



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 20. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 8. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2007 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Erklärung des Berufungswerbers (Bw.) zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 enthält in der Rubrik „Außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt)“ eine Eintragung eines Betrages in Höhe von € 1.736,00.

Im Einkommensteuerbescheid unterblieb mangels Überschreiten des Selbstbehaltes der Abzug außergewöhnlicher Belastungen mit folgender Begründung:

„Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 10.596,89 € nicht übersteigen.“

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt brachte der Bw. Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid ein. Zur Begründung legte er folgende Beilagen vor:

- Einen Gehaltsnachweis der A. Ges.m.b.H. des Monats Dezember 2004, in welchem unter anderem ein *Sachbezug Kurkosten* in Höhe von € 1.736,00 ausgewiesen wird, sowie

- ein vom Bw. selbst verfasstes Schreiben mit folgendem Inhalt:

„Betr.: Vorsorgekur als Werbekosten

... Beiliegend finden Sie den Beleg für die Aufnahme der geltend gemachten Werbekosten.

Die genannten Kosten beziehen sich auf eine vom Arbeitgeber organisierte Vorsorgekur.

*Da ich von meinem Arbeitgeber zur Durchführung eines jährlichen Gesundheitstests
gezwungen bin, bei dessen Nicht-Bestehen die Anstellung als Fluglotse 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.“

In der Berufungsvorentscheidung wurden die geltend gemachten Kurkosten weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastung anerkannt; dies mit nachfolgender Begründung:

*„Kosten, die im Zusammenhang mit Krankheiten anfallen, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung und sind gem. §§ 20 (1)1 und 16 (1) EStG nicht abzugsfähig.
Krankheitskosten kommen nur dann als Werbungskosten in Betracht, wenn es sich um typische Berufskrankheiten handelt oder ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit besteht. Da es sich Ihrem Fall um Kosten für eine ‘Vorsorgekur’ handelt, also keine typische Berufskrankheit vorliegt, können die Aufwendungen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden.*

Als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG) können Kurkosten nur dann abgezogen werden, wenn der Kuraufenthalt in direktem Zusammenhang mit einer Krankheit steht, aus medizinischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich notwendig ist und grundsätzlich unter ärztlicher Aufsicht erfolgt. Da auch diese Voraussetzungen bei einer Vorsorgekur nicht gegeben sind, können die beantragten Kosten nicht berücksichtigt werden.“

In dem in der Folge eingebrochenen als Vorlageantrag zu wertenden Schreiben wird seitens des Bw. ausgeführt:

„Gegen den Einkommensteuerbescheid ... wird nachstehende Berufung erhoben, soweit die Werbungskosten nur mit einem Betrag von € 132,00 anerkannt worden sind und die darüber hinaus gehenden Beträge für die Vorsorgekur, die vom Dienstgeber empfohlen wurde, jedoch nicht anerkannt worden sind.

Hiezu ist festzuhalten, dass die genannten Kosten sich auf eine vom Arbeitgeber empfohlene und organisierte Vorsorgekur beziehen.

Der Einschreiter ist verpflichtet, jährlich eine Gesundheitsuntersuchung, die vom Arbeitgeber angeordnet wird, durchführen zu lassen, bei Nichtbestehen dieses Gesundheitstests würde der

Einschreiter seine Anstellung als Fluglotse verlieren.

Die Vorsorgekur ist daher objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, subjektiv zur Erwerbung als Sicherung bzw. Haltung des Einkommens zu sehen und nicht im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung der Einschreiters."

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 bestimmt:

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. ...

Gemäß § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Nach § 25 Abs. 1 lit. a erster Satz EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

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

Der Bw. ist als Fluglotse in einem Angestelltenverhältnis bei der A. Ges.m.b.H. nichtselbständig beschäftigt.

Der Gehaltszettel für Dezember 2004 weist einen Sachbezug für Kurkosten mit dem Betrag von € 1.736,00 aus, für welchen ein Lohnsteuerabzug vorgenommen und „*LSt-laufend*“ (mit dem Grenzsteuersatz von 50%) einbehalten wurde.

Diese Kosten hatte der Dienstgeber des Bw. für eine vom Dienstgeber empfohlene und organisierte Vorsorgekur für den Bw. geleistet. Der Bw. ist durch seinen Arbeitgeber verpflichtet, jährlich eine Gesundheitsuntersuchung in Form eines Tests durchführen zu lassen. Bei Nichtbestehen dieses Gesundheitstests wird die Anstellung als Fluglotse nicht verlängert.

Dieser festgestellte Sachverhalt basiert auf den im Verfahren seitens des Bw. gemachten Angaben und deckt sich mit den aus einem Parallelfall eines Steuerpflichtigen mit demselben Arbeitgeber und derselben Tätigkeit wie jener des Bw. amtsbekannten Feststellungen, wonach

gemäß Betriebsvereinbarung Flugverkehrsleiter (Fluglotsen) einen Anspruch darauf haben, unter bestimmten Voraussetzungen (Alter, abgeschlossene Ausbildung etc.) alle zwei bis drei Jahre eine Vorsorgekur im Ausmaß von zwei bis 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 müssen Flugverkehrsleiter einen medical check bei einem fliegerärztlichen Sachverständigen absolvieren; nur bei Bestehen dieses medical checks darf der Betreffende den Beruf als Fluglotse weiter ausüben.

Die Kosten der Kur trägt der Dienstgeber und diesem werden sie auch in Rechnung gestellt.

Im gegenständlichen Fall verrechnete der Dienstgeber des Bw. die Kosten in Höhe von € 1.736,00 als steuerpflichtigen Sachbezug.

Die Kostenübernahme durch den Dienstgeber und das Interesse des Dienstgebers an der Erhaltung der Gesundheit seiner Dienstnehmer, damit sie den Beruf, in dem zweifelsfrei hohe Anforderungen gestellt werden, weiter zuverlässig ausüben, weist darauf hin, dass der Kuraufenthalt zum Teil eine betriebliche Veranlassung (aus Sicht des Dienstgebers) hat.

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 Kuraufenthalte müssen regelmäßig vom Dienstgeber bewilligt werden, sind aber deshalb noch nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst. Es kann wegen des Charakters als Vorsorgekur nicht gesagt werden, der Kuraufenthalt habe überwiegend betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken gedient.

Der Kuraufenthalt war somit zum Teil privat und zum Teil betrieblich veranlasst, wobei es in der Natur der Sache liegt, dass eine Trennung der Aufwendungen in private und betriebliche nicht möglich ist. 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 Hinblick auf den Umstand, dass es sich um eine Vorsorgekur handelt, kann trotz der regelmäßig vorgeschriebenen "medical checks" nicht gesagt werden, der Kuraufenthalt habe

überwiegend betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken gedient. Dem Inhalt von Vorsorgekuren folgend, nämlich allgemeine Maßnahmen zur Erhaltung der Gesundheit wie Massagen, Schlammpackungen etc., die naturgemäß auch dem Wohlbefinden im Privatleben dienen und daher von privatem Interesse sind, handelte es sich nicht etwa um ein gezieltes Training, um den "medical check" zu bestehen.

Dass die Aufwendungen nicht in einen privaten und einen beruflichen Teil getrennt werden können, 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 erhebliches privates Interesse an der Aufrechterhaltung der Gesundheit.

Der Bw. beantragt, den Betrag iHv € 1.736,00 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 (VwGH 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 Staublunge 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 (BFH 17.7.1992, VI R 96/88), die im gegenständlichen Fall auf Grund der vergleichbaren Rechtslage vom unabhängigen Finanzsenat herangezogen wird, sind Kurkosten eines Bundeswehrpiloten, die der Erhaltung des allgemeinen Gesundheitszustandes dienen, auch bei einem beruflichen "Fitnesserfordernis" keine Werbungskosten.

Die zur Erhaltung des Gesundheitszustandes dienende Kur eines Bundeswehrpiloten, der ebenfalls einen regelmäßigen "medical check" absolvieren muss, ist mit vorliegendem Fall vergleichbar. Die Rechtsansicht des BFH ist auf die vom Bw. absolvierte Vorsorgekur 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.

Bei den vom Dienstgeber des Bw. übernommenen Kosten handelt es sich iSd § 15 EStG 1988 um Einnahmen, da dem Bw geldwerte Vorteile (Sachbezüge) iZm dem 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 auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. März 2011