



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. NN, B, vom 13. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt vom 13. November 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Dr. NN (Berufungswerber, Bw.), geb. am 99.99.9999, beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2006 unter anderem die einkünftermindernde Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von € 582,42 für Fortbildung und Fachliteratur.

Das Finanzamt (FA) lehnte die Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten mit der Begründung ab, dass Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der aktiven Einnahmen seien und daher die Berücksichtigung von Werbungskosten bei ausschließlicher Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich wäre.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass er nach seiner Rechtsauffassung Priester bis zum Tod sei und daher die geltend gemachten Werbungskosten für diesen Dienst entstanden seien.

In der Berufungsvorentscheidung führt das FA aus, dass gem. § 16 Abs.1 EStG Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der aktiven Einnahmen sind. Lt. den Akten des FA habe der Bw. im Jahr 2006 nur

Pensionseinkünfte bezogen. Die Berücksichtigung von Werbungskosten sei bei ausschließlichen Vorliegen von Pensionseinkünften nicht möglich.

Im Vorlageantrag führt der Bw. aus, dass der Beruf eines Priesters eine Berufung bis zum Tod sei. Die Pensionierung betreffe daher die staatliche Tätigkeit als Religionslehrer und nicht die unverändert ausgeübte Tätigkeit als Priester.

Durch den Wegfall der administrativen Pfarrtätigkeiten bliebe nun mehr Zeit für die seelsorgerische Tätigkeit.

Da der Priestermangel in der katholischen Kirche allgemein bekannt sei, sei es daher die moralische Pflicht jedes Priesters, die seelsorgerische Tätigkeit im möglichen Ausmaß weiterzuführen. Die Weiterbildung und die Fachliteratur seien daher berufsbedingt notwendig gewesen.

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

Der Bw. bezog im Streitzeitraum 2006 steuerpflichtige Pensionsbezüge der Pensionsversicherungsanstalt von € 6.781,80 und Bezüge als sonstiger Pensionist vom bischöflichen Ordinariat Eisenstadt in Höhe von € 25.720,20, jeweils nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge.

Der Bw. ist geweihter katholischer Priester und war vor seiner mit Zustimmung des Bischofs erfolgten Ruhestandsversetzung Pfarrer einer katholischen Pfarrgemeinde und Religionslehrer. Im Streitjahr bezog er ausschließlich und unstrittig Ruhebezüge.

Trotz seiner Pensionierung wurde der Bw. im Jahr 2006 weiterhin seelsorgerisch tätig und übernahm Urlaubs- bzw. Krankheitsvertretungen.

Laut Auskunft des bischöflichen Ordinariats Eisenstadt bezieht ein Pfarrer nach Annahme seiner Pensionierung Ruhegenüsse und es besteht keine Verpflichtung zur Übernahme seelsorgerischer Aufgaben. Sollten im Ruhestand über Ersuchen eines amtierenden Pfarrers dennoch derartige Aufgaben übernommen werden, erfolgt das freiwillig und löst auch keine gesonderte Bezahlung aus. Die freiwillige Übernahme oder auch Nichtausübung seelsorgerischer Tätigkeiten hat daher keinen Einfluss auf den ausbezahlten Ruhegenuss. Eine gesonderte Bezahlung würde die Ausstellung und Überreichung eines neuen Pfarrerrdekretes voraussetzen.

Aus dieser Auskunft des bischöflichen Ordinariats ist ersichtlich, dass die vom Bw. übernommenen priesterlichen Aufgaben von diesem freiwillig ausgeführt werden und keine Auswirkung auf die ausbezahlten Einkünfte Pensionseinkünfte haben.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Abs. 3 leg. cit. ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von € 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 EStG und § 57 Abs. 4 EStG) begründen.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden; dabei ist der objektive Zusammenhang stets zwingend, während die subjektive Absicht, den Beruf zu fördern, kein in jedem Fall notwendiges Merkmal ist, weil zB. auch unfreiwillige Ausgaben nach dem objektiven Nettoprinzip Werbungskosten sind (BFH, BStBl 1981 II 368; LStR 2002 Rz 223). Bei nichtselbständigen Einkünften liegen beruflich veranlasste Aufwendungen insbesondere auch dann vor, wenn sie zwar im (wirtschaftlich begründeten) Interesse der beruflichen Tätigkeit getätigt, vom Dienstgeber aber nicht ersetzt werden (VwGH 8.10.1991, 88/14/0023).

Daraus ist ersichtlich, dass für den Abzug von Werbungskosten aus nicht selbständiger Arbeit für Aus- und Weiterbildung sowie Fachliteratur ein aufrechtes aktives Dienstverhältnis Voraussetzung ist, welches durch die genannten Ausgaben gefördert wird.

Auch in der Judikatur kann diese Rechtsansicht nachvollzogen werden. So können Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors für seine (gegenwärtige) Forschungstätigkeit nicht als Werbungskosten bei seiner Pension abgezogen werden (VwGH 17.12.1998, 97/15/0011). Bei einer (ausnahmsweise) unentgeltlich ausgeübten Lehrtätigkeit eines Hochschullehrers können ebenfalls keine Werbungskosten berücksichtigt werden (VwGH 2001/14/0040).

Wie aus dem Sachverhalt erkennbar erfolgt die Bezahlung des Ruhegenusses unabhängig von Umfang einer allenfalls übernommenen seelsorgerischen Tätigkeit. Wie der Bw. im Vorlageantrag selbst ausführt, sei es die moralische Verpflichtung eines katholischen Priesters auch im Ruhestand als Seelsorger zu wirken. Schon aus dieser Formulierung ist erkennbar, dass auch dem Bw. bewusst ist, dass die von ihm übernommenen seelsorgerischen Aufgaben freiwillig und ohne wirtschaftliche Verknüpfung mit Einnahmen ausgeführt wurden. Werden Aufwendungen ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Nutzen getätigt, dann kann steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegen (VwGH 1.12.1982; 81/13/0043, 1983, 245). Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind daher dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und als Einkommensverwendung gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Frage, ob die einzelnen geltend gemachten Aufwendungen überhaupt als Werbungskosten abzugsfähig sind oder unter das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 zu subsumieren sind und daher aus diesem Grund nicht abzugsfähig sind, wurde daher nicht mehr geprüft.

Nach katholischem Kirchenrecht ist dem Bw. zwar zuzustimmen, dass er Priester bis zu Tod ist, das Einkommensteuerrecht lässt jedoch einen Abzug von Ausgaben nur bei einem Veranlassungszusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen zu. Die Rechtsgrundlage für die Ausübung des (ehemaligen) Berufes ist dabei nicht von Bedeutung. Die Weihe eines katholischen Priesters stellt - neben ihrem sakramentalen Charakter - einen kirchenrechtlichen Rechtsakt dar, der im Ergebnis der Ernennung zum Beamten vergleichbar, welche ebenfalls auf Lebenszeit erfolgt und nicht mit der Ruhestandsversetzung endet. Hinsichtlich eines in den Ruhestand versetzten Beamten hat der VwGH erkannt, dass diesem kein Werbungskostenpauschbetrag sondern der Pensionistenabsetzbetrag zusteht. Es ist daher bei Beurteilung der Frage, ob beim im Ruhestand befindlichen Beamten ein bestehendes oder früheres Dienstverhältnis anzunehmen ist, nicht von dienstrechtlichen Vorschriften, sondern vom Dienstverhältnisbegriff des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen. Es kann dem Gesetzgeber nämlich nicht zugesonnen werden, dass er den Begriff Dienstverhältnis in § 33 Abs 5 EStG 1988 und § 33 Abs 6 EStG 1988 iS dienstrechtlicher Vorschriften verstanden hätte, zumal damit eine sachlich nicht zu rechtfertigende steuerliche Ungleichbehandlung von im Ruhestand befindlichen öffentlich-rechtlichen Bediensteten und pensionierten, ehemals in privatrechtlichen Dienstverhältnissen gestandenen Arbeitnehmern verbunden wäre (VwGH 27.3.1996, 96/13/0012).

Das zitierte Erkenntnis kann aufgrund der Vergleichbarkeit der Wirkung der Ernennung zum Beamten mit der Priesterweihe auch auf den Bw. angewendet werden. Daraus ist abzuleiten, dass dem Bw. ausbezahlten Ruhebezüge grundsätzlich kein Werbungskostenabzug nach sich ziehen, sondern lediglich einen Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 begründen.

Gemäß § 33 Abs. 6 EStG 1988 letzter Satz vermindert sich der Pensionistenabsetzbetrag von bis zu € 400 jährlich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionseinkünften von € 17.000 und € 25.000 auf Null. Da die zu versteuernden Pensionseinkünfte des Bw. über der Grenze von € 25.000 liegen, ist aufgrund dieser Regelung im vorliegenden Fall für 2006 kein Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Wien, am 20. Mai 2008