

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des bfadr, vertreten durch Mag. Rene Gsaxner, Steuerberater, 6020 Innsbruck, Meinhardstraße 9/IV, vom 27. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2001 entschieden:

Den Berufungen hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Der Berufung hinsichtlich des Jahres 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungsführer erzielte im Streitzeitraum 1999 bis 2001 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Bundesdienst) sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Gutachter).

Mit vorläufigen Bescheiden hat das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der beantragten Höhe festgesetzt.

Mit Schreiben vom 11. April 2007 übermittelte das Finanzamt Innsbruck dem Berufungsführer folgenden Vorhalt:

„Bezugnehmend auf die Aktenlage wurden in den Jahren 1999 bis 2005 bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit nur hohe Verluste erwirtschaftet.“

Zwecks Beurteilung ob es sich bei diesen Einkünften um eine Einkunftsquelle handelt, werden Sie ersucht folgende Informationen bekanntzugeben.

1. Bitte geben Sie die Ursachen bekannt warum kein positives Ergebnis erwirtschaftet werden konnte.
2. Welche Arbeit(en) übten Sie konkret für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus?
3. Inwieweit liegt ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf Ihre angebotene Leistung vor?
4. Inwieweit liegt ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf ihre Preisgestaltung vor?
5. Bitte geben Sie Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage bekannt.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Mai 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Seit 1979 bin ich als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Fakultät für Bauingenieurwissenschaften der Universität Innsbruck beschäftigt (mit zweijähriger Karrenzierung 1980-82).

Im Rahmen meiner selbständigen, freiberuflichen Tätigkeit habe ich als Nebenbeschäftigung an verschiedenen Projekten des Wasser- und Tunnelbaus als eigenverantwortlicher, selbständiger gerichtlich beeideter und zertifizierter Sachverständiger, Gutachter und als Mitarbeiter und Partner von Univ.-Professoren gearbeitet.

1987 habe ich die Prüfung zum gerichtlich beeideten Sachverständigen für Tunnel- und Stollenbau und für Wasserkraftwerksbauten abgelegt.

Die Auftragslage war teilweise sehr befriedigend, nahm aber im Laufe der Zeit wegen der damaligen Rezession bei Wasserkraftanlagen ab. Außerdem wechselten zufolge Emeritierungen die Institutsvorstände und damit auch meine unmittelbaren Vermittler für die selbständigen Aufträge.

Im Jänner 1998 hatte ich einen schweren Arbeitswegunfall, der mir in der Folge die Teilnahme an Geländebegehungen im Rahmen meiner Sachverständigtätigkeit erschwerte und ich aus diesem Grunde auch mehrere Aufträge ablehnen musste. 2001 legte ich wegen der schlechten Auftragslage und der zu hohen internen Kosten (z.B. für den Landesverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertrifizierten Sachverständigen, etc.) meine Befugnisse zurück. Einige kleinere Aufträge kamen noch auf mich zu. Meine Hoffnung für die selbständige, freiberufliche Tätigkeit lag in Neustrukturierungen an der Universität und den damit verbundenen neuen Möglichkeiten.

Durch Wechsel in der Leitung der Institute und durch unvorhergesehene Umstrukturierungsmaßnahmen an der Universität Innsbruck haben sich meine bisherigen Arbeitsbereiche verschoben.

Einige Semester konnte ich noch als Lehrbeauftragter an anderen Instituten meine Kenntnisse an Studierende weiter geben. Durch Einsparungsmaßnahmen bei der Erstellung der neuen Studienpläne sind diese Lehraufträge aber letztlich auch eingespart worden.

Meine Initiativen, bei verschiedenen Unternehmungen, Firmen, Zivilingenieurbüros bzw. Behörden noch als Berater meine Erfahrungen einbringen zu können, scheiterten an der

*mangelnden Auftragslage, die Ausgaben für Werbungskosten, Bürokosten und Anschaffungen für die Aufrechterhaltung meiner fachlichen Qualifikation sind jedoch geblieben.*

*Ende 2006 habe ich meinen Arbeitsbereich gänzlich gewechselt:*

*Ich arbeite nunmehr am Institut für Infrastruktur. Meine Haupttätigkeit besteht jedoch in der Unterstützung der Öffentlichkeitsarbeit des Dekans der Fakultät für Bauingenieurwissenschaften und des Leiters des Instituts für Infrastruktur.*

*Aus diesen Gründen sind in unmittelbarer Zukunft keine weiteren freiberuflichen, selbständigen Tätigkeiten als Berater, Gutachter o.ä. zu erwarten und somit auch keine weiteren Einkünfte aus der selbständigen, freiberuflichen Tätigkeit.*

*Ich werde meine freiberuflichen, selbständigen Arbeiten einstellen, da die Auftragslage in dieser Sparte keine sinnvollen wirtschaftlichen Perspektiven mehr verspricht und außerdem mein derzeitiger Arbeitsbereich im unselbständigen Beamtendienstverhältnis keine Freiräume für eine selbständige Tätigkeit erlaubt.“*

Mit Schreiben vom 9. Mai 2007 übermittelte das Finanzamt Innsbruck dem Berufsführer folgenden Vorhalt:

*„Zwecks Wahrung des Parteiengehörs werden Ihnen die im gegenständlichen Veranlagungsverfahren auf Grund Ihrer bisherigen Vorbringen und des übrigen aktenkundigen Sachverhaltes die sich ergebenden Feststellungen sowie die dazu führenden Überlegungen zur Kenntnis gebracht.*

*Für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2005 gelangt die Finanzbehörde zu der Ansicht, dass die selbständige Tätigkeit innerhalb des Beobachtungszeitraumes keinen Gesamtgewinn erwarten lässt, und somit einkommensteuerlich keine Einkunftsquelle darstellt.*

*Für die Veranlagungsjahre 1999 bis 2005 ergeben sich die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wie folgt (alle Beträge in Euro):*

<i>Jahr</i>	<i>jährlicher Verlust</i>
1999	-5.916,95
2000	-4.336,32
2001	-5.069,44
2002	-2.786,78
2003	-4.905,16
2004	-8.768,62
2005	-6.298,00
<i>Summe</i>	<i>-38.081,27</i>

*Mit der in § 2 Abs. 4 EStG 1988 enthaltenen Begriffsbestimmung bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass das Wesensmerkmal steuerlich relevanter Einkünfte in einem positiven Ergebnis, nämlich in einem Gewinn besteht.*

*In Replik auf den dargestellten Sachverhalt wird festgehalten, dass es dem Kunden nicht möglich war beziehungsweise möglich ist, seine Tätigkeit auf Dauer gesehen gewinnbringend zu gestalten ("... und somit auch keine weiteren Einkünfte aus der selbständigen,*

*freiberuflichen Tätigkeit... ", "...werde meine freiberuflichen, selbständigen Arbeiten einstellen..." siehe Vorhaltsbeantwortung vom 06.05.2007).*

*Wegen fehlender positiver Einkünfte ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu verneinen. Die beanspruchten Verluste aus der selbständigen Tätigkeit sind daher auf 0,00 zu korrigieren.*

*Sollten Sie den oben angeführten Ausführungen nicht zustimmen, legen Sie bitte die zum Nachweis der Richtigkeit Ihrer Angaben erforderlichen Unterlagen bei."*

In der Eingabe vom 18. Juli 2007 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„In den Jahren 1999 bis 2001 war die selbständige Tätigkeit als Sachverständiger noch aufrecht. Da sich trotz intensiver Bemühungen die Auftragslage im Vergleich zu den Vorjahren enorm verschlechterte und in Folge dessen nur noch negative Ergebnisse erwirtschaftet werden konnten, wurde im Jahr 2001 die selbständige Tätigkeit aufgegeben.*

*Ab dem Jahr 2002 erzielte der Berufungsführer nur noch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Da sich die unselbständige Tätigkeit (Universität Innsbruck - Institut für Wasserbau) inhaltlich mit der Tätigkeit als Sachverständiger deckt, stellen die Ausgaben wie z.B. Beiträge zu Berufsverbänden, Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur, u.ä. ab dem Jahr 2002 Werbungskosten dar. Im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit ist der Berufungsführer unter Anderem für die Organisation und Leitung von Studienreisen verantwortlich. Die teilweise selbst zu tragenden Reisekosten sind beruflich veranlasst und stellen Werbungskosten dar. Als Nachweis für die im Zusammenhang mit den Reisen angesetzten Werbungskosten wurden die Programme der vom Berufungsführer organisierten und geführten "Wasserbau Studienreisen" beigelegt.“*

Die vom Berufungsführer organisierten und geführte „Studienreise“ vom 19.9.2001 bis 9.10.2001 hatte folgendes Programm:

1. Tag	16.9.01	8:00	Flug Innsbruck – Peking
2. Tag	17.9.01	7:45	Ankunft in Peking
		12:00	Besichtigung Große Mauer und Steinerne Allee
		16:00	Besichtigung Pumpspeicherkraftwerk SHI SAN LING
3. Tag	18.9.01	8:30	Besichtigungen Lhamatempel, Himmelstempel, Perlenverarbeitung, Einkaufsmöglichkeit
		15:00-17:00	Besuch der Tsinghau Universität Besichtigung des Sedimentlabors, Hydrauliklabors und des Campus
4. Tag	19.9.01	8:00	Besichtigungen Verbotene Stadt, Tianmen Platz, Sommerpalast, Chinesisches Gesundheitszentrum
		19:40	Bahnfahrt Peking-Luoyang
5. Tag	20.9.01	6:08	Ankunft in Luoyang
		9:30-12:30	Kraftwerk Xiaolangdi
		14:30	Besichtigung Drachengrotten, Buddha Statuen (Weltkulturerbe)
6. Tag	21.9.01	8:00	Busfahrt nach Baima Si (Tempel der Weißen Pferde, Kloster, 13-stöckige „Wolkenkratzer“-Pagode)

		13:02 18:26	Bahnfahrt Luoyang-Xian Ankunft Xian
7. Tag	22.9.01		Busfahrt zur Besichtigung Große Wildganspagode, Stadtmauer, Busfahrt zur Besichtigung Terrakotta-Armee
8. Tag	23.9.01		Stadtbesichtigung, Kleine Wildganspagode, Große Moschee, Stadtrundgang, Freier Markt
9. Tag	24.9.01	9:45-11:00  20:30	Flug Xian-Chongqing  Eling Parkanlage, Altstadt, Volkshalle, Freier Markt, Seilschwebebahn über den Nebenarm des Yangtze, Altstadt-Neustadt  Einschiffung
10. Tag	25.9.01	6:30  15:00	Schiff Guobin-Isabella  Landausflug zur Geisterstadt Fengdu (ca 3h)
11. Tag	26.9.01	6:30  12:30	Schiff Guobin-Isabella  Landausflug zu den Kaiserpalästen Baidi (ca 2h)  Ausflug mit Kleinbooten durch die Drei Kleinen Schluchten (ca 4h)
12. Tag	27.9.01	8:00  13:00  19:00	Ausschiffung bei Yichang, Besichtigung des Drei-Schluchten-Projektes  Busfahrt nach Wuhan  Besuch der Akademie der Wissenschaften Wuhan
13. Tag	28.9.01	7:00  16:30-17:30  19:30	Stadtbesichtigung, Turm der Gelben Kraniche, Guiyuan Tempel  Flug Wuhan – Hangzhou  Abendessen mit Repräsentanten der IN-SHP
14. Tag	29.9.01	9:00  14:47-17:47	Besichtigung der IN-SHP  Bahnfahrt Hangzhou-Suzhou
15. Tag	30.9.01	7:00  13:41-14:40  14:40	Großer Kaiserkanal bei Suzhou, Besuch einer Seidenspinnerei, Seidenraupen, Seide-Verkauf  Bahnfahrt Suzhou-Shanghai  Jade-Buddhatempel
16. Tag	1.10.01	7:00  14:00	Yu Garten, Altstadt, Vogel-, Blumen-, Freier Markt  Schifffahrt am Huangpu bis zur Mündung des Yangtze (ca 3:30 h)
17. Tag	2.10.01	10:40-12:10	Flug Shanghai-Dalian

18. Tag	3.10.01		<i>Tag zur freien Verfügung Prof. Cao/Dr. Ding</i>
19. Tag	4.10.01	7:35-12:00	<i>Bahnfahrt Dalian-Shenyang Nachmittag zur freien Verfügung</i>
20. Tag	5.10.01		<i>Tag zur freien Verfügung</i>
21. Tag	6.10.01	8:40-14:15	<i>Bahnreise Shenyang-Shanhaiguan Nachmittag zur freien Verfügung</i>
22. Tag	7.10.01		<i>Vormittag zur freien Verfügung Bahnreise Shanhaiguan - Peking</i>
23. Tag	8.10.01		<i>Tag zur freien Verfügung</i>
24. Tag	9.10.01		<i>Flug Peking – Innsbruck</i>

Die vom Berufungsführer organisierte und geführte Studienreise vom 17.4.2001 bis 8.5.2001 hatte an den Tagen 1, 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 im Wesentlichen das selbe Programm wie die Reise im September und Oktober. Die im April und Mai durchgeführte Reise hatte an folgenden Tagen ein abweichendes Programm:

5. Tag	21.4.01	7:59 8:30 11:30 16:00	<i>Ankunft in Luoyang Drachengrotten, Buddha Statuen (Weltkulturerbe Kraftwerk Xiaolangdi Busfahrt nach Sanmenxia</i>
6. Tag	22.4.01	8:00	<i>Besichtigung Kraftwerk Sanmenxia, Gelber Fluß Busfahrt nach Xian</i>
14. Tag	30.4.01		<i>Shanghai Bus-Stadtrundfahrt, Jade-Buddhatempel, Altstadt, Shopping, Schifffahrt am Huangpu bis zur Mündung des Yangtze</i>
15. Tag	1.5.01		<i>Tag zur freien Verfügung</i>
16. Tag	2.5.01	9:55-12:55	<i>Flug Shanghai – Guilin Besichtigung Fubo Berg, Schilfrohrflötenhöhle</i>
17. Tag	3.5.01		<i>Schifffahrt am Li-Fluß Flug Guilin – Hongkong</i>
18. Tag	4.5.01		<i>Tag zur freien Verfügung</i>
19. Tag	5.5.01		<i>Tag zur freien Verfügung Flug Honkong – Hainan - Sanya</i>

20. Tag	6.5.01		Tag zur freien Verfügung
21. Tag	7.5.01		Tag zur freien Verfügung 17:10-18:30 Flug Sanya – Hongkong 23:35 Flug Hongkong – Innsbruck
22. Tag	8.5.01		Ankunft Innsbruck

In den Einkommensteuerbescheiden vom 24. Juli 2007 betreffend die Jahre 1999 bis 2001 wurden die Verluste aus selbständiger Arbeit nicht anerkannt. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

*„Hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit darf auf das Ergebnis des Vorhalteverfahrens vom 09.05.2007 hingewiesen werden.“*

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 führte das Finanzamt noch weiter aus:

*„Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Kunden abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt. Aus den dargestellten Gründen wurden daher die beanspruchten Ausgaben für die Chinareise auf 0,00 € korrigiert.“*

In den Berufungen vom 24. August 2008 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

*„Die laut Erklärungen angegebenen Verluste aus selbständiger Tätigkeit wurden mit Verweis auf das Ergebnis des Vorhalteverfahrens vom 09.05.2007 nicht anerkannt. Das gegenständliche Vorhalteverfahren hatte im Wesentlichen den Inhalt, dass wegen fehlender positiver Einkünfte im Beobachtungszeitraum 1999 bis 2005 die beanspruchten Verluste aus selbständiger Tätigkeit in den Veranlagungsjahren 1999 bis 2005 auf 0,00 zu korrigieren sind.“*

*„Die negativen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Jahre 1999 bis 2001 stellen eine Einkunftsquelle dar, da der Berufungsführer in den Jahren 1999 bis 2001 noch aktiv als Gutachter tätig war. Trotz intensiver Bemühungen hat sich die Auftragslage im Vergleich zu den Vorjahren enorm verschlechtert und in Folge dessen wurde die selbständige Tätigkeit im Jahr 2001 aufgegeben.“*

*„Des Weiteren wurde trotz der in den Jahren vor Betriebsaufgabe erwirtschafteten Verluste im Rahmen der Gutachtertätigkeit ein Gesamtgewinn erwirtschaftet. Die selbständige Tätigkeit stellt daher bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 2001 eine Einkunftsquelle dar, d.h. die negativen Einkünfte sind jedenfalls steuerlich anzuerkennen.“*

In der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 brachte der Berufungsführer zudem vor:

*„Weiters wurden die laut Erklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von € 5.364,75 nicht anerkannt. Insbesondere handelt es sich dabei um Kosten für eine Studienreise in Höhe von 4.852,66 €, welche nach Ansicht der Finanzbehörde aufgrund des Vorliegens eines*

*Mischprogramms der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und folglich dessen nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Weiters wurde anstatt der laut Erklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von 642,90 € der Pauschalbetrag für Werbungskosten in Höhe von € 130,81 im Bescheid berücksichtigt.*

*Die laut Erklärung beantragten Kosten für Studienreisen sind beruflich veranlasst und stellen somit Werbungskosten dar. Im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit ist der Berufsführer unter anderem für die Organisation und Leitung von Studienreisen verantwortlich. Diese Tätigkeit trägt dazu bei, dass die von den Universitäten im Rahmen ihres Wirkungsbereiches durchzuführenden Aufgaben erfüllt werden (siehe § 3 des beiliegenden Auszuges aus dem Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien). Die teilweise selbst zu tragenden Reisekosten sind daher beruflich veranlasst und stellen Werbungskosten dar. Als Nachweis für die im Zusammenhang mit den Reisen angesetzten Werbungskosten wurden die Programme der vom Berufsführer organisierten und geführten "Wasserbau-Studienreisen" der Erklärung beigelegt.*

*Weiters sind die beantragten Werbungskosten in Höhe von 642,90 steuerlich anzuerkennen, da es sich dabei um typische Kosten im Rahmen der Berufsausübung handelt (insbes. Fachliteratur und Arbeitsmittel).*

*Es wird ersucht, die Einkommensteuer 2001 unter Berücksichtigung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von -1.036,13 € und der gegenständlichen Werbungskosten in Höhe von 5.364,75 € neu festzusetzen."*

Die Berufungen wurden mit Berufsvorentscheidungen vom 9. Oktober 2007 als unbegründet abgewiesen. Die Berufsvorentscheidungen wurden folgendermaßen begründet:

*„Aus dem bisherigen Verwaltungsverfahren geht hervor, dass bei der selbständigen Tätigkeit als Gutachter nicht von einer Einkunftsquelle auszugehen ist:*

- Seit 1999 und bis zur Aufgabe dieser selbständigen Tätigkeit sind nur Verluste angefallen.*
- Nach dem Vorbringen des Abgabepflichtigen im Schreiben vom 6.5.2007 sind ihm notwendige Geländebegehungen aus gesundheitlichen Gründen kaum mehr möglich, sodass er mehrfach Aufträge ablehnen musste. Von einem marktgerechten Verhalten kann daher nicht ausgegangen werden.*
- Nach dem Vorbringen im Schreiben vom 6.5.2007 wurde die Auftragslage im Lauf der Zeit immer schlechter. Weiters wurden dem Abgabepflichtigen aufgrund personeller Veränderungen immer weniger Gutachtensaufträge vermittelt.*
- Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage wurden nicht behauptet.“*

In der Berufsvorentscheidung für das Jahr 2001 führte das Finanzamt noch weiter aus:

*„Hinsichtlich der Kosten für die Studienreise China wird in Ergänzung der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2001 vom 24.7.2007 - auf welche im übrigen verwiesen wird - darauf hingewiesen, dass laut dem vorgelegten Reiseprogramm an jedem einzelnen Reisetag Programmpunkte wie etwa Tempelbesichtigungen angeführt sind, welche ganz offensichtlich von allgemeinem Interesse sind.“*

In den Vorlageanträgen vom 10. November 2007 brachte der Berufsführer im Wesentlichen vor:

„Die laut Erklärungen angegebenen Verluste wurde laut Bescheiden vom 24.07.2007 mit Verweis auf das Ergebnis des Vorhalteverfahrens vom 09.05.2007 nicht anerkannt. Das gegenständliche Vorhalteverfahren hatte im Wesentlichen den Inhalt, dass wegen fehlender positiver Einkünfte im Beobachtungszeitraum 1999 bis 2005 die beanspruchten Verluste aus selbständiger Tätigkeit in den Veranlagungsjahren 1999 bis 2005 auf 0,00 zu korrigieren sind. In der abweisenden Begründung des geänderten Einkommensteuerbescheides 2001 vom 09.10.2007 wurde hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 mit gleichem Datum verwiesen. Weiters wurden die laut Erklärung beantragten Werbungskosten in Höhe von 4.852,66 € nicht anerkannt. Dabei handelt es sich um Kosten für eine Studienreise, welche nach Ansicht der Finanzbehörde aufgrund des Vorliegens eines Mischprogramms der privaten Lebensführung zuzuordnen sind und folglich dessen nicht als Werbungskosten anerkannt werden.“

Entgegen der ursprünglichen Annahme der Finanzverwaltung für die Liebhabereibetrachtung den Zeitraum von 1999 bis 2005 heranzuziehen (vgl. Vorhalt vom 09.05.2007), wären nach unserer Ansicht als Beobachtungszeitraum die Veranlagungsjahre ab Betriebseröffnung im Jahr 1987 bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 2001 heranzuziehen. Wird hier wie im oben genannten Vorhalt vom 09.05.2007 ein 7-jähriger Beobachtungszeitraum berücksichtigt, wurde wie folgt dargestellt in den Jahren 1995 bis zur Betriebsaufgabe im Jahr 2001 ein Gesamtgewinn in Höhe von € 689,62 erwirtschaftet.

Jahr	ATS	€
1995	-6.609,00	-480,29
1996	9.041,00	657,04
1997	91.897,00	6.678,42
1998	-45.821,00	-3.329,94
1999		-442,79
2000		-1.356,67
2001		-1.036,13
Summe		689,62

Zum Zeitpunkt der Betriebseröffnung im Jahr 1987 bestand die Absicht, diese selbständige Tätigkeit sowohl nachhaltig als auch mit Gewinnabsicht auszuüben. Der Berufungsführer war bis zum Jahr 2001 aktiv als Gutachter tätig. Trotz intensiver Bemühungen bei diversen Unternehmungen, Zivilingenieurbüros bzw. Behörden neue Aufträge zu akquirieren, konnte keine Verbesserung der Auftragslage herbeigeführt werden und in Folge dessen wurden im Jahr 2001 die Befugnisse zurückgelegt, d.h. die selbständige Tätigkeit aufgegeben.

In der Berufungsvorentscheidung vom 09.10.2007 wird unterstellt, dass von keinem marktgerechten Verhalten ausgegangen werden kann, da aus gesundheitlichen Gründen mehrfach Aufträge abgelehnt werden mussten. Die Verschlechterung der Auftragslage wegen gesundheitlicher Gründe war von vornherein unvorhersehbar, auch bestand im gegenständlichen Zeitraum 1999 bis 2001 eine realistische Hoffnung auf die Verbesserung des Gesundheitszustandes, sodass die Fortführung der selbständigen Gutachtertätigkeit ohne Einschränkung möglich gewesen wäre. Weiters wurden entgegen der von der Finanzverwaltung behaupteten Begründung die Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage vom Berufungsführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 06.05.2007 erläutert. In diesem Schreiben wurde vom Berufungsführer angeführt, dass sich aufgrund einer Neustrukturierung an der Universität Innsbruck neue Möglichkeiten im Zusammenhang mit der selbständigen

*Tätigkeit ergeben können. Die ebenfalls in der Vorhaltsbeantwortung erläuterte eingetretene Veränderung der Verhältnisse (Wechsel in der Leitung der Institute sowie Umstrukturierungsmaßnahmen) war von vornherein unvorhersehbar. Die selbständige Tätigkeit stellt aufgrund der oben erläuterten Umstände eine Einkunftsquelle dar, d.h. die negativen Einkünfte sind steuerlich anzuerkennen.*

*Die laut Erklärung beantragten Kosten für Studienreisen sind beruflich veranlasst und stellen somit Werbungskosten dar. Im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit ist der Berufungsführer unter anderem für die Organisation und Leitung von Studienreisen im Auftrag der Universität verantwortlich. Diese Tätigkeit trägt dazu bei, dass die von den Universitäten im Rahmen ihres Wirkungsbereiches durchzuführenden Aufgaben erfüllt werden. Als Nachweis für die im Zusammenhang mit den Reisen angesetzten Werbungskosten wurden die Programme der vom Berufungsführer organisierten und geführten "Wasserbau-Studienreisen" der berichtigten Erklärung für das Jahr 2001 beigelegt. Weiters wurde der beiliegende Auszug aus dem Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien mit Hinweis insbesondere auf den § 3 der am 24.08.2007 eingebrachten Berufung gegen den Bescheid 2001 angeschlossen.*

*Die teilweise selbst zu tragenden Reisekosten im Zusammenhang mit den vom Berufungsführer im Rahmen seines Dienstverhältnisses organisierten und geführten "Wasserbau-Studienreisen" stellen aufgrund der beruflichen Veranlassung jedenfalls Werbungskosten dar."*

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

§§ 1, 2, 3 und 8 Liebhábereiverordnung 1993 lauten:

*„§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die*

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(2) Liebháberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

- 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
- 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*
- 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

*Die Annahme von Liebháberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede*

*organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.*

*§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:*

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

*(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.*

*(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

*(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

*§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.*

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 8. (1) Abschnitt I und II sind anzuwenden

1. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993

2. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993.

(2) Die Verordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, tritt mit 31. Dezember 1992 außer Kraft.

(3) § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1999 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.“

Im gegenständlichen Fall ist die Veranlagung für die Jahre 1999 bis 2001 strittig. Es ist daher gemäß § 8 Abs 1 Z 1 Liebhabereiverordnung 1993 diese anzuwenden.

Die Tätigkeit als Sachverständiger fällt nicht unter § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993. Bei einer Tätigkeit als Sachverständiger liegen daher Einkünfte vor, wenn die Tätigkeit durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen.

Dafür maßgebende Kriterien sind vor allem im § 2 Abs 1 der LiebhabereiVO 1993 genannt. Bei dieser Kriterienprüfung ist das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen. Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs 1 LiebhabereiVO (mit Ausnahme der Vermietung) objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolgbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (VwGH 28. 2. 2002, 96/15/0219, aaO E 122). Der Einkunftsbummel ist steuerertragsorientiert.

Unter der Ertragsfähigkeit einer Tätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist damit die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgermieter,

---

Krankheit oder vergleichbare - außerhalb des normalen Unternehmerrisikos gelegene - Unwägbarkeiten, die auch zu einer (nicht beabsichtigten) Beendigung der Tätigkeit führen können, können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Tätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen, ohne dass dies schon allein gegen die Einkunftsquelleneigenschaft sprechen würde. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit (bei der konkret gewählten Art der Bewirtschaftung) zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigkeit nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Nach dem unbestrittenen Vorbringen des Berufungsführers ist der Einbruch bei den Einkünften aus seiner Gutachtertätigkeit unter anderem dadurch entstanden, dass er auf Grund eines Arbeitswegeunfalles im Jahr 1998 mehrere Aufträge in den Folgejahren ablehnen musste, da ihm durch den Arbeitswegeunfall die Teilnahme an Geländebegehungen im Rahmen der Gutachtertätigkeit erschwert wurde. Nachdem zufolge Emeritierungen die Institutsvorstände und damit auch die unmittelbaren Vermittler für die selbständigen Aufträge wechselten und sich durch unvorhergesehene Umstrukturierungsmaßnahmen an der Universität Innsbruck die bisherigen Arbeitsbereiche des Berufungsführers verschoben haben hat der Berufungsführer im Jahr 2001 auf Grund der schlechten Auftragslage seine Gutachtertätigkeit aufgegeben.

Wie oben bereits ausgeführt handelt es sich bei dem Arbeitswegeunfall um eine Unwägbarkeit. Dasselbe gilt für die Umstrukturierungsmaßnahmen an der Universität, durch die sich die Arbeitsbereiche des Berufungsführers verschoben haben. Nachdem sich die Bemühungen des Berufungsführers bei diversen Zivilingenieurbüros und Behörden als Berater Fuß zu fassen, zerschlagen haben, hat er im Jahr 2001 seine Gutachtertätigkeit aufgegeben. Da bislang auf Verlustjahre immer wieder Jahre mit Gewinnen folgten, und erst die Bemühungen des Berufungsführers um den Erhalt weiterer Aufträge vergeblich waren, war erst nach der Aufgabe der Tätigkeit objektiv feststellbar, dass die Tätigkeit bei Fortführung in der gegenständlichen Form nicht mehr gewinnbringend möglich ist.

Unter Gesamtgewinn ist gemäß § 3 Liebhabereiverordnung 1993 der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Bei erstmaliger Vornahme der Liebhabereibeurteilung bei bereits mehrjähriger Betätigung bzw bei erneuter Vornahme einer Liebhabereibetätigung bei einer bereits einmal beurteilten Betätigung sind – soweit noch bekannt – die Ergebnisse aller Kalenderjahre (auch solche für die bereits Verjährung eingetreten ist oder Bescheide endgültig ergangen sind) zu berücksichtigen (Rauscher-Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 165).

Da aber eine Einbeziehung sämtlicher Ergebnisse seit Beginn der Sachverständigentätigkeit bis zu deren Aufgabe im Jahr 2001 einen Gesamtgewinn ergibt, ist den Berufungen in diesem Punkt stattzugeben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Kosten einer Auslandsreise grundsätzlich den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen. Eine andere Sichtweise ist nur geboten, wenn die Auslandsreise ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist, wobei diese (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung durch Anlegung eines strengen Maßstabes festzustellen ist. Für die Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen Veranlassung einer Auslandsreise müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- 1) Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- 2) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen.
- 3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- 4) Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird (vergl. VwGH 13.12.1988, 88/14/0002, VwGH 6.10.1976, 1608, 1695/16, VwGH 3.5.1983, 82/14/0154, 3.5.1983, 82/14/0297, VwGH 26.6.1990, 89/14/0106)

Kosten für Reisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dies ergibt sich aus der o. a. Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988, welcher die Bedeutung eines Aufteilungsverbotes beikommt. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche

Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (s. hiezu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20, Tz. 10 und 11).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt der in Rede stehenden Reise ein Mischprogramm zu Grunde. Dies aus folgenden Gründen:

Laut den im Akt einliegenden Reiseprogrammen absolvierten die Reiseteilnehmer am 19. April (19.9.) vormittags und am 20. April (19.9.) ganztags ein Kulturprogramm in Peking, am 23. und 24. April (22. und 23.9.) jeweils ganztags ein Kulturprogramm in Xian, am 29. April (28.9.) vormittags ein Kulturprogramm in Wuhan und am 30. April und 1. Mai ein Kulturprogramm in Shanghai, am 2. Mai ein Kulturprogramm in Guilin, am 3. Mai eine Schifffahrt auf dem Li-Fluß sowie den Flug nach Hongkong am 4. und 5. Mai Tage zur freien Verfügung in Hongkong, am 6. und 7. Mai Tage zur freien Verfügung in Sanya und am 8. Mai der Rückflug nach Innsbruck.

Bei der zweiten Reise im September wurde am 30.9. ein Kulturprogramm in Suzhou, am 1.10. in Shanghai, am 2. und 3.10. Tage zur freien Verfügung in Dalian, am 4. und 5.10. Tage zur freien Verfügung in Shenyang, am 6. und 7.10. Tage zur freien Verfügung in Shanghaiguan und am 8.10 einen Tag zur freien Verfügung in Peking.

Darüber hinaus fand am 25., 26. und 27. April (24., 25. und 26.10) eine Schifffahrt auf dem Yangtze statt. An den übrigen Tagen wurden hauptsächlich Staudämme, Kraftwerke und Stauseen besichtigt, welche teils erst gebaut werden und teils bereits fertig sind. Allein als "Kulturprogramm" bezeichnete Reiseteile umfassen einen Zeitraum von insgesamt sieben Tagen, vier (bei der Reise im September sieben) Tage zur freien Verfügung; hinzu kommen noch drei Tage, an denen lediglich eine Kreuzfahrt am Yangtze und zwei halbe Tage an welchen eine Schifffahrt ins Yangtze-Delta bzw auf dem Li-Fluß unternommen wurde.

Der Unabhängige Finanzsenat ist darüber hinaus auch der Auffassung, dass die Besichtigung von Kraftwerken (einschließlich der Besichtigung von Staudämmen und Stauseen sowie der Betriebseinrichtungen) und Wasserbaumehrzweckanlagen Programmpunkte darstellen, welche sehr wohl auch auf nicht als Wasserbauingenieure tätige Menschen Anziehungskraft ausüben. Weder dem Reiseprogramm noch den diesbezüglichen Anmerkungen ist zu entnehmen, dass während der Schifffahrten oder während der Besichtigungen fachspezifische Vorträge oder Fachdiskussionen abgehalten worden wären, welche eventuell nicht in der beruflichen Richtung des Bw. tätige Interessenten veranlasst hätten, an dieser Reise nicht teilzunehmen.

Die bisher untersuchten Programmteile (Kulturprogramme in verschiedenen Städten, Schifffahrten auf dem Yangtze und ins Yangtze-Delta, Besichtigungen von verschiedenen

Stauseen, Staumauern und Kraftwerken), sind keineswegs derartig einseitig auf berufliche Interessen von Wasserbauingenieuren abgestellt, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere (z. B. an Bauwerken oder technisch interessierte) Teilnehmer entbehren würden.

Dass eine Besichtigung eines Kraftwerkes, eine Schifffahrt auf einem Fluss oder in ein Flussdelta einem Wasserbauingenieur Erkenntnisse und Anregungen bringen können, welche er in seinem Beruf verwenden kann, verkennt der Unabhängige Finanzsenat ebenso wenig wie die Tatsache, dass der Bw. anlässlich dieser Reise die Möglichkeiten zum Knüpfen von Kontakten nutzen konnte, und solcherart seine Berufstätigkeit durch diese Reise gefördert wurde. Allein eine Förderung der beruflichen Tätigkeit des Bw. genügt nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht, um nicht abzugsfähige Aufwendungen für die private Lebensführung in abzugsfähige Werbungskosten umzuwandeln.

In Anbetracht des Umstandes, dass das Reiseprogramm neben dem "Kulturprogramm" und den Tagen zur freien Verfügung, an allen Reisetagen hauptsächlich Besichtigungen von Kraftwerken und einer Wasserbaumehrzweckanlage sowie Schifffahrten auf dem Yangtze und in dessen Delta vorsah - Programmpunkte, die von allgemeinem Interesse sind, - kann nicht davon gesprochen werden, dass derartige allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen eingenommen hätten, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird.

Auch aus einem Verweis auf § 3 Universitätsgesetz 2002 ist für den Berufsführer nichts zu gewinnen, da dieses erst nach Durchführung der Reisen in Kraft getreten ist. Aber selbst wenn es zum Zeitpunkt der Reisen bereits Gültigkeit besessen hätte, wäre daraus für den Berufsführer nichts zu gewinnen, da die allgemein interessierenden Teile des Reiseprogramms gegenüber den spezifischen Aufgaben des § 3 Universitätsgesetzes deutlich überwogen haben. Als Organisator und Leiter dieser Reisen, wäre es dem Berufsführer ein Leichtes gewesen, die Programme so zu gestalten und zu verdichten, dass die Reisen sowohl den Erfordernissen des Universitätsgesetzes als auch den Erfordernissen des Einkommensteuergesetzes entsprechen.

Da der in Rede stehenden Chinareise ein Mischprogramm zu Grunde lag, sind die durch sie verursachten Kosten in den Kreis der gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung zu verweisen und können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

#### Einkommensteuer für 1999

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	-6.093,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	

Bundesdienst	497.387,00	
Werbungskosten	-53.477,00	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-150,00	
		443.760,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		437.667,00
Sonderausgaben		
Viertel der Topfsonderausgaben		-9.188,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		427.479,00
gerundetes Welteinkommen		427.500,00
10% für die ersten	50.000,00	5.000,00
22% für die weiteren	100.000,00	22.000,00
32% für die weiteren	150.000,00	48.000,00
42% für die weiteren	127.500,00	53.550,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		128.550,00
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-2.136,83
Alleinverdienerabsetzbetrag		-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		115.913,17
Steuer auf sonstige Bezüge		4.434,78
Einkommensteuerschuld		120.347,95
Lohnsteuer		-150.285,00
Festgesetzte Einkommensteuer		-29.937,00
Festgesetzte Einkommensteuer in €		-€ 2.175,61

Einkommensteuer für 2000		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		-18.668,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Bundesdienst	600.326,00	
Werbungskosten	-21.159,00	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-350,00	
		578.817,00
Gesamtbetrag der Einkünfte		560.149,00
Sonderausgaben		
Viertel der Topfsonderausgaben		-5.376,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		553.773,00
gerundetes Welteinkommen		553.800,00
10% für die ersten	50.000,00	0,00
21% für die weiteren	50.000,00	10.500,00

31% für die weiteren	200.000,00	62.000,00
41% für die weiteren	253.800,00	104.058,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		176.558,00
 Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		-1.962,00
Alleinverdienerabsetzbetrag		-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		164.096,00
 Steuer auf sonstige Bezüge		4.874,04
Einkommensteuerschuld		168.970,04
 Lohnsteuer		-187.539,00
Festgesetzte Einkommensteuer		-18.569,00
 Festgesetzte Einkommensteuer in €		-€ 1.349,46
 Einkommensteuer für 2001		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		-14.258,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
BVA	69.350,00	
Bundesdienst	565.574,00	
Abzüglich Unfallrente	-69.350,00	
Werbungskostenpauschbetrag	-1.800,00	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-300,00	
	563.474,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		549.216,00
 Sonderausgaben		
Viertel der Topfsonderausgaben		-7.204,00
Kirchenbeitrag		-1.000,00
Einkommen		541.012,00
 gerundetes Welteinkommen		541.000,00
 10% für die ersten	50.000,00	0,00
21% für die weiteren	50.000,00	10.500,00
31% für die weiteren	200.000,00	62.000,00
41% für die weiteren	241.000,00	98.810,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		171.310,00
 Alleinverdienerabsetzbetrag		-5.000,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-750,00
Verkehrsabsetzbetrag		-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge		161.560,00
 Steuer auf sonstige Bezüge		4.880,16
Einkommensteuerschuld		166.440,16
 Lohnsteuer		-172.016,10
Festgesetzte Einkommensteuer		-5.576,00

Festgesetzte Einkommensteuer in € -€ 405,22

Feldkirch, am 20. Jänner 2009