



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des FB, vom 21. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 22. November 2004 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001 nach der am 4. Mai 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Einkommensteuererklärung 1997:

a. Der Bw. übermittelte am 30. Dezember 2002 an das für ihn zuständige Finanzamt eine Einkommensteuererklärung für 1997. Darin wurde ein Verlust von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von -48.685,00 S ausgewiesen (Verlust aus der angestrebten Reiseveranstaltungstätigkeit).

b. Enthalten waren folgende Beilagen

(1) Bestätigung WIFI betreffend Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe vom 28. Oktober 2002.

(2) Ein Certificate betreffend Course Basic Tariffs und manual ticketing course ATB Galileo (vom 18. November 2002 bis zum 21. November 2002).

(3) Ein Prüfungszeugnis vom Amt der Wiener Landesregierung zum Nachweis der Befähigung für die Ausübung des Reisebürogewerbes vom 12. Dezember 2002.

(4) Eine schriftliche Darstellung wie folgt:

Der Steuerpflichtige beabsichtige schon seit zehn Jahren eine Reiseveranstaltertätigkeit auszuüben. Zu diesem Zweck sei es notwendig gewesen, Reisen in verschiedene Länder durchzuführen, um aus eigenem Erleben unter anderem folgende Fragen zu klären:

Ist das Land interessant genug für eine Rundreise?

Können Sehenswürdigkeiten entfallen bzw. müssten andere Sehenswürdigkeiten in ein Reiseprogramm aufgenommen werden?

Wieviel Besichtigungszeit müsste den einzelnen Sehenswürdigkeiten zugeordnet werden?

Wie ist die Situation bezüglich Landeskriminalität?

Bei den Badeanschlussaufenthalten seien vom Steuerpflichtigen die Wasser-, -Strand-, -u. Hotelqualität, das Ausmaß der Meeresbrandung und die touristischen Einrichtungen in der Umgebung der Hotels abgeklärt worden. Außerdem hätte der Steuerpflichtige meistens zusätzliche Besichtigungsausflüge während der Badeanschlußaufenthalte unternommen.

Im Jahr 2002 habe er nunmehr weitere wesentliche Schritte in Richtung Reiseveranstaltertätigkeit gesetzt: Er habe einen Wifi-Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe sowie einen AUA-Tarif- und Ticketgrundkurs erfolgreich abgelegt. Die diesbezüglichen Urkunden lege er in Fotokopie bei.

Die Erteilung der Gewerbeberechtigung zur Reiseveranstaltertätigkeit sei aufgrund der erfolgreich abgelegten Befähigungsprüfung nur noch eine Formalsache und er warte mit dem diesbezüglichen Antrag nur noch so lange zu, bis ein Bankkredit für die Reiseveranstaltertätigkeit eingeräumt werde.

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben vor Betriebseröffnung werde im ESt-Handbuch Dr. Quantschnigg/Mag. Schuch, Stand Oktober 1992, bejaht. In Tz. 34 zu § 4 werde ausgeführt, Betriebsausgaben könnten bereits vor der Betriebseröffnung anfallen (VwGH 2.11.1951, 2717/49; VwGH 9.10.1964, 912/62). Dies gelte auch für die Einnahmen-Ausgabenrechnung (VwGH 6.11.59, 767/56). Andererseits seien Aufwendungen für eine ernstlich angestrebte Betriebseröffnung auch dann Betriebsausgaben, wenn es nicht zur Betriebseröffnung komme (VwGH 26.11.1979, 2846/78).

(5) Eine Zusammenstellung der Reisen die zu den erklärten Verlusten von –48.685,00 S führten:

1 Woche Mexikorundreise (6.-20.4.1997) und 1 Woche Badeanschlussaufenthalt	30.970,00 S
---	-------------

1 Woche Mazedonien und klassische Griechenlandrundreise; zusätzlich 1 Woche Badeaufenthalt	17.715,00 S
Aufwand	48.685,00 S

c. Am 13. März 2003 übermittelte der Bw. an das Finanzamt einen Gewerbeberechtigungsbescheid für das Reisebürogewerbe (Reisebüro im Standort E. – Gewerbeanmeldung Bescheid vom 4. März 2003). Daraus könne die Ernsthaftigkeit der Absicht erkannt werden, Reiseveranstalter zu werden. Die Reiseveranstaltertätigkeit sei ein Teil des Reisebürogewerbes. Der Bw. werde sich in nächster Zeit beim BM für Wirtschaft und Arbeit als Reiseveranstalter registrieren lassen und dann in der Öffentlichkeit tätig werden.

d. Am 17. März 2003 übermittelte das Finanzamt an den Steuerpflichtigen ein Ersuchen um Ergänzung der Einkommensteuererklärung 1997: Es werde um Mitteilung ersucht, zu welchem Zweck bzw. unter welchem Titel der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 beigebracht habe, da bereits im Jahr 1998 eine Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt worden sei.

e. Mit Schreiben vom 28. März 2004 teilte der Steuerpflichtige folgendes mit: Die Einkommensteuererklärung 1997 sei als Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO anzusehen. Die für den Antrag erforderlichen neuen Tatsachen seien: Besuch des Vorbereitungskurses für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe, die Ablegung der Befähigungsprüfung, die Erlangung der Gewerbeberechtigung für das Reisebürogewerbe und – noch ausständig – die Registrierung als Reiseveranstalter. Diese Tatsachen seien ohne Verschulden im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden, weil sie damals – im Jahr 1998 – noch nicht vorgelegen seien. Aus diesen neuen Tatsachen ergebe sich die Ernsthaftigkeit der Bemühungen, Reiseveranstalter zu werden.

Für den Fall, dass das Finanzamt dem Antrag nicht stattgebe, ersuche man um Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

f. Am 15. April 2003 erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag: Es fehlten Angaben zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrages.

g. Am 7. Mai 2003 erfolgte nachstehende Antwort auf den Mängelbehebungsauftrag: Die wesentlichen Voraussetzungen für die beabsichtigte Reiseveranstaltertätigkeit seien die Erlangung der Gewerbeberechtigung für das Reisebürogewerbe und die Registrierung als Reiseveranstalter beim Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit.

Der dem Finanzamt bereits vorliegende Gewerbeberechtigungsbescheid sei vom 4. März 2003 und insofern sei der Wiederaufnahmeantrag zeitgerecht. Die Registrierung als Reiseveranstalter sei noch nicht erfolgt, weil hierfür unter anderem der Abschluss einer Kundengeldversicherung nötig wäre, was bisher noch nicht gelungen sei. Da der Wiederaufnahmeantrag vor der Registrierung als Reiseveranstalter gestellt worden sei, sei er auch zeitgerecht. Sobald der Steuerpflichtige als Reiseveranstalter registriert sei, werde er das Finanzamt benachrichtigen.

h. Am 17. September 2003 teilte der Steuerpflichtige zusätzlich folgendes mit: In der Beilage übersende er die ausständige Unterlage über die Eintragung ins Veranstalterverzeichnis des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit, die am 1. September 2003 erfolgt sei. Da nunmehr alle erforderlichen Unterlagen für die Veranlagung der Einkommensteuererklärungen 1997 bis 1999 vorlägen, werde um baldige Veranlagung ersucht.

Beilage:

Eintragung ins Veranstalterverzeichnis durch das BM für Wirtschaft und Arbeit. „Das BM für Wirtschaft und Arbeit teilt mit, dass ihr oa. Ansuchen (vom 19. August 2003) am 1. September 2003 geprüft wurde und der Reisebürosicherungsverordnung, BGBl. II Nr. 316/1999, entspricht“.

i. Am 22. November 2004 wurde ein Einkommensteuerbescheid für 1997 mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von 0,00 S erlassen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, Verluste aus der Tätigkeit als Reiseveranstalter würden nicht anerkannt. Eine Betätigung mit Liebhabereicharakter gemäß § 1 Abs. 2 LVO liege vor. Liebhaberei sei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstünden, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien.

2. Einkommensteuererklärungen der Folgejahre:

(a) Am 2. Juni 2003 wurden Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 und 1999 ans Finanzamt übermittelt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 mit - 32.146,00 S und Einkünfte 1999 mit - 92.010,00 S).

Die Einkommensteuererklärungen für 2000 und 2001 wurden am 2. Januar 2004 an das zuständige Finanzamt übermittelt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2000 mit – 64.495,00 S und für 2001 mit – 67.823,00 S).

(b) Die erklärten Verluste ergaben sich aus den nachstehenden Reisen:

Verlust 1998:

2 Wochen Ägyptenrundreise (26.3.-		24.100,00 S
-----------------------------------	--	-------------

9.4.1998) und 2 Tage Badeaufenthalt	
Badeaufenthalt in Tunesien mit Ausflug nach Kairouan – Eljem – Monastir (27.10.-3.11.1998).	8.046,00 S
Aufwand	32.146,00 S

Verlust 1999:

2 Wochen Vietnam- u. Kambodscha-Studienreise und Badeanschlussaufenthalt mit Besichtigungsausflügen nach Bangkok und Hua-Hin (26.2.-26.3.1999).	60.190,00 S
Badeaufenthalt in der Türkei mit Besichtigungsausflügen nach Alanya und Aspendos (14.5.-28.5.1999).	9.590,00 S
Badeaufenthalt in Italien (Bibione, 11.9.-18.9.1999)	7.580,00 S
1 Woche Westtürkeirundreise und Badeanschlussaufenthalt in Kemer/Tekirova (15.10.-29.10.1999).	14.650,00 S
Aufwand	92.010,00 S

Verlust 2000:

Perustudienreise (18.5. – 7.6.2000)	41.058,00 S
Badeaufenthalt in Lignano (Italien, 9.9.-16.9.2000).	8.548,00 S
1 Woche Osttürkeistudienreise und Badeanschlussaufenthalt in Avsallar (15.10.-29.10.2000).	14.584,00 S
Steuerkodex	305,00 S
Aufwand	64.495,00 S

Verlust 2001:

Keniaaufenthalt, hievon 1 Woche Safari und Baden (Mombasa) sowie eine Woche Badeanschlussaufenthalt in Tiwi Beach (27.3.-11.4.2001).	26.902,00 S
Flusskreuzfahrt St. Petersburg-Moskau mit Besichtigung dieser und anderer Städte (Kisch, Goritsy, Uglitsch, 20.5.-29.5.2001).	18.039,00 S
Badeaufenthalt in Grado mit Besichtigungen (8.9.-15.9.2001).	10.883,00 S
Festlanditalien Studienreise (5.10.-14.10.2001).	11.999,00 S
Aufwand	67.823,00 S

(c) Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2001 vom 22. November 2004 jeweils mit 0,00 S angesetzt. In der Begründung wurde auf die Bescheidbegründung des Jahres 1997 verwiesen.

3. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2004 legte der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 vom 22. November 2004 (zugestellt am 24. November 2004) Berufung ein:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der Verluste aus der Tätigkeit als Reiseveranstalter, weil eine (angebliche) Betätigung mit Liebhabereicharakter gemäß § 1 Abs. 2 LVO vorliege. Es werde dazu in den Bescheiden ausgeführt, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen sei, wenn Verluste aus Tätigkeiten entstünden, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen seien.

Tatsächlich liege keine Betätigung mit Liebhabereicharakter vor, sondern eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO. Diese sei durch die Absicht veranlasst, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies deshalb, weil der Bw. bei seiner Reiseveranstaltungstätigkeit nicht seine Reiseneigung ausgelebt habe, sondern weil er ernsthafte und beschwerliche Schritte gesetzt habe, um ein erfolgreiches Reiseveranstaltungsunternehmen zu begründen.

Zu den ernsthaften und beschwerlichen Schritten sei im einzelnen auszuführen: Die für die Jahre 1997 bis 2001 getätigten Reisen seien durchgeführt worden, weil es für einen Reiseveranstalter mit eigenständigem Programm unerlässlich gewesen sei, sich einen persönlichen Eindruck von den Ländern zu verschaffen, die in das Reiseprogramm aufgenommen werden sollten.

Der Bw. habe Vorbereitungskurse für die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe in St. Pölten und Wien besucht. Für den ersten Kurstag in St. Pölten sei er zB. zu Hause um 3 Uhr morgens aufgestanden und der Kurs habe dann bis 22 Uhr gedauert. Für die folgenden Anreisen habe er meistens um 3 Uhr aufstehen müssen. Sodann habe er die Befähigungsprüfung in Wien abgelegt.

Einige Monate habe er sich um einen Bankkredit für die Betriebsgründung bemühen müssen, inzwischen sei er mit 35.000,00 € verschuldet.

Er habe das Reisebürogewerbe angemeldet und die Gewerbeberechtigung erhalten, desgleichen habe er sich beim BM für Arbeit und Wirtschaft als Reiseveranstalter registrieren lassen und eine Versicherung gemäß Reisebürosicherungsverordnung abgeschlossen.

Er habe Reiseprogramme ausgearbeitet und sei mit ausländischen Reiseagenturen wegen Durchführung der Reisen in Kontakt getreten. Er habe die Reisen durch Inserate in den Reisebeilagen von österreichweit erscheinenden Zeitungen beworben, sei mit möglichen Kunden telefonisch in Kontakt getreten und habe ihnen auf Wunsch sein Reiseprogramm zugesandt.

Der Bw. stelle den Antrag, die erklärten Verluste zu veranlagen.

4. Mit Schreiben vom 17. November 2005 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 2001: Ergänzungspunkte seien
 - a. eine genaue Aufstellung/Programm durchgeföhrter Studienreisen, einschließlich Darstellung des jeweiligen Nutzens für eine Reiseveranstaltungstätigkeit,
 - b. die vom Bw. erstellten Reiseprogramme,
 - c. Korrespondenz mit ausländischen Reiseagenturen bzw. potentiellen Kunden,
 - d. Inserate, Rechnungen der jeweiligen Zeitungen,
 - e. Auflistung von Einnahmen aus durchgeföhrten Reisen,
 - f. Auflistung sonstiger Einnahmen im Zusammenhang mit dem Gewerbe,
 - g. Darstellung der Bemühungen zur Überwindung der Verlustsituation.

5. Mit Schreiben vom 1. Dezember 2005 stellte der Bw. mittels Ergänzung der Berufung die Fakten wie folgt dar:

- a. Aufstellung der Studienreisen: Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2001.

Programme durchgeföhrter Studienreisen: Beilagen 1-10.

Nutzen für die Reiseveranstaltertätigkeit: Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997, Seite eins und zwei.

b. Vom Bw. erstellte Reiseprogramme: Beilagen 11-13.

c. Korrespondenz mit ausländischen Reiseagenturen: Beilagen 14 – 23. Das gleichlautende Schreiben an die Agenturen lege er nur in einfacher Ausfertigung bei. Weiters lege er jeweils nur ein Antwortschreiben der Reiseagenturen bei, mit Ausnahme SAT (beispielsweise drei Schreiben), mit denen er eine längere Korrespondenz gehabt habe. Umfangreiche Antwortschreiben lägen auf das Wesentliche verkürzt bei.

Eine Korrespondenz mit Kunden gebe es nicht.

d. Inserate, Rechnungen der jeweiligen Zeitungen: Beilagen 24 – 27.

e. Einnahmen aus durchgeföhrten Reisen: Keine, da keine Reisebuchungen erfolgt seien.

f. Sonstige Einnahmen im Zusammenhang mit dem Gewerbe: Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 und 2004.

g. Bemühungen zur Überwindung der Verlustsituation:

Die Reiseplanung sei weitgefächert erfolgt, mit einer Fernreise (Brasilien), einer Reise in mittlerer Entfernung (Italien) und einer religiösen Wanderung im Wohnort E. Damit hätte ein breiter Kundenkreis angesprochen werden sollen.

Da keine Reisebuchungen erfolgt seien, habe man zur Vermeidung weiterer Verluste die Reiseveranstaltertätigkeit mit 31. August 2004 eingestellt.

Die Reisebürogewerbeberechtigung bestehe aber weiter und zwar wegen eventueller Eröffnung eines Reisebüros bei sich bietender guter Gelegenheit oder wegen Verpachtung der Reisebürogewerbeberechtigung.

Bezüglich der Verpachtung habe der Bw. ein Inserat aufgegeben (dazu Beilage 28) das erfolglos geblieben sei („Verpachte Reisebürogewerbeberecht“ – 27. Juni 2005).

Weiters habe das Reisebüro FMW im Herbst heurigen Jahres mittels Inserat einen gewerbeberechtlichen Geschäftsführer mit Gewerbeberechtigung gesucht (siehe diesbezüglichen Aktenvermerk zu Beilage 28). Der Bw. habe mit dem Reisebüro Kontakt aufgenommen und nachdem er seine gewerbe- und dienstrechtlichen Bedingungen genannt habe, nichts mehr vom Reisebüro gehört.

6. Am 20. Dezember 2005 wurde vom zuständigen Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001 erlassen, die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen (Auszug):

Entscheidungsgründe:

(a) Der Bw. habe für die Jahre 1997 bis 1999 eine Arbeitnehmerveranlagung und für die Jahre 2000 und 2001 die Erstattung von Kapitalertragsteuer beantragt.

Am 30. Dezember 2002 habe der Bw. erstmals eine Einkommensteuererklärung für 1997 eingereicht und Aufwendungen für Studienreisen im Zusammenhang mit der angestrebten Reiseveranstaltertätigkeit geltend gemacht. Erst nachdem der Bw. Kurse im Jahr 2002 besucht habe, hätte er im Hinblick auf eine Reiseveranstaltertätigkeit die Notwendigkeit seiner in den Vorjahren durchgeführten Reisen unterstrichen.

(b) Das zuständige Finanzamt habe für die betreffenden Jahre eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO bewilligt.

(c) Mit Einkommensteuerbescheiden für 1997 bis 2001 seien die jeweils angegebenen Aufwendungen und die daraus resultierenden Verluste nicht anerkannt worden. Begründend sei zu den Bescheiden angeführt worden, dass es sich um eine Betätigung mit Liebhabereicharakter gemäß § 1 Abs. 2 LVO gehandelt habe.

Dagegen habe der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung erhoben, es handle sich um eine § 1 Abs. 1-Tätigkeit. Er habe nicht seine Reiseneigung ausgelebt, sondern ernsthafte und beschwerliche Schritte gesetzt, um ein erfolgreiches Reiseveranstaltungsunternehmen zu begründen.

Rechtliche Würdigung:

(a) Der Bw. habe im Jahre 2003 (also nach dem Zeitraum 1997 bis 2001) begonnen, ausländische Agenturen zwecks Erstellung eines Reiseprogramms anzuschreiben. In den Jahren 1997 bis 2001 habe der Bw. keinerlei Aktivitäten in Richtung Reiseprogrammerstellung gesetzt.

(b) Außerdem habe der Bw. vorwiegend Länder bereist, für die er gar kein Reiseprogramm erstellt habe (Mexico, Griechenland, Ägypten, Vietnam/Kambodscha, Türkei, Peru, Kenia, Russland). So habe der Bw. lediglich im Jahr 2001 Italien bereist. Zu den Bemühungen einer Italienrundreise zu organisieren, sei zu bemerken, dass italienische Agenturen in ihren Antwortschreiben indirekt dem Programm die Professionalität absprechen würden (anstrengende Reise, viele Stunden zum Reisen).

(c) Offensichtlich habe der Bw. erst im Jahr 2002 den Entschluss gefasst, die Kosten von Studienreisen als Aufwendungen geltend zu machen. Es sei nicht zu erkennen, dass der Bw. ernsthaft und zielstrebig im Zeitraum 1997 bis 2001 jemals einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten habe erzielen wollen.

(d) Maßstab für die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO sei die objektive Ertragsfähigkeit. Eine Betätigung sei objektiv ertragsfähig, wenn sie nach ihrer tatsächlichen Entwicklung in einem absehbaren bzw. überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lasse. Dabei handle es sich um eine prognostizierende Beurteilung.

Der Bw. schreibe in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004, er habe die Tätigkeit mit 31. August 2004 eingestellt. Eine Beurteilung für die Zukunft erübrige sich bzw. sei die Betätigung in der Vergangenheit nicht ertragsfähig gewesen.

Lasse eine Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sei (bei Rundreisen zweifelsohne der Fall), in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtgewinn erwarten, so liege von ihrem Beginn bis zur Änderung Liebhaberei vor.

Daher sei wie im Spruch zu entscheiden.

7. Mit Schreiben vom 23. Januar 2006 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung:

(a) Zur Frage „keinerlei Aktivitäten des Bw. in den Jahren 1997 bis 2001 in Richtung Reiseprogrammerstellung“: Eine Reiseprogrammerstellung habe nur Sinn, wenn man die Reise auch bewerben und verkaufen könne. Da der Bw. in den Jahren 1997 bis 2001 noch keine Reisebürogewerbeberechtigung und keine Reiseveranstalterregistrierung gehabt habe, sei das nicht möglich gewesen. Übe jemand eine Reiseveranstaltertätigkeit ohne erforderliche Gewerbeberechtigung und Registrierung aus, mache er sich als Pfuscher gewerblich strafbar.

(b) Zur „vorwiegenden Bereisung von Ländern, für die der Bw. kein Reiseprogramm erstellt habe“: Die unternehmerische Entscheidung sei gewesen, dass der Bw. sich zuerst Reiseerfahrungen von Ländern angeeignet und diese dann in Reiseprogramme umgesetzt hätte, sobald die gewerblich Voraussetzungen gegeben und die zeitlichen Voraussetzungen gepasst hätten. Wenn die Reiseveranstaltertätigkeit erfolgreich gewesen wäre, hätte der Bw. – verteilt über einen längeren Zeitraum – auch für die angeführten Länder Reiseprogramme erstellt.

(c) Zu „so habe der Bw. lediglich im Jahr 2001 Italien bereist“: Bezüglich Italien habe der Bw. für 1999 bis 2001 zusätzlich 3 Badeaufenthalte an der italienischen Adria (teilweise mit Besichtigungsausflügen) erklärt. Da im Italienprogramm ein Badeaufenthalt eingeplant sei, wären auch diese Badeaufenthalte zu berücksichtigen. Weiters habe der Bw. zur Brasilienreise – für die er das Programm vorgelegt habe – eine Brasilienrundreise durchgeführt. Er lege als Beilage 1 die diesbezügliche Rechnung vor. Schließlich habe er für eine geplante Spanienreise zwei Aktivitäten, nämlich eine Spanienrundreise und einen Spanienbadeaufenthalt mit

Besichtigungsausflügen durchgeführt. Die Planung sei vom Bw. nicht verwirklicht worden. Als Beilage 2 und 3 lege er die Spanienreiserechnungen, als Beilage 4 die Spanienreiseplanung und als Beilage 5 das Absagefax an die Partneragentur vor, aus der auch der Grund für die Nichtverwirklichung der Reisepläne ersichtlich sei (Agentur: „Das Angebot ist abgelehnt, weil es in der Zwischenzeit zu den Terroranschlägen gekommen ist und sie nicht bereit waren, zwecks Verkaufsförderung auf die Einzelzimmerzuschläge zu verzichten“).

(d) Zur „mangelnden Professionalität des Italienreiseprogrammes wegen anstrengender Reise“: Die längste Reisebewegung beim Italienreiseprogramm sei die von Österreich nach Venedig. Bei der Italienreise, an der der Bw. im Jahr 2001 teilgenommen und deren Programm er vorgelegt habe, sei diese Anreise zusätzlich 200 km in den Süden nach Pesaro gegangen und es habe eine Besichtigung von Ravenna gegeben. Bei einer anderen Italienreise, an der der Bw. im Jahr 1995 teilgenommen habe und deren Programm er als Beilage 6 beilege, sei die Anreise von Österreich nach Ischia gegangen, was ungefähr der doppelten Anreisestrecke seines Italienreiseprogramms entspreche. Aufgrund dieses Programmvergleichs könne somit in keinem Fall davon gesprochen werden, dass die vom Bw. geplante Reise zu anstrengend und somit unprofessionell wäre, eher das Gegenteil sei der Fall. Schließlich habe auch nur eine von drei Partneragenturen – unzutreffend – geschrieben, dass die Reise anstrengend wäre.

(e) Zur „Entschlussfassung im Jahr 2002, die Kosten von Studienreisen als Aufwendungen geltend zu machen“: Der Bw. habe den Entschluss im Jahr 2002 gefasst, weil er in diesem Jahr die Befähigungsprüfung für das Reisebürogewerbe abgelegt habe und er sich daher erstmals in seiner steuerlichen Argumentation stark genug gefühlt habe, um diese Aufwendungen als Betriebsausgabe geltend zu machen.

(f) Zur Absicht für 1997 bis 2001 einen Gesamtgewinn zu erzielen: Diese Absicht ergebe sich aus der Durchführung von Studienreisen als Vorbereitungshandlung für eine Reiseveranstaltertätigkeit, zu der es auch gekommen sei.

8. Am 2. Februar 2006 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Bw. wurde mit Schreiben vom 21. April 2006 zur mündlichen Verhandlung am 4. Mai 2006 geladen.

9. In der mündlichen Verhandlung vom 4. Mai 2006 wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

Die mündliche Berufungsverhandlung findet auf Antrag der Partei statt.

Beginn der Verhandlung: 9:30 Uhr. Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen. Ergänzend wird folgendes vorgebracht:

SB: Gibt es noch Ergänzungen zum Sachverhalt von Seiten des Bw.?

Bw.: Grundsätzlich braucht man den Sachverhalt nicht ergänzen, ausgenommen jene Frage, die in der Vorladung aufgeworfen wurde, ob es noch Unterlagen gibt, die die Absicht im Zeitraum 1997 bis 2001 erweisen können, Einkünfte aus der Reiseveranstaltertätigkeit erzielen zu wollen.

Vorgelegt wird eine Unterlage zum Reiseablauf einer Brasilienreise. Ich führe dazu aus, dass ich mich im Jahr 1996 erkundigt habe, an wen ich mich bei der SAT wenden kann, bezüglich eines Geschäftskontaktes mit einer Partneragentur. Dabei konnte ich mich nicht an die brasilianische Vertretung wenden, sondern nur an ein Verkaufsbüro in Frankfurt. Die Telefonnummer dieses Verkaufsbüros habe ich mir auf den genannten Beleg handschriftlich notiert. Dieses Verkaufsbüro ist auch beim Brasilien-Reiseprogramm Partneragentur geworden. Aus der genannten handschriftlichen Notiz geht schon im Jahr 1996 hervor, dass ich Reiseveranstalter werden wollte, weil sonst kein Grund bestanden hätte, die Telefonnummer dieses Verkaufsbüros zu notieren. Damit man auch nachvollziehen kann, dass ich schon 1996 eine Brasilienreise durchgeführt habe, übergebe ich auch eine Rechnung vom 28. März 1996.

Frage SB: Bedeutet das, dass die übergebene Rechnung und das Reiseprogramm zusammengehören bzw. das Reiseprogramm aus dem Jahr 1996 stammt?

Bw.: Ja

Frage SB: Warum ist auf der übergebenen Unterlage zum Reiseablauf unter „Rundreisehotels“ bei Da Bahia „Praca 2 de Julho 02“ angegeben?

Bw.: Meiner Ansicht nach ist das die Adresse des Da Bahia.

Frage SB: Haben Sie aufgrund ihrer nunmehr erteilten Auskünfte den Entschluss Einkünfte aus der Reiseveranstaltertätigkeit erzielen zu wollen, der mit dem Hinweis auf das Verkaufsbüro in Frankfurt untermauert werden soll, schon 1996 gefasst oder wie bisher behauptet, im Jahre 1997?

Bw.: Ich habe schon 1996 den Entschluss gefasst und nur deshalb für 1996 keinen Anlaufverlust geltend gemacht, weil ich vorsichtig war und ich mich nicht stark genug fühlte, diese Anfangsverluste mit Erfolg gegenüber der Finanz geltend zu machen. Ich habe erst im Jahr 2002 die Befähigungsprüfung für das Reisebürogewerbe abgelegt und die Frist für die Verlustveranlagung für 1996 war bereits abgelaufen.

Ich lege außerdem eine Visitenkarte der Reiseleiterin für Hanoi und Umgebung vor, die ich mir 1999 geben ließ, weil die Reiseleitung ihre Sache sehr gut gemacht hat und sehr gutes Deutsch gesprochen hat, was in Vietnam Mangelware ist. Ich habe mir die Karte im Hinblick auf eine spätere Vietnam-Kambodschareise geben lassen, die ich vielleicht als Reiseveranstalter einmal durchführen. Die Aufwendungen dieser Vietnamreise sind aktenkundig.

Als nächstes lege ich eine Visitenkarte zu einer Westtürkeireise des Jahres 1999 vor und zwar die Visitenkarte des Reiseleiters bei dieser Rundreise, der in Bezug auf die deutsche Sprache sehr gut war und seine Sache sehr gut gemacht hat.

Als nächstes lege ich zu einer Peru-Rundreise die Visitenkarte einer Reiseagentur TT vor, die ich bei einer späteren Rundreise als Partneragentur beauftragt hätte und bei dieser Agentur bin ich von einer Angestellten, die auf dieser Visitenkarte namentlich erwähnt ist, sehr gut betreut worden. Weiters lege ich zur Peru-Rundreise die Visitenkarte des Reiseleiters vor, der sehr gute Deutschkenntnisse und sehr gute Landeskennnisse gehabt hat.

Als nächstes lege ich einen handschriftlichen Vermerk über das Hotel Posada del Inca in Yucay/Urubambatal vor. Das war ein sehr empfehlenswertes Hotel in Cuzco und Umgebung mit schöner Hotelanlage und diese befindet sich unter der Höhenkrankheitszone (3000 m), was einem die Garantie verschafft, dass man nicht an der Höhenkrankheit erkrankt, so wie ich leider erkrankt bin.

Als Nachweis für die Absicht (Einkünfte zu erzielen) führe ich an, dass ich mir alle Reiseprogramme und die dazugehörigen Unterlagen aufgehoben habe (z.B. Visitenkarte der Reiseleiter, Notizen über die Hotels) und ich habe auch zu den Reiseprogrammen persönliche Notizen gemacht, die die Plus- und Minusseiten der Reise anführen. Ich erwähne hier einen umfangreichen Vermerk zu der Italienreise 2001, wobei ich in den Jahren ab 1999 solche Vermerke gemacht habe. In diesem Italienreisevermerk finden sich z.B. folgende Aussagen:

- „für Besichtigung nicht interessant“ (San Marino),
- „interessant aber zu wenig Zeit“ (Rom),
- „interessant aber keine Reiseführung“ (Montecasino),
- „gelungene Programmpunkte“ (Pompej, Siena, Ravenna, Cinque Terre),

Vorgemerkt habe ich mir auch, dass Besichtigungen am besten mit der örtlichen deutschsprachigen Reiseleitung durchgeführt werden sollten.

Als nächstes lege ich eine Information (OÖN Anzeigentarife p. 7/2000) über die Inseratenkosten für Reisen in Reisebeilagen 2000 vor. Mein Sohn war damals bei den

Oberösterreichischen Nachrichten beschäftigt und ich habe mir von ihm die ungefähren Kosten des Reiseinserates in der Reisebeilage geben lassen, weil ich meine Reisen in den Reisebeilagen bewerben wollte. Da wollte ich auch wissen, wie viel das ungefähr kostet.

Als nächstes lege ich einen handschriftlichen Vermerk über ein Gespräch mit Herrn Lo vor. Anlässlich eines Besuches in Vorarlberg habe ich ihm verschiedene Fragen vorgelegt: Wie komme ich zu einer Gewerbeberechtigung im Reisegewerbe? Falls ich keine Gewerbeberechtigung erhalte, was sind die Voraussetzungen für eine Beschäftigung eines gewerberechtlichen Geschäftsführers, was muss da bezahlt werden? Was muss für ein Betrag vom Reiseveranstalter bei Neubeginn der Tätigkeit bezahlt werden, wenn er eine Insolvenzgeldversicherung abzuschließen hat? Weiters stellte sich für mich die Frage der Kontingentbetten: Ob Reisen nur auf der Basis durchgeführt werden können, dass man eine fixe Bettenanzahl mietet, wobei das ein bestimmtes Risiko mit sich bringt oder ob es auch Reisen ohne Buchung von Kontingentbetten gibt? Zuletzt habe ich mich erkundigt, wie das aussieht mit der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen (Reklamationen), ob es eine Reklamationsversicherung gibt, ob deren Abschluss empfehlenswert ist und was diese Versicherung kostet.

Als letztes gebe ich zum Punkt Werbetätigkeiten in den Jahren 1997 bis 2001 an: Diesbezüglich wurde ich in der Vorladung darauf hingewiesen, diese Werbetätigkeiten nachzuweisen sind. Es gab keine Werbetätigkeiten in diesem Zeitraum, weil das einerseits rechtlich noch nicht möglich war (1997 bis 2001 war ich noch nicht Reiseveranstalter und durfte als solcher noch nicht in Erscheinung treten, das wäre unbefugte Gewerbeausübung oder Pfuscherei gewesen) und andererseits hätte es auch keinen Sinn gehabt, da ich noch nicht Reiseveranstalter war und keine Programme mit den entsprechenden Preisen hatte. Eine Werbung zum damaligen Zeitpunkt wäre aus meiner Sicht sinnlos gewesen.

Damit bin ich mit den Ausführungen, soweit es die Vorlage von Beweismitteln betrifft, am Ende.

Frage SB: Gibt es von Seiten des Finanzamtes noch Ausführungen zum Sachverhalt oder zur rechtlichen Würdigung?

P: Zu den heute vorgelegten Beweismitteln vor allem über das Gespräch mit Herrn Lo. Dieses wurde zum Beweis dafür vorgelegt, dass eine Absicht zur Betriebseröffnung bereits im Jahr 1997 bestanden habe. Es ist daher erforderlich festzuhalten, von welchem Zeitpunkt dieses Protokoll stammt.

SB: Laut handschriftlicher Darstellung stammt diese Aufstellung vom 20. August 2001.

Bw.: Ergänzend füge ich an, dass der Betrieb ab 4. März 2003 bestanden hat (und nicht vorher), nur die Absicht der Betriebseröffnung hat schon 1997 (und vielleicht auch schon vorher) bestanden.

SB: Gibt es noch weitere Fragen oder Anmerkungen hiezu?

P: Keine

SB: In der Beilage der Einkommensteuererklärung 1997 wird vom Bw. ausgeführt, dass er schon seit 10 Jahren beabsichtige, eine Reiseveranstaltertätigkeit auszuüben. Diese Erklärung wurde am 30. Dezember 2003 beim Finanzamt abgegeben. Rechnet man 10 Jahre zurück, führt dies zum Jahr 1992. Frage: Haben Sie auch schon in den Zeiträumen ab 1992 Reisen durchgeführt und beabsichtigten Sie schon ab 1992 eine Reiseveranstaltertätigkeit durchzuführen oder ab 1996, wie Sie uns heute zu Beginn der mündlichen Verhandlung erklärt haben oder ab 1997, wie dies im Rahmen des Berufungsverfahrens bis zum heutigen Tag behauptet wurde?

Bw.: Ich habe bereits im Jahr 1992 die "vage Absicht" gehabt mich als Reiseveranstalter zu betätigen, weil mich diese Tätigkeit aufgrund meiner Reisen gereizt hat und ich auch Verbesserungsvorschläge einzubringen hatte. Im Laufe der Zeit wurde die Absicht immer konkreter und aus heutiger Sicht würde ich sagen, dass ich ab 1996 die konkrete Absicht hatte mich als Reiseveranstalter zu betätigen. Dies ist daraus ersichtlich, dass ich mich bei der Brasilienreise erkundigt habe, an wen ich mich von der Sat wenden solle, wenn ich eine Reise veranstalten und die SAT als Partneragentur heranziehen will. Meines Wissens - nach gestriger Durchsicht der Unterlagen - war dies der erste konkrete Schritt in Richtung Betreiben eines Reiseveranstalterunternehmens.

Frage SB: Welchen Beruf übten Sie im strittigen Zeitraum von 1997 bis 2001 bzw. die Zeiträume davor aus?

Bw.: Ich übte vom 1. August 1968 bis zum 30. April 1999 den Beruf eines Finanzbeamten und zwar konkret ab 12/1972 den eines Großbetriebsprüfers aus. Mit 30. April 1999 habe ich das Dienstverhältnis gekündigt und war dann bis 4. März 2003 Privatier.

SB: Als Großbetriebsprüfer sind ihnen oder waren ihnen zweifellos sowohl die Vorschriften über die Bilanzierung als auch die Vorschriften über die Einnahmen- Ausgabenrechnung sehr gut bekannt. Die mögliche Geltendmachung von Vorlaufkosten für einen Betrieb ist seit Jahrzehnten fixer Bestandteil der Judikatur in der Steuerrechtslehre. Teil dieses steuerrechtlichen Wissens ist sicherlich auch das Faktum, dass Kosten sofern sie tatsächlich Vorlaufkosten sind und als solche eingestuft werden müssen, in einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zu erfassen sind und beim Finanzamt in dem auf das Jahr der

Verausgabung folgenden Jahr bereits als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Frage 1: Aus welchen Gründen wurden diese Kosten von denen Sie nunmehr behaupten, dass sie schon im Jahr 1996 jedenfalls als Vorlaufkosten anzusehen waren, nicht im Jahr 1997 (für 1996) als Betriebsausgaben geltend gemacht?

Frage 2: Wurde schon in den Jahren ab 1996 eine Einnahmen-Ausgabenrechnung (EAR) erstellt (d.h. 1996 und laufend) und warum wurden diese EAR dann nicht beim Finanzamt eingereicht bzw. wurden diese EAR erst im Jahr 2002 erstellt?

Frage 3: Die von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen bestehen nur aus Aufwendungen, welche allein die Reisedestination betreffen. Nach Ansicht der Berufungsbehörde muss es rund um diese Reisedestinationskosten noch viele weitere Kosten (Bürokosten, Telefonkosten, Fahrtkosten, Diäten, Schriftverkehrskosten usw.) geben, die allesamt den von Ihnen übermittelten EAR nicht entnehmbar sind. Gab es solche Kosten und gibt es oder gab es dazu auch Belege und warum werden diese Kosten dann weder in der EAR erfasst, noch geltend gemacht (diesbezüglich weist die Berufungsbehörde auf das Jahr 2000 hin, wo die einzige Nichtreiseaufwendung, nämlich ein Steuerkodex, aufgeführt wird) ?

Bw. zu 1.: Ich habe für das Jahr 1996 keine Anlaufkosten geltend gemacht, weil ich mich in meiner steuerlichen Argumentation nicht stark genug fühlte, sie geltend zu machen. Das letztmögliche Jahr, sie geltend zu machen, war das Jahr 2001 und in diesem Jahr hatte ich die Befähigungsprüfung für das Reisebürogewerbe noch nicht abgelegt bzw. noch keine Gewerbeberechtigung.

Bw. zu 2.: Die EAR sind im Jahr 2002 für Zeiträume ab 1997 erstellt und abgegeben worden.

Bw. zu 3.: Die wesentlichen Anlaufaufwendungen bestanden aus dem Reisepreis, den ich an das Reisebüro abliefern musste. Daneben habe ich auch noch geltend gemacht: Fahrtkosten zum Flughafen, Diäten soweit sie im Reisepreis nicht enthalten sind und Trinkgelder an die Reiseleitung. Diese zusätzlichen Kosten sind in den Reiseaufwendungen, die ich dem Finanzamt angegeben habe, enthalten. Andere Aufwendungen haben im nennenswerten Umfang, soweit ich mich erinnern kann, nicht bestanden.

Frage SB: Die Geltendmachung von Vorlaufkosten setzt nach ständiger Rechtsprechung in jedem Fall voraus, dass zielstrebig an der Betriebseröffnung des damit angepeilten Betriebes gearbeitet wird. Die baldige Ausübung der Reiseveranstaltertätigkeit wäre nur dann möglich gewesen, wenn Sie die dafür erforderlichen Befähigungen auch schnellstmöglich erworben hätten. Da Sie laut ihrer Aussage schon 1996 planten Reiseveranstaltertätigkeiten durchzuführen, ist es für die Berufungsbehörde unverständlich, dass Sie den Erwerb der dazu

erforderlichen Genehmigungen bis 2002 hinausgeschoben haben. Welche Umstände haben Sie daran gehindert, bereits 1997 die entsprechenden Befähigungen bzw. Berechtigungen zu erwerben?

Bw.: Vom Erforderniss einer Zielstrebigkeit bei der Verwirklichung einer betrieblichen Tätigkeit ist mir aus der Literatur zu den Anlaufverlusten nichts bekannt. Von 1996 bis 4/1999 war ich noch Großbetriebsprüfer und mit dieser Tätigkeit vollauf beschäftigt und konnte und wollte mir daher in dieser Zeit keine zusätzliche Tätigkeit aufhalsen. Von 5/1999 bis 9/2002 war ich Privatier, weil es meiner Lebensplanung so entsprach und weil ich mich von meiner Tätigkeit als Großbetriebsprüfer erholen musste und wollte. Ab 10/2002 habe ich mit der Ausbildung für den Beruf des Reisebürokaufmannes begonnen.

SB: In dem Ansuchen vom 19. August 2003 an das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, das am 1. September 2003 genehmigt wurde, gaben Sie einen Umsatz für 2003 in Höhe von 84.000,00 € an, obwohl bis zu diesem Zeitpunkt also nach einem dreiviertel Jahr tatsächlich noch kein einziger Umsatz getätigter wurde. Wie hätte in 3 Monaten ein Umsatz von 84.000,00 € erwirtschaftet werden sollen?

Bw.: Die Umsatzangabe beruht auf einem Schätzwert und bezieht sich nicht auf das Kalenderjahr sondern auf die Laufzeit der Insolvenzgeldversicherung, also die Zeit von 1. September 2003 bis 31. August 2004.

SB: Da Sie die Gepflogenheiten der Reisebürobranche, wie Sie heute niederschriftlich angegeben haben, mit dem Leiter eines Reisebüros (Lo.) besprochen haben, und daher Kenntnis aus dem entsprechenden Bereich erlangten, sind die von Ihnen erarbeiteten Konditionen die sie den Reisebüros anboten, insbesondere die Zahlung einer Reise in Drittelpreisen am 2. bzw. 6. Rundreisetag bzw. 2. Badeaufenthaltstag oder die Forderung nach Wegfall eines Einzelzimmerzuschlages für die Berufungsbehörde unverständlich, da die Zahlung einer Reise vor Reiseantritt und die Zahlung eines Einzelzimmerzuschlages zu den Jahrzehntelang geübten internationalen Gepflogenheiten zählen und gerade diese Konditionsansetzungen, die für die Berufungsbehörde unrealistisch erscheinen, letztendlich dazu führten (zusammen mit anderen Umständen), dass die angeschriebenen Reisebüros die von ihnen angebotenen Reisen nicht durchführen wollten und daher auch keine einzige Reise durchgeführt wurde. Welche Überlegungen haben Sie veranlasst, derartige Konditionen in ihre Angebote einzubauen und war Ihnen bewusst, dass die Tätigkeit dadurch möglicherweise in Liebhabereiverdacht geraten könnte?

Bw.: Zuerst muss gesagt werden, dass ich meine Reisen nie Reisebüros angeboten habe, sondern meine Reisen direkt über Zeitungsinserate verkaufen wollte. Es ist wahrscheinlich gemeint, dass ich meine Reisen ausländischen Partneragenturen zur Durchführung angeboten

habe. Zum Vorschlag meinerseits, dass nach Möglichkeit Einzelzimmerzuschläge entfallen sollen, ist zu sagen, dass das durchaus eine übliche Geschäftsvereinbarung insbesondere bei Badereisen ist, um die Reisen für die Kunden finanziell attraktiv zu machen. Was die Zahlung des Reisepreises an die Partneragenturen betrifft, ist zu sagen, dass ich diesen Vorschlag nur bei meinem ersten Entwurf für die Italienreise gemacht habe. Dieser Vorschlag wurde von den möglichen Partneragenturen überhaupt nicht kommentiert. Ich habe hiezu beim Entwurf für meine erste Italienreise keine einzige Rückantwort erhalten. Bei den folgenden Reisen die ich entworfen habe, nämlich Brasilien und bei dem Zweitentwurf zu Italien war mir klar, dass der Reisepreis von mir an die Partneragentur vor Beginn der Reise zu bezahlen ist und es wurde bei der Brasilienreise auch so vereinbart. Der Zweitentwurf zur Italienreise ist nie realisiert worden, weil mir damals schon die finanziellen Mittel ausgegangen sind und weil die Partneragenturen an meinem Reiseprogramm Änderungen vornehmen wollten, was ich nicht akzeptiert habe. Das Problem bei der Reiseveranstaltertätigkeit war aus meiner Sicht, dass die Reisen von den Kunden nicht gebucht wurden und das Problem lag nicht an den Konditionen zwischen mir und den ausländischen Partneragenturen. Hiezu möchte ich beispielsweise anführen, dass ich mit SAT einen gültigen Reisevertrag hatte, aber die Reise leider von den Kunden nicht gebucht wurde. Warum das so ist, weiß ich selber nicht ganz genau.

SB: Ihre Darstellung scheint insoferne nicht ganz richtig zu sein, als zum einen von ihrer Seite am 2. September 2003 die bezeichnete Drittelpflicht für die Brasilienreise der SAT angeboten und von dieser am 5. September 2003 ausdrücklich zurückgewiesen wurde (Zahlungseingang 100% und zwar 30 Tage vor Ankunft), sie aber trotzdem noch am 6. April 2004 der ATO dieselben Zahlungskonditionen (ein Drittel am 2. Rundreisetag, eines am 6. Rundreisetag, eines am 2. Badeaufenthaltstag) angeboten haben und aus dem bisherigen Scheitern ihrer Konditionsangebote offenbar keinerlei weiteren Folgerungen zogen. Dies lässt nach Ansicht der Berufungsbehörde schon den Schluss zu, dass Sie auf eindeutige Marktgegebenheiten und die Kenntnis dieser Umstände nicht in jener Weise reagiert haben, wie es notwendig gewesen wäre, um die Einkünftezielungsabsicht (falls eine solche vorhanden gewesen ist) auch in einen Gesamtgewinn innerhalb einer absehbaren Zeitspanne umzumünzen.

Bw.: Grundsätzlich möchte ich dazu sagen, dass ich mich nicht mehr an alle Vertragsbestandteile mit den Partneragenturen erinnern kann und deshalb auch der Meinung war, dass ich beim Zweitentwurf für die Italienreise die Drittelpflicht für den Reisepreis nicht mehr angeboten habe, was ich aber tatsächlich getan habe. Grundsätzlich ist das aber kein geschäftsschädliches Verhalten, weil jeder Reiseveranstalter versucht, den Reisepreis an die Partneragentur möglichst spät zu zahlen, damit er diesen Reisepreis aus dem Kundengeld finanzieren kann und nicht auf einen Bankkredit angewiesen ist. Und diese Vorgangsweise -

möglichst späte Zahlung des Reisepreises durch den Reiseveranstalter - ist auch branchenüblich und wenn dem nicht zugestimmt wird, dann muss man halt eventuell die Vorstellungen der Partneragentur akzeptieren, was ich z.B. auch bei der Brasilienreise getan habe. Es ist auch die Durchführung der Italienreise nicht an meinen Vorstellungen über die Bezahlung des Reisepreises gescheitert, sondern wie ich schon gesagt habe deshalb, weil die Partneragenturen mein Reiseprogramm eigenmächtig abändern wollten und weil sich meine finanziellen Mittel dem Ende zugeneigt haben. Ich habe noch nachher Erinnerungsschreiben von den italienischen Partneragenturen bekommen, was mit dieser Reise ist.

SB: Ihre Meldung an das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit vom September 2003 weist darauf hin, dass Sie „quasi demnächst“ Umsätze erwartet haben (lt. ihrer Darstellung ging diese Umsatzerwartung bis 9/2004), warum wurde die Tätigkeit dann mit 8/2004 abrupt eingestellt, obwohl 95% der von ihnen durchgeführten Reisen zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht in Programmen angeboten worden sind?

Bw.: Meines Wissens nach habe ich dem BMWA nie mitgeteilt, dass ich bestimmte Einnahmen zu erwarten habe, sondern ich musste grundsätzlich die tatsächlichen Einnahmen mitteilen. Da es solche nicht gegeben hat, musste ich eine Umsatzschätzung vornehmen, also mit welchen Einnahmen ich eventuell rechnen könnte und diese Meldung musste ich zu bestimmten Stichtagen erstatten und zwar zur Überprüfung ob eine ausreichende Insolvenzgeldversicherung vorliegt. Meine betriebliche Tätigkeit habe ich dann mit 31. August 2004 eingestellt, weil sich meine finanziellen Möglichkeiten (Bankkreditrahmen) dem Ende zuneigten, weiters weil die Insolvenzgeldversicherung mit diesem Stichtag abgelaufen ist und eine Verlängerung bzw. die Bezahlung einer neuen Jahresprämie erforderlich gewesen wäre und weil ich bis dahin als Reiseveranstalter leider erfolglos geblieben bin, indem keine einzige Reise zustande gekommen ist. Die Anlaufaufwendungen für die getätigten Reisen waren für einen längeren Zeitraum als erfolgreicher Reiseveranstalter geplant. Von den von mir getätigten Reisen ist die Brasilienreise im Rahmen eines Programmes und mit Zeitungsinseraten angeboten worden. Die Planung der Spanienreise musste abgebrochen werden, weil im Frühjahr 2004 die Terroranschläge in Madrid waren und somit die Reise unverkäuflich wurde und dass die Italienreise nicht weiter verfolgt wurde, geschah aus den bereits genannten Gründen.

SB: Gibt es noch irgendwelche Fragen?

P: Nein

Bw.: Nein, ich habe keine weiteren Fragen.

Ende der mündlichen Verhandlung: 15.15 Uhr.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob die Kosten von Studienreisen des Bw. in den Jahren 1997 bis 2001 als Betriebsausgaben absetzbar sind.

Der Bw. vertritt die Rechtsansicht, die in diesen Jahren durchgeführten Reisen hätten der Vorbereitung auf das nachfolgend angestrebte Gewerbe (Reiseveranstaltungstätigkeit und Reisebüro) gedient. Da ab 2002 die erforderlichen Berechtigungen vorgelegen hätten und der Bw. auch versucht habe, Veranstaltungen zu organisieren, müssten die Kosten als Vorlaufkosten anerkannt werden.

Die Finanzverwaltung geht von einer § 1 Abs. 2 LVO-Tätigkeit aus und nimmt an, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtgewinn aus dieser Tätigkeit zu erwarten war (die Tätigkeit wurde 2004 bereits eingestellt).

2. Grundsätzlich können Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewerbebetriebes tatsächlich beabsichtigt ist (Doralt, ESt-Kommentar, § 4, Tz 235 mit Verweis auf VwGH vom 2.11.1951, 2727/49 und andere).

(a) Dies gilt auch dann, wenn es zur Erzielung von Betriebseinnahmen gar nicht kommt (BFH vom 29. November 1983 VIII R 160/82, BFHE 140, 216, BStBl. II 1984, 307; VwGH vom 10.11.1993, 93/13/0108: Aufwendungen liegen schon bei Beginn einer werbenden Tätigkeit vor oder wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel getätigter werden) oder keine Betriebseröffnung stattfindet (VwGH 26.11.1979, 2846/78).

(b) Unbedeutlich sind Aufwendungen aus einer Vorbereitungsphase, wenn erkennbar ist, dass die Ziele des Steuerpflichtigen in Wahrheit gar nicht auf einen Gewerbebetrieb als Einkunftsquelle ausgerichtet waren (VwGH 26.11.1979, 2846/78). Die Möglichkeit der späteren Verwendung eines Wirtschaftsgutes reicht nicht aus (VwGH 11.10.1972, 69/72).

Zudem müssen Aufwendungen einen ausreichenden Zusammenhang mit den künftigen Betriebsausgaben (VwGH 12.4.1983, 82/14/0150) bzw. Einkünften (BFH 15.4.1992, III R 96/88 in RdW 1993, 54, BFHE 168, 133, BStBl. II 1992, 819) aufweisen. Aufwendungen sind nämlich erst dann als vorab entstandene Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Einkunftsart besteht und sich anhand objektiver Umstände feststellen lässt, dass der Steuerpflichtige den Entschluss, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen, endgültig gefasst hat (BFH 9.2.1993 IX R 42/90, BStBl. 1993 II S. 658; BFH 14.2.1995 IX R 95/93, BStBl. 1995 II S. 462: Zu Rückkaufangeboten und Verkaufsgarantien bei Immobilienwerben, die Indiz dafür sind, dass eine Vermietung noch nicht geplant ist).

Das Vorliegen dieses wirtschaftlichen Zusammenhangs unterliegt der Würdigung im Einzelfall. Ein Indiz dafür kann in Zweifelsfällen auch das spätere Verhalten des Steuerpflichtigen sein (BFH 8.2.1983 VIII R 163/81, BFHE 138, 202, BStBl. II 1983, 355).

(c) Die objektive Beweislast für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht trägt der Steuerpflichtige (BFH 31.3.1987 IX R 111/86, BFHE 150, 7, BStBl. II 1987, 668 und IX R 112/83, BFHE 150, 325, BStBl. II 1987, 774). So beweist beispielsweise die Einholung von Angeboten für Hotelankäufe im Zusammenhang mit den kurze Zeit später stattfindenden Hotelbesichtigungen für sich alleine noch nicht den endgültigen Entschluss, einen Gewerbebetrieb zu eröffnen, sondern ist möglicherweise nur ein Schritt zur Vorbereitung einer solchen Tätigkeit, wenn gleichzeitig ein Angebot für eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt (BFH 15.4.1992, III R 96/88, BFHE 168, 133, BStBl. II 1992, 819).

(d) Der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme einer Betätigung muss (1) durch entsprechende Handlungen dokumentiert sein und es muss (2) zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet werden. Insbesondere bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase ist besonderes Gewicht darauf zu legen, dass aufgrund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist. (FJ 1998, 37 mit Verweis auf VwGH 18.3.1997, 96/14/0045). Dasselbe gilt auch für die Berücksichtigung von Vorsteuern: Bloße Absichtserklärungen oder die ins Auge gefasste Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften genügt nicht. Es müssen über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet wird (VwGH 25.11.1986, 86/14/0045).

3. Der Unabhängige Finanzsenat geht nach Würdigung aller bekannten Fakten und Aussagen aus folgenden Gründen davon aus, dass sich der Entschluss Einkünfte aus einer Reiseveranstaltungstätigkeit oder aus dem Betrieb eines Reisebüros zu erzielen, im Zeitraum 1997 bis 2001 nicht anhand objektiver Umstände feststellen lässt. Die in diesen Zeiträumen durchgeführten Reisen lassen die mit ziemlicher Sicherheit bestehende Absicht der Einkünfteerzielung nicht erkennen:

(a) Der Bw. hat in den strittigen Jahren 1997 bis 2001 ausschließlich Kosten der Reisebewegungen geltend gemacht. Zur Vorbereitung und Durchführung dieser Reisen bedurfte es aber einer Reihe von weiteren Tätigkeiten und Aufwendungen (Bürokosten, Recherchekosten, Diäten usw.), die allesamt weder belegmäßig erfasst, noch in irgendeiner Weise dokumentiert sind. Dass innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren keinerlei sonstige Kosten angefallen sind, wie der Bw. in der mündlichen Verhandlung darlegte, erscheint unglaublich. Der Bw. hat vielmehr – obwohl angeblich die Betriebseröffnungsabsicht und die

Einkünfteerzielungsabsicht festgestanden sind – trotz der bei ihm als Betriebsprüfer notwendigerweise vorhandenen Kenntnisse, nicht einmal sämtliche Kostenbelege der angeblich vorbereiteten Tätigkeit aufgehoben bzw. in einer Einnahmenausgabenrechnung (EAR) verarbeitet, wie dies wohl jeder getan hätte, der beabsichtigt einen Betrieb zu eröffnen. Diese Vorgangsweise spricht nicht für die Argumentation des Bw., sondern dafür, dass er den Entschluss zur Einkünfteerzielung erst im Jahr 2002 gefasst hat.

(b) Wäre der Entschluss Reiseveranstaltungen durchzuführen schon 1997 (oder wie in der mündlichen Verhandlung behauptet 1996) gefasst worden, so wäre auch die rechtzeitige Erstellung von EAR zu erwarten gewesen. Wenn der Bw. davon spricht, dass er sich bis 2002 noch nicht "stark genug gefühlt habe", diese Kosten (aus 1996 und ff.) beim Finanzamt auch geltend zu machen, so kann die Berufungsbehörde nicht erkennen, was der Bw. damit meint. Sobald die vom Gesetz geforderten Voraussetzungen vorliegen, können Aufwendungen beim Finanzamt auch geltend gemacht werden und wenn der Bw. dieser Auffassung war, hätte er sie auch geltend machen können. Auch hier ist zu konstatieren, dass dem Bw. als Betriebsprüfer die entsprechenden Kenntnisse - sogar in höherem Ausmaß als einem steuerlichen Laien - zur Verfügung standen. Dass der Bw. die EAR für 1997 bis 2001 erst 2002 erstellt hat, spricht ebenfalls nicht dafür, dass ihm die Einkünfteerzielungsabsicht schon 1997 bewußt war.

(c) Der Bw. führt in der Beilage zur Steuererklärung 1997 an, er „beabsichtigte schon seit 10 Jahren eine Reiseveranstaltertätigkeit auszuüben.“ Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde dazu ausgeführt, es habe schon 1992 eine "vage Absicht" für eine Veranstaltertätigkeit gegeben, die bis 1996 immer konkreter geworden sei. Im Sinne der vorangehenden Ausführungen müsste die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung (einer Reiseveranstaltertätigkeit) bei einer derart langen „Vorbereitungsphase“ umso eindeutiger erkennbar sein, um eine Qualifikation der Aufwendungen als abziehbare Betriebsausgaben ab einem gewissen Zeitpunkt zu rechtfertigen.

Der Bw. hat offenbar schon seit längerem ausgedehnte Reisen unternommen. Dabei mag ihm der Gedanke gekommen sein, derartige Reisen auch selbst einmal durchzuführen. Solche Gedankenspiele begründen aber noch nicht eine eindeutig erkennbare Absicht der Betriebseröffnung. Es liegen nämlich keine äußeren Umstände vor, die verdeutlichen könnten, welcher Unterschied zwischen einer vor 1997 und einer in den Jahren 1997 bis 2001 durchgeführten Reise bestehen sollte.

Wenn der Bw. in der mündlichen Verhandlung eine Reihe von dafür sprechenden Indizien anführt, so ist ihm entgegenzuhalten, dass diese nicht die ihnen zugemessene Aussagekraft besitzen. Die Notierung der Telefonnummer eines Reiseverkaufsbüros in Frankfurt kann

diesen Beweis nicht erbringen, weil diese Aufschreibung auch gänzlich andere Gründe haben kann. Ebensowenig kann die Aufbewahrung von Visitenkarten von Reiseleitern, von Reiseprogrammen oder ein handschriftlicher Vermerk über die Hotelqualität bzw. die durchgeführte Reise dem Bw. zum Erfolg verhelfen, weil ein derartiges Verhalten durchaus zum normalen Repertoire einer Person gehört, die jedes Jahr mehrere (private) Bildungsreisen durchführt. Auch die unverbindliche Anfrage beim Sohn hinsichtlich möglicher Inseratenpreise in der OÖN kann verschiedene Ursachen haben und legt nicht zwingend eine Einkünfterzielungsabsicht nahe. Wenn zuletzt auf die Besprechung mit Lo. (entfernter Verwandter und Leiter eines Reisebüros) vom 20. August 2001 verwiesen wird, so ist diese handschriftliche Aufzeichnung von Zeitpunkt und Inhalt her eher ein Hinweis darauf, dass sich der Bw. auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal über die Richtung des einzuschlagenden Weges sicher war (Beginn einer selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit). Einerseits ging es in dem Gespräch um Grundkenntnisse im Bereich der Reiseveranstaltertätigkeit, von denen man annehmen muss, dass diese schon vorhanden sind, wenn man sich zu einer derartigen Betätigung entschlossen hat. Andererseits wird auch auf eine (unselbständige) Geschäftsführertätigkeit repliziert, die von einer allfälligen Reiseveranstaltertätigkeit deutlich zu unterscheiden wäre. Der Bw. hat offenbar nur grundsätzliche Erkundigungen über mehrere gegensätzliche Betätigungen eingezogen und war sich auch Ende 2001 über den weiteren Fortgang noch gar nicht im klaren. Ein Nachweis für einen konkreten Tätigkeitsentscheid ist dies gerade nicht (siehe auch BFH vom 15.4.1992 III R 96/88, BStBl. II 1992, 819: Zu einem Hotelerwerb, wenn gleichzeitig Zusagen für nichtselbständige Einkünfte bestehen).

(d) Zu würdigen ist auch das Argument des Finanzamtes, dass der Bw. nur für eine der von ihm absolvierten Reisen auch ein Reiseprogramm angeboten hat.

Der Bw. hat folgende Destinationen bereist:

1997: Mexiko und Mazedonien/Griechenland.

1998: Ägypten und Tunesien.

1999: Vietnam und Kambodscha, (West)Türkei und Italien.

2000: Peru, Italien und Osttürkei.

2001: Kenia, St. Petersburg und Moskau, Grado und Festlanditalien.

In den vorgelegten Programmen wurden Reisen nach Italien, Brasilien und Führungen in Enns/Lauriacum angeboten.

Von den 1997 bis 2001 durchgeführten Reisen (13 verschiedene Destinationen) scheint somit nur eine einzige in den vorgelegten Programmen auf (Italien). Enns findet sich unter den 1997 bis 2001 als Aufwendungen geltend gemachten Reisen gar nicht, Brasilien wurde schon

1996 besichtigt. Die in einem Schreiben an Agenturen erwähnte Spanienreise erfolgte erst 2002 (21. April bis 5. Mai 2002) und ist daher für den strittigen Zeitraum nicht relevant.

Der Bw. führt dazu im Vorlageantrag vom 23. Januar 2006 aus, wenn die Reiseveranstaltertätigkeit erfolgreich gewesen wäre, hätte er auch die anderen Reisen angeboten. Den Entschluss für eine Einkünftezielung in den strittigen Jahren kann er damit nicht dartun. Gerade die von ihm besuchten Länder – in denen der Bw. lt. eigenen Notizen wertvolle Landeserfahrungen sammelte – hätten sich für eine Programmerstellung geradezu angeboten. Der Berufungssenat kann nicht erkennen, welchen Bezug zu Einkünften die jahrelange Erkundung vieler verschiedener Länder haben sollte, wenn dann Reiseprogramme überwiegend für Länder erstellt werden, die in der Vorbereitungsphase nicht bereist wurden.

(e) Umstände die auf die Absicht einer Betriebseröffnung verweisen, sind erstmals in den Jahren 2002 und 2003 erkennbar:

Sowohl der Wifi-Vorbereitungskurs auf die Befähigungsprüfung im Reisebürogewerbe als auch der AUA-Ticketgrundkurs wurden im Oktober bzw. November 2002 abgelegt, die Bestätigung für die Befähigung zur Ausübung des Reisebürogewerbes wurde am 12. Dezember 2002 ausgestellt, das Gewerbe am 4. März 2003 angemeldet. Am 9. Mai 2003 war eine Kundengeldversicherung noch nicht abgeschlossen. Erst am 19. August 2003 wurde der Bw. ins Veranstalterverzeichnis des BM für Wirtschaft und Arbeit eingetragen.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, warum der Bw. die obgenannten Befähigungen nicht schon im strittigen Zeitraum erworben und damit seine Absicht (einer künftigen Betätigung) in objektiver Weise nach außen hin dargetan hat. Die in den einzelnen Jahren durchgeföhrten Reisen – welche durchschnittlich 2-4 Wochen in Anspruch nahmen – hätten ihn daran nicht hindern können, vielmehr hätte es sich geradezu aufgedrängt, diese Befähigungen umgehend zu erwerben, sobald der innere Entschluss endgültig war. Diese Befähigung wäre auch neben einer Betriebsprüfertätigkeit (die bis 1999 ausgeübt wurde) erwerbbar gewesen. Dass dies nicht erfolgte, ist ein weiterer Hinweis darauf, dass diese Absicht frühestens 2002 gefasst wurde. Dies wird auch durch die Aussage im Vorlageantrag vom 23. Januar 2006 bestätigt, wo der Bw. ausführt, „den Entschluss Studienreisen als Aufwendungen geltend zu machen, habe er im Jahr 2002 gefasst“, weil er in diesem Jahr die Befähigungsprüfung für das Reisebürogewerbe abgelegt und sich daher erstmals in seiner steuerlichen Argumentation stark genug gefühlt habe, um diese Aufwendungen geltend zu machen, weil der Entschluss zur Betriebsführung und der Entschluss Aufwendungen daraus geltend zu machen für gewöhnlich nicht sechs Jahre auseinanderklaffen.

(f) Ein „öffentliches Auftreten“ gegenüber Kunden ist erst 2003 erkennbar, wie auch der Bw. selbst im Schreiben vom 13. März 2003 anführt, wenn es darin heißt, er „werde sich in

nächster Zeit beim BM für Wirtschaft und Arbeit als Reiseveranstalter registrieren lassen und dann in der Öffentlichkeit tätig werden.“ Bankkredite für die Betriebsgründung waren zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal aufgenommen. Die Bewerbung von Reisen und der Kontakt mit Agenturen erfolgte ebenfalls erst 2003.

(g) Zusammengefasst sind die für ein Deutlichmachen des inneren Entschlusses zur Einkünftezielung notwendigen Umstände im strittigen Zeitraum 1997 bis 2001 nicht gegeben, sodass eine nicht betrieblich veranlasste Reisetätigkeit vorliegt.

Die Durchführung von Reisen allein – die in der Terminologie der Judikatur zu Studienreisen als Mischreisen zu bezeichnen wären – kann für sich ohne weitere Begleitumstände noch nicht als Beweis für einen „ziemlich sicheren“ Entschluss zur Erzielung von Einkünften angesehen werden. Die Berufungsbehörde hat vielmehr aufgrund des vorliegenden Schriftverkehrs den Eindruck gewonnen, dass die durchgeföhrten Reisen – die ja selbst nach Auskunft des Bw. erst der Auslotung dienten, ob überhaupt relevante Destinationen gegeben sind – nur der Vorbereitung des Entschlusses zur Erzielung von Einkünften dienten und der Entschluss im Zeitraum 1997 bis 2001 noch nicht gefallen war.

Dafür spricht, dass der Bw. keinen Nachweis vorlegen kann, mit dem er daran könnte, dass seine Absicht öffentlich wurde. Notizen, Privatgespräche und Gespräche auf privaten Reisen (mit Privatpersonen oder Verwandten) beweisen die Betriebseröffnungsabsichten nicht. Die Öffentlichmachung seiner Absichten (Abgabe EAR, Steuererklärung, Erlangung der Befähigungsnachweise) hat der Bw. unterlassen. Damit fehlen die über die Reisen hinausgehenden Umstände, mit denen sich die Behauptungen des Bw. hätten beweisen lassen.

4. Eine nicht entfaltete Tätigkeit entzieht sich einer Untersuchung daraufhin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst ist. Daher ist das steuerliche Anliegen des Bw. schon im Vorfeld der Liebhabereiprüfung zum Scheitern verurteilt, auf die Liebhabereibetrachtung und die damit zusammenhängenden Fakten im vorliegenden Fall (kein Verzicht auf Einzelzimmerzuschläge, Vorhaben des Bw. Zahlungen an die Reisebüros erst im Laufe der Reiseabwicklung zu leisten, Unkenntnis wichtiger Landesinformationen wie Paß- und Devisenvorschriften, Einstellung der Tätigkeit bereits 2004 usw.) war aus diesem Grund nicht mehr einzugehen (FJ 1998, 37 mit Verweis auf VwGH 18.3.1997, 96/14/0045).

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 5. Mai 2006