

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, gegen den Bescheid des FA A vom 30. April 2009, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige bezog im Beschwerdezeitraum u.a. neben den Bezügen als emeritierter Universitätsprofessor geringfügige steuerpflichtige Aktivbezüge der Universität in Höhe von 574,12 € für den Zeitraum 1. Jänner bis 15. Februar 2008 und in Höhe von 1.476,31 € für den Zeitraum 1.3. bis 15.7.2008.

In einer handschriftlich verfassten Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2008 (eingereicht am 30. März 2009) waren diverse Ausgaben in Höhe von insgesamt 37.202 € angeführt.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 30. April 2009 berücksichtigte das Finanzamt von diesen Ausgaben Werbungskosten in Höhe von 2.050,43 € und führte in der Bescheidbegründung hiezu aus, dass der Abgabepflichtige mit 1.10.2007 als Universitätsprofessor emeritiert worden sei und deshalb grundsätzlich keine Werbungskosten mehr zu berücksichtigen seien. Da von der Universität zwei Lohnzettel mit Aktivbezügen übermittelt worden seien, könnten Werbungskosten bis zur Höhe der ausgewiesenen Aktivbezüge anerkannt werden. Konkret würden daher 2.050,43 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 27.5.2009 erhob der Abgabepflichtige gegen diesen Bescheid Berufung und brachte hiezu vor, dass er nach dem Bescheid Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von 84.379,95 €, in Höhe von 574,12 € und in Höhe

von 1.476,31 € bezogen habe. Diese Einkünfte erziele er auf Grund seiner gesamten in Österreich seit 1. März 1986 ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit. Nur auf Grund des dadurch gewonnenen Wissens sei ihm eine weitere Tätigkeit in der Lehre und der für die bestmögliche Lehre notwendigen Forschung möglich. Zu dieser weiter ausgeübten Tätigkeit sei er als emeritierter ordentlicher Universitätsprofessor kraft Gesetzes berechtigt. Dieses gesetzliche Recht auf Abhaltung von Lehrveranstaltungen, das dem Staat Aufwendungen in der vollen Höhe eines Gehalts einer Lehrperson erspare bzw. ersparen könne, werde ad absurdum geführt, wenn er die aus seiner Sicht dafür erforderlichen Aufwendungen nicht mehr wie in den bisherigen Jahren, in voller Höhe steuerlich geltend machen könne und die Berücksichtigung auf die Höhe zusätzlicher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (574,12 € und 1.476,31 €) beschränkt werde. Einem Rechtsstaat stehe es gut an, den persönlichen Einsatz eines emeritierten Universitätsprofessors auch zu Gunsten der Allgemeinheit wenigstens dadurch anzuerkennen, dass die unmittelbar wie mittelbar für seine Lehrtätigkeit erbrachten Aufwendungen steuerlich in voller Höhe berücksichtigt würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 17.6.2010 führte das Finanzamt aus, dass die geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 37.202 € steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten, da Pensionseinkünfte eines emeritierten Hochschulprofessors keine Werbungskostenabzugsberechtigung vermitteln würden. Aufwendungen in Zusammenhang mit den übrigen Aktivbezügen seien im Einkommensteuerbescheid in deren Höhe berücksichtigt worden. Das Mehrbegehren sei abzuweisen gewesen.

Im Vorlageantrag (Schreiben des Abgabepflichtigen vom 14.7.2010) wurde ergänzend vorgebracht, dass emeritierte Universitätsprofessoren bei der Emeritierung nur entpflichtet aber nicht „entrechtet“ würden. Dementsprechend müssten emeritierte Hochschulprofessoren zwar nicht mehr lehren, forschen und verwalten, dürften dies aber kraft Gesetzes. Dass Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors, die in Fortführung seiner gesetzlich gesicherten Rechte anfallen würden, nicht wie vor der Emeritierung bei den Einkünften (aus den das Dienst Einkommen fortsetzenden Rentenbezügen) abziehbar sein sollten, werde für rechtswidrig erachtet.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich, in welcher Höhe Werbungskosten in Zusammenhang mit den Emeritenbezügen zu berücksichtigen sind.

Fallen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Betätigungen, die den außerbetrieblichen Einkunftsarten des EStG zuzuordnen sind, Aufwendungen an, stellen diese gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten dar, wenn sie zur Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden. Sie sind bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Der Werbungskostenabzug setzt voraus, dass ein Aufwand objektiv im Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Einkünfteerzielung steht und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet wird. Zudem darf der Aufwand nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

§ 104 des im Streitfall anzuwendenden Universitätsgesetz, BGBl I 2002/120 (UG) lautet:

(1) Emeritierte Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren sowie Universitätsprofessorinnen und Universitätsprofessoren im Ruhestand stehen in keinem aktiven Arbeitsverhältnis zum Bund oder zur Universität.

(2) Sie haben das Recht, ihre Lehrbefugnis (*venia docendi*) an der Universität, an der sie vor ihrer Emeritierung oder vor ihrem Übertritt oder ihrer Versetzung in den Ruhestand in einem aktiven Arbeitsverhältnis tätig waren, weiter auszuüben und im Rahmen ihrer Lehrbefugnis Lehrveranstaltungen und Prüfungen abzuhalten.

Nach der Bestimmung des § 163 Abs 5 Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979 ist der emeritierte Universitätsprofessor von der Erfüllung der Dienstpflichten, insbesondere der Lehrverpflichtung, auf Dauer zu entbinden.

Nach diesen Bestimmungen trifft sohin emeritierte Universitätsprofessoren ab dem Zeitpunkt der Emeritierung keine positiv-rechtliche Anordnung einer Lehrtätigkeit und besteht für sie somit zwar ein Recht die Forschungs- und Lehrtätigkeit fortzusetzen aber keine damit verbundene Dienstpflicht (UFS 3.5.2013, RV/0035-G/10; UFS 16.10.2013, RV/0086-S/13).

Auch nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1998, 97/15/0011, stellen die Bezüge eines emeritierten Universitätsprofessors (ebenso wie Pensionen der Bediensteten der Gebietskörperschaften, Hinweis Hofstätter/Reichel, § 25 EStG 1988 Tz 5) Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 dar, weil der Emeritus zur Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr verpflichtet ist. Weiters besteht nach den Ausführungen in diesem Erkenntnis zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen 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 damit nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet (Hinweis BFH BStBl. 1994 II 238, und Hofstätter/Reichel, § 16 EStG allgemein, Tz 5.2., Stichwort "emeritierte Hochschulprofessoren").

Aufgrund dieser Ausführungen besteht keine rechtliche Möglichkeit in Zusammenhang mit den Emeritenbezügen des Beschwerdeführers Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. dazu auch *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 33; *Jakom/Lenneis* EStG, 2013, § 16 Rz 56; *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 25 Anm 63).

Ergänzend wird angemerkt, dass, wenn wie im streitgegenständlichen Fall ein Universitätsprofessor für eine nach der Emeritierung ausgeübte Tätigkeit eine gesonderte Vergütung neben den Emeritenbezügen erhält, insoweit eine wirtschaftliche Betätigung vorliegt, sodass auch damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen prinzipiell berücksichtigungsfähig sind.

Hiebei ist aber zu beachten, dass es die Systematik des Einkommensteuerrechts erfordert, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst die Einkünfte aus jeder

einzelnen Einkunftsquelle zu ermitteln sind und wenn dabei Aufwendungen zugleich durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst sind, der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den entsprechenden Einkunftsquellen zugeordnet werden muss (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090; 28.1.1997, 95/14/0156). Stehen sohin die geltend gemachten Aufwendungen ihrer Art nach mit jeder der Einkunftsquellen in Zusammenhang, ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, diese Aufwendungen den einzelnen Einkunftsquellen nach dem Verhältnis der jeweils erzielten Einnahmen, zuzuordnen (VwGH 8.10.1985, 83/14/0237).

Wenn das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall abweichend davon den Aktivbezügen im Schätzungswege Werbungskosten in Höhe eben dieser Aktivbezüge zugeordnet hat, hat es die Schätzungsbefugnis ohnehin in großzügigster Weise zugunsten des Abgabepflichtigen ausgeübt.

Darüberhinaus ist im Streitfall aber zu beachten, dass der Beschwerdeführer in der Einkommensteuererklärung unter der Rubrik Einkünfte aus selbständiger Arbeit handschriftlich angemerkt, dass diese Einkünfte in Deutschland erzielt und gemäß einer „Vereinbarung von 1992“ in Deutschland versteuert würden und derzeit nicht bekannt aber voraussichtlich negativ seien.

Dabei handelt es sich nach der Aktenlage um Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit des Abgabepflichtigen.

Zu diesen Einkünften hat der Abgabepflichtige auch die erste Seite eines Bescheides für 2008 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Finanzamtes U vorgelegt, in welchem negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -1.260 € ausgewiesen sind.

Daraus ist zu schließen, dass der Abgabepflichtige auch Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit erzielt hat, welche aber von der Abgabenbehörde weder im angefochtenen Bescheid Berücksichtigung gefunden haben, noch in der Begründung des in Beschwerde gezogenen Bescheides releviert wurden.

Aufgrund des Umstandes, dass der Abgabepflichtige in den Abgabenerklärungen (auch vor und nach dem Streitzeitraum) jeweils zum Ausdruck gebracht hat, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit voraussichtlich negativ sein würden, ist sohin zu prüfen, ob es sich bei dieser Tätigkeit um eine steuerlich relevante Einkunftsquelle handelt.

Vorweg wird darauf hingewiesen, dass aufgrund der fehlenden Mitwirkung des Abgabepflichtigen in den Abgabeverfahren, die Sachverhaltsfeststellungen hiezu lediglich aufgrund der Aktenlage getroffen werden können.

Gemäß § 1 Abs. 1 erster Satz Liebhabereiverordnung (LVO) in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und die

nicht unter Absatz 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Vorweg ist zunächst die Frage zu klären, ob die schriftstellerische Tätigkeit des Beschwerdeführers unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Z 2 LVO fällt. Die Bedeutung dieser Zuordnung liegt u.a. im unterschiedlichen Maßstab zur Liebhabereibeurteilung. Ob eine Tätigkeit erwerbswirtschaftlich ist oder typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist im Einzelfall anhand ihrer Art und des Umfanges zu beurteilen.

Unter § 1 Abs. 1 LVO fallen insbesondere solche Tätigkeiten, die dem äußeren Erscheinungsbild eines typischen Gewerbebetriebes, aber auch anderen betrieblichen Betätigungen (z. B. freiberufliche Tätigkeiten) entsprechen. Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit iSd § 1 Abs. 2 Z 2 LVO auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. VwGH 30.7.2002, 96/14/0116; 26.1.1999, 98/14/0041; 22.3.2006, 2001/13/0290). Die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 2 LVO gilt einerseits für typische Hobbytätigkeiten, wie z.B. die Hobbymalerei, sowie andererseits auch für Tätigkeiten, die ihrer Art nach an sich typisch erwerbswirtschaftlich sind, jedoch im Hinblick auf ihren Umfang nicht erwerbstypisch ausgeübt werden (z.B. ein pensionierter Arzt betreut einige seiner Patienten weiter (vgl. UFS 7.1.2004, RV/0592-W/02)).

Im Hinblick auf das Vorbringen des Beschwerdeführers im Schreiben vom 11.11.2010 (Antwortschreiben auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes für die Jahre 2008 und 2009), wonach er in absehbarer Zeit weltweit derjenige deutschsprachige Universitätsprofessor sein werde, der seit Beginn der x-Wissenschaft vor 800 Jahren die größte Zahl wissenschaftlicher Veröffentlichungen vorzuweisen habe, ist davon auszugehen - zumal das Finanzamt diesem Vorbringen nicht widersprochen hat -, dass es sich bei der schriftstellerischen Tätigkeit des Beschwerdeführers um eine solche nach § 1 Abs 1 der LVO handelt.

Hinsichtlich der Höhe dieser Einkünfte lässt die Aktenlage nachstehende Sachverhaltsfeststellungen zu:

Zur Ertragssituation dieser Tätigkeit hat der Abgabepflichtige in allen Einkommensteuererklärungen handschriftlich angemerkt hat, dass aus dieser Tätigkeit negative Einkünfte resultieren würden.

Soweit hiezu vom Abgabepflichtigen (unvollständige) deutsche Einkommensteuerbescheide vorgelegt wurden, sind in diesen für das Jahr 2008 und 2009 negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -1.260 € bzw. – 5.135 € ausgewiesen.

In einem weiteren Schreiben vom 29.11.2013 teilte der Beschwerdeführer zudem mit, dass sein in Deutschland für das Jahr 2012 zu versteuerndes Einkommen mit -7.519 € ermittelt worden sei.

Ein Ersuchen des Finanzamtes vom 14.6.2013, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für die schriftstellerische Tätigkeit für das Jahr 2011 vorzulegen, beantwortete der Abgabepflichtige dahingehend, dass er aus schriftstellerischer Tätigkeit keine positiven Einkünfte in Deutschland erzielt habe und wörtlich weiters: „Im Durchschnitt werden die schriftstellerischen Einkünfte mit zunehmenden Alter eher wohl geringer als bedeutender“ (Antwortschreiben vom 5.7.2013).

Zu einem weiteren Ersuchen des Finanzamtes vom 18.9.2014, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die schriftstellerische Tätigkeit für die Jahre 2011 bis 2013 sowie bezug habende Kopien der deutschen Steuerbescheide vorzulegen, wurde in einem Schreiben des Beschwerdeführers vom 15.10.2014 ausgeführt, dass er für die Vorlage von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ebenso wie für ein Verlangen auf Vorlage einer vollständigen Kopie der deutschen Steuerbescheide als steuerlicher Laie keine Rechtsgrundlage sehe; dass er aus schriftstellerischer Tätigkeit seines Wissens in den Jahren 2011, 2012 und 2013, keine positiven Einkünfte habe, er aber niemanden daran hindern könne, seine schriftstellerischen Einkünfte für 2011, 2012, und 2013, positiv zu schätzen, wenn dafür auch objektive Grundlagen angegeben werden müssten und dass die schriftstellerischen Einkünfte mit zunehmenden Alter und dem Vordringen der Elektronik gegenüber dem Buchdruck allgemein eher wohl geringer als bedeutender werden würden.

Im Streitfall lassen sohin weder die Aktenlage noch das Vorbringen des Beschwerdeführers in irgendeiner Weise darauf schließen, dass die schriftstellerische Tätigkeit des Beschwerdeführers jedenfalls ab dem Jahr 2008 positive Einkünfte erwarten ließe, weshalb keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass diese Tätigkeit jedenfalls ab dem Jahr 2008 von der Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Soweit der Beschwerdeführer in allen Einkommensteuererklärungen handschriftlich angemerkt hat, dass gemäß einer Vereinbarung aus 1992 das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften Deutschland zustehen würde, wird vorweg auf ein die Veranlagungsjahre 2002 bis 2004 betreffendes Rechtsmittelverfahren verwiesen. Dazu wurde in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates die Auffassung vertreten,

dass das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften Österreich zukommen würde (UFS vom 9.7.2008, RV/0324-I/07).

Darüberhinaus kann dies aber im konkreten Fall dahingestellt bleiben, da die negativen Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit weder im Rahmen des Verlustausgleiches (falls das Besteuerungsrecht bei Österreich liegen würde) noch im Wege des § 2 Abs. 8 EStG zu berücksichtigen wären (wenn das Besteuerungsrecht Deutschland zukommen sollte), da diese Tätigkeit offenkundig nicht durch die Absicht im Sinne des § 2 Abs. 1 der LVO veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen.

Ein ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil die Rechtsfrage, ob in Zusammenhang mit den Bezügen eines emeritierten Universitätsprofessors Werbungskosten zu berücksichtigen sind, durch die Rechtsprechung geklärt ist (vgl. UFS 3.5.2013, RV/0035-G/10; UFS 16.10.2013, RV/0086-S/13 sowie VwGH 17.12.1998, 97/15/0011).

A, am 10. November 2014