



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Mag. Marlis Riedl, 1130 Wien, Maxingstraße 22/2/16, vom 14. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 14. April 2005 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber(Bw) ist Pensionist und erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Mitautor bei Schulbüchern für Hauptschulen und allgemein bildende höhere Schulen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 brachte der Bw bei den selbständigen Einkünften Kosten einer Studienreise nach Korsika in der Zeit vom 10.7.2001 bis 15.8.2001 in Höhe von insgesamt S 43.456,77 (Diäten iHv. S 17.982,00, Hotelkosten iHv. S 20.474,77 und Kfz Kosten iHv. S 5.000,00) als Betriebsausgaben in Abzug. Über Ersuchen des Finanzamtes gab der Bw an, die Korsikareise diene ihm zu Recherchen für folgende approbierte Unterrichtswerke:

1. "FG" für die 6. Schulstufe in Geschichte und Sozialkunde, bestehend aus einem Schülerbuch mit 144 Seiten und einem Begleitheft mit Hintergrundinformationen für die Lehrkräfte mit 64 Seiten. Beim Schülerbuch habe der Bw rund die Hälfte der Seiten verfasst, nämlich die Kapitel Urgeschichte, Altsteinzeit, Jungsteinzeit, Religion in der

Urgeschichte, Christentum, frühe Hochkulturen und die im Begleitheft dargestellten dazugehörigen Seiten.

2. "HP" für die 5. Schulstufe in Geographie und Wirtschaftskunde, bestehend aus einem Schülerbuch mit 72 Seiten, einem Begleitheft für die Lehrkräfte mit 32 Seiten sowie einem Medienkoffer bestehend aus 128 Arbeitsblättern, 28 OH-Folien, einer CD-Rom und einem Info – Band mit Hintergrundinformationen auf 80 Seiten. Den Info – Band habe der Bw zur Gänze alleine geschrieben, an den anderen Bestandteilen zum Teil mitgewirkt. Laut Lehrplan wäre Lehrziel der 5. Schulstufe, die Regelmäßigkeit in der Anordnung klimatischer Erscheinungen zu erfassen. Dazu wäre dem Bw die Behandlung des Mittelmeerklimas eingefallen. Beide Bücher sind bereits erschienen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 25.2.2003 versagte das Finanzamt die Anerkennung der als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten der Studienreise nach Korsika. Die in Streit stehenden Aufwendungen zählten iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben für die Lebensführung. Aufwendungen, die der privaten Lebensführung dienen und zugleich den Beruf fördern, wären grundsätzlich zur Gänze dem privaten Lebensbereich zuzurechnen. Nach der typisierenden Betrachtungsweise werde ein Sachverhalt, der mit der allgemeinen Lebenserfahrung übereinstimmt, als maßgebend angesehen. Die Erstbehörde begründete die Nichtabzugsfähigkeit der Kosten wie folgt:

- 1) Die Reise nach Korsika wäre vom Bw selbst organisiert und mit dem eigenen PKW durchgeführt worden. Ein Auftrag für diese Reise seitens des Verlages sei nicht erteilt worden.
- 2) Die vom Bw verfassten Schulbücher für die 5. Schulstufe in Geographie und Wirtschaftskunde sowie für die 6. Schulstufe in Geschichte und Sozialkunde beschäftigten sich dermaßen allgemein mit geschichtlichen und geographischen Bereichen, sodass ein konkreter Zusammenhang mit der Korsikareise nicht hergestellt werden könne, selbst wenn Eindrücke und Photos dieser Reise in die erwähnten Schulbücher eingeflossen wären.
- 3) Allein der Umstand, dass die Reise für den Bw aus fachlicher Sicht besonders interessant wäre und allenfalls zu einer fachlichen Wissensbereicherung geführt hätte, ändere nichts an der Tatsache, dass Besuche von Ausgrabungen und Museen sowie die Flora dieses Landes für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit, der Urlaube auf Korsika verbringt, interessant wäre. Die vom Bw über Vorhalt im Veranlagungsverfahren genannten Ziele der Reise würden zum großen Teil auch von Reiseveranstaltern der Allgemeinheit bei Rundreisen angeboten.
- 4.) Zudem liege eine genaue zeitliche Aufstellung über den Verlauf der Reise nicht vor, weshalb iSd nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 anzuwendenden Aufteilungsverbot,

selbst bei einer betrieblichen Mitveranlassung, die besagten Reisekosten nicht abzugsfähig wären.

In der frist- und formgerechten Berufung betonte der Bw, dass er bereits sehr oft privat in Korsika gewesen wäre und demnach wüsste, dort zahlreiche besonders geeignete Monumente und Quellen für das Verfassen der Schulbücher finden zu können. Der Verlag habe dem Bw den Auftrag erteilt, ein Manuskript für ein Schulbuch, dessen Inhalt durch den Rahmenlehrplan des Unterrichtsministeriums vorgegeben werde, in einem bestimmten Unterrichtsgegenstand für eine bestimmte Schulstufe zu erstellen. An welchen konkreten Beispielen die Vorgaben des Lehrplans erfüllt werden, wäre in der alleinigen Verantwortlichkeit des Bw gelegen. Ob damit die Vorgaben des Lehrplanes tatsächlich erfüllt wurden, entscheide in weiterer Folge eine vom Unterrichtsministerium eingesetzte Approbationskommission. Fest stehe, dass die Approbation für die gegenständlichen Unterrichtswerke vorlag, demnach die Aufnahme der Schulbücher in die Schulbuchliste erfolgte. Solange die Bücher für den Unterricht verwendet werden, schätzte der Bw daraus erzielbare Einnahmen in Höhe von rd. € 3.000 pro Jahr.

Die vorliegende Reise habe nach der Pensionierung des Bw im Sommer des Jahres 2001 stattgefunden, da noch bestehende Lehraufträge an der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien eine so lange Absenz nur in den Ferienzeiten zugelassen hätten.

Korsika wäre in Anbetracht der dort befindlichen Besonderheiten, wie z.B. Menhire mit Gesichtern, und der dort besonders typisch ausgeprägten ursprünglichen Mittelmeerflora für gegenständliche Recherchen besonders geeignet gewesen. Zur genauen Darstellung der Tätigkeit während der besagten Reise übermittelte der Bw eine Aufstellung der Aktivitäten an jedem Werktag. Das Standquartier wählte der Bw in der Ebene im Westen Korsikas, denn von dort aus könnten über die einzig gerade verlaufende Straße Korsikas die Zufahrten ins Landesinnere schneller erreicht werden. Die besagte Reise hätte sich strapaziös gestaltet und nichts mit privatem Interesse zu tun, stundenlange Fußmärsche in praller Sonne bei 40 Grad Celsius wären zurückzulegen gewesen, um bestimmte Monumente oder seltene Vegetation zu erreichen. Touristen wären an diesen Orten mit Sicherheit niemals unterwegs gewesen, die Gebirgsstraßen wären steil und kurvenreich. Über viele durchgeführte Recherchen hätte es in Österreich keine Fachliteratur gegeben, auch wären die hiezu erforderlichen Fotos nicht käuflich erwerbbar gewesen. Der Bw habe diese Forschungsreise alleine ohne Begleitung unternommen, das diesbezügliche Programm hätte sich demnach ausschließlich aus betrieblichen Erfordernissen ergeben.

Weiters führte der Bw aus, ein Auftrag eines Verlages, demzufolge die Art und der Ort der Auftragserfüllung festgelegt worden wäre, sei nicht üblich und auch nicht notwendig. Die

konkrete Verwertung der Reise in seinem Unternehmen sehe er darin, dass nicht alle Schulbücher "sich dermaßen allgemein mit der Vermittlung von Wissen beschäftigen", sodass exakte, durch geeignetes Fotomaterial untermauerte Recherchen unterbleiben könnten. Als Beweis hiefür legte der Bw einen Abschnitt seiner Arbeit "Menschen in der Jungsteinzeit" vor und hob in diesem Zusammenhang einen Text zur Abbildung 16.2 hervor: "Steinhaus auf Korsika". Der Blick vom Eingang auf eine große Tempelanlage in 10 Kilometer Entfernung lässt uns vermuten, dass es nicht als Grab sondern der Vorbereitung auf heilige Handlungen diene". Diese Erkenntnis sei aus Sicht des Bw nur möglich gewesen, wenn man an Ort und Stelle in Richtung, in die die Öffnung weist, in ca. 10 Kilometer Entfernung den heiligen Berg sieht.

Die besuchten Ziele wären ganz und gar nicht Touristenprogrammpunkte.

Am 20.1.2003 gab der Bw schriftlich folgende Reiseprogrammpunkte bekannt:

1. Besuch der Ausgrabungen sowie des prähistorischen Museums in Filitosa (Megalithkultur der Jungsteinzeit, Funde aus der torreanischen Zeit).
2. Besuch des Alignement vom Pagliaju (mit über 260 Menhiren aus der Jungsteinzeit).
3. Besuch der Ausgrabungen auf dem Plateau von Cauria (u.a. mit den Alignements von Stantari und von Rinaiu sowie dem größten Dolmen Korsikas).
4. Besuch des Castellu d`Arragio (Monument der Torreaner etwa 2000 vor Ch.) sowie des Castellu di Rugioli Cucuruzzu (torreanisch) mit der prähistorischen Stätte Capula.
5. Besuch zahlreicher Menhire und Dolmen, die namenlos frei im Gelände stehen.
6. Besuch der Ausgrabungen in Aleria sowie der Museen in Aleria, Corte und Cervione mit Funden aus der Zeit der Besiedelungen durch die Iberer, Ligurer, Libyer, Phönizier, Etrusker, Karthager und Römer sowie aus der Zeit der byzantinischen Herrschaft.
7. Besuch von Ausgrabungen frühchristlicher Zeugnisse (z.B. Taufkapelle aus dem 4. Jh. sowie die frühen romanischen Basiliken La Cabonica und San Parteo südlich von Bastia, romanische Kapelle bei Cervione).
8. Besuch der von den Tempelrittern begonnenen gotischen Kirche St. Dominique in der mittelalterlichen Stadt Bonifacio.
9. Fahrten ins Landesinnere zur fotografischen Dokumentation der Mittelmeerflora, besonders der Marquis.

Darüber hinaus seien dem Bw keine Rundreisen in Korsika bekannt, bei denen man die meiste Zeit auf steilen, mit hiesigen Forstwegen vergleichbaren "Straßen" verbringt und an vielen Tagen stundenlange, anstrengende Fußmärsche unternimmt, um Monumente und Vegetation

zu studieren und zu fotografieren. Demnach wären allgemein interessierende Programmpunkte nicht vorhanden gewesen, was auch durch die der Berufung beiliegende "Aufstellung der betrieblichen Tätigkeit" während der Reise dokumentiert werde. Diese Darstellung erfolgte z.B. für den 13.7.2001 folgendermaßen:

Abfahrt Corsicana 9.30 Uhr, Ankunft Cervione 10.00 Uhr, Besuch des ethnografischen Museums bis 12.30 Uhr, Mittagspause bis 13.30 Uhr, Fahrt und Fußmarsch zur romanischen Kapelle Santa Christina, hin und zurück 2 Stunden, Fahrt auf der Höhenstraße Richtung San Nicolao, Fotos der Mittelmeerflora, Ankunft San Nicolao 18.30 Uhr, Rückfahrt nach Corsicana, Ankunft 19.30 Uhr

Am 27.5.2003 fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat mit den Vertretern des Finanzamtes, dem Bw und seiner steuerlichen Vertretung ein Erörterungsgespräch statt. Dabei brachte der Bw vor, er werde angesichts des Umstandes, dass seit dem Jahre 1999 Verluste aus der selbständigen Tätigkeit erzielt wurden, eine Aufstellung der Einnahmenentwicklung aus dieser Tätigkeit nachreichen. Allgemein wäre die Einnahmenerzielung zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht genau einzuschätzen und von den Entscheidungen des Staates Österreich, der Konkurrenzlage, der Marktsituation und den Lehrern abhängig. Fest stehe, dass sich der Bw in Zukunft Einnahmen erwarte, die letztlich auch zu einem Gewinn führen sollten. Die Verwendung dieser Bücher für den Schulbereich könne zwischen fünf bis zehn Jahre dauern.

Zu den im Zuge dieses Gespräches vorgelegten Geschichts- und Geographiebüchern führte der Bw an, es sei sehr wichtig, sich das Wissen für das Verfassen dieser Werke nicht nur aus Büchern, sondern an Ort und Stelle anzueignen, denn nur so könne die dortige Atmosphäre erlebt werden. Arbeitsunterlagen und Skizzen, die während der Reise gemacht wurden, stünden nicht mehr zur Verfügung. Als Nachweis für die Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Ausgaben müsse nach Ansicht der steuerlichen Vertretung des Bw das fertige Werk ausreichen. Über Vorhalt, dass die Schulbücher nicht nur von Korsika handeln, sondern Wissen über Geschichte und Geographie betreffend die ganze Welt vermitteln, gab der Bw an, es wäre nicht zu erwarten, dass ein Schulbuch für die 6. Schulstufe nur von Korsika handle. Korsika biete sich als Land sehr gut an, die in Streit stehenden Werke zu schreiben, weil dort die Funde aus der Jungsteinzeit und aus den früheren Hochkulturen in einer seltenen Häufigkeit anzutreffen seien. Zudem liege Korsika im Bereich des Mittelmeerklimas, über das er den Auftrag hatte zu schreiben.

Abschließend hielt der Bw fest, dass in den beiden Büchern neue Erkenntnisse und Forschungsergebnisse dargestellt werden, die nur durch persönlichen Augenschein gefunden werden konnten und eine weit über dieses Werk hinausgehende Verwertbarkeit vermuten ließen. Der Bw hob in diesem Zusammenhang die Art und Weise der sprachlichen und

inhaltlichen Aufbereitung der vermittelten Informationen hervor, die ein "Hineindenken" in diese Bereiche zur Voraussetzung hätten und in diesem Umfang neue Erkenntnisse darstellen würden. Die Korsikareise hätte letztlich das Gelingen der vom Bw verfassten Teile der Bücher ermöglicht.

Der Bw beantragte auch, eine am 13.6.2001 an "PP.", Adr, entrichtete Spende als abzugsfähig zu behandeln. Laut beiliegender Spendenbestätigung sei die Gemeinnützigkeit dieser Einrichtung durch einen Freistellungsbescheid des Finanzamtes Fürstfeldbruck vom 24. Juni 1999 anerkannt worden.

Diese Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom BEDat, BE_GZ als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit nicht von Liebhaberei auszugehen sei.

Bezüglich Reisekosten verneinte der Unabhängige Finanzsenat die Abzugsfähigkeit mit dem Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988. Kosten von Auslandsreisen könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Beruf veranlasst seien und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen sei.

Der Bw habe die in Streit stehende Reise nicht im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation unternommen, weshalb entgegen der erstinstanzlichen Bescheidebegründung aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu organisierten und geplanten Reisen und deren Programmen für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen sei. Somit sei hier der ausschließliche berufliche Zweck einer von einem Buchautor unternommenen Reise an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen.

Betrieblich veranlasste Studienreisen in Gebiete, die auch Ziel privater Bildungsreisen sind, ließen auch auf die Verfolgung privater Interessen schließen. Aus diesem Grunde müsse angesichts der oben zitierten ständigen Rechtsprechung gerade bei Aufwendungen, die auch in den Bereich der privaten Lebensführung fallen könnten ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Festzuhalten sei, dass der Bw über keine Reiseaufzeichnungen, Arbeitsunterlagen oder Skizzen über das Ergebnis oder den Umfang der während der Reise entstandenen Eindrücke, neuen Erfahrungen und Kenntnisse, die letztlich in den vorliegenden Büchern zum Ausdruck gebracht worden wären, mehr verfügt. Der diesbezügliche Einwand der steuerlichen Vertretung, die Präsentation des fertigen Werkes müsste ausreichen, die ausschließliche betriebliche Veranlassung der konkreten Reise nachzuweisen, vermag die gegenständliche Berufung deshalb nicht zum Erfolg zu führen, da die vom Bw in den Büchern verfassten

Abschnitte allgemein die gesamte Welt betreffende Lehrinhalte vermittelten, die mit wenigen Ausnahmen keinen Anhaltspunkt dafür bieten, dass die dargestellten Erkenntnisse und Forschungsergebnisse (z.B.. "Mensch und Natur", "Erfindungen erleichtern das Leben", "der Mensch greift in die Natur ein", "Religionen – die Suche nach dem Sinn") alleine durch persönlichen Augenschein auf Korsika entstehen könnten. Zwar zeigten im Einzelfall (Steinhaus auf Korsika) Eindrücke und neue Erkenntnisse auf, dass in diesem Fall exakte Recherchen während der Reise untermauert durch geeignetes Fotomaterial Grundlage für den in weiterer Folge schriftlich verfassten Inhalt eines Buchabschnittes waren, jedoch handelten sowohl das Geschichtsbuch als auch das Geographiebuch nicht nur über Korsika, sondern über die Geschichte, das Klima und die Vegetation der gesamten Erde.

Aus diesem Grund vermöge der Unabhängige Finanzsenat mangels vorliegender Arbeitsunterlagen, Entwürfe, Skizzen und Aufzeichnungen über während der Reise konzipierter Gedanken und dort gewonnene Erfahrungen, die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise nicht zu erkennen. Selbst wenn nicht in Abrede gestellt werde, dass die Korsikareise auf die Erstellung der die vorliegenden Schulbücher betreffenden Teile Einfluss genommen hätte, und darüber hinaus nicht zu erwarten sei, dass ein Schulbuch für die 6. Schulstufe nur über Korsika handelte, müsse angesichts des nicht belegten unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erwähnten Reise und den zu beurteilenden schriftlich verfassten Teilen der Bücher die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise verneint werden.

Ferner vermöge der Umstand, dass die vom Bw gewählte Reiseroute als solche nicht von Reisebüros als Rundreise angeboten wird, nichts an der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung des außer Streit gestellten Sachverhaltes zu ändern, zumal festgehalten werden müsse, dass Korsika als Insel mit besonderen Aspekten und erstaunlicher Vielfalt nicht nur Kunst- und Geschichteinteressierte, sondern auch - dem heutigen Trend entsprechend- Touristen als Individualreisende losgelöst von einem exakten Reiseplan durch einen Veranstalter anspreche.

Zum weiteren Berufungspunkt der Abzugsfähigkeit der Spende an "PP." sei auszuführen, dass im § 4 Abs. 4 Z 5 und Z. 6 EStG 1988 die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger erschöpfend aufgezählt sind. Fest stehe in diesem Zusammenhang, dass die zu beurteilende Einrichtung in der genannten Bestimmung nicht enthalten und darüber hinaus die Voraussetzungen der lit. d und e dieser Bestimmung nicht durch einen von der jeweiligen Finanzlandesdirektion erteilten Bescheid nachgewiesen worden sei. Da somit "PP." nicht in die Liste des begünstigten Empfängerkreises nach § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e des österreichischen EStG 1988 aufgenommen wurde, war die in Rede stehende Spende weder als Betriebsausgabe noch als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 14. April 2005 wurde das Einkommensteuerverfahren 2001 wiederaufgenommen und der Einkommensteuerbescheid 2001 neu erlassen. In diesem Bescheid wurden weder die Reisekosten nach Korsika noch die Spende an „PP.“ anerkannt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wendet der Bw ein, er habe bereits gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 25.2.2003 Berufung eingelegt, der eine genaue Aufstellung der ausschließlich betrieblich verwendeten Zeit angeschlossen worden sei. Der Unabhängige Finanzsenat habe am 16.3.2003 eine mündliche Erörterung durchgeführt und mit Berufungsentscheidung vom 1.7.2003 die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung sei festgehalten, dass entgegen der erstinstanzlichen Ansicht nicht von Liebhaberei auszugehen sei.

Die Reisekosten seien mit der Begründung nicht anerkannt worden, „...dass der Bw über keine Reiseaufzeichnungen (die sehr wohl als Abschrift aus dem Kalender vorgelegt worden seien und sich im Akt befinden müssten), Arbeitsunterlagen oder Skizzen mehr verfüge...“, und später „...mangels vorliegender Arbeitsunterlagen, Entwürfe, Skizzen und Aufzeichnungen über während der Reise konzipierte Gedanken...“.

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. c EStG 1988 seien Reisekosten nur dann nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Gem. § 4 Abs. 5 EStG 1988 seien die Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z. 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht überstiegen.

Als Beweise für die ausschließlich betriebliche Veranlassung der Reise seien Autorenverträge, Manuskripte für Schulbücher nach den Lehrplänen für die 5. Schulstufe (HP) bzw. 6. Schulstufe (FG) zu erstellen, detaillierte Aufstellung der betrieblichen Tätigkeit während der Reise mit genauen Zeit- und Ortsangaben, Fotos, die fertig approbierten Schulbücher samt Beiheften für Lehrer sowie der umfangreiche Medienkoffer vorgelegt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat mache damit einerseits die Anerkennung von im Übrigen unbestrittenen Ausgaben als Betriebsausgaben von der Aufbewahrung von Unterlagen abhängig, die gem. § 132 Abs. 1 BAO keiner Aufbewahrungspflicht unterlägen und unterlasse andererseits die Würdigung des vorhandenen Beweismaterials (wie z.B. der Fotos), das sowohl in seinem Umfang als auch in seiner Art (Motivwahl) geeignet sei, die ausschließlich betriebliche Veranlassung der Reise zu beweisen und im Sinne von § 166 BAO sicher eher zweckdienlich sei als die inzwischen vernichteten handschriftlichen Manuskripte und Notizen und die daraus erstellten Dateien. Wie bereits in der Berufung ausführlich dargelegt, sei die Reise ausschließlich betrieblich bedingt gewesen. Die bis etwa 300 Fotos, von denen einige

Beispiele in ausgearbeiteter Form beim Erörterungsgespräch vorgelegt worden seien, seien zwar nicht alle ausgearbeitet, jedoch zur Gänze als Filmstreifen vorhanden und außerdem vom Verlag H zum Teil digitalisiert und somit archiviert. Die Vorlage sei dem Finanzamt angeboten worden. Die Fotos, die vor allem die Erforschung der Vegetation und Flora im Mittelmeerklima belegen, seien bisher selbstverständlich nur zu einem geringen Teil verwendet, da die endgültige Verwertung des erhobenen und erforschten Materials erst zu einem späteren Zeitpunkt in der Diskussion mit den Mitautoren festgelegt werde. Die Recherchen müssten aber vorher und möglichst umfangreich erfolgen. Sie würden aber für eine betriebliche Tätigkeit für alle Zukunft zur Verfügung stehen und die Grundlage für weitere Arbeiten und Vorträge darstellen. An schriftlichen Arbeiten stelle der Bw in Korsika sowohl ganze Manuskripte wie auch deren Entwürfe, Notizen von Gestaltungsideen und ähnliches (Gedichte) her, die sich ausschließlich auf die zu erstellenden Beiträge in den Schulbüchern bezogen hätten. Es ginge nicht nur darum, Primärwissen zu notieren, sondern vor allem auch darum, in der speziellen Atmosphäre der vorhandenen Zeugnisse aus der Vergangenheit zu arbeiten und zu forschen. Es sei auch an Ort und Stelle mit dem unmittelbaren Bezug (z.B. zur Jungsteinzeit) leichter, Umsetzungsideen zu entwickeln und inspiriert zu werden, wie die Gestaltung für die didaktische Umsetzung für elf- bis zwölfjährige Schüler möglichst sicher zu großer Aufnahmebereitschaft und Lernfreude führe. Diese schriftlichen Konzepte würden dann später auf- bzw. ausgearbeitet und nach Approbation der Schulbücher und somit Fertigstellung des beauftragten Werkes vernichtet (lediglich ein Gedicht existiere noch).

Eine Aufbewahrungspflicht solcher nur urheberrechtlich relevanter Unterlagen sei im Abgabenrecht nicht normiert. Gem. § 132 Abs. 1 BAO seien die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege (z.B. Hotelrechnungen) aufzubewahren. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien, sollten sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Was sonstige Unterlagen sind, sei weder in der BAO noch in anderen Gesetzen geregelt. Im BMF-Erlass „Werbungskosten für Politiker“ sei ein Beispiel angeführt: „...sonstige Unterlagen wie z.B. ein Fahrtenbuch...“.

Die EB zu § 132 Abs. 1 BAO in der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 1997 befassten sich vor allem mit der Sollbestimmung, verwiesen auf Abstimmung der Aufbewahrungsfrist nach dem Vorbild des § 212 HGB und führten aus: „...Sollte der Partei zweifelhaft scheinen, ob bzw. für welche Unterlagen bzw. für welchen Zeitraum sich die Aufbewahrungsfrist verlängere, so sei hierüber auf ihren Antrag ein Feststellungsbescheid als notwendiges Mittel zweckentsprechender Rechtsverteidigung zu erlassen. Es sei nicht vorstellbar, dass handschriftliche schriftstellerische Manuskripte, Entwürfe und Gedankennotizen oder auch die daraus resultierenden Dateien demnach als sonstige

Unterlagen iSd § 132 Abs. 1 BAO anzusehen seien – und selbst wenn dies der Fall sein sollte, unterlägen sie keiner Aufbewahrungspflicht.

Gem. VwGH vom 7.10.1960, 2237/59 sollen Schmierzettel, die eine Unterlage der Buchführung bilden, aufbewahrt werden und auch lt. Beitrag von Mag. Dr. Christoph Ritz, Folgen der Nichtaufbewahrung sonstiger Unterlagen iSd § 132 BAO seien derartige Unterlagen von der Sollvorschrift nur erfasst, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien. Was darunter falle sei unklar und strittig.

Gem. VwGH vom 20.11.1996, 89/13/0259 seien Reisekosten steuerlich nur anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung eindeutig erwiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werde. Die betriebliche Veranlassung einer Reise könne nur festgestellt werden, wenn ihr zeitlicher und räumlicher Zusammenhang mit einer konkreten betrieblichen Tätigkeit erkennbar sei. Das Mittelmeerklima sei ein exemplarisches Beispiel für ein Erfordernis des Lehrplans, der den Recherchen zu Grunde zu legen gewesen sei.

Gem. VwGH vom 18.2.1999, 97/15/0092 und 3.2.1993, 91/13/0001 sei der ausschließliche berufliche Zweck einer von einem bildenden Künstler unternommenen Reise an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen. Der Umstand, dass nicht nur Bilder sondern zum Teil lediglich Skizzen angefertigt würden, habe für die Frage der Absetzbarkeit der Reisekosten entgegen der Meinung der belangten Behörde keine Bedeutung.

Voraussetzung für die berufliche Veranlassung einer Auslandsreise sei dabei, dass die Privatzeiten während der Reise nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der bei der laufenden Berufsausübung im Inland als Freizeit verbleibe. Diese Voraussetzung sei bei der Reise eindeutig gegeben, die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks sei nahezu auszuschließen (VwGH vom 21.7.1993/ 91/13/0231), wie aus der Aufstellung der betrieblichen Tätigkeit ersichtlich sei. Der betriebliche Zweck, möglichst intensive Recherchen durchzuführen, sei durch das sehr umfangreiche Fotomaterial über Monumente und Vegetation belegbar, die verfassten oder vorbereiteten Manuskripte für die beauftragten Beiträge in Schulbüchern hätten zu abgedruckten Beiträgen im Ausmaß von etwa 250 Seiten (incl. Bilder) geführt, die Schulbücher seien approbiert worden und in Verwendung, die daraus resultierenden Einnahmen würden bereits im ersten Zuflussjahr beinahe die entstandenen Kosten der Reise decken und werden in den weiteren Jahren zu Gewinnen führen und stehe das erarbeitete Material für die Zukunft für die weitere Ausarbeitung zur Verfügung.

Wenn der Unabhängige Finanzsenat im letzten Absatz zu diesem Punkt anführt, „ferner vermag der Umstand, dass die vom Bw gewählte Reiseroute als solche nicht von Reisebüros als Rundreise angeboten wird, nichts an der einkommensteuerlichen Beurteilung des außer Streit gestellten Sachverhalts zu ändern, zumal festgehalten werden muss, dass Korsika als

Insel mit besonderen Aspekten und erstaunlicher Vielfalt ...auch dem heutigen Trend entsprechend – Touristen als Individualreisende anspricht“, muss dem entgegengehalten werden, dass für das betriebliche Erfordernis einer Forschungsreise es nicht als Maßstab herangezogen werden könne, welche Gebiete auf der Erde für den einen (und den anderen vielleicht nicht) von privatem Interesse seien oder sein könnten.

Keiner der von der Berufungsbehörde dargelegten Gründe vermöge daher die Betriebsnotwendigkeit der entstandenen Auslagen zu widerlegen. Es werde daher beantragt, die Kosten der Studien- oder Forschungsreise nach Korsika als Betriebsausgaben anzuerkennen und somit die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach Berücksichtigung des Drittelbetrages von ATS 8.163,16 mit ATS -5.076,84 Verlust festzusetzen.

Zu Punkt 2:

Die ausländischen Einkünfte, die zur Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes heranzuziehen seine, seien mit ATS 70.228,00 angesetzt worden.

Die Spende an „PP.“ in Höhe von DM 75,00 sei abzuziehen, aber nicht als Sonderausgaben oder Werbungskosten, sondern von den deutschen Progressionseinkünften. Laut beiliegender Spendenbestätigung sei die Gemeinnützigkeit dieser Einrichtung durch einen Freistellungsbescheid des Finanzamtes Fürstfeldbruck vom 24. Juni 1999 anerkannt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der vom Bw am 16.6.2003 übermittelten Darstellung der zukünftigen Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben aus seiner selbständigen Tätigkeit geht hervor, dass, obwohl der Bw mit Pensionseintritt im Jahre 2000 einen Verlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S -106.683,60 erzielte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtgewinn aus der weiterlaufenden Tätigkeit zu erwarten ist, weshalb nach der derzeitigen Sachlage zu Gunsten des Bw nicht von einer Liebhabereitigkeit auszugehen ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung 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. So können die Kosten von Auslandsreisen nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn die Reisen ausschließlich durch den Beruf veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu auszuschließen ist (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0092, 3.2.1992, 91/13/0001, 21.7.1993, 91/13/0231).

Der Bw hat die in Streit stehende Reise nicht im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation unternommen, weshalb entgegen der erstinstanzlichen Bescheidbegründung aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu organisierten und geplanten Reisen und deren Programmen für den vorliegenden Fall nichts zu gewinnen war. Somit ist hier der ausschließliche berufliche Zweck einer von einem Buchautor unternommenen Reise an der tatsächlich während der Reise ausgeübten Tätigkeit zu messen.

Betrieblich veranlasste Studienreisen in Gebiete, die auch Ziel privater Bildungsreisen sind, lassen auch auf die Verfolgung privater Interessen schließen. Aus diesem Grunde muss angesichts der oben zitierten ständigen Rechtsprechung gerade bei Aufwendungen, die auch in den Bereich der privaten Lebensführung fallen können ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Festzuhalten ist, dass der Bw über keine Reiseaufzeichnungen, Arbeitsunterlagen oder Skizzen über das Ergebnis oder den Umfang der während der Reise entstandenen Eindrücke, neuen Erfahrungen und Kenntnisse, die letztlich in den vorliegenden Büchern zum Ausdruck gebracht worden wären, mehr verfügt. Der diesbezügliche Einwand der steuerlichen Vertretung, die Präsentation des fertigen Werkes müsse ausreichen, die ausschließliche betriebliche Veranlassung der konkreten Reise nachzuweisen, vermag die gegenständliche Berufung deshalb nicht zum Erfolg zu führen, da die vom Bw in den Büchern verfassten Abschnitte allgemein die gesamte Welt betreffende Lehrinhalte vermitteln, die mit wenigen Ausnahmen keinen Anhaltspunkt dafür bieten, dass die dargestellten Erkenntnisse und Forschungsergebnisse (z.B. "MN", "EL", "MGN", "RS") alleine durch persönlichen Augenschein auf Korsika entstehen konnten. Zwar zeigten im Einzelfall (Steinhaus auf Korsika) Eindrücke und neue Erkenntnisse auf, dass in diesem Fall exakte Recherchen während der Reise untermauert durch geeignetes Fotomaterial Grundlage für den in weiterer Folge schriftlich verfassten Inhalt eines Buchabschnittes waren, jedoch handeln sowohl das Geschichtsbuch als auch das Geographiebuch nicht nur über Korsika, sondern über die Geschichte, das Klima und die Vegetation der gesamten Erde.

Die vom Bw vorgelegte „Aufstellung der betrieblichen Tätigkeit“ sowie die Fotos vermögen die ausschließlich betrieblich bedingte Veranlassung der Reise nicht darzutun. Die in der Aufstellung angeführten Ziele und Sehenswürdigkeiten können durchaus auch im Rahmen von normalen Besichtigungsreisen aufgesucht werden. Ebenso werden auch im Rahmen von Besichtigungsreisen Fotos (sowohl von Sehenswürdigkeiten als auch von Pflanzen) gemacht, wie der Sachbearbeiter aus eigener Erfahrung weiß. Insofern unterscheidet sich die Reise nicht von einer normalen Besichtigungsreise.

Die Berufungsausführungen lassen darauf schließen, dass der Bw davon ausgeht, die Reise sei schon deshalb ausschließlich betrieblich veranlasst, weil sie in keinem Reiseprogramm angeboten werde und teilweise anstrengende Fußmärsche auch auf steilen Straßen untrennbar werden müssten. Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen, da auch andere Personen in der Lage sind, ein derartiges Reiseprogramm zu erstellen und Orte bzw. Sehenswürdigkeiten zu Besichtigungen aufzusuchen.

Aus diesem Grund vermag der Unabhängige Finanzsenat mangels vorliegender Arbeitsunterlagen, Entwürfe, Skizzen und Aufzeichnungen über während der Reise konzipierter Gedanken und dort gewonnene Erfahrungen, die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise nicht zu erkennen. Selbst wenn nicht in Abrede gestellt wird, dass die Korsikareise auf die Erstellung der die vorliegenden Schulbücher betreffenden Teile Einfluss genommen hat, und darüber hinaus nicht zu erwarten ist, dass ein Schulbuch für die 6. Schulstufe nur über Korsika handelt, muss angesichts des nicht belegten unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der erwähnten Reise und den zu beurteilenden schriftlich verfassten Teilen der Bücher die ausschließliche betriebliche Veranlassung der Reise verneint werden.

Ferner vermag der Umstand, dass die vom Bw gewählte Reiseroute als solche nicht von Reisebüros als Rundreise angeboten wird, nichts an der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung des außer Streit gestellten Sachverhaltes zu ändern, zumal festgehalten werden muss, dass Korsika als Insel mit besonderen Aspekten und erstaunlicher Vielfalt nicht nur Kunst- und Geschichteinteressierte, sondern auch - dem heutigen Trend entsprechend - Touristen als Individualreisende losgelöst von einem exakten Reiseplan durch einen Veranstalter anspricht.

Zum weiteren Berufungspunkt der Abzugsfähigkeit der Spende an "Power for Peace e. V. " ist auszuführen, dass im § 4 Abs. 4 Z 5 und Z. 6 EStG 1988 die für die Spendenbegünstigung in Betracht kommenden Zuwendungsempfänger erschöpfend aufgezählt sind. Feststeht in diesem Zusammenhang, dass die zu beurteilende Einrichtung in der genannten Bestimmung nicht enthalten und darüber hinaus die Voraussetzungen der lit. d und e dieser Bestimmung nicht durch einen von der jeweiligen Finanzlandesdirektion erteilten Bescheid nachgewiesen worden ist. Da somit "Power for Peace e. V." nicht in die Liste des begünstigten Empfängerkreises nach § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e des österreichischen EStG 1988 aufgenommen wurde, war die in Rede stehende Spende weder als Betriebsausgabe noch als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Im Erkenntnis vom 23.10.1997, 96/15/0234 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass bei Anwendung des Progressionsvorbehalts das (Gesamt) Einkommen nach den

Vorschriften des österreichischen Rechts zu ermitteln ist. Aus diesem Grund kommt ein Abzug bei den für den Progressionsvorbehalt heranzuziehenden deutschen Einkünften nicht in Betracht, da, wie bereits oben ausgeführt, die Spenden nach österreichischem Recht nicht abzugsfähig sind.

Es war somit die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. Februar 2007