



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Korneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2010 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2011 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pilot. In einer Berufung gegen den erklärungsgemäß ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 machte er unter anderem, folgende Kosten als Werbungskosten geltend:

- „Krisenbeitrag“ € 4.139,84: Im Zuge der Übernahme von A. zur B. sei die Bedingung gestellt worden, die Personalkosten zu senken. Der Betriebsrat habe dieser Bedingung, mit der Annahme einen drohenden Konkurs des Unternehmens damit abzuwenden, zugesimmt. Diese Maßnahme treffe jeden Mitarbeiter und senke die Personalkosten um insgesamt € 150 Mio.

Dem Bw. werde dies mit $3 \times € 331,33$, $5 \times € 389,80$ und $3 \times € 398,95$ als Krisenbeitrag im Jahr 2010 am Gehaltszettel in Rechnung gestellt. Das seien 5 % vom Bruttomonatsgehalt ab April 2010 für jeden Monat.

- Fluglizenzverlustversicherung € 1.415,64.

- Parkhauskosten € 130,80 für die Abstellung des Pkw während der Dienstzeit aus Gehaltsabrechnung ersichtlich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2011 anerkannte das zuständige Finanzamt (FA) Werbungskosten in Höhe von € 880,42 (Betriebsratsumlage, Reinigungskosten, Telefonkosten, Internetkosten, Reisekosten), nicht jedoch die oben angeführten Kosten:

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der von Ihnen geltend gemachte „Krisenbeitrag“ stellt keine Ausgabe im Sinne des § 16 EStG dar.“

Ebenso sind die Beitragszahlungen für die Fluglizenzversicherung nicht als Werbungskosten gem. § 16 EStG abzugsfähig (vgl. VwGH vom 27.02.2002, 96/13/0101).

Die Kosten für die Abstellung des PKW während der Dienstzeit im Parkhaus sind gem. § 16 Abs.1 Z 6 EStG mit dem Pendlerpauschale abgegolten.“

Dagegen stellte der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der „Krisenbeitrag“ werde seit April 2010 vom Arbeitgeber eingehoben und finde sich auf den dem FA bereits zur Verfügung gestellten Gehaltsnachweisen. Dabei handle es sich um einen monatlichen Abzug gegenüber dem kollektivvertraglich geregelten Gehalt und sei für die Dauer von 5 Jahren vorgesehen. Rechtlich sei dies von Gewerkschaft und Wirtschaftskammer beschlossen worden und treffe den Bw. unfreiwillig. Ausgangspunkt sei die Wirtschaftskrise gewesen, die der A. in den letzten Jahren stark zugesetzt habe. Der Vorbesitzer habe beschlossen die A. an einen strategischen Partner abzugeben, um harte Sanierungsmaßnahmen (z. B. Arbeitsplatzreduktion, Redimensionierung) und möglicherweise einen drohenden Konkurs abzuwenden. Im Zuge dessen habe sich die B. als geeigneter Partner herausgestellt. Diese habe allerdings als Übernahmebedingung die Senkung der Personalkosten gefordert. Daraus resultiere dieser Krisenbeitrag. Eine entsprechende Information des Betriebsrates und des Vorstandes fänden sich im Anhang. Die Aufwendungen stünden daher kausal im Zusammenhang mit der Sicherung des Arbeitsplatzes und entsprechen somit der Definition der Werbungskosten gem. § 16 EStG. Auch bei Kollegen seien diese Aufwendungen durch das zuständige Finanzamt anerkannt worden.

Die Leistung der Fluglizenzversicherung erstrecke sich auch auf Flüge, die die versicherte Person in Luftfahrzeugen von Verkehrsunternehmen im Dienste des Arbeitgebers durchföhre.

Durch die Tätigkeit des Bw. als Pilot sei der Versicherungsschutz einer anderen Lebensversicherung beim Versicherungsunternehmen C. bei Charterflügen nicht gegeben. Weiters bestehe auch kein Versicherungsschutz bei Reisen in politisch unsichere Gebiete. Diese Risiken

ken decke die Fluglizenzversicherung unter anderem ab und sei daher berufsbedingt veranlasst, da die Nachteile durch die Ausübung seines Berufes ausgeglichen werden.

In der Berufsunfähigkeits-Zusatzversicherung unter Punkt 2. Besonderheiten der BU-ZV, sei geregelt, dass der Verlust der Flugtauglichkeit infolge Krankheit als vollständige Berufsunfähigkeit gelte. Weiters werde darauf verwiesen, dass es unerheblich sei, ob eine andere Tätigkeit ausgeübt werden könne. Voraussetzung für die Ausübung des Berufs Pilot sei die Flugtauglichkeit. Flugtauglichkeit werde jährlich durch Mediziner überprüft. Die genauen Anforderungen seien in der JAR-FCL geregelt. Die Versicherung der Flugtauglichkeit sei wie eine spezielle „Körperteileversicherung“ anzusehen. Verliere man die zur Ausübung des Berufes notwendigen Körperfunktionen sei man flugUNtauglich. Daher könne man nicht von einer allgemeinen Berufsunfähigkeitsversicherung ausgehen. Wenn Fluguntauglichkeit attestiert werde, könne dies unter Umständen für das Privatleben keine Einschränkungen mit sich bringen. Die gesamte Vorschrift finde sich unter

http://www.flugmedizin.at/ZLPV_2006_Anlage_2.pdf. Einen Auszug möchte der Bw. gerne wiedergeben:

JAR-FCL 3.235 Anforderungen an das Hörvermögen

- (a) Das Hörvermögen muss bei allen Untersuchungen getestet werden. Der Proband muss Konversationssprache getestet an beiden Ohren getrennt aus einer Entfernung von 2 Metern mit dem Rücken zum AME korrekt verstehen.
- (b) Das Hörvermögen muss mit Reintonaudiometrie bei der Erstuntersuchung und in der Folge bei Verlängerungs- und Erneuerungsuntersuchungen alle fünf Jahre bis zum 40. Lebensjahr und danach alle zwei Jahre getestet werden (.....)
- (c) Bei der Erstuntersuchung für Tauglichkeitszeugnisse der Klasse 1 darf der Hörverlust, an beiden Ohren getrennt getestet, nicht mehr als 20 dB (HL) in den Frequenzen 500, 1000 und 2000 Hz oder mehr als 35 dB (HL) bei 3000 Hz betragen.....

Gerade beim Hörvermögen seien Piloten einem besonderem Risiko ausgeliefert, da es in Flugzeugnähe zu extrem lauten Bedingungen kommen könne, der Bw. möchte aber nicht für jedes einzelne Risiko hier ein Beispiel anführen. Sofern dies für eine positive Erledigung notwendig sei, könne er dies gerne nachreichen.

Zusammenfassend gebe die Flugtauglichkeit das Anforderungsprofil der körperlichen Funktionen wieder, die für den Betrieb eines Luftfahrzeugs Voraussetzung seien. Gingen diese verloren, sei man fluguntauglich und werde vom Arbeitgeber gekündigt. Anders gesagt sei die Flugtauglichkeit für Piloten so wie für z. B. Pianisten die Hände, die Beine eines Fußballers, das Gesicht eines Schauspielers oder die Stimme eines Opernsängers.

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen seien alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Dies inkludiere allerdings nicht die Ausgaben für die Standzeiten des Pkw, da im Gesetzestext explizit die Fahrten angegeben seien. Daher seien die Kosten für den Garagenabstellplatz anzuerkennen. Es stehe auch ein kostenloser Parkplatz (ohne Überdachung) zur Verfügung. Aus Gründen der Werterhaltung (UV-Strahlung) und Schutz vor schädigenden Wettereinflüssen (Hagel, Sturm usw.) werde das Kfz aber in der Garage abgestellt, da keine Kasko-Versicherung für solche Risiken bestehe. Auch aus diesem Grund sei dieser Posten nicht den Fahrtkosten zuzurechnen, das durch die Möglichkeit einer kostenlosen Abstellmöglichkeit bekräftigt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die im folgenden angeführten Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Nach [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

1. Zum „Krisenbeitrag“ ist grundsätzlich anzumerken, dass das „Nichtzufließen“ von Einnahmen (z. B. Lohnzahlungen, Aufwandsentschädigungen, Zinsen usw.) nicht als Ausgaben angesehen werden kann (vgl. VwGH vom 22. 12. 1993, 91/13/0128). Der Begriff der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 setzt ein „Abfließen“ voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Verzichtet der Dienstnehmer – aus welchen Gründen auch immer – auf die Auszahlung eines Teils seines Gehalts, liegen daher keine Einnahmen, aber auch keine (fiktiven) Werbungskosten vor (vgl. VwGH vom 30. 9. 1987, [87/13/0111](#)). Der im gegenständlichen Fall vom Bw. geleistete Gehaltsverzicht, kann daher nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden.
2. Prämien für eine Berufsunfähigkeitsversicherung sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn ausschließlich die Berufsunfähigkeit infolge eines typischen Berufsrisikos versichert wird. Als Berufsrisiko ist jenes Risiko zu verstehen, das mit der Ausübung des Berufs verbunden ist. Ist gleichzeitig die Berufsunfähigkeit auch infolge jeglicher Erkrankung, Körperverletzung oder Kräfteverfalls versichert und steht demnach die „allgemeine Vorsorge für die Zukunft“ im Vordergrund, ist die Versicherung nicht beruflich veranlasst (Doralt, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 220).

In diesem Sinne hat auch der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 27. Februar 2002, 96/13/0101 betreffend Beitragszahlungen eines Piloten für eine Lizenzverlustversicherung ausgesprochen, dass Beiträge zu Personenversicherungen – vom hier nicht relevanten Fall des

§ 16 Abs. 1 Z 4 EStG abgesehen – auch bei einer gewissen beruflichen Mitveranlassung grundsätzlich als Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich nicht absetzbar sind.

Bei den vom Bw. als „Fluglizenzverlustversicherung“ geltend gemachten Kosten, handelt es sich laut der vorgelegten Mitteilung der Gothaer-Versicherung nicht um eine konkrete „Lizenzverlustversicherung“ sondern um eine klassische Er- und Ablebensversicherung mit einer Berufsunfähigkeits-Zusatzversicherung. Durch den gegenständlichen Versicherungsschutz werden somit nicht ausschließlich rein berufsbedingte Risiken abgedeckt; vielmehr werden ganz allgemeine Risiken der Privatsphäre, wie Krankheit oder Unfall, deren Ursache auch aus der privaten Lebensführung resultieren können, miteinbezogen. Eine Abgrenzung dahingehend, dass diese Ereignisse ausschließlich in der Zeit der beruflichen Betätigung des Bw. eintreten müssen, um den Eintritt des Versicherungsfalles zu veranlassen, ist diesen Unterlagen grundsätzlich nicht zu entnehmen und wurde derartiges vom Bw. auch nicht behauptet.

Es ist daher von einer Personenversicherung auszugehen, welche nicht ausschließlich die Berufsunfähigkeit infolge eines typischen Berufsrisikos abdeckt und dementsprechend nicht als Werbungskosten sondern lediglich als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988](#) im Rahmen der Höchstbeträge (zu einem Viertel), geltend gemacht werden kann. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte eines Steuerpflichtigen mehr als € 36.400,00, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 ein absetzbarer Betrag in Höhe in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 leg. cit. von € 60,00 ergibt. Da dies auf den Bw. zutrifft, ergibt sich insoweit keine Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2011.

3. Kosten für den Garagenplatz: Die Kosten „der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag iSd [§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988](#) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zu steht. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie von Arbeitnehmern mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen oder von dieser in die Wohnung zurückzukehren. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommen darüber hinaus bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis nur Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#), bei Vorliegen bestimmter Sachverhaltsumstände, in Betracht.

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.

b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschalbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km... EUR jährlich ...

c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km ... EUR jährlich

20 km bis 40 km . EUR jährlich ...

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. ..."

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 letzter Absatz erster Satz ergibt sich unzweifelhaft, dass das Gesetz ausnahmslos nur eine pauschale Abgeltung der dem Dienstnehmer erwachsenen Ausgaben in Zusammenhang mit der Fahrt zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte vorsieht. Mit der Begriffsumschreibung „alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ umfasst das Gesetz alle Arten von Ausgaben, einschließlich sogenannter Parkplatz- oder Garagierungskosten, die mit dieser Fahrt im ursächlichen Zusammenhang stehen (vgl. VwGH vom 21. 9. 2005, [2001/13/0241](#)). Zweifellos hängen auch allfällige Parkplatzkosten für das Abstellen eines privaten Pkw an der Arbeitsstätte mit den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch Benützung eines Kfz kausal zusammen und sind daher nicht davon losgelöst zu beurteilen (vgl. VwGH vom 24.04.2002, [96/13/0152](#)).

Mit dem Argument, dass die Formulierung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auf Ausgaben für „Fahrten“ abstelle und demnach die Ausgaben für die „Standzeiten“ nicht inkludiere, vermag der Bw. nicht zu überzeugen. Dies deshalb nicht, da die Begriffe „Fahrtstrecke“ in lit. b und lit. c leg. cit. eben ausschließlich auf die Anspruchsvoraussetzungen (= Ausmaß der zurückzulegenden Fahrtstrecke) für die Zuerkennung des jeweiligen Pendlerpauschales abstellen und keinerlei Bezug zu tatsächlich erwachsenen Fahrtkosten aufzeigen (vgl. UFS vom 21. 2. 2011, RV/0827-K/07). Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 10. Juli 2012