



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/3631-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, Adr, vertreten durch Baumgartner & Partner, Wirtschaftstreuhand GesmbH, 1090 Wien, Augasse 9, vom 28. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 2. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist am XXXX verstorben. Der Nachlass wurde der Witwe Mag. G mit Beschluss des Bezirksgerichtes Fünfhaus vom 8.10.2010 eingeantwortet. Im berufungsgegenständlichen Jahr 2005 erzielte der Bw. als emeritierter Universitätsprofessor Pensionseinkünfte. Daneben erzielte er auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € - 1.014,43. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 machte er im Zusammenhang mit seinen Pensionseinkünften sonstige Werbungskosten iHv € 7.646,80 geltend. Abweichend davon versagte das Finanzamt mit Bescheid vom 2.5.2007 die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung, dass nur Kosten, die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen angefallen sind, abzugsfähig seien. Da dies auf Pensionseinkünfte nicht zutreffe, würden die geltend gemachten Kosten solche der privaten Lebensführung darstellen und gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig sein.

In der Berufung wird ausgeführt, dass ein emeritierter Professor nach den dienstrechtlichen Vorschriften zwar von den Dienstpflichten befreit sei, aber weiterhin die Lehrbefugnis besitze

und eine Fortsetzung seiner Forschungstätigkeit erwartet werde (§ 163 BDG). Aus diesem Grund würden die in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten weiterhin objektiv im Zusammenhang mit dem (veränderten) Dienstverhältnis (§ 163 BDG) bezeichnet die Emeritierung als „Veränderung“ im Dienstverhältnis stehen und subjektiv zur Erwerbung des Emeritiertenbezuges aufgewendet. Eine rechtlich relevante Änderung gegenüber dem Aktivstand habe sich nicht ergeben. Insbesondere würden die Lohnsteuerrichtlinien auch nicht vorsehen, dass eine unbedingte berufliche Notwendigkeit zur Tätigung der Aufwendungen vorliegen müsse, um von Werbungskosten sprechen zu können.

Der Bw. gelte als einer der führenden Fachleute für Inkunabeln und Handschriften in Europa. Er sei seit seiner aktiven Zeit als Universitätsprofessor mit der Katalogisierung der illuminierten Handschriften der Österreichischen Nationalbibliothek beschäftigt. Um die Qualität der vom Bw. getätigten Fortführung seiner Arbeit und den Wert für die Österreichische Nationalbibliothek, die Wissenschaft, Forschung und Lehre, bzw. der Reputation für die Republik Österreich zu veranschaulichen, wurde mit der Berufung auch ein Schreiben des Dekans der Historisch-Kulturwissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien vorgelegt.

In diesem Schreiben wird unter Bezugnahme auf § 163 BDG festgehalten, dass der Gesetzgeber erwarte, dass der Emeritus weiterhin wissenschaftlich aktiv bleibe. Der Bw. sei dieser Erwartung in einem weit überdurchschnittlichen Maß gerecht geworden. Er habe in den Jahren seit seiner Emeritierung nicht nur eine Reihe wissenschaftlicher Bücher und Aufsätze publiziert, sondern vor allem auch ein großes Forschungsprojekt mit zahlreichen Mitarbeitern geleitet. Dabei handle es sich um die Katalogisierung der illuminierten Handschriften der Österreichischen Nationalbibliothek, soweit diese in Mitteleuropa entstanden seien.

Dieses Projekt habe der Bw. schon in seiner aktiven Zeit in Angriff genommen; seit seiner Emeritierung wende er dafür den größten Teil seiner Arbeitskraft auf. Das Ergebnis seien die von ihm herausgegebenen Katalogbände, die im Verlag der Österreichischen Akademie der Wissenschaften erscheinen und international als Pionierleistungen anerkannt würden. Diese erfolgreiche Tätigkeit wäre aber nur möglich gewesen, weil der Bw. (der nach seiner Emeritierung sein Zimmer im Institut für Kunstgeschichte räumen hätte müssen) eine Wohnung angemietet habe, in der seine persönliche wissenschaftliche Bibliothek Platz gefunden habe und die es ihm Dank ihrer günstigen Lage ermöglicht hätte, Kontakt mit dem Institut für Kunstgeschichte und mit seinen dort untergebrachten, teils vom Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung finanzierten, teils von der Österreichischen Akademie bereitgestellten Mitarbeitern zu halten.

Von dieser Arbeitswohnung aus, in der er fast täglich acht bis zehn Stunden anwesend sei, habe der Bw. eine größere Zahl von jüngeren Mitarbeitern herangebildet und beaufsichtigt, so dass jetzt am Institut für Kunstgeschichte ein Kompetenzzentrum für mittelalterliche Buchmalerei und Handschriftenkunde bestehe, um das die Wiener Universität international beneidet werde.

Der Bw. trage also als Emeritus zur wissenschaftlichen Forschung zweifellos mindestens ebensoviel, wenn nicht sogar mehr bei als ein aktiver Universitätsprofessor, der Werbungskosten geltend machen könne. Das sei nicht nur ungerecht, sondern gerate auch der österreichischen Wissenschaft zum Schaden, weil der Bw. von der Steuerbehörde praktisch gezwungen werde, seine Bibliothek zu veräußern und seine Arbeitswohnung aufzugeben. Unter diesen Umständen könnte er seine wissenschaftliche Arbeit nicht mehr fortsetzen.

Im Schreiben des Finanzamtes vom 20. Juli 2007 wurde dem Bw. vorgehalten, dass bisher keine konkrete Inanspruchnahme durch den Dienstgeber in Form eines konkreten Forschungsauftrages nachgewiesen worden sei. Da die Beendigung der Forschungstätigkeit keine Auswirkung auf die Höhe des Einkommens habe, fehle es an der berufsbedingten Notwendigkeit der Aufwendungen. Demnach müsse davon ausgegangen werden, dass die strittigen Aufwendungen, denen keine von den Pensionsbezügen unabhängigen zusätzlichen Einnahmen gegenüberstehen, freiwillig getragen worden seien.

Lt. Lohnsteuerrichtlinien bestehe zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors für Forschungszwecke und den Emeriten kein steuerlich anzuerkennender Zusammenhang. Denn ebenso wie ein pensionierter Beamter erhalte der Emeritus seine Bezüge unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder nicht. Seine freiwillig ausgeübte Tätigkeit sei nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet.

Anzumerken wäre noch, dass am Lohnzettel die Bezeichnung „i.R.“ angebracht sei. Das würde bedeuten, dass es sich um eine Pensionierung und nicht um eine Emeritierung „a.D.“ handle.

Unter Hinweis auf das Schreiben der Universität Wien wurde ersucht, eine genaue Darstellung der Einnahmen aus den publizierten Büchern und Aufsätzen nachzureichen.

Weiters wurde der Bw. um Aufklärung hinsichtlich der für eine Arbeitswohnung geltend gemachten Aufwendungen ersucht, insbesondere die Größe der Wohnung und das Ausmaß der betrieblichen, beruflichen und privaten Nutzung bekannt zu geben die geltend gemachten Kosten für die Arbeitswohnung aufzugliedern und belegmäßig nachzuweisen

bekannt zu geben, für welche Auftraggeber (Uni, NB) und in welcher Form die Tätigkeiten von der Arbeitswohnung aus durchgeführt werden und ob Kostenersätze (von welcher Seite auch immer) geleistet werden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. die Forschungsprojekte, an denen er arbeitete, bekannt und legte weiters dem Finanzamt Fotos der Arbeitswohnung, eine Bestätigung dass das jeweilige Projekt im Auftrag der ÖAW betrieben wird und ein Schreiben des Institutes für Kunstgeschichte, dass er als Projektleiter laufend Absolventen des Institutes als Mitarbeiter beschäftigte sowie eine Liste seiner Publikationen aus den letzten Jahren vor.

Mit Schreiben des UFS vom 31.8.2011 wurde der Verlassenschaft nach dem Bw. unter Hinweis auf die herrschende Rechtsprechung (VwGH vom 17.12.1998, ZI 97/15/0011; UFSW vom 13.1.2010, GZ RV/0244-W/09) mitgeteilt, dass die im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Einkünften beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt werden können, weil zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors und den Emeritenbezügen kein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.

Hinsichtlich des bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Mietaufwandes für ein Arbeitszimmer iHv € 1.487,73 wurde mitgeteilt, dass laut Aktenlage ein Zusammenhang mit den selbständigen Einnahmen nicht erkennbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Werbungskosten im Zusammenhang mit den Pensionsbezügen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.12.1998, ZI. 97/15/0011, ausgesprochen hat, stellen die Bezüge eines emeritierten Hochschulprofessors, ebenso wie zB Pensionen der Bediensteten der Gebietskörperschaften, Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar, weil der Emeritus zur Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr verpflichtet ist. Zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen besteht kein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang. Denn ebenso wie ein pensionierter Beamter erhält der Emeritus seine Bezüge unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder nicht. Seine freiwillig ausgeübte Tätigkeit ist nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet.

Diese Aussagen haben in gleicher Weise für den gegenständlichen Fall zu gelten. Der Bw., der seit seiner Emeritierung als Leiter eines großen Forschungsprojektes betreffend die Katalogisierung der illuminierten Handschriften tätig war, bezog aus dieser Tätigkeit im

Streitjahr Einkünfte als emeritierter Universitätsprofessor. Der Einwand, dass ein emeritierter Professor nach den dienstrechtlichen Vorschriften zwar von den Dienstpflichten befreit sei, aber weiterhin die Lehrbefugnis besitze und eine Fortsetzung seiner Forschungstätigkeit erwartet werde, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil ihm die seit seiner Emeritierung bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unabhängig davon zugeflossen sind, ob die geltend gemachten Aufwendungen getätigten wurden oder nicht. Eine Berücksichtigung von Werbungskosten bei diesen Bezügen ist daher nicht möglich.

2. Mietaufwand im Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften

In der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung wird bei den selbständigen Einkünften die Berücksichtigung eines Mietaufwandes iHv € 1.487,73 als Betriebsausgabe beantragt. Abgesehen davon, dass für den UFS nicht nachvollziehbar ist, wie sich dieser Betrag errechnet, wurde trotz eines umfangreichen Vorhaltes des Finanzamtes nicht nachgewiesen, dass dieser Aufwand im Zusammenhang mit den Einnahmen aus selbständiger Arbeit angefallen ist. Das diesbezügliche Ersuchen des UFS um Erläuterung bzw. Stellungnahme blieb unbeantwortet.

Aus der Aktenlage ergibt sich vielmehr, dass der Bw. nach seiner Emeritierung das Arbeitszimmer im Institut für Kunstgeschichte räumen musste und deshalb in der Folge eine "Arbeitswohnung" in 1090 Wien mietete, um dort seine Forschungstätigkeit als Leiter des Projektes "Katalogisierung der illuminierte Handschriften und Inkunabeln der ÖNB", mit welchem er bereits vor seiner Emeritierung begonnen hatte, fortzusetzen. In dieser "Arbeitswohnung" wurde "*eine größere Zahl von jüngeren Mitarbeitern [der Universität Wien] herangebildet und beaufsichtigt*" und fand dort auch die persönliche wissenschaftliche Bibliothek des Bw. Platz (siehe Schreiben der historisch-kulturwissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien vom 15.6.2007 und vom 28.8.2007 sowie Schreiben der ÖAW vom 29.8.2007).

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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 die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden.

Die als Arbeitswohnung genutzten Räumlichkeiten befinden sich unstrittig außerhalb des Wohnungsverbandes der Bw. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ist auf den vorliegenden Fall somit nicht anwendbar.

In Anbetracht des dargestellten Sachverhaltes, wonach die gegenständliche Wohnung im Ausmaß von 66,81 m², bestehend aus Vorzimmer, Küche, Dusche, WC, Arbeitszimmer und Besprechungszimmer, unbestrittenmaßen der Ausübung der wissenschaftlichen Forschungstätigkeit des Bw. nach dessen Emeritierung und der Aufbewahrung der umfangreichen privaten Büchersammlung (Bibliothek) des Bw. diente, kann der Ansicht des Finanzamtes, dass die Abzugsfähigkeit der Wohnungskosten gem. § 20 EStG nicht möglich ist, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Die Berücksichtigung als steuerlich relevante Arbeitswohnung kann aus den im Vorlageantrag des Finanzamtes angeführten Gründen und darüber hinaus deswegen nicht in Betracht kommen, weil hier durch die unbestrittene, nicht bloß geringfügige private Nutzung der sogenannten Arbeitswohnung allein schon die primäre Voraussetzung der ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Verwendung dieser Wohnung nicht gegeben ist.

Der entsprechende Mietaufwand war daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit auszuscheiden.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnen sich wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erstbescheid	-1.014,43
Mietaufwand	1.487,73
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. UFS	473,30

Beilagen: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 27. Oktober 2011