

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A***** B*****, Straße1, 0000 Ort1, StNr. 0**/0*** FA 53, über die Beschwerde vom 09.02.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Gmunden Vöcklabruck vom 07.01.2011, betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) **2005** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Restaurantfachfrau im S-Heim P***** R**** in Ort2 i.A..

In der diesbezüglichen Einkommensteuererklärung – eingebracht am 31.12.2010 – machte die Bf u.a. Werbungskosten in Höhe von € 2.143,76 als Arbeitsmittel geltend. Diese Werbungskosten gliederten sich laut Angabe der Bf in Aufwendungen für „Arbeitsbekleidung“ in Höhe von € 1.549,11 und Aufwendungen für „Arbeitsschuhe“ in Höhe von € 594,65.

Mit Bescheid vom 07.01.2011 lehnte das Finanzamt die Aufwendungen für Bekleidung und Schuhe ab, da es sich nicht um solche für typische Berufskleidung handle.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom **09.02.2011** führte die Bf aus: „*Da im S-Heim P***** R**** sehr viel Wert auf Hygiene gelegt wird, ist es nicht gestattet Berufskleidung als Privatkleidung zu verwenden. Die Arbeitsbekleidung wird in Spinden im S-Heim aufbewahrt, und es besteht auch die Möglichkeit, diese Bekleidung in der Firma zu waschen.*

Diese Bekleidung ist mit Namen des S-Heim und meinem Namen bedruckt. Da ich auch gesundheitliche Probleme mit meinen Füßen habe (Senkfuß) brauche ich öfters

Arbeitsschuhe mit orthopädischen Einlagen. Die Kosten dieser Bekleidung und Schuhe sind vom Dienstnehmer selbst zu tragen.“

Es wurde von der Bf eine Bestätigung des Dienstgebers vom 9.2.2011 vorgelegt, dass sie die Berufskleidung mit Firmenaufdruck aus eigener Tasche finanziert habe. Weiters wurden 4 Schwarz-Weiß Fotos auf einem Blatt vorgelegt, auf denen zwei weiße T-Shirt (eines mit Rundhals, eines mit V-Ausschnitt) mit Aufdruck S-Heim Ort2, Service, Fr. A***** und schwarze Hosen und Röcke zu sehen sind. Ebenso wurden diverse Rechnungen in Kopie über den Einkauf von T-Shirts, von Hosen und Röcken etc. sowie von Schuhen aus dem Jahr 2005 vorgelegt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 16.3.2011** wies das Finanzamt das Begehren mit der Begründung ab, dass der Bekleidungsaufwand nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sei, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um Arbeitsschutzkleidung handle. Diese sind z.B. Arbeitsmäntel, Schutzhelme, Uniformen, weißer Arbeitsmantel eines Arztes. Bekleidung, die auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden könne, führe nicht zu Werbungskosten. Da nützt es auch nichts, im Hinblick auf den Mehraufwand mit dem beruflichen Verschleiß der Kleidung (Schuhe) zu argumentieren. Die vorgelegten Rechnungen für allgemeine T-Shirts, Blusen, Strumpfhosen etc. können nicht als Arbeitsbekleidung berücksichtigt werden.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag vom 15.4.2011** führte die Bf aus, dass diese Arbeitskleidung sehr wohl typische Berufsbekleidung sei. Die Kleidungsstücke haben einen Aufdruck des Dienstgebers, sind sogar mit eigenem Namen und der Abteilung versehen. So etwas trage man nicht außerhalb der beruflichen Tätigkeit. Bei der Arbeit im Gastgewerbe sei man viel in Bewegung und man schwitze. Auch Rotweinflecken oder Speisereste befinden sich auf der Kleidung, was zu höherer Beanspruchung durch das öftere Waschen führe. Die Materialien werden beim Waschen auch immer kürzer, sodass man sich öfter neue Sachen kaufen muss. Anbei wurde auch nochmals ein Bild mit einem Polo Shirt (Marke: Street One) und der Aufschrift „S-Heim Ort2, Service, Fr.A*****“ übermittelt.

Am **3.8.2011 erfolgte die Vorlage** an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde beantragte die Beurteilung, ob der Bekleidungsaufwand der Bf als Werbungskosten berücksichtigt werden könne bzw. inwieweit es sich um typische Berufskleidung handle.

Zur Information:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das

Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Bf übt den Beruf einer Restaurantfachfrau im S-Heim Ort2 aus.

Die Bf hat im Jahr 2005 laut den lesbaren vorgelegten Rechnungen mindestens 8 Blusen, 18 T-Shirt, 4 Sweater, 3 Hosen und 2 Röcke im allgemeinen Modehandel erworben.

An Schuhen wurden ca. 8 Paar erworben, davon 1 Paar mit Einlagen und einmal extra Einlagen.

Beweiswürdigung

Es erfolgte informativ eine Abfrage des BFG in Wikipedia zur Berufsbezeichnung der Bf. Ein **Restaurantfachmann** oder eine **Restaurantfachfrau** ist eine Berufsbezeichnung und ein Ausbildungsberuf in Deutschland, Österreich und der Schweiz. Dieser gastgewerbliche Beruf wird weithin auch als "Kellner/Kellnerin" bezeichnet. Diese Bezeichnung ist veraltet, insbesondere, weil sich die Aufgabenbereiche kontinuierlich erweitert haben.

Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung des Ergebnisses des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen (freie Beweiswürdigung).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO5, § 167 Tz 6 und 8 mit der dort zitierten hg. Rechtsprechung).

Die vorgelegten Rechnungen für die Arbeitskleidung, Strumpfhosen, Socken und die Schuhe und die Einlagen wurden alphabetisch nach den Geschäften in eine Liste eingefügt. Diese Liste ist als BEILAGE 1 dieser Entscheidung beigefügt.

1. zur Arbeitskleidung und den Ausgaben für Strumpfhosen und Socken

Aus dem einen vorgelegten A4 Blatt mit den vier Fotos geht hervor, dass jeweils die gleichen Kleidungsstücke gezeigt werden. Jeweils nur auf der Oberbekleidung – dh auf den 2 T-Shirts - ist eine Beschriftung auf den Kleidungsstücken ersichtlich und zwar: „S-Heim Ort2, Service, Fr. A*****“.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 16.3.2011 steht, dass das beigelegte Foto auf dem A4 Blatt mit den vier Fotos von der Bf auch schon für die Vorjahre verwendet wurde.

Mit dem Vorlageantrag am 15.4.2011 wurde nochmals ein einzelnes Bild mit einem Polo Shirt (erkennbar ist weiters die Marke: Street One) und der Aufschrift „S-Heim Ort2, Service, Fr.A*****“ übermittelt.

Die von der Bf für die Bekleidung vorgelegten Rechnungen stammen alle aus Modegeschäften und nicht aus den auf Berufskleidung spezialisierten Fachhandel.

Beispielhafte Rechnungen:

-C***** Moden, Ort2 i.A. (Rechnungen vom 10.2. (1 Bluse), 25.3. (1 Bluse), 5.8. (Änderung), und 27.9. (1 Bluse)) - Laut einer Internetabfrage des BFG vom 2.7.2018 steht bei den C***** Moden als Leitprodukte: "Wohin das Auge schaut: Dirndl, Leinenkleider, Damenblusen im ländlichen Stil, Schürzen, Lederhosen....Ein komplettes Trachten-Outfit zum erschwinglichen Preis."

-Esprit, Ort3 (Rechnungen vom 9.2. (1 Strick Cardigan), 7.6. (1 T-Shirt), 1.10. (1 Sweatshirt), 1.10. (1 T-Shirt), 11.10. (2 Sweatshirt))

-Fussl Modestraße, Ort3 (Rechnungen vom 9.2. (2 Blusen, 1 Hose), 6.4. (1 T-Shirt), 30.4. (1 Stück - keine nähere Bezeichnung) usw.

-weitere Einkäufe erfolgten bei Schöps & Co, Ort3; Tom Tailor, Ort3; H&M, Ort4; Street One, Ort3; Takko Modemarkt etc. Auf manchen Rechnungen war die Kleidungsart nicht mehr lesbar oder die Artikel hatten keine näheren Bezeichnungen.

Aus den vorgelegten Rechnungen geht bis auf ein Mal (17.2.: Schöps & Co, 1 Rock schwarz) **nie** hervor, welche Farbe die einzelnen Kleidungsstücke hatten.

-Weitere Rechnungen betreffen den Einkauf von Strumpfhosen und Socken bei Interspar oder Schlecker.

Grundsätzlich sind T-Shirt, Blusen, Sweater o.ä. und Hosen oder Röcke o.ä., Strumpfhosen und Socken Kleidungsstücke des alltäglichen Lebens, auch wenn die Oberbekleidung die Farbe weiß hat oder die Hosen und Röcke schwarz sind.

Zur Beschriftung auf der Oberbekleidung:

Es ist nicht möglich, einen direkten Zusammenhang herzustellen, zwischen den vorgelegten Fotos und den gekauften Kleidungsstücken. Dies auch dann nicht, wenn man die Fotos nur als beispielhaft wertet.

Das heißt: es konnte für das Jahr 2005 nicht festgestellt werden, **ob** und **welche** oder **wie viele** der gekauften 18 T-Shirts tatsächlich weiß waren und **ob** und **welche** oder **wie viele** nach dem Kauf mit einer Aufschrift des S-Heim versehen wurden. Das Gleiche gilt für die 8 Blusen und 4 Sweater. Die Hosen und Röcke tragen laut den Fotos keine Aufschrift.

Das mit dem Vorlageantrag von der Bf eingereichte einzelne Bild zeigt ein T-Shirt von der Fa. Street One. Die Bf hat bei der Fa. Street One im Jahr 2005 am 6.12.2005 ein T-Shirt erworben. Es ist aus der Rechnung nicht erkennbar, ob das T-Shirt weiß war. Auch aus dem sonstigen Akteninhalt ist nicht erkennbar, ob und wann es die Aufschrift des S-Heim erhalten hat.

Es wird der zwar Bf geglaubt, dass im Servicebereich der Gastronomie die Kleidung öfter gewechselt und sehr oft gewaschen werden muss.

Es fehlt aber der unmittelbare Zusammenhang und Nachweis zwischen den 2005 zahlreich erworbenen Kleidungsstücken und der tatsächlich beruflichen Verwendung mit der Aufschrift des Dienstgebers. Auch aus der Bestätigung des Dienstgebers geht keine Anzahl an Kleidungsstücken hervor, die mit einer Aufschrift versehen worden wären.

2. zu den Arbeitsschuhen

Hinsichtlich der Aufwendungen für ein Paar Schuhe mit Einlagen und zusätzlichen Einlagen in Höhe von € 148,40 ist auszuführen, dass diese Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Sinne von Krankheitskosten nach § 34 EStG 1988 mit Abzug eines Selbstbehaltes Berücksichtigung finden können. Dies zeigt jedoch 2005 **keine** steuerliche Auswirkung, da diese Kosten im Selbstbehalt Deckung finden würden. Es wurde daher vom BFG aus verwaltungsökonomischen Gründen für diese Summe der außergewöhnlichen Belastungen von insgesamt € 148,40 + € 187,95 (bereits im Bescheid berücksichtigt) = € 336,35 keine neue Bescheidberechnung veranlasst, da der Selbstbehalt im Jahr 2005 € 1.602,57 beträgt.

Wenn die Bf die Anerkennung der Aufwendungen für diverse Schuhe als beruflich veranlasste Aufwendungen begeht, ist entgegenzuhalten, dass Schuhe, Gesundheitspantoffeln oder MBT-Schuhe (Massai Barfuß Technologie) auch privat getragen werden. Damit stellen diese Schuhe keine typische Arbeitskleidung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar.

Rechtslage

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften jene Beträge nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten wurden.

Desweiteren dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen: 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.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten 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: Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

Ergänzend zu den gesetzlichen Ausführungen wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Arbeitsuniformen und **Berufskleidung** verwiesen:

Nach dieser VwGH-Rechtsprechung sind "Arbeitsuniformen" und "Berufskleidung" Kleidungsstücke, die nachweislich für die berufliche Verwendung **geeignet** und für die private Verwendung **nicht geeignet** sind (VwGH 23.4.2002, 98/14/0219 und do. zit. Vorjudikate wie z.B. VwGH 28.4.1999, 94/13/0196).

Zur Arbeitsuniform/Berufskleidung gehören daher ausschließlich Kleidungsstücke, die berufstypisch die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen.

Erwägungen

Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass, wenn die Bekleidung während der Arbeitszeit getragen wird oder die Verwendung der Kleidungsstücke im Interesse des Arbeitgebers gelegen ist oder von diesem angeordnet wurde, dass diese Aufwendungen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen und somit nicht abzugsfähig sind.

Befinden sich auf Kleidungsstücken Aufschriften, die sich spezifisch auf den Arbeitgeber beziehen, werden Assoziationen zu diesem Arbeitgeber ausgelöst. Nur dann, wenn nachweislich Kleidungsstücke privat angekauft wurden und danach nachweislich exakt diese Kleidungsstücke mit dem Schriftzug "S-Heim Ort2, Service, Fr. A*****" versehen wurden, dann könnten diese Kleidungsstücke als Berufskleidung im Sinne der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung gelten.

Dieser Nachweis ist der Bf aber nicht einmal für ein einziges von ihr erworbenes Kleidungsstück gelungen. Es ist nicht möglich zwischen den 2005 erworbenen Kleidungsstücken und den beschrifteten Kleidungsstücken auf den Fotos einen unmittelbaren Zusammenhang für das Jahr 2005 herzustellen. Es ist - wie in der

Beweiswürdigung aufgelistet - weder die Farbe der einzelnen Kleidungsstücke ersichtlich, noch welche der Kleidungsstücke wann diese Aufschrift erhalten hätten. Überdies wurden laut Aktenvermerk des Finanzamtes dieselben Fotos auch für die Vorjahre vorgelegt.

Sowohl die Hosen und Röcke, als auch die T-Shirts, als auch die Strumpfhosen und Socken stellen nach Ansicht des Gerichtes bürgerliche Kleidung dar. Soweit die Bf ausführt, die Kleidungsstücke seien für ein privates Tragen nicht geeignet, ist nicht zu erkennen, worin die Unmöglichkeit zur privaten Verwendung besteht.

Typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen **nur** für die berufliche Verwendung geeignet ist; und zwar solche Kleidungsstücke, die die berufstypische Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (wie z.B. der Schlosseranzug eines Schlossers). Im vorliegenden Fall sind die von der Bf beschriebenen Hosen, Röcke, T-Shirts und Strumpfhosen und Socken nach Ansicht des Gerichtes durchaus geeignet privat getragen zu werden. Auch die Farbgebung der gegenständlichen Bekleidungsstücke bedeutet für sich noch nicht, dass sich die von der Bf verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheidet, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH vom 26. April 2007, 2006/14/0036 zur weißen Arztkleidung).

Es handelt sich bei den hier zur Beurteilung stehenden im allgemeinen Modehandel bezogenen Kleidungsstücken und Schuhen ihrer Art nach ("T-Shirts, Sweater, Hosen, Röcke, Strickwaren, Strumpfhosen und Socken, Schuhe") um solche bürgerlicher Bekleidung, die - auch vor dem Hintergrund des Aufteilungs- und Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 - selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung werden, wenn sie bei der Berufsausübung getragen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Anhang: BEILAGE 1 (Seiten 1 bis 4)

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall hat das Gericht die Frage, ob die Anschaffung von bürgerlicher Kleidung durch die Bf beruflich veranlasst ist, im Rahmen der freien Beweiswürdigung beantwortet und ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Da die diesbezüglichen Voraussetzungen zur Erhebung einer Revision nicht vorliegen, ist diese nicht zulässig.

Linz, am 22. August 2018