

GZ. RV/0495-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Marlies Riedl, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Pensionist und erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus nicht selbständiger 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. Juli 2001 bis 15. August 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 diente ihm zu Recherchen für folgende approbierte Unterrichtswerke:

1. "Faszination Geschichte 1" 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. "Horizonte 1 plus" 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. Februar 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 könnte, 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 Aufteilungsverbotes, selbst bei einer betrieblichen Mitveranlassung, die besagten Reisekosten nicht abzugsfähig wären.

In dem dagegen erhobenen Rechtsmittel vom 26. März 2003 betonte der Bw., dass er bereits sehr oft privat in Korsika gewesen wäre und demnach wüsste, dort zahlreiche besonders geeignete Monamente 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. Feststehe, 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 zB 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 einzige 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 Monuments 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 erwerbar 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 diente". 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. Jänner 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 (ua. 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 namenslos 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 (zB. 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 Monamente 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 zB. für den 13. Juli 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. Mai 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. Feststehe, 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 Jahren 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. Juni 2001 an "Power for Peace e.V.", Postfach 20, 1643 D- 80016 München, entrichtete Spende als abzugsfähig zu behandeln. Laut beiliegender Spendenbestätigung sei die Gemeinnützigkeit dieser Einrichtung durch einen Freistellungsbescheid des Finanzamtes Fürstenfeldbruck vom 24. Juni 1999 anerkannt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus der vom Bw. am 16. Juni 2003 übermittelten Darstellung der zukünftigen Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben aus seiner selbständigen Tätigkeit geht hervor, dass, obzwar 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 Liebhabereitätigkeit 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 (zB. "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 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.

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 Zusammenhangs 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.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 1. Juli 2003