

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Robert H, Sozialpädagoge, L,N, vertreten durch S, G, vom 9. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 9. August 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	13.250,37 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	1.235,77 € -1.967,16 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				731,39 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist als Betreuer von Jugendlichen in einer sozialen Einrichtung (P) beschäftigt und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Daneben wies er im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002** erstmals Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit von ihm durchgeführten "Sozialpädagogischen Einzelbetreuungen" aus.

Der entsprechende Verlust wurde in einer Beilage von seiner steuerlichen Vertreterin folgendermaßen ermittelt (Beträge in €):

Einnahmen:	
Honorarnote L	3.171,86
Ausgaben:	
Abschreibungen auf das Anlagevermögen	- 254,18
Geringwertige Wirtschaftsgüter	- 428,93
Seminarunterlagen	- 640,44
Fortbildung	- 1.536,60
Kilometergeld	- 1.239,41
Diäten	- 902,70
Summe Ausgaben	- 5.002,26
ÜBERSCHUSS/VERLUST	- 1.830,40

Im Rahmen eines Vorhaltsverfahrens wurde seitens des Finanzamtes um belegmäßigen Nachweis der Fortbildungskosten, Kilometergelder und Diäten ersucht.

Hinsichtlich der **Fortbildungskosten** wurden vom Berufungswerber Rechnungen der SchuleX vorgelegt. Neben einer Rechnung über ein Buch "Die Wildnis in mir" (25,10 €) und einem Beleg betreffend eine "Anzahlung Ausbildung zum Outdoor-Guide" (350,-- €) handelte es sich hiebei um zwei Rechnungen über die Zahlung von Teilbeträgen betreffend den Lehrgang EP "Handeln als Methode" (719,50 € laut Rechnung vom 8.4.2002 und 442,00 € laut Rechnung vom 23.9.2002).

Im Zusammenhang mit den **Kilometergeldern** legte der Berufungswerber zwei Fahrtkostenaufstellungen vor. Die erste Aufstellung betraf seine Fahrtkosten im Zusammenhang mit seinen Fahrten im Stadtbereich im Rahmen seiner sozialpädagogischen Einzelbetreuung (Hausbesuche, Besprechungen etc.) mit Datums-, Fahrtziel-, Zweck- und Kilometerangaben (Summe 707,5 km; Kilometergeld 251,87 €).

Bei der zweiten Aufgliederung – betitelt mit "Werbungskosten 2002" – handelte es sich um eine Reisekostenaufstellung betreffend den **Lehrgang Erlebnispädagogik "Handeln als Methode"**. Aus dieser gingen folgende Daten hervor:

Datum	Seminartitel	Ort	Km
07.02. – 09.02.	Selbsterfahrung	SchuleX	386
03.04. – 06.04.	EP-Techniken	Rosenburg am Kamp	394
25.05. – 03.06.	Führung	Kroatien, Krk	1222

03.07. – 06.07.	Projekmanagement	SchuleX	386
17.10. – 19.10.	Reflexionstage	SchuleX	386

Gesamt Seminartage: 20

Gesamt Kilometer: 2774

Aus der obigen Aufstellung ergaben sich auch die geltend gemachten **Diäten**, die der Berufungswerber zusammenfassend folgendermaßen ermittelte:

Taggeld in Ö 26,40 € x 10 Tage	264 €
Nächtigungsgeld in Ö 15 € x 10 Tage	150 €
	414 €
Kroatien:	
Taggeld 31 € x 9 Tage	279 €
Nachtgeld 23,30 € x 9 Tage	209,70
	488,70 €
Gesamt	902,70

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2002** vom 9. August 2004 wich das Finanzamt insoweit von den erklärten Beträgen ab, als es bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit bloß einen Verlust in Höhe von – 105,03 € anerkannte.

Begründend führte es hiezu aus, dass die Einnahmen aus selbständiger Arbeit laut Mitteilung gemäß § 109a 3.581,37 € betragen hätten. Außerdem hätten die Aufwendungen betreffend die Seminare Rosenburg und Krk mangels Beibringens der entsprechenden Unterlagen nicht als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden können.

Konkret wurden aus diesem Grunde die Kilometergelder um 827,16 € und die Diäten um 488,70 € gekürzt.

Mit Schreiben vom 9. September 2004 erhob der Pflichtige gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid **Berufung** und begründete diese damit, dass der Differenzbetrag zwischen erklärten und Einkünften laut Mitteilung gemäß § 109a in Höhe von 409,51 € erst im Jahr 2003 zugeflossen wäre.

Weiters wurde auf die beiliegende Teilnahmebestätigung über den Lehrgang "Handeln als Methode", der als ein modular aufgebauter Lehrgang vom November 2001 bis November 2002 stattgefunden hätte, verwiesen. Danach beinhaltete dieser Lehrgang auch die Teilmodule "Rosenburg" und "Krk".

In der der Berufungsschrift beigelegten **Teilnahmebestätigung** der SchuleX vom 16. November 2002 wurde die Teilnahme des Berufungswerbers am **Lehrgang Erlebnispädagogik "Handeln als Methode"** von November 2001 bis November 2002 bestätigt.

Zum zeitlichen Ausmaß der Ausbildung wurde ausgeführt, dass der Lehrgang aus 7 Intensiv-

Modulen (24 Stunden Anwesenheit) aufgebaut wäre und die tägliche Arbeitszeit 13 Stunden betrage. 36 Ausbildungstage ergäben 468 Stunden insgesamt.

Zeit, Ort und Ablauf der einzelnen Module wurden in einer ebenfalls beigelegten

Lehrgangsübersicht – wie folgt – dargestellt:

Datum	Inhalte – Modulzyklus
MODUL 1	GRUPPENBILDUNG
14.-17.11.2001	Kennen lernen der Lehrgangsteilnehmer/innen, Methoden und Anwendungsfelder, Ausbildungsziele und Definition, Ausbildungsvertrag. 4 Tage SchuleX /Outdoor
MODUL 2	SELBSTERFAHRUNG
7.-9.2.2002	Möglichkeiten und Grenzen von Winterunternehmungen, Schneeschuh-Lauftechnik, Unterkünfte im Schnee, Logistik und Geländewahl, Lawinenkunde, Leitungsfragen, 3 Tage Tennengebirge
MODUL 3	EP-TECHNIKEN
3.-6.4.2002	Outdoor-Grundlagen, Camp-Organisation und Lagerbau, Kochen am Feuer, Seiltechnik, Orientierung, Ausrüstung und Materialfragen. 4 Tage Kamptal, Waldviertel
MODUL 4	FÜHRUNG
25.5.-3.6.2002	Gruppenprozesse, Gruppensysteme, Führungsstile, Selbst- und Gruppenführung, Widerstände in der Gruppe, Polaritäten, Konflikt- und Krisenmanagement, Einzel- und Co-Leitung, Führungsperspektiven. 10 Tage Krk/Kroatien
MODUL 5	PROJEKTMANAGEMENT
3.-6.7.2002	Von der Idee zur Realisierung, Zielgruppe und Behörden und Institutionen unter Einbezug von Exponentinnen, konkrete Projektentwicklung und Vorbereitung der Projektarbeiten. 4 Tage Schule/X
PRAXISBLOCK	PROJEKTPHASE
	Individuelle Durchführung der Projektarbeit
	(5 Tage/Outdoor)
MODUL 6	REFLEXIONSTAGE
17.-19.10.2002	Intensive Projektbetrachtung und Auswertung, Trends und Perspektiven, über Grenzen der Erlebnispädagogik und neue Wege, systemisches und

	ressourcenorientiertes Arbeiten. 3 Tage SchuleX
MODUL 7	SCHLUSSEMINAR
15.-16.11.2002	Auswertung des Lehrgangs und Evaluation, Abschlussgestaltung - Zertifikatsverleihung 2 Tage SchuleX

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 12. Oktober 2004 wurde der gegenständlichen Berufung insofern teilweise stattgegeben, als die Einnahmen aus selbständiger Arbeit um den – wie in der Berufung ausgeführt – erst 2003 zugeflossenen Betrag in Höhe von 409,51 € reduziert wurde. Die im Zusammenhang mit den Teilmodulen "Rosenburg" und "Krk" beantragten Betriebsausgaben wurden abermals unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 (Aufwendungen der privaten Lebensführung) nicht anerkannt.

In der Begründung zu seinem am 15. November 2004 gestellten **Antrag auf Entscheidung** über die Berufung **durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** wies der Berufungswerber darauf hin, dass zwischen dem Lehrgang "Erlebnispädagogik – Handeln als Methode" und seiner wirtschaftlichen bzw. gesellschaftlichen Stellung kein wie auch immer gearteter Bezug bestünde; er hätte allein der Legitimation zur Konzeption und Durchführung erlebnispädagogischer Projekte im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit gedient.

Wie aus der in der Anlage vorgelegten Bestätigung seines Arbeitgebers sowie dem Auszug aus seiner Stellenbeschreibung ersichtlich, sei die Ausbildung zum Erlebnispädagogen fachliche Grundlage und zugleich rechtliche Voraussetzung zur kompetenten Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit.

Der Berufungswerber betonte außerdem, dass die Ausbildung aus aufbauenden Modulen bestünde und zur Erlangung des Diploms 100% Anwesenheit vorschreibe.

In einer **Bestätigung** vom 18. November 2004 bestätigte die **Arbeitgeberin** des Berufungswerbers, dass dieser in ihrer Einrichtung als Betreuer mit Aufgabenschwerpunkt "Erlebnispädagogik" – in diesem Zusammenhang wurde auf die ebenfalls beigelegte Stellenbeschreibung verwiesen – beschäftigt wäre.

Zur Konzepterstellung und Durchführung erlebnispädagogischer Projekte mit Klientinnen ihrer Einrichtung sei eine fundierte Ausbildung wie zum Beispiel der Lehrgang "Erlebnispädagogik – Handeln als Methode" unabdingbare Voraussetzung in fachlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht.

Die Aufgaben des Berufungswerbers als Stelleninhaber wurden in seiner **Stellenbeschreibung** folgendermaßen definiert:

"Inhaltlich:

Psychologische, therapeutische und sozialpädagogische Begleitung der HeimbewohnerInnen in Form von Einzel- und Gruppengesprächen, individuelle Therapieplanerstellung, Krisenintervention, Einbringen von fachspezifischen Kenntnissen im Rahmen der Fortbildung.

Erstellung und Umsetzung eines Gesamtkonzeptes für Erlebnispädagogik in der Einrichtung (Projekte und Integration im Alltag).

Finanziell: Zeichnungsberechtigt im Rahmen der vereinsinternen Bestimmungen der Einrichtung

Diese Stellenbeschreibung stellt lediglich einen Rahmen der Tätigkeiten dar. Da keine taxative Aufzählung möglich ist, können sich Aufgaben aus der jeweiligen Situation ergeben."

Mit Vorlagebericht vom 5. April 2005 wurde die gegenständliche Berufung dem

Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Nach telefonischem Kontakt wurde der Berufungswerber seitens der zuständigen Referentin bei der genannten Behörde mit **Vorhalt** vom 13. Juli 2005 um Beantwortung folgender Fragen ersucht, was er auch umgehend (Antwortschreiben vom 18. Juli 2005) tat:

A) Zur Zuordnung der Aufwendungen betreffend den Lehrgang "Handeln als Methode":

Fragen:

"Sie haben die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Lehrgang "Handeln als Methode" in der X als Betriebsausgaben im Rahmen Ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemacht, die Reisekostenaufstellung betreffend diesen Lehrgang aber als "Werbungskosten 2002" betitelt und eine Bestätigung Ihres Arbeitgebers über die berufliche Notwendigkeit vorgelegt, sodass zumindest eine teilweise Zuordnung dieser Ausgaben zu Ihren lohnsteuerpflichtigen Einkünften nahe läge.

1) Mit welchen Einkünften (Einkünften aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit) standen die entsprechenden Aufwendungen tatsächlich in Zusammenhang ?

2) Falls sie für beide Tätigkeiten notwendige waren, beziffern Sie bitte schätzungsweise das prozentmäßige Ausmaß der Aufteilung nach der jeweiligen Notwendigkeit."

Antworten:

"1) Da sowohl meine nichtselbständige als auch selbständige Tätigkeit dem pädagogisch-therapeutischen Feld zuzuordnen sind (und die von mir geltend gemachte Ausbildung eine pädagogische ist), ist es schwer eine exakte und schlüssige Differenzierung vorzunehmen. Wie Sie meinen Unterlagen entnehmen können, ist diese Ausbildung zum einen **unbedingte** Voraussetzung zur Erfüllung meiner Stellenbeschreibung in der nichtselbständigen Tätigkeit. Zum anderen stellt sie eine Höherqualifizierung und Spezialisierung meines Handlungsfeldes in der sozialpädagogischen Einzelbetreuung dar.

2) Für das Jahr 2002 schätze ich daher eine prozentuelle Aufteilung von 50 % zu 50 % als Verhältnis zwischen selbständigen und nichtselbständigen Einkünften."

B) Zu den Verpflegungs- und Nächtigungskosten:

Fragen:

"Sie haben im Zusammenhang mit dem angeführten Lehrgang Aufwendungen für Verpflegung und Nächtigung geltend gemacht.

1) Mussten Sie sich selbst verpflegen ?

2) Waren diese Kosten nicht im Lehrgangsentgelt inbegriffen ?

3) Wo haben Sie genächtigt ? Wurde nicht großteils in der Natur (Zelt) übernachtet ?

4) Sind im Rahmen der Aufenthalte bei den einzelnen Modulen überhaupt Nächtigungskosten

angefallen ? Wenn ja, für wie viele Nächte (im In- oder Ausland) ?

5) Mussten Sie diese außerhalb des Lehrgangsentgelts selbst bezahlen ?"

Antworten:

- "1) Grundsätzlich musste/muss sich die Ausbildungsgruppe in diesem Lehrgang vor Ort selbst verpflegen.
- 2) Die Verpflegungskosten sind – wie auch auf der Webseite der X ersichtlich – nicht in den Kurskosten inbegriffen.
- 3) Es wurde zu einem großen Teil in der freien Natur, unter Planen bzw. in Schneebehausungen übernachtet. Für die Module, die als "Basisstation" den Seminarort Hi in W hatte, fiel jedoch ein Seminarpauschale an.
- 4) Es fielen daher Nächtigungskosten für alle Seminartage, ausgenommen der Module in Kroatien und Rosenburg am Kamp an.
- 5) Diese waren nicht im Lehrgangsentgelt inbegriffen."

C) Zum Teilnehmerkreis des Lehrganges:

Fragen:

- "1) Bitte geben Sie bekannt, ob der Teilnehmerkreis am Lehrgang auf Pädagogen beschränkt war oder ob auch Teilnehmer anderer Berufsgruppen oder Private teilnehmen durften. Legen Sie bitte allenfalls eine Teilnehmerliste, aus der die Berufe der einzelnen Teilnehmer hervorgehen, vor.
- 2) Welche Ausbildung mussten die Teilnehmer am Lehrgang haben bzw. was waren die Zulassungsvoraussetzungen ?
- 3) Welche Ausbildung, die Sie für die Absolvierung des Lehrganges befähigte, haben Sie persönlich ?"

Antworten:

- "1) Neben Pädagogen waren auch Personen mit Tätigkeitsbereich in der Erwachsenenbildung bzw. in der Organisations- und Teamentwicklung – jedoch keine Personen ohne einen im weiteren Sinne "pädagogischen" Praxisbezug in der Führung von Gruppen – unter den TeilnehmerInnen. Das Vorlegen einer Teilnehmerliste wäre jedoch weder im Interesse meiner Ausbildungskollegen noch entspricht es meiner Auslegung eines sorgsamen Umgangs mit persönlichen Daten.
- 2) Voraussetzung für die Zulassung zur Ausbildung war eine abgeschlossene Berufsausbildung im psychosozialen, pädagogischen oder therapeutischen Feld bzw. im Bereich Bildung und Training, jeweils mit Praxisfeld in der entsprechenden Arbeit mit Gruppen. An einem Informationstag musste man zudem noch die Motivation für die Teilnahme und den zukünftigen Einsatzbereich der Ausbildungsinhalte argumentieren. Aus über 40 Bewerbern wurden geschlechterparitätisch 16 ausgewählt und aufgenommen.
- 3) Ich verfüge über eine sozialpädagogische Grundausbildung und eine Vielzahl an Fortbildungen im Bereich meines Praxisfeldes sozial auffälliger und psychisch kranker Jugendlicher."

D) Zum Ablauf des Lehrganges:

Fragen:

"Bitte geben Sie die Tagesabläufe der einzelnen Module – insbesonders in Kroatien und Rosenburg – bekannt.

- 1) Wie viele Stunden am Tag war Unterricht ?
- 2) Wie viel Freizeit hatten Sie täglich zur Verfügung ?
- 3) Warum wurden die einzelnen Module an verschiedenen Orten – vor allem in Kroatien – durchgeführt ?"

Antworten:

"1) Eine Aufstellung der tägliche Unterrichtszeit bzw. der Gesamtstunden des Lehrganges liegt Ihnen bereits vor. Dazu einige ergänzende Informationen: der Lehrgang ist **handlungsorientiert** und auf **Selbsterfahrung** ausgerichtet, das heißt die Lerninhalte werden weniger als "Unterricht" vermittelt, sondern in der Tätigkeit und der Reflexion erfahren. Die Ausbildung soll den TeilnehmerInnen praktische Fertigkeiten des Lebens in der "Wildnis" (Lagerbau und Behausungen in der Natur, Verpflegung und Outdoorküche, Orientierung, Ausrüstung und Logistik, ...) als auch Methoden der Begleitung von individuellen und Gruppenlernprozessen, Kompetenzen der Führung von Gruppen und des Risikomanagements im Outdoor, sowie Leadership-Skills in den natursportlichen Medien Kanu, Seakajak, Trekking und Schneeschuhlaufen vermitteln.

Daraus ergibt sich, dass grundsätzlich **jede wache Stunde des Tages** inhaltlich gearbeitet wird.

2) Es war keine Tagesfreizeit vorgesehen. Grundsätzlich wird in der Erlebnispädagogik freie Zeit der Teilnehmer ohne Inhaltsvorgaben, sowohl in der Ausbildung als auch in der Praxis mit Zielgruppen, als **kontraproduktiv und zu vermeiden** betrachtet !

3) Die Module wurden jeweils an geeigneten Orten zur Vermittlung unterschiedlicher äußerlicher Bedingungen (Waldgebiete, hochalpines Gelände schneefrei sowie im Winter, Wildwasser, Meer, ...) und dem entsprechenden Einsatz natursportlicher Medien durchgeführt. Das Modul in Kroatien hatte als Hauptinhalt Führen und Leiten von Gruppen. Es war nicht zuletzt deshalb auf zehn Tage ausgerichtet, da alle TeilnehmerInnen wechselnd Verantwortung in der Führung der Ausbildungsgruppe übernehmen mussten.

Da es in Österreich praktisch nicht möglich ist, sich zehn Tage ohne Kontakt mit besiedeltem Gebiet in der Natur zu bewegen, liegt es nur nahe, ein solches Projekt im benachbarten Ausland durchzuführen. Außerdem war es auch Ziel des Moduls, Kenntnisse des Mediums Seakajak zu vermitteln und auf die spezifischen Anforderungen eines Projektsettings am Meer (Wetterkunde, Sicherheitsmanagement, Trinkwasseraufbereitung und Ernährung) einzugehen. Das Modul in **Kroatien** wurde an der touristisch unerschlossenen Ostküste der Insel Krk durchgeführt, die Gruppe bewegte sich ausschließlich mit Kajaks von der Nord- bis zur Südspitze der Insel und musste alle benötigten Lebensmittel mittransportieren.

Teil des Moduls "Outdoortechniken" war ein sog. "Solo", d.h. die TeilnehmerInnen mussten den Weg in die Wildnis antreten und einen Tag und eine Nacht alleine, mindestens zwei Stunden entfernt vom Ausgangspunkt und ebenso weit entfernt von anderen TeilnehmerInnen, verbringen. Ich kann nur annehmen, dass dieses Modul deshalb im **Waldviertel** durchgeführt wurde, da es ein entsprechend großes unbesiedeltes Gebiet braucht, um ein solches Setting für 16 Personen zu ermöglichen."

Im **Internet** wird der vom Berufungswerber absolvierte Lehrgang unter dem Titel "Berufsbegleitende Lehrgänge Erlebnispädagogik" als einer jener Lehrgänge, bei denen die Zulassungsvoraussetzung meist in einer abgeschlossenen pädagogischen Ausbildung und/oder langjährigen Erfahrung in der Arbeit mit Gruppen besteht, dargestellt.

Der Lehrgang "Handeln als Methode" ist danach ein **Diplomlehrgang Erlebnispädagogik** und systemisches Outdoortraining mit folgenden thematischen Schwerpunkten:

Systematisches Handeln in der Natur

- Ebenen der Naturerfahrung
- Metaphern- und Analogiearbeit
- Kreatives- und szenisches Arbeiten
- Konflikt- und Krisenintervention
- Gruppendynamik und Führung

Dauer und Umfang:

44 Ausbildungstage

20 Tage selbstorganisiertes Lernen

5 Projekttage

In seiner **Stellungnahme** vom 16. September 2005 wies das **Finanzamt** darauf hin, dass die es sich bei dem strittigen Lehrgang nicht um einen solchen, der ausschließlich berufsspezifische Kenntnisse für Sozialpädagogen vermittelt hätte, handle und daher die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung zählen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind **Betriebsausgaben** Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Dazu gehören nach **Abs. 5** der zitierten Gesetzesstelle auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen sowie nach **Abs. 4 Z 7** Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit.

Werbungskosten im Sinne des **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen – ebenso wie bei den Betriebsausgaben – auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (**§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988**) sowie Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von ihm ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit (**§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988**).

Demgegenüber dürfen bei den einzelnen Einkünften gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben für die **Lebensführung** weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten 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.

Im gegenständlichen Fall machte der Berufungswerber Aufwendungen für einen von ihm absolvierten **Lehrgang** im Bereich der **Erlebnispädagogik**, der "**Handeln als Methode**" zum Thema hatte, als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend.

Es war daher zunächst zu prüfen, ob diese Aufwendungen im Sinne der oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen "**Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen**" im Zusammenhang mit

der von ihm ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit" darstellten und die dadurch verursachten **Reisekosten** damit aus ausschließlich beruflich veranlassten Reisen resultierten.

Fest steht auf Grund der Ergebnisse des Berufungsverfahrens, dass der Berufungswerber sowohl im Rahmen seiner selbständigen als auch seiner nichtselbständigen Arbeit im pädagogisch-therapeutischen Bereich tätig ist.

Während er als Dienstnehmer der sozialen Einrichtung P – wie aus der Stellenbeschreibung hervorgeht – generell die psychologische, therapeutische und sozialpädagogische Begleitung der HeimbewohnerInnen in Form von Einzel und Gruppengesprächen, individuelle Therapieplanerstellung, Krisenintervention, das Einbringen von fachspezifischen Kenntnissen im Rahmen der Fortbildung und auch die Erstellung und Umsetzung eines Gesamtkonzeptes für Erlebnispädagogik in der Einrichtung (Projekte und Integration im Alltag) zur Aufgabe hat, ist seine selbständige Tätigkeit vor allem von der sozialpädagogischen Einzelbetreuung (Hausbesuche) geprägt.

Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden; eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung bzw. das berufliche Fortkommen ist nicht Voraussetzung; es muss auch kein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen bzw. zukünftigen Einkünfte gegeben sein (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 203/2 zu § 16 und die dort zit. Jud., und Tz 330 zu § 4, Stichwort "Fortbildungskosten").

Die Annahme eines entsprechenden Zusammenhangs mit beiden oder zumindest einer der beruflichen Tätigkeiten des Berufungswerbers – inwieweit eine Aufteilung zu erfolgen hat, wird noch später abzuhandeln sein ! – bzw. die Subsumption unter den Begriff der Fortbildungskosten erscheint im gegenständlichen Fall auf Grund der obigen Definition jedenfalls naheliegend, zumal der den Gegenstand des Berufungsverfahrens bildende Lehrgang zum Bereich der Erlebnispädagogik angeboten wird und die Auswahlkriterien bzw. Zulassungsvoraussetzungen auf eine pädagogische Ausbildung bzw. entsprechende langjährige Erfahrung abstellen.

Tatsächlich nahmen auch nur Pädagogen und Personen mit Tätigkeitsbereich in der Erwachsenenbildung bzw. Organisations- und Teamentwicklung – jedoch keine Personen ohne einen im weiteren Sinne "pädagogischen" Praxisbezug in der Führung von Gruppen ! – teil. Es muss insofern von einem "homogenen Teilnehmerkreis", wie er vom Verwaltungsgerichtshof (siehe z.B. VwGH 29.11.1994, 90/14/0231) gefordert wird, ausgegangen werden, als Auswahl und Zulassungskriterien eben auf einer entsprechenden pädagogischen Vorbildung bzw. Erfahrung im bisherigen beruflichen Tätigkeitsfeld basierten. Die Abgrenzung des Ausdruckes "berufsspezifisch" zu den Aufwendungen der privaten

Lebensführung kann nicht bedeuten, dass an Fortbildungsveranstaltungen nur Vertreter jener eng definierten konkreten Berufsgruppe des Steuerpflichtigen teilnehmen dürfen. Es muss vielmehr sichergestellt sein, dass die beruflichen Anforderungen der Teilnehmer derart "homogen" – im gegenständlichen Fall pädagogischer Natur – sind, dass der Grund der Kenntnisvermittlung bzw. der Teilnahme ausschließlich in der beruflichen Intention lag. Im konkreten Fall kann sohin generell nur die Berufsgruppe von Pädagogen bzw. Personen mit pädagogischem Betätigungsfeld gemeint sein.

Dass bei solchen Kursen unter Umständen auch Kenntnisse von allgemeinem Interesse vermittelt werden, ist nicht zu leugnen, kann aber so lange nicht schädlich sein, als eine Möglichkeit der Teilnahme aus überwiegend privater Motivation – und das war im gegenständlichen Fall schon allein auf Grund der Zulassungsvoraussetzungen und Vorauswahl auszuschließen! – gar nicht gegeben ist.

Dass eine grundsätzliche Zuordnung der Aufwendungen für den entsprechenden Lehrgang zu den absetzbaren Fortbildungskosten zunächst auch von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Frage gestellt wurde, zeigt der Umstand, dass die unmittelbaren Kurskosten (Rechnungen/SchuleX) sowie auch die für die Aufenthalte in W angefallenen Reisekosten als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Vom Finanzamt wurde lediglich ein Abzug jener Reisekosten, die im Zusammenhang mit den Aufenthalten in Rosenburg am Kamp und in Kroatien/Krk angefallen waren, versagt, dies unter Bezugnahme auf die oben zitierte gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Der Abgabenbehörde erster Instanz ist zunächst darin beizupflichten, dass die betriebliche Veranlassung der Reisen an Orte, die vordergründig auch nicht allgemeiner touristischer Anziehungskraft entbehren, im Hinblick auf die Berührungspunkte mit den Aufwendungen der privaten Lebensführung (siehe oben zitierte Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988) einer besonderen Prüfung zu unterziehen sind.

Diese Prüfung hat nach jenen Kriterien zu erfolgen, die der Verwaltungsgerichtshof für die steuerliche Anerkennung von Studienreisen erforderlich erachtet (siehe z.B. VwGH 29.1.2002, 96/14/0030).

Demnach müssen, um derartige Aufwendungen nicht der privaten Lebensführung zuzurechnen, folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- 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.

- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig 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.
- Andere allgemein interessierende Programm punkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt jedoch keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen ergab die Prüfung der angeführten Kriterien folgendes Bild:

- Was die **Planung und Durchführung der Reise** im Rahmen einer **Lehrgangsmäßigen** Organisation anlangt, so besteht wohl keine Zweifel, dass dieses Kriterium im gegenständlichen Fall erfüllt ist.
Laut Lehrgangsübersicht handelte es sich bei den einzelnen Aufenthalten um Module des insgesamt 7 Module umfassenden Lehrganges, die zur Erlangung des Diploms zu 100 % absolviert werden mussten.
- Auch die Anforderung der **Möglichkeit der konkreten beruflichen Verwertung** kann auf Grund der eigenen Beschreibung im Bereich seiner selbständigen Tätigkeit sowie der Stellenbeschreibung im Bereich der nichtselbständigen Arbeit, wonach der Berufungswerber geradezu verpflichtet war, sich aus erlebnispädagogischem Gebiet fortzubilden, jedenfalls als gegeben angesehen werden.
- Was die **Spezialisierung von Reiseprogramm und Durchführung** anlangt, so muss hiezu zunächst festgestellt werden, dass es im gegenständlichen Fall vor allem auch bei den strittigen Aufenthalten im Waldviertel sowie in Krk kein typisches Reiseprogramm gab.
Laut Lehrgangsübersicht diente das Modul 3 im **Waldviertel** (4 Tage) der Erlernung von EP-Techniken wie Outdoor-Grundlagen, Camp-Organisation und Lagerbau, Kochen am Feuer, Seiltechnik, Orientierung, Ausrüstung und Materialfragen.
Wie vom Berufungswerber ausgeführt, wurde dieses Modul im Waldviertel

durchgeführt, um ein entsprechend großes unbesiedeltes Gebiet für 16 Personen zur Verfügung zu haben, um den Hauptinhalt dieses Moduls, der in einem "Solo" bestand - d.h. die TeilnehmerInnen mussten den Weg in die Wildnis antreten und einen Tag und eine Nacht alleine, mindestens zwei Stunden entfernt vom Ausgangspunkt und ebenso weit entfernt von anderen TeilnehmerInnen, verbringen –, durchführen zu können.

Das in **Kroatien** durchgeführte Modul 4 mit dem Titel "Führung" hatte zum Hauptinhalt das Führen und Leiten von Gruppen. Konkret ging es hier laut Beschreibung um die Durchleuchtung und Erarbeitung von "Gruppenprozessen, -systemen, Führungsstilen, Selbst- und Gruppenführung, Widerständen in der Gruppe, Polaritäten, Konflikt- und Krisenmanagement, Einzel- und Co-Leitung, Führungsperspektiven".

Es war laut Berufungswerber auf 10 Tage ausgerichtet, da alle TeilnehmerInnen wechselnd Verantwortung in der Führung der Ausbildungsgruppe übernehmen mussten. Weil es in Österreich praktisch nicht möglich wäre, sich zehn Tage ohne Kontakt mit besiedeltem Gebiet in der Natur zu bewegen, wäre es nötig gewesen, ein solches Projekt im benachbarten Ausland durchzuführen. Außerdem wäre es auch Ziel des Moduls gewesen, Kenntnisse des Mediums Seakajak zu vermitteln und auf die spezifischen Anforderungen eines Projektsettings am Meer (Wetterkunde, Sicherheitsmanagement, Trinkwasseraufbereitung und Ernährung) einzugehen. Das Modul wäre an der touristisch unerschlossenen Ostküste der Insel Krk durchgeführt worden, die Gruppe hätte sich ausschließlich mit Kajaks von der Nord- bis zur Südspitze der Insel bewegt und alle benötigten Lebensmittel mittransportieren müssen.

Es war grundsätzlich keine Tagesfreizeit vorgesehen. Die Ausbildung sollte den TeilnehmerInnen praktische Fertigkeiten des Lebens in der Wildnis als auch Methoden der Begleitung von individuellen und Gruppelernprozessen, Kompetenzen der Führung von Gruppen und des Risikomanagements im Outdoor, sowie Leadership-Skills in den natursportlichen Medien Kanu, Seakajak, Trekking und Schneeschuhlaufen vermitteln.

Aus diesen Aufenthaltsbeschreibungen ergibt sich, dass Durchführung und Ablauf der Reisen zunächst nicht derart gestaltet waren, dass sie allgemeine touristische Anziehungskraft ausgestrahlt hätten.

Es mag nun sein, dass sich der eine oder andere Individualtourist finden würde, der derartigen naturnahen Erlebnissen eine Anziehungskraft abgewinnen könnte. Tatsächlich ergibt sich aber aus der Beschreibung der entsprechenden Module,

dass die Bewegung in der freien Natur bzw. Wildnis nur ein Mittel zum Zweck zur Erreichung der angeführten pädagogischen Lerninhalte darstellte. Die Zielsetzungen der Aufenthalte erlaubten keineswegs jene Freiheiten, die sich ein Individualtourist wohl jedenfalls erwartet hätte, sondern war das Programm sehr konkret auf die Erreichung der fachspezifischen (pädagogischen) Lerninhalte ausgerichtet, sodass insgesamt von einer Anziehungskraft für andere als pädagogisch interessierte – eine einschlägige Vorbildung war im Übrigen ja auch Zulassungsvoraussetzung und musste auch beim zwecks Auswahl der Bewerber durchgeführten vorangehenden Informationstag dargelegt werden – Berufsgruppen nicht auszugehen war, wobei auch nicht zu übersehen ist, dass die strittigen Module nur im Verein mit den übrigen Modulen absolviert werden konnten.

Hinsichtlich der Definition der pädagogischen Berufsgruppe darf auf die obigen Ausführungen zu den Fortbildungskosten allgemein verwiesen werden.

Die Reise muss aber jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer – im gegenständlichen Fall aus Berufsgründen pädagogisch interessierte Teilnehmer ! – entbehren (siehe auch VwGH 17.10.1989, 86/14/0100), was im gegenständlichen Fall nach ho. Ansicht auf Grund der dargelegten Ablaufbeschreibung der Fall war.

- Dass auch das vierte und letzte Kriterium der **begrenzten Freizeit**, das für die steuerliche Absetzbarkeit von Reisen gegeben sein muss, im gegenständlichen Fall erfüllt ist, ergibt sich schon allein aus der Beschreibung der einzelnen Module des Lehrganges und der Bestätigung des Lehrgangsveranstalters, wenn auf eine 13-stündige Tagesarbeitszeit hingewiesen wurde. Überdies wies der Berufungswerber in seiner Vorhaltsbeantwortung dezidiert darauf hin, dass "jede wache Stunde des Tages" gearbeitet worden wäre. Eine Tagesfreizeit sei nicht vorgesehen gewesen.

Wie dargelegt, sind sohin sämtliche Voraussetzungen, die für die steuerliche Absetzbarkeit von Reisen kumulativ gegeben sein müssen, im gegenständlichen Fall erfüllt, sodass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich nichts gegen eine steuerliche Anerkennung der entsprechenden Aufwendungen sprach.

Allerdings ergaben sich auf Grund der Ergebnisse der Berufungsverfahrens Bedenken gegen eine ausschließliche Qualifikation dieser Aufwendungen als Betriebsausgaben, wie sie der Berufungswerber im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung vorgenommen hat.

Wie sich nämlich aus der Beschreibung seiner beiden Tätigkeiten – der selbständigen sowie der nichtselbständigen – ergibt, sind beide dem pädagogisch-therapeutischen Feld zuzuordnen und kommt ihm die strittige Ausbildung als pädagogische Ausbildung in beiden Bereichen zu Gute. Seine Dienstgeberin hat dies einerseits ausführlich in ihrer Bestätigung dargetan; andererseits stellt das Diplom auf dem Gebiet der Erlebnispädagogik – wie vom Berufungswerber dargetan – ohne Zweifel eine Höherqualifizierung und Spezialisierung seines Handlungsfeldes in der sozialpädagogischen Einzelbetreuung dar.

Eine **anteilige Zurechnung** der Aufwendungen zu beiden Tätigkeiten war daher unbedingt erforderlich.

Wenn der Berufungswerber eine **Aufteilung** im Verhältnis 50 : 50 % als realistisch erachtete, so konnte dieser Schätzung im Hinblick darauf, dass ihm die aus dem Lehrgang gewonnenen Erkenntnisse bei beiden Tätigkeiten wohl in gleicher Weise nützlich sein konnten und die selbständige Arbeit im Jahr 2002 sich erst in der Anlaufphase befand, nicht entgegen getreten werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass die Aufteilung konsequenterweise auch die grundsätzlich nicht strittigen Fortbildungskosten in Höhe von 1.536,60 € umfassen muss, da diese nachgewiesenermaßen ebenfalls den Lehrgang "Handeln als Methode" betreffen und das entsprechende Buch "Die Wildnis in mir" offensichtlich ebenfalls einen unmittelbaren Bezug zur gegebenen Materie hat.

Schließlich sah sich der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der Ergebnisse des Berufungsverfahrens auch dazu angehalten, die auf Grund obiger Ausführungen dem Grunde nach anzuerkennenden **Diäten** im Zusammenhang mit dem betreffenden Lehrgang insoweit zu korrigieren, als die **Nächtigungsgelder** nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen waren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt festgestellt, dass die pauschale Berücksichtigung von Reisekosten nur dann Platz greift, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen der abzugeltenden Art überhaupt (dem Grunde nach) zu tragen hatte (VwGH 6.2.1990, 89/14/0031). Insbesonders wurde dargelegt, dass das Nächtigungsgeld dann nicht zu Zuge kommt, wenn Aufwendungen der pauschal (typisiert) abzugeltenden Art, nämlich Aufwendungen für Unterkunft (Nächtigungsquartier) überhaupt nicht angefallen sind (VwGH 27.5.1989, 88/13/0066; 11.6.1991, 90/14/0182; 15.11.1994, 90/14/0216).

Wie vom Berufungswerber in seiner Vorhaltsbeantwortung betont, fielen in Kroatien und Rosenburg am Kamp auf Grund der Übernachtung in der freien Natur tatsächlich

keine Nächtigungskosten an, sodass hiefür infolge Fehlens tatsächlicher Aufwendungen keine pauschalen Nächtigungsgelder anerkannt werden konnten.

Zusammenfassend konnten sohin auf Grund obiger Ausführungen folgende Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Lehrgang Erlebnispädagogik "Handeln als Methode" als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der selbständigen Arbeit bzw. Werbungskosten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Arbeit anerkannt werden:

Diäten:

Diäten/Österreich lt. Erklärung	414,00 €
abzüglich Nächtigungsgelder/Rosenburg am Kamp (3 Nächte à 15,-- €)	- 45,00 €
Diäten/Österreich lt. Berufungsentscheidung	369,00 €
Taqgeld/Kroatien lt. Erklärung	279,00 €
Nächtigungsgeld/Kroatien lt. Erklärung	209,70 €
Nächtigungsgeld/Kroatien lt. Berufungsentscheidung	0,00 €
Diäten/Kroatien lt. Berufungsentscheidung	279,00 €
Diäten/insgesamt lt. Erklärung	902,70 €
abzüglich Nächtigungsgelder/Rosenburg	- 45,00 €
abzüglich Nächtigungsgelder/Kroatien	- 209,70
Diäten/insgesamt lt. Berufungsentscheidung	648,00 €

Kilometergelder:

Kilometergelder/Lehrgang "Handeln als Methode" (2.774 km x 0,356 €)	987,54 €
---	----------

Wie oben dargestellt, sind die mit dem strittigen Lehrgang zusammenhängenden Aufwendungen schätzungsweise im **Verhältnis 50 : 50** als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bzw. als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Ansatz zu bringen.

Daraus ergibt sich folgende Aufteilung:

KM-Gelder/Lehrgang w.o.	987,54 €
Diäten/Lehrgang w.o.	648,00 €
Fortbildungskosten lt. Erkl.	<u>1.536,60 €</u>

	3.172,14 €
davon 50 % Betriebsausgaben	1.586,07 €
davon 50 % Werbungskosten	1.586,07 €

Die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** laut Berufungsentscheidung wurden daher folgendermaßen errechnet:

Einnahmen *)	3.171,86 €
Ausgaben:	
50 % der Kilometergelder, Diäten und Fortbildung /Lehrgang "Handeln als Methode"	- 1.586,07 €
Restliche KM-Gelder/selbständige Arbeit (707,5 km)	- 251,87 €
Übrige Ausgaben lt. Erklärung	- 1.323,55 €
ÜBERSCHUSS/GEWINN lt. Berufungsentscheidung	10,37 €

*) Die Höhe der Einnahmen wurde auf Grund der Ausführungen des Berufungswerbers in seiner Berufungsschrift (Zufluss eines Teilbetrages erst 2003) auch seitens des Finanzamtes nicht mehr angezweifelt (siehe Berufungsvorentscheidung), sodass dieser Betrag nicht mehr strittig war und erklärungsgemäß in Ansatz gebracht werden konnte.

Die **Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit** waren laut Berufungsentscheidung mit **1.586,07 €** in Ansatz zu bringen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 25. Oktober 2005