.964,66
"Personal/Hilfskräfte" ohne Aufgliederung	27.373,00

Der Bw. wurde um Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Ausgaben für Fernsehantenne, Geschäftsessen und Zahlungen an den Vater ersucht. Weiters verwies der UFS auf die Angehörigenjudikatur, wonach Vereinbarungen mit Familienmitglieder nur dann steuerliche Anerkennung finden, wenn diese

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt. Bezüglich Zahlungen an den eigenen Vater wurde daher der Bw. ersucht, anzugeben, wann und in welcher Weise dieser tätig wurde, und entsprechende schriftliche Vereinbarungen und Zeitaufzeichnungen vorzulegen.

Für das Jahr 1997 wurden vom Bw. die Ausgaben für "Werbung" und "Personal/Hilfskräfte" in der Erklärung nicht aufgeschlüsselt und ist anzunehmen, dass darin ebenfalls Ausgaben für Geschäftsessen und Zahlungen an den Vater enthalten sind. Der UFS teilte die Absicht mit, gemäß [§ 184 BAO](#) die darin enthaltenen Ausgaben – mangels bisheriger Aufgliederung - an Hand der Zahlen aus 1998 und 1999 mit S 3.000,00 für Geschäftsessen und S 6.000,00 für Zahlungen an den Vater zu schätzen.

Zur Beantwortung des Vorhaltes und Beibringung von Unterlagen erschien der Bw. am 15. Juni 2011 beim UFS und legte zunächst folgende schriftliche Erklärung vor:

▪ Fernsehantenne:

Da sich Büro und Lager des Altwarenhandels sozusagen im Hinterhof eines ca. 250 Jahre alten Gebäudekomplexes befunden hätten (alte Kegelbahn, ehem. Pferde- und Schweinestall, ehem. Waschküche und Burschenzimmer sowie Flugdach), sei generell der Zustand der elektrischen Anlagen sehr veraltet gewesen. Zahlreiche Reparaturen und Neuinstallierungen seien belegt. Selbstverständlich sei in diesem Teil der Anlage auch keine Fernsehantenne montiert gewesen. Im Gebrauchtwarenhandel, im Zuge von Haus- und Wohnungsräumungen, komme es immer wieder zum Abtransport vorn TV-Geräten. Diese könnten sinnvoller Weise nur dann effektiv zum Verkauf angeboten werden, wenn die einwandfreie Verwendung gewährleistet

sei und gezeigt werden könne. Deshalb sei eine terrestrische Antenne gekauft und montiert worden.

- **Geschäftssessen:**

Die Geschäftssessen der Jahre 1998 und 1999 seien verbunden gewesen mit der Anbahnung von für den Altwarenhandel lukrativen Gebäude- und Wohnungsräumungen, welche in den meisten Fällen positiv abgeschlossen hätten werden können. Dies habe auch dazu gedient, dem Bw. gegenüber der unmittelbaren Konkurrenz im Altwarenhandel in M einen Namen zu machen und einen Vorteil zu verschaffen. Zu einem kleineren Teil hätten diese Essen auch als Belohnung für die engsten Mitarbeiter gedient.

- **Personalkosten:**

Betreffend Vater seien diese in den Original-Kassabüchern dokumentiert und in der Belegsammlung zusammengefasst ausgewiesen. In einer Beilage wurden für 1997 Personal- und Werbungskosten detailliert dargestellt. Im Übrigen sei mit dem Vater die gleiche Vereinbarung getroffen worden wie mit den anderen Mitarbeitern. Diese Vereinbarungen sowie die Stundenaufzeichnungen in einem blauen, linierten Heft seien für alle drei Jahre vorhanden.

In der anlässlich der Vorsprache beim UFS aufgenommenen Niederschrift vom 15. Juni 2011 verwies der Bw. betreffend Geschäftssessen auf die Belege Nr. 9, 41 und 66 aus dem Jahr 1998, bei denen er 50% des Rechnungsbetrages abgesetzt habe. Es handle sich um Einladungen zur Erlangung von Geschäften, zB Wohnungsräumungen. Zum Werbezeck verwies der Bw. auf die Vermerke auf den Belegen. Als Mitarbeiter habe der Bw. den Vater und dessen Bekannte für Transportdienste und für Flohmärkte gehabt. Betreffend Beleg Nr. 62 aus dem Jahr 1999 seien der Bw., die zwei genannten Mitarbeiter und die Kundin (jeweils unter Namensangabe) verköstigt worden. Nach so langer Zeit könne sich der Bw. nicht mehr erinnern, dass auch sein Vater bei einem Geschäftssessen dabei gewesen wäre.

Die Ausgaben sind wie folgt zu beurteilen:

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Ausgaben für eine Fernsehantenne S 2.720,00 im Jahr 1998 zur Vorführung der Funktionsfähigkeit der angebotenen Fernseher sind betrieblich veranlasst. Für Erwägung einer teilweisen privaten Nutzung (Privatanteil) gibt es keine Hinweise.

§ 20 Abs. Z 1 lit. 3 EStG 1988 bestimmt, dass bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen(ausgaben) nicht abgezogen werden dürfen, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche

Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Durch Einsicht in die Belegsammlung des Bw. am 15. Juni 2011 konnte sich der Referent davon überzeugen, dass der Bw. tatsächlich nur die Hälfte der Ausgaben für Bewirtung geltend machte. Der Bw. konnte durch bereits damals angefertigten schriftlichen Vermerk auf den Gasthausrechnungen unter Angabe der anwesenden Personen und des Geschäftsvorhabens (Wohnungsräumung) den Werbecharakter der Bewirtung (Bemühen zur Erlangung eines Auftrages) glaubhaft nachweisen. Die betriebliche Veranlassung der Kosten ist somit gegeben.

Betreffend Lohnzahlungen an seinen Vater legte der Bw. folgende vom Bw. und Vater unterfertigte schriftliche Vereinbarung vom 26. Dezember 1996 vor:

"Vereinbarung getroffen am heutigen Tag zwischen [Bw.] als Inhaber der Firma "Altwaren und Raritäten" mit dem Standort in [...] und [Vater, Adresse] betreffend diverser Hilfsdienste im Rahmen des Altwarenhandels (wie z.B. Mithilfe bei Räumungen, Betreuung des Warenlagers, Reinigungsarbeiten).

Die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft auf Abruf wird dem Arbeitnehmer mit ÖS 50,-- pro Stunde vergolten, wobei jede angefangene Stunde als volle Stunde gilt und Pausenzeiten (entsprechend den gesetzlichen Vorgaben) ebenso als Arbeitszeit gelten.

Sollte die Arbeitskraft über eine längere, durchgehende Periode zur Verfügung gestellt werden, so sind die entsprechenden gesetzlichen Vorschriften bzgl. Ruhezeiten, freier Tage und Urlaub in Anwendung zu bringen.

Die Arbeitszeit wird auf einer gesonderten Liste täglich aufgezeichnet und – jeweils auf Wunsch des Dienstnehmers – Tage-, Wochen-, Monats- oder Jahresweise abgerechnet und ausbezahlt.

Das Ersuchen um Mitarbeit wird dem Arbeitnehmer persönlich oder fernmündlich mitgeteilt, spätestens jedoch 24 Stunden vor dem gewünschten Beginn der Mitarbeit und kann mit dem Hinweis auf andere Verpflichtungen abgelehnt werden.

Die Bezahlung erfolgt in bar gegen Bestätigung, ausgenommen der Arbeitnehmer wünscht eine andere Form.

Diese Vereinbarung kann jederzeit unter Einhaltung einer 24-stündigen Frist von einem der Vertragspartner persönlich oder fernmündlich gekündigt werden.

Dem Arbeitnehmer wird hiermit zur Kenntnis gebracht, dass die Abgeltung seiner Hilfsarbeit in die Aufzeichnungen der Geschäftstätigkeit einfließen werden und der Inhaber der Firma diesbezüglich, insbesondere gegenüber Forderungen von Dritten, vor allem was die Abgabe von Steuern, Gebühren, Abgaben, etc. betrifft, vollkommen schad- und klaglos zu halten ist."

Weiters verweis der Bw. auf von ihm angefertigte Stundenaufzeichnungen (blaues Buch).

Auf Grund der oa. schriftlichen Vereinbarung und der Dokumentation der tatsächlich erbrachten Arbeitszeiten entspricht das Dienstverhältnis mit dem Vater der im Vorhalt des UFS dargelegten Angehörigenjudikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen. Die Lohnzahlungen an den Vater sind daher ebenfalls als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Der Bw. ermittelte den laufenden Gewinn mittels Einnahmen-Ausgabenrechnung nach [§ 4 Abs. 3 BAO](#). Nicht anzunehmen ist, dass der Bw. bei Beendigung der Betätigung über nennenswerte (einbringliche) Forderungen verfügt hätte, die bei Ermittlung eines Übergangs- und Aufgabegewinnes zur Verringerung der Verluste des Jahres 1999 geführt hätten. Nach Angaben des Bw. war der Großbrand auf Brandstiftung zurückzuführen, die Gebäudeinvestitionen und das Warenlager waren nicht versichert.

Die angefallenen Verluste aus dem Altwarenhandel konnten nur in den Jahren der tatsächlichen Betätigung im Zeitraum 1997 bis 1999 anerkannt werden.

Für eine weitere Bezahlung der Kammerumlage nach Ruhendmeldung fehlt es hingegen mangels tatsächlich erfolgter Wiederaufnahme der Betätigung an einer betrieblichen Veranlassung, sodass ab 2000 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen waren.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut UFS	S
1997	-38.603,18
1998	-1.126,71
1999	-64.943,94
	S bzw. €
2000 bis 2005	0,00

In der Berufung vom 25. April 2006 gab der Bw. selbst an, er kann nachvollziehen, dass wegen Beendigung ab dem Jahr 2000 keine Verluste mehr aus Gewerbebetrieb geltend gemacht werden können.

2. Werbungskosten Croupier, Sonderausgaben Bankdarlehen

Werbungskosten berufungsgegenständlich:	€
	2003
Intercontinental	173,28
Putzerei	6,20
XX	166,44
Ehefrau Hemden und Socken	175,00
Kleiderreinigung gesamt	<u>520,92</u>
SCS Socken	15,75
Benetton	21,45 Hemd
Peek und Cloppenburg	99,90 Hose
Peek und Cloppenburg	89,90 Hemd
Benetton	48,10 Hosen
Gea	104,70 Schuhe
Kleidung gesamt	<u>379,80</u>
Unfallversicherung	209,28

	2004	
XX Dienstkleidung	177,84	
Intercontinental div. Dienstkleidung	168,72	
Ehefrau Hemden und Socken	180,00	
Kleiderreinigung gesamt	<u>526,56</u>	
H&M	178,90	Hemd, Hose, Blazer
C&A	76,00	Kummerbund Opernball
Gea	100,00	Dienstschuhe Opernball
Gea	<u>35,00</u>	Schuhe
Kleidung gesamt	<u>389,90</u>	
Unfallversicherung	209,28	
	2005	
XX Dienstkleidung	184,68	
Ehefrau Hemden und Socken	315,00	
Kleiderreinigung gesamt	<u>499,68</u>	
Kauf von Dienstkleidung XX	364,38	
Universalversand	45,75	"je 3 Paar"
schwarzer Gürtel LINEA	28,00	
SCS Mylord	<u>98,00</u>	2 Hemden
Kleidung gesamt	<u>536,13</u>	
Unfallversicherung	209,28	

Obige Kosten für Kleidung und Reinigung wurden vom FA nicht als Werbungskosten anerkannt. Die ebenfalls als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Unfallversicherung wurden vom FA als Sonderausgaben angesetzt.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt oder sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des steuerpflichtigen erfolgen.

Im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004, in der Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 (jeweils vom FA nicht bestritten) und zuletzt vor dem UFS in der Niederschrift vom 15. Juni 2011 brachte der Bw. glaubhaft vor, dass auf der geltend gemachten Berufskleidung und laut Niederschrift auch auf den Schuhen das Logo und der Schriftzug seines Arbeitsgebers eingestickt bzw. angeheftet sind. Schon auf Grund dieser nicht leicht und nicht ohne Beschädigung der Kleidung entfernbaren Aufschrift ist die Möglichkeit einer privaten Verwendung der Kleidung ausgeschlossen und liegen damit Werbungskosten vor.

Entscheidend ist jedoch auch Folgendes:

Im vorliegenden Fall handelt es sich ua. um so genannte bürgerliche Kleidung (schwarzer Anzug, weißes Hemd, schwarze Schuhe), die sich – im Gegensatz zu typischer Berufskleidung (zB Uniform, Schlossergewand) – dazu eignet, nicht nur an der Arbeitsstelle sondern auch privat getragen zu werden.

Im Erkenntnis vom 29.6.1995, 93/15/0104, sprach der VwGH aus, dass auch bei einem Richter, dem nach Vorschriften des Richterdienstgesetzes eine bestimmte Kleidung vorgeschrieben wird und die dieser überdies nur am Gericht trägt, Ausgaben für Straßenanzüge und weiße Hemden wegen der Möglichkeit (auch) zur privaten Nutzung keine Werbungskosten darstellen.

Im vorliegenden Fall kommt jedoch hinzu, dass nach dem glaubhaften Vorbringen des Bw. die Kleidung am Arbeitsplatz verbleibt und damit einer möglichen privaten Nutzung entzogen ist.

So maß der VwGH im Erkenntnis vom 26.11.1997, [95/13/0061](#), dem Umstand Bedeutung zu, dass eine Schauspielerin bürgerliche Kleidung für ihr Rollen nach Vorgaben der Regisseure zwar selbst anschaffte, diese aber während der Dauer der Produktion den Masken- bzw. Bühnenbildnern ablieferte. Laut VwGH war es von Belang, dass die private Verwendung der Kleidungsstücke wegen Zurückbehaltung bei den Verantwortlichen für die künstlerischen Produktion "in absehbarer Zeit" nicht möglich war.

Im Fall des Bw. ist nicht daran zu zweifeln, dass die Kleidungsstücke, wie er im Beweisanbot durch Nachschau an seiner Arbeitsstätte angab, nach dem Dienst im Kleiderschrank am Dienstort verbleiben und diesen nur zur Reinigung verlassen.

Durch das Verbleiben am Arbeitsplatz fällt bei der berufungsgegenständlichen bürgerlichen Kleidung die Möglichkeit zu einer privaten Nutzung weg.

Im Übrigen ist die Vorgangsweise des FAes inkonsequent, das im Jahr 2003 Werbungskosten für Kleidung von den XX € 364,38 sehr wohl anerkannte, jedoch in den Jahren 2004 und 2005 ebenfalls bei den XX angeschaffter Dienstkleidung € 222,38 und € 364,38 die Anerkennung versagte.

Der Arbeitgeber des Bw. erließ für seine Mitarbeiter bestimmte Bekleidungsvorschriften (formelle bürgerliche Kleidung), diese Kleidung verblieb ausschließlich am Arbeitsplatz.

Die Anschaffung der Bekleidung und der Schuhe sowie die Kleidereinigung durch Putzereien oder den Arbeitgeber führt somit zu Werbungskosten bei den Einkünften des Bw. aus nicht-selbständiger Arbeit.

Dies gilt nach Ansicht des Referenten jedoch nicht für die vom Bw. ebenfalls geltend gemachten Socken, zu denen der Bw. nicht vorbringt, dass diese ebenfalls ausschließlich am Arbeits-

platz verbleiben würden. Bei der Bestellung beim Universalversand betreffend das Jahr 2005 gab der Bw. handschriftlich an "je 3 Paar", was auf den Einkauf von Socken schließen lässt.

	€	
	2003	
SCS Socken	15,75	
	2005	
Universalversand	45,75	"je 3 Paar"

Wenn der Bw. weiters vorbringt, er würde die Socken wegen eines Venenleidens benötigen, wäre eine allfällige steuerliche Absetzbarkeit als außergewöhnliche Belastung angesprochen.

Da diese Ausgaben jedoch auf jeden Fall unter dem Selbstbehalt gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) liegen, war das Vorliegen der weiteren Tatbestandsmerkmale des [§ 34 EStG 1988](#) nicht zu überprüfen.

- Kleiderreinigung durch Ehefrau:

Für die Einkommensteuer 2003 und 2004 machte der Bw. den Alleinverdienerabsetzbetrag geltend. Der Bw. legte dem FA Rechnungen seiner Ehefrau über "Reinigung+Bügeln+Reparatur" von weißen Hemden und schwarzen Socken zum Preis von € 1,00 bzw. 50 Cent pro Stück vor (Akt 2003 Seite 46, Akt 2005 Seite 50). Die schwarzen Socken stellen keine Arbeitskleidung dar (siehe oben). Gemäß [§ 90 ABGB](#) hat der eine Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß [§ 98 ABGB](#) Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Nach Ansicht des Referenten erbrachte die Ehefrau die "Reinigung+Bügeln+Reparatur" der weißen Hemden und der schwarzen Socken im berufsgegenständlichem Umfang laut "Rechnungen" der Ehefrau von jeweils 72 bis 210 Stück pro Jahr im Rahmen der dem Eheverhältnis (eheliche Beistandspflicht) entspringenden Haushaltsführung. Laut Rechtsprechung (VwGH 26.3.1985, [84/14/0059](#)) ist der Abgeltungsanspruch gemäß [§ 98 ABGB](#) familienhafter Art und daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Am Ende des Erkenntnisses vom 8.2.2007, 2004/15/0094, sprach der VwGH aus, "dass es sich bei den Tätigkeiten wie Reinigungsarbeit, Telefondienst und Botengänge um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt". Die angeblich vom Bw. an die Ehefrau bezahlten Beträge für "Reinigung+Bügeln+Reparatur" von weißen Hemden und schwarzen Socken sind somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig sondern stellen vielmehr Einkommensverwendung dar (siehe auch Lenneis in Jakom, 4. Auflage, § 4 Tz 339 unter Hinweis auf VwGH 18.4.2007, 2004/1370025, und VwGH 25.6.2008, [2008/15/0132](#)).

- Versicherungen:

Lenneis, aaO, § 4 Tz 330, Stichwort "Versicherungen", spricht sich dafür aus, dass Prämien für Versicherungen von Gliedmaßen und Körperteilen, die für die Berufsausübung von besonderer Bedeutung sind, beruflich veranlasst sind. Nicht beruflich veranlasst sollen Versicherungen sein, deren Gegenstand nicht nur eine Berufsunfähigkeit in Folge Realisierung eines typischen Berufsrisikos ist, sondern jegliche Erkrankung, Körperverletzung oder Kräfteverfall, also wenn die allgemeine Versorgung für die Zukunft im Vordergrund steht. Der Bw. (Berufsangabe spieltechnischer Angestellter) machte jährlich € 209,28 für eine Einzelunfallversicherung bei der D Versicherung als auf Todesfall und dauernde Invalidität geltend. Den vom Bw. vorgelegten Unterlagen (Akt 2004 Seite 61ff, Akt 2005 Seite 52ff) ist zu entnehmen, dass die D Versicherung eine Weiterführung der Polizze von der S Insurance darstellt, die eine Kollektivunfallversicherung für spieltechnischen Angestellten mit Versicherung der Gebrauchsfähigkeit von Arm, Hand, Daumen, andere Finger, Augen und Ohren darstellt. Auf Grund der berufsspezifisch versicherten Risiken stellen die Versicherungsprämien Werbungskosten dar.

Werbungskosten	2003	2004	2005
	€	€	€
laut FA	2.820,12	4.441,19	2.764,69
Kleiderreinigung gesamt	520,92	526,56	499,68
durch Ehefrau	-175,00	-180,00	-315,00
Berufskleidung	379,80	389,90	536,13
Socken	-15,75		-45,75
berufsspezifische Versicherung	209,28	209,28	209,28
laut UFS	3.739,37	5.386,93	3.649,03

Die vom FA angesetzten Sonderausgaben (Versicherung € 209,28) sind demnach entsprechend zu korrigieren. Dabei war der dem FA in der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 unterlaufene Rechenfehler zu beachten (Akt 2003 Seite 47).

Kennziffer 455	2003
	€
laut Erklärung	2.592,01
berufsspezifische Versicherung	209,28
	<u>2.801,29</u>
laut FA	3.801,29
Differenz = Rechenfehler	1.000,00

▪ Sonderausgaben:

Personenversicherung	2003	2004	2005
Kennziffer 455	€	€	€
laut Bw.	2.592,01	2.617,21	2.649,85
laut FA	3.801,29	2.826,49	2.859,12
berufsspezifische Versicherung	-209,28	-209,28	-209,28
Rechenfehler FA	-1.000,00		
laut UFS	2.592,01	2.617,21	2.649,84

▪ Bankdarlehen:

Der Bw. machte bei den Sonderausgaben als Wohnraumbeschaffung ua. Bankdarlehen geltend, die das FA nicht anerkannte.

	2003	2004	2005
	€	€	€
Bankdarlehen	1.610,33	1.693,36	1.760,08
Bankdarlehen	3.771,18	3.965,65	4.121,89
laut Bw.	5.381,51	5.659,01	5.881,97
BVE v. 29.3.2006	0,00	0,00	
Bescheid v. 3.9.2007			0,00

Der Bw. trat der Tatsachenfeststellung des FAes in der Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 und im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 3. September 2007 (Hinweis auf die genannte Berufungsvorentscheidung) nicht entgegen, dass die Bankdarlehen für den Erwerb der Liegenschaft W, diente, aus welcher der Bw. eigene Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezog. Der rechtliche

Einwand des Bw., [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) sei nicht zu entnehmen, dass der Bw. die Eigentumswohnung, die er mit den beiden Bankdarlehen finanzierte, "für persönliche Wohnbedürfnisse genutzt werden müsse" greift nicht: Gemäß [§ 18 Abs. 1 EStG 1988](#) sind die im Gesetz näher genannten Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Da die beiden Bankdarlehen unstrittig für eine vermietete Eigentumswohnung aufgenommen wurden, stellen Zinsen und Kapitalrückzahlung Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar. Der Bw. erklärte in den Jahren 2003 bis 2005 bei Vermietung der Eigentumswohnung W, die Zinsen der beiden Darlehen 1 und 2 bereits als Werbungskosten. Die vom Bw. als "Sonderausgaben" geltend gemachten Kapitalrückzahlungen sind in der bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bereits abgezogenen Afa (aufgenommenes Kapital = Anschaffungskosten) enthalten und können daher nicht nochmals als Sonderausgaben gemäß [§ 18 EStG 1988](#) abgezogen werden.

Schließlich ist zu beachten, dass [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) vorsieht, dass mindestens zwei Drittel der Eigentumswohnung zu Wohnzwecken dient. Wohnzwecke im Sinne dieser Rechtsvorschrift sind solche des Steuerpflichtigen (Bw.) und seiner Familienangehörigen. Für eine vermietete Wohnung – wie im vorliegenden Fall - stehen demnach keine Sonderausgaben zu (Jakom, 4. Auflage, § 18 Rz 65f, unter Zitierung der Rechtsprechung).

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden

Beilagen: 6 Berechnungsblätter Einkommensteuer 1997 bis 1999 und 2003 bis 2005

Wien, am 17. Juni 2011