



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 5. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 5. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

In der Einkommensteuererklärung 2005 beantragte der Berufungswerber (Bw) ua sonstige Werbungskosten iHv € 1.690,80,--.

In einem Vorhalt vom 9.11.2006 ersuchte das Finanzamt (FA) den Bw um folgende Ergänzungen.

„ – Kurzbeschreibung Ihrer beruflichen Tätigkeit (Aufgabenbereich)  
– Sonstige Werbungskosten Aufgliederung (Art/Empfänger/beruflicher Anteil) sowie Nachweis (Glaubhaftmachung) des beruflichen Anteils bei Aufwendungen, die typischerweise privat bzw beruflich und privat veranlasst sein können. "

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2006 führte der Bw aus:

„... Ich bin von Beruf Flugverkehrsleiter (Fluglotse) und arbeite im XY.  
Beiliegend finden sie den entsprechenden Beleg für die geltend gemachten Werbungskosten.  
Die genannten Kosten beziehen sich auf eine vom Arbeitgeber organisierte Vorsorgekur. Da ich durch meinen Arbeitgeber zur Durchführung eines jährlichen Gesundheitstests gezwungen bin, bei dessen Nicht-Bestehen die Anstellung (als Flugverkehrsleiter) nicht verlängert wird, ist die Vorsorgekur:

*Objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit*

*Subjektiv zur Erwerbung, Sicherung bzw Erhaltung der Einnahmen*

*Nicht im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung zu sehen ... "*

Der Bw legte einen Monatslohnzettel Mai 2005 vor, in dem ein „Sachbezug Kurkosten“ iHv € 1.690,80,-- ausgewiesen war.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 5.1.2007 wurden die beantragten Werbungskosten (Kurkosten) nicht anerkannt und in der Begründung ausgeführt:

*Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG sind jene Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig, die typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und bei denen sich der Teil der Aufwendungen, der auf die berufliche Sphäre entfällt, nicht einwandfrei von dem Teil, der auch der privaten Lebensführung dient, trennen lässt. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 17.9.1997 (Zl 94/13/0001) festgehalten, dass Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der Körperfunktionen den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zuzurechnen sind. Diesen Aufwendungen sind daher auch Ausgaben für eine (Vorsorge) Kur zuzurechnen. Die Aufrechterhaltung der Körperfunktionen kommt nicht trennbar sowohl dem beruflichen, als auch dem privaten Leben zu Gute (unabhängig davon, ob sie aus freien Stücken erfolgt). Eine Berücksichtigung als Werbungskosten kommt somit selbst dann nicht in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Vorsorgekur verlangt und organisiert. "*

In der Berufung vom 6.2.2007 wird vorgebracht.

*„...Nach der Bescheidbegründung wird vorerst rechtlich zutreffend ausgeführt, gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG seien jene Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig, die typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und bei denen sich der Teil der Aufwendungen, der auf die berufliche Sphäre entfällt, nicht einwandfrei von dem Teil, der auch der privaten Lebensführung dient, trennen lässt („Aufteilungsverbot“). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH Zl 2001/15/0038 ua) können Aufwendungen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw betrieblich verwendet werden, einkünftermindernd dann in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen bzw betrieblichen Verwendung erbringt. Davon ist hier bei meiner Vorsorgekur auszugehen, deren Kosten vom Dienstgeber getragen wurden und vom FA rechtsirrig als zu versteuernder Gehaltsbestandteil beurteilt wurden:*

*Ich bin seit vielen Jahren bei der A. als Flugverkehrsleiter – Fluglotse beschäftigt, eine Tätigkeit, die wegen der sehr großen Verantwortung (Sicherheit des Flugverkehrs) äußerste Konzentration etc erfordert und viel Stress mit sich bringt (Schichtarbeit). Alle zwei Jahre muss ich deshalb als Flugverkehrsleiter einen sehr umfangreichen medical check bei einem*

*fliegerärztlichen Sachverständigen absolvieren; nur bei Bestehen dieses medical check darf ich meinen Beruf als Flugverkehrsleiter für weitere zwei Jahre ausüben. Ausschließlich zur Erhaltung meiner Arbeitskraft und damit ich weiterhin als Flugverkehrsleiter tätig sein kann – an solchen besteht in Europa ein großer Mangel, ist doch eine mehrjährige Ausbildung erforderlich – woran der Dienstgeber sehr interessiert ist, muss er doch seinen knappen Stand an Flugverkehrsleitern halten, und damit ich meinen medical check bestehe, werden von ihm die Kosten meiner Vorsorgekur bezahlt und nicht, um meiner Person Freundlichkeiten zu erweisen. Vor Antritt einer solchen Vorsorgekur erfolgt durch unseren Betriebsarzt auch eine entsprechende Untersuchung. Diese Vorsorgekur unterscheidet sich damit fundamental von einer normalen Kur.*

*Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung besteht nach der Rechtsprechung des VwGH eine typisierende Betrachtungsweise. Vorsorgekuren in meinem Lebensalter sind durchaus untypisch und schon deshalb nicht meiner privaten Lebensführung zuzuordnen. Wenn ich nicht als Flugverkehrsleiter beschäftigt wäre, hätte ich nicht den geringsten Anlass, eine derartige Vorsorgekur zu absolvieren. Es besteht somit für mich keinerlei private Veranlassung für diese Vorsorgekur. Daher kann auch nicht von gemischt veranlassten Aufwendungen ausgegangen werden.*

*Zuletzt möchte ich noch auf einen Punkt hinweisen: Krankheitskosten sind nach der Rechtsprechung des VwGH (Zl 91/13/0094 ua) als Werbungskosten (Betriebsausgaben) absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt, oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht. Eine typische Berufskrankheit für einen Flugverkehrsleiter ist, dass er den Stress nicht mehr erträgt und den medical check nicht mehr besteht und damit seinen Beruf nicht mehr ausüben kann. Die Kosten der Vorsorge, damit eine bestimmte Krankheit nicht eintritt und der (Lohn) Steuerpflichtige seinen Beruf weiter ausüben kann, können aber nicht anders beurteilt werden als Kosten einer bereits aufgetretenen Krankheit. Es handelt sich somit um ausschließliche, jedenfalls durch meine konkrete berufliche Tätigkeit nachgewiesene Aufwendungen im Vergleich zu sonst üblichen Kuren. Ich beantrage daher, den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass die Gehaltszahlungen meines Dienstgebers für meine Vorsorgekur als nicht steuerpflichtig anerkannt werden und sich demgemäß mein Steuerguthaben entsprechend erhöht."*

In einem weiteren Vorhalt vom 27.2.2007 ersuchte das FA um:

- "1) Belegmäßiger Nachweis der Vorsorgekur (Rechnung)*
- 2) Beleg, aus dem der konkrete Inhalt der Vorsorgekur ersichtlich ist*
- 3) Bestätigung des Arbeitgebers, ob die Kur angeordnet wurde, ob hierfür eine medizinische Notwendigkeit festgestellt wurde (Betriebsarzt?) und ob Kostenersätze geleistet werden."*

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 19.4.2007 wurde iw vorgebracht:

*„... lege ich fristgerecht folgende Urkunden vor:*

- Betriebsvereinbarung*
- Rechnung des Kur- & Rehabzentrums K. vom 25. April 2005*
- ärztlichen Entlassungsbericht des Kur- & Rehabzentrums K. vom 29. April 2005, aus dem der konkrete Inhalt der Vorsorgekur ersichtlich ist*
- Schreiben unserer Betriebsärztin Dr. I. vom 17. April 2007.*

*Mein Dienstgeber A. GmbH leistet bei Vorsorgekuren einen Kostenersatz von 16,11 EUR täglich.*

*Ergänzend möchte ich nochmals festhalten, dass es sich um eine Vorsorgekur für eine bestimmte Berufsgruppe handelt, die verhindern soll, dass die für Flugverkehrsleiter typische Berufskrankheit – nicht mehr Ertragen des Stresses und Nichtbestehen des unumgänglichen medical check – nicht ausbricht und er damit seinen Beruf weiter ausüben kann.*

*Auch in der Bundesrepublik Deutschland sind, wie ich erfahren habe, derartige Vorsorgekuren für „Fluglotsen“ üblich....“*

Vorgelegt wurde die „Betriebsvereinbarung betreffend Vorsorgekuren für Flugverkehrsleiter“, wonach

- diese zwischen dem 30. bis zum 54. Lebensjahr bei Zutreffen weiterer Voraussetzungen in Anspruch genommen werden können,
- diese maximal alle drei Jahre stattfinden und jeweils drei Wochen dauern
- die A. GmbH die Kosten für die ärztlich abgesprochenen Therapien, ärztliche Betreuung, Unterkunft und Vollpension iRd mit der Kuranstalt vereinbarten Angebots übernimmt
- darüber hinaus gehende Kosten (zB Fahrtkosten, Getränke sowie weitere, nicht abgesprochene Therapien) zu Lasten des Berechtigten gehen
- der Anspruch auf eine Vorsorgekur verfällt, wenn diese nicht innerhalb von drei bzw zwei Jahren konsumiert wird
- diese Vereinbarung mit 1.1.1999 in Kraft tritt

Vorgelegt wurden weiters die Rechnung des Kur- und Rehabzentrums K. an die A. , der ärztliche Entlassungsbericht des Kur- und Rehabzentrums K. und ein Schreiben der Arbeitsmedizinerin der A. an das FA, wonach, wie international üblich, für die Flugverkehrsleiter alle 3 Jahre eine Vorsorgekur im Ausmaß von drei Wochen vorgesehen sei, welche dem Erhalt der Gesundheit und der vollen Leistungsfähigkeit diene und stressbedingte Erkrankungen hintanhaltend soll.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt steht fest.

Der Bw ist als Flugverkehrsleiter (Fluglotse) bei der A. GmbH nichtselbstständig beschäftigt und arbeitet im XY .

Gemäß Betriebsvereinbarung haben die Flugverkehrsleiter einen Anspruch darauf, unter bestimmten Voraussetzungen (Alter, abgeschlossene Ausbildung etc) alle zwei bzw drei Jahre eine Vorsorgekur im Ausmaß von zwei bzw drei Wochen zu absolvieren. Diese dient dem Erhalt der Gesundheit und der vollen Leistungsfähigkeit und soll stressbedingten Erkrankungen vorbeugen.

Die Kosten der Kuraufenthalte außer Fahrtkosten, Getränke sowie nicht abgesprochene Therapien übernimmt der Dienstgeber.

Alle zwei Jahre muss der Bw als Flugverkehrsleiter einen medical check bei einem fliegerärztlichen Sachverständigen absolvieren; nur bei Bestehen dieses medical check darf der Bw den Beruf als Flugverkehrsleiter weiter ausüben.

Der Bw absolvierte im Streitjahr eine Kur im Ausmaß von drei Wochen im Kur- und Rehab-zentrum K.. Dabei wurden verschiedene Massagen, Schlamm-packungen und andere Anwendungen durchgeführt.

Die Kosten der Kur trug der Dienstgeber und diesem wurden sie auch in Rechnung gestellt.

Der Kuraufenthalt war zum Teil privat und zum Teil betrieblich veranlasst, wobei eine Trennung der Aufwendungen in private und betriebliche nicht möglich ist.

Der Dienstgeber verrechnete die Kosten iHv € 1.690,80,-- als steuerpflichtigen Sachbezug.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die persönlichen Verhältnisse des Bw sind unbestritten. Die Betriebsvereinbarung wurde vorgelegt. Der Zweck der Kur aus Sicht des Dienstgebers wurde von der Arbeitsmedizinerin glaubwürdig dargestellt. Der ärztliche Entlassungsbericht wurde vorgelegt, ebenso wie die Rechnung der Kuranstalt und der Monatslohnzettel 5/2005, aus dem die Verrechnung als Sachbezug ersichtlich ist.

Dass der Kuraufenthalt zum Teil betrieblich veranlasst ist, ergibt sich aus der Kostenübernahme durch den Dienstgeber und dem Interesse des Dienstgebers an der Erhaltung der Gesundheit seiner Dienstnehmer, damit sie den Beruf, in dem zweifelsfrei hohe Anforderungen gestellt werden, weiter zuverlässig ausüben.

Dass der Kuraufenthalt zum Teil privat veranlasst ist, ergibt sich aus dem Interesse des Bw, möglichst lange gesund zu bleiben und allfälligen Erkrankungen vorzubeugen, um das Leben bestmöglich genießen zu können. Es handelt sich um ein für jedermann geradezu typisches privates Interesse. Auf die enorm hohe Anzahl der Kuraufenthalte von Arbeitnehmern zur (selbstverständlich auch privaten) Gesundheitsvorsorge wird hingewiesen. Diese Kuraufent-

halte müssen regelmäßig vom Dienstgeber bewilligt werden, sind aber deshalb noch nicht ausschließlich betrieblich veranlasst.

Auch der regelmäßig vorgeschriebene „medical check“ macht die Kur des Bw noch nicht ausschließlich betrieblich veranlasst. Es handelt sich bei der Kur nicht etwa um ein gezieltes Training, um den „medical check“ zu bestehen, sondern um allgemeine Maßnahmen zur Erhaltung der Gesundheit wie Massagen, Schlamm packungen etc., die naturgemäß auch dem Wohlbefinden im Privatleben dienen und daher von privatem Interesse sind.

Dass sich die Aufwendungen nicht sinnvoll in einen privaten und einen beruflichen Teil trennen lassen, ist evident, dienen doch die Aufwendungen zur Gesundheitsvorsorge zur Gänze und untrennbar sowohl privaten als auch beruflichen Zwecken.

Die Kostenübernahme durch den Dienstgeber demonstriert zwar das Interesse des Dienstgebers an der Kur des Dienstnehmers, bedeutet aber keineswegs, dass das jedermann immanente Interesse an privater Gesundheitsvorsorge ausgeschaltet wird. Nimmt der Dienstnehmer das Angebot des Dienstgebers zur Kur, die der allgemeinen Gesundheitsvorsorge dient, an, fördert er damit (auch) sein ureigenes privates Interesse an der Aufrechterhaltung der Gesundheit.

Rechtlich ist auszuführen wie folgt.

§ 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 lautet:

*„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“*

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*

*2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.“*

§ 15 Abs 1 erster Satz EStG lautet:

*„Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.“*

§ 25 Abs 1 a) erster Satz EStG lautet:

*„Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:*

*1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.“*

Der Bw beantragt, den Betrag iHv € 1.690,80,-- als Werbungskosten zu berücksichtigen, was die Steuerfreiheit der Zahlungen des Dienstgebers für die Kur bewirken würde.

Davon ausgehend, dass Krankheitskosten grundsätzlich Kosten der Lebensführung sind (s Erk d VwGH v 21.12.1999, 96/14/0123) und demnach Aufwendungen iZm Krankheiten nur dann als Werbungskosten in Betracht kommen, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt (zB Staublung eines Bergarbeiters) oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit (zB nach einem Arbeitsunfall im Betrieb) besteht, ist zu folgern, dass auch Kurkosten in der Regel Kosten der Lebensführung sind. Nur Aufwendungen für eine Kur, die der Heilung oder Linderung einer typischen Berufskrankheit (zB Vergiftungserscheinungen eines Chemikers, Sportunfall eines Berufsfußballers) oder der Vorbeugung einer drohenden typischen Berufskrankheit dienen, sind als Werbungskosten abziehbar.

Nach der deutschen Judikatur (s BFH 17.7.1992, VI R 96/88), die im ggstdl Fall aG der vergleichbaren Rechtslage vom UFS herangezogen wird, sind Kurkosten eines Bundeswehrpiloten, die der Erhaltung des allgemeinen Gesundheitszustandes dienen, auch bei einem beruflichen „Fitternesserfordernis“ keine Werbungskosten.

Die zur Erhaltung des Gesundheitszustandes dienende Kur eines Bundeswehrpiloten, der ebenfalls einen regelmäßigen „medical check“ absolvieren muss, ist mit vorliegendem vergleichbar. Das Erkenntnis ist auf den Bw anwendbar. Auch im vorliegenden Fall dient die Kur dem Erhalt der Gesundheit. Die Vorbeugung von stressbedingten Erkrankungen ist ein allgemeines, vielen Berufen immanentes Ziel derartiger Kuren. Stressbedingte Erkrankungen umfassen ein derart weites Spektrum an Krankheitsbildern, dass nicht von der Vorbeugung einer drohenden typischen Berufskrankheit gesprochen werden kann. Auch die durchgeführten Massagen etc. steigern in nahezu allen Berufen das Wohlbefinden.

Es handelt sich daher insgesamt um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Denn nach Lehre und Judikatur sind jene Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig, die typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und bei denen sich der Teil der Aufwendungen, der auf die berufliche Sphäre entfällt, nicht einwandfrei von dem Teil, der auch der privaten Lebensführung dient, trennen lässt (Aufteilungsverbot bei gemischten Aufwendungen).

Im ggstdl Fall handelt es sich um derartige Aufwendungen. Daran ändert auch nichts, dass der Arbeitgeber die Kuren anbietet und fördert.

Es handelt sich iSd § 15 EStG 1988 um Einnahmen, da dem Bw geldwerte Vorteile (Sachbezüge) iZmd Dienstverhältnis zugeflossen sind und demnach iSd § 25 EStG 1988 um einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis und somit mangels Steuerbefreiungstatbestand um zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Dienstgeber zu Recht dem Lohnsteuerabzug unterzogen hat.

Im übrigen wird auch auf die Ausführungen des FA in der Begründung des Erstbescheids verwiesen.

Die Berufung musste abgewiesen werden.

Wien, am 3. Juli 2007