

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., über die Beschwerde vom 16. Februar 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 22. Jänner 2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe (Gutschrift) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) beantragte am 30. Dezember 2015 die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 und machte Sonderausgaben und Werbungskosten geltend. Ua. beantragte er das Berufsgruppenpauschale für einen Förster im Revierdienst, daneben machte er tatsächliche Kosten geltend, wie Reisekosten in Höhe von 1.052,89 Euro und Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von 863,90 Euro.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Jänner 2016 wurden die beantragten Werbungskosten mit der Begründung nicht anerkannt, dass mit dem Pauschbetrag (Anm.: für Förster ohne Motorsäge) sämtliche Aufwendungen abgegolten seien.

Mit Beschwerde vom 11. Februar 2016 beantragte der Bf. die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten anstelle des Berufsgruppenpauschales, nämlich der Bildungskosten in Höhe von 1.916,79 Euro, die durch sein Studium der Rechtswissenschaften an der Johannes

Kepler Universität Linz angefallen seien. Diese gliederten sich in Fahrtkosten bzgl. der Teilnahme an drei Klausuren in Linz in Höhe von 343,98 Euro und in dafür geltend gemachtem Tagesgeld von 30,80 Euro und Aufwendungen für einen Aufenthalt („Präsenzphase“) von 5 Tagen in Bregenz (Reisekosten 389,76 Euro + Tagesgeld 132 Euro, Nächtigungskosten 156,35 Euro), weiters in Aufwendungen für Studienmaterialien in Höhe von 829 Euro, ÖH-Beitrag 16,50 Euro und ein Latein-Buch 18,40 Euro. Als Nachweise wurden die entsprechenden Zahlungsbelege vorgelegt.

Zur Beurteilung, ob die beantragten Aufwendungen Werbungskosten für Fortbildung bzw. Ausbildung oder Umschulung darstellen, erging am 2. Juni 2016 ein Ergänzungsvorhalt an den Bf., worin um Fragenbeantwortung und um ausführliche Beschreibung ersucht wurde, wie das Jus-Studium mit den nichtselbständigen Einkünften zusammenhängt.

Mit Antwortschreiben vom 27. Juni 2016 gab der Bf. bekannt, dass er mit 1. April 2008 in den Landesdienst X eingetreten sei, wo er seither als Bezirksförster in der Forstaufsichtsstation BH angestellt sei. In Ausübung seiner Tätigkeit sei er hauptsächlich mit forstlichen Angelegenheiten beschäftigt und wurde eine Stellenbeschreibung für die Planstelle eines Bezirksförsters der BH vorgelegt. Durch die Teilnahme an forstlichen Verhandlungen sei sein Interesse für die Rechtswissenschaft geweckt worden und habe er im Wintersemester 2010/2011 mit dem Studium begonnen. Das erworbene Wissen sei ihm in Ausübung seiner Tätigkeit hilfreich (Verwaltungsverfahren). Des Weiteren hätte er sich im Oktober 2013 für einen Referentenposten in der BH beworben, welchen er nach einmonatiger Tätigkeit wieder beendet habe. Seinen Studienabschluss plane er mit 2017/2018. Dazu wurden ein Studienerfolgsnachweis, das Zeugnis über die Ablegung der 1. Diplomprüfung, das Bewerbungsschreiben und die interne Stellenausschreibung für einen Referenten/-in im Anlagenreferat als Nachweise beigelegt.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 1. September 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurden die Merkmale von Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten dargestellt und ausgeführt, dass keine Umschulungskosten vorliegen, weil die derzeitigen Einkünfte nicht gefährdet seien, der Bf. derzeit noch nicht als Jurist beschäftigt sei und auch keine konkrete Angabe erfolgte, wann eine solche Tätigkeit ausgeübt werde. Eine Zukunftsvorstellung könne aber nicht als tatsächliche Absicht für die Ausübung einer Tätigkeit gewertet werden. Das Studium der Rechtswissenschaft könne aber auch nicht als Fortbildung/Ausbildung im derzeitigen Beruf gewertet werden, auch wenn gewisse Bereiche daraus verwendet werden können. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit sei dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Dies könne beim Studium der Rechtswissenschaften und der Tätigkeit als Bezirksförster jedoch nicht gesehen werden.

Würden in Zukunft tatsächliche Einkünfte aus dieser Tätigkeit erzielt, so könne dies als rückwirkendes Ereignis nach § 295 a BAO zu einer Bescheidänderung führen.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2016 stellte der Bf. den Vorlageantrag und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung oder die Entscheidung durch den Senat. Ergänzend zur Beschwerde wurde vorgebracht, dass die erworbenen Kenntnisse des Jus-Studiums sehr wohl im wesentlichen Umfang bei der Tätigkeit als Bezirksförster verwertet würden:

- Verwaltungsverfahren: Erstellung von Gutachten
- Studienschwerpunkt: Umweltrecht
- Strafrecht: iZm der Tätigkeit als Bezirksförster dürfe nicht gegen strafrechtliche Vorschriften verstoßen werden

Privatrecht: sei in jeder beruflichen Tätigkeit allgegenwärtig.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt und ein ordentliches Universitätsstudium grundsätzlich als Ausbildungsmaßnahme bezeichnet. Nach der Verkehrsauffassung würden bei einem rechtswissenschaftlichen Hochschulstudium Kenntnisse und Wissen vermittelt, welche eine umfassende Grundlage für die verschiedensten Berufe darstellen würden. Den Bereichen Rechtswissenschaft und Forstwesen müsse, jedes „verwandtschaftliche“ Verhältnis abgesprochen werden, weshalb keine steuerlich zu berücksichtigende Ausbildungsmaßnahme vorliege. Fortbildungsaufwand liege vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessere, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Wesentlich sei, dass ein Zusammenhang mit dem bereits ausgeübten Beruf bestehe und das durch das Studium vermittelte Wissen in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der beruflichen Tätigkeit verwertet werden könne. Die Anwendungsbereiche bei der Tätigkeit als Bezirksförster seien keinesfalls so umfangreich, dass hierzu bereits ein Studium der Rechtswissenschaft notwendig sein würde. Im Wesentlichen umfasse die „juristische Tätigkeit“ des Bf. die Erstellung von Gutachten in Verwaltungsverfahren. Die unmittelbaren Berührungspunkte (zB Verwaltungsverfahrensrecht) sollten bereits bei der Ausbildung zum Förster abgedeckt worden sein. Auch sei der Bf. bereits im Jahr, als er das Studium begonnen hatte, mit den rechtlichen Problembereichen betraut gewesen und sei nicht dargestellt worden, dass die derzeit ausgeübte Tätigkeit ohne dieses Studium nicht mehr ausgeübt werden könne. Ein Studium der Rechtswissenschaften mit dem Schwerpunkt Umweltrecht sei keine berufsspezifische Fortbildung im Rahmen der vom Bf. ausgeübten Tätigkeit als Bezirksförster. Dass der Bf. sein Aufgabengebiet in der derzeitigen Beschäftigung ändern wolle oder werde, sei von ihm nicht behauptet worden.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. September 2019 gab der Bf. an, dass er die Referententätigkeit bei der BH bereits nach einem Monat beendet habe, weil die

gehaltsmäßige Einstufung nicht seinen Vorstellungen entsprach, er das Studium noch nicht beendet und mit der Diplomarbeit noch nicht begonnen habe. Er sei nach wie vor als Bezirksförster tätig. Sein Arbeitgeber habe das Studium weder finanziell, noch durch Dienstfreistellungen unterstützt. Auf die Frage zu welchem Zweck das Jus-Studium begonnen worden sei, gab er an, dass der sich für forstliche Verhandlungen interessiert habe und vielfach vor Ort von den Waldbesitzern auch über rechtliche Belange befragt werde. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liege in der Forstaufsicht und in der Beratungstätigkeit. Die Frage, ob ein Berufswechsel geplant gewesen sei, beantwortete der Bf. dahingehend, dass es jedenfalls interessant wäre, einen akademischen Beruf mit dem Hintergrund seines fachlichen Wissens zu ergreifen und wären die Berufschancen mit einer zusätzlichen juristischen Ausbildung ungleich besser. Das Verwaltungsverfahren werde in der forstwirtschaftlichen Ausbildung nicht gelehrt und berate er die Waldbesitzer bezüglich der Bewilligungen von Fällungen und Förderungen.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte ergänzend vor, dass seiner Meinung nach die rechtlichen Belange auch durch die Ausbildung zum Förster abgedeckt seien und wurde auf die abgelegte Dienst- bzw. Staatsprüfung verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes das Begehren im Vorlageantrag „Ich beantrage eine mündliche Verhandlung **oder** die Entscheidung durch den Senat“ eine Wahlmöglichkeit einräumt und damit das essentielle Merkmal eines Antrages, der erkennbar geäußerte Wille ein bestimmtes Recht geltend zu machen, nicht erfüllt ist und somit kein Antrag vorliegt. Ein solcher „leerer Antrag“ wird auch nicht als verbesserbar im Sinne des [§ 85 Abs. 2 BAO](#) angesehen (vgl. VwGH 11.11.2010, [2010/17/0053](#)).

Mangels eines konkreten Antrages auf Senatszuständigkeit nach [§ 272 Abs. 2 BAO](#) obliegt die Erledigung der Beschwerde dem Einzelrichter bzw. der Einzelrichterin, die im gegenständlichen Fall eine mündliche Verhandlung für erforderlich gehalten hat ([§ 274 Abs. 1 Z 2 BAO](#)).

Folgender Sachverhalt wird festgestellt:

Mit April 2007 ist der Bf. als Forstadjunkt in den Landesverwaltungsdienst Y eingetreten. 2008 wechselte er in den Landesdienst X. Im strittigen Jahr 2010 ist er beim Land X als Bezirksförster in der Forstaufsichtsstation BH beschäftigt. Laut vorgelegter Stellenbeschreibung der BH sind folgende Punkte für die Planstelle des Bezirksförsters charakteristisch:

- Durchführung der Forstaufsicht

- Forstbehördliche Erhebungen und forstliche Bewirtschaftungsempfehlungen

Folgende Leistungen bzw. Aufgaben und Tätigkeiten sind durchzuführen:

1. Forstliche und jagdliche Statistik: Durchführung von Erhebungsarbeiten
2. Maßnahmen zum Schutz von Pflanzen und Pflanzenerzeugnissen
3. Pflanzengesundheitszeugnisse für den Export: Mitarbeit – Kontrolle und Erstellen von Pflanzengesundheitszeugnissen für Forst- und Holzprodukte
4. Überwachung und Bekämpfung von Schadorganismen: Mitarbeit – Überprüfung von Feuerbrand und Forstschädlingen
5. Forstaufsicht: Durchführen
6. Forstförderung
7. Flächenwirtschaftliche Projekte: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
8. Kofinanzierte forstliche Bundes- und Landesförderungen: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
9. EU-kofinanzierte forstliche Förderungen: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
10. Forstliche Landesförderungen: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
11. Forstliche Raumplanung: Durchführung von Erhebungsarbeiten
12. Forstliches Vermehrungsgut
13. Vorauswahl der Saatgutbestände: Mitarbeit – Überwachen der Beerntung und Ausstellung der Stammzertifikate
14. Umsetzungsplanung Initiative Schutz durch Wald: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
15. Bewirtschaftungsempfehlungen für Waldbesitzer: Durchführen
16. Forstfachliche Stellungnahmen: Durchführen
17. Maßnahmen im Katastrophenfall

18. Gutachten zu Katastrophenschäden: Erstellen
19. Überwachung und Bekämpfung von Schadorganismen: Überprüfen von Feuerbrand und Forstschädlingen
20. Forstaufsicht: Durchführen
21. Forstförderung
22. Flächenwirtschaftliche Projekte: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
23. Kofinanzierte forstliche Bundes- und Landesförderungen: Mitarbeit – Projektierung und Begleitung der Umsetzung
24. Jagdaufsicht: Durchführen
25. Forstfachliche Gutachten: Durchführen – eingeschränkt auf Fällungen
26. Jagdfachliche Stellungnahmen: Durchführen
27. Waldpädagogik: Durchführen

Als Anstellungserfordernisse sind genannt: erforderliche Ausbildungen: Reifeprüfung: HLA für Forstwirtschaft und Staatsprüfung für den Försterdienst

Im Wintersemester 2010/2011 begann der Bf. mit dem Diplomstudium der Rechtswissenschaft an der Johannes Kepler Universität Linz mit dem Schwerpunkt auf Umweltrecht als Multimedia Studium. Die erste Diplomprüfung wurde am 9. Jänner 2012 bestanden. Das Studium wurde weitergeführt und zuletzt wurde am 7. Juni 2019 eine Übung (Bürgerliches Recht) erfolgreich absolviert (vorgelegte Bestätigung des Studienerfolges). Mit der Diplomarbeit wurde noch nicht begonnen.

Im Oktober 2013 bewarb sich der Bf. für einen Referentenposten im Anlagenreferat (gehobener Verwaltungsdienst) in der BH. Die Stelle umfasste folgende Aufgaben:

- Natur- und Landschaftsschutz (Umwelt-Agrarwesen): Durchführen von Verfahren (auch als Verhandlungsleiter) einschließlich Erlassen von Bescheiden
- Buschenschank/Weingesetz (Umwelt-Agrarwesen) Durchführen der Verfahren zum Wein- und Weinbaugesetz samt Erlassen der diesbezüglichen Bescheide
- Tierschutzgesetz (Veterinärwesen): Durchführen von Verfahren einschließlich Erlassen von Bescheiden

- Forstrecht (Forstwesen): Durchführen von Verfahren auch als Verhandlungsleiter einschließlich Erlassen von Bescheiden, Vollzug des Boden/PflanzenschutzG, Landwirtschaftswesen, des Ortsbilds- und Denkmalschutzes

Als Charakteristik der Stelle wurde angegeben: Durchführen des Vollzuges in den Rechtsmaterien Natur- und Tierschutz, Forstrecht, Buschenschankgesetz, Berg- und Naturwachtgesetz, Berg- und Schiführergesetz, Pflanzenschutzgesetz, Denkmalschutz- und Geländefahrzeuggesetz. Als fachliche Anstellungserfordernisse wurden genannt: Reifeprüfung, mehrjährige Erfahrung im Verwaltungsbereich, Grundkenntnisse in den aufgabenbezogenen Materien, Kenntnisse im AVG und Zustellgesetz, EDV-Anwenderkenntnisse.

Nach einem Monat hat der Bf. diese Referententätigkeit wieder beendet, weil die gehaltsmäßige Einstufung nicht seinen Vorstellungen entsprach.

Strittig ist, ob Aufwendungen eines Bezirksförsters für ein Jus-Studium in Höhe von 1.916,79 Euro Werbungskosten darstellen, die steuerlich zu berücksichtigen sind.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen ([§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#)). Werbungskosten sind nach [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) auch: Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Die leitende Stellung kann an der Zuordnung zu einem bestimmten Beruf nichts ändern. Es muss Berufsidetitität gegeben sein. Als Beispiele sind im Kommentar zum EStG, Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Tz 203/2 dafür genannt: Geselle – Meister im selben Handwerk, Konzipient – Rechtsanwalt, Universitätsassistent – Universitätsdozent (VwGH 22.11.2006, [2004/15/0143](#); VwGH 19.3.1997, [95/13/0238](#)). Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufsidetitität vorliegt, ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und -gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt (vgl. VwGH 30.1.1990, [89/14/0227](#)). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen abzugsfähig (VwGH 19.10.2006, [2005/14/0117](#)).

Ausbildungskosten sind abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen. Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausbildung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen (VwGH 28.10.2004, [2004/15/0118](#)).

Nach dieser Rechtsprechung des VwGH dient ein Hochschulstudium in der Regel nicht der Berufsfortbildung, sondern ist als umfassende Ausbildungsmaßnahme anzusehen, die eine Berufsausübung erst ermöglicht (vgl. VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Ausbildungsmaßnahmen sind abzugsfähig, soweit sie mit dem ausgeübten Beruf oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen. Maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Verwandte Berufe sind entsprechend der Verkehrsauffassung zu bestimmen; so ist von verwandten Tätigkeiten auszugehen, wenn diese Tätigkeiten (Berufe) üblicherweise gemeinsam am Markt angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse oder Fähigkeiten erfordern. Die wechselseitige Anrechnung von Ausbildungszeiten ist dabei ein Indiz für die Verwandtschaft von Tätigkeiten (in Doralt, aaO Tz 203/4).

Das Diplomstudium der Rechtswissenschaft bietet eine breite, universaljuristische Ausbildung und dient der wissenschaftlichen Berufsvorbereitung und der Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten von Juristinnen und Juristen. Es vermittelt grundlegende theoretische Kenntnisse und praktische Fähigkeiten vor allem für die Tätigkeiten in der rechtswissenschaftlichen Forschung und den juristischen Kernberufen. Neben den juristischen Kernberufen (zB Rechtsanwalt, Richter, Notar, Staatsanwalt) stehen auch Berufsmöglichkeiten in der Wirtschaft, der Politik, bei NGOs oder in der öffentlichen Verwaltung offen.

Der Tätigkeitsbereich eines Försters liegt in der fachgemäßen Bewirtschaftung des Waldes ([§ 104 Abs. 3 Forstgesetz 1975](#)) und besteht zwischen den beiden Berufen zweifellos kein verwandtschaftliches Verhältnis. Zu prüfen bleibt aber, ob die Ausbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit steht.

Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. w.o., Tz 203/4/1; vgl. auch VwGH 22.9.2005, [2003/14/0090](#); VwGH 3.11.2005, [2003/15/0064](#); VwGH 25.5.2016, [2013/15/0185](#); VwGH 26.6.2014, [2011/15/0068](#)).

Mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 sollte die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden. Wie sich aus den Erläuterungen zur

Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (VwGH 22.9.2005, [2003/14/0090](#)).

Die Ausbildung zum Förster beinhaltet die erfolgreiche Ablegung der Staatsprüfung für den leitenden Forstdienst (Staatsprüfung für den Försterdienst) ([§ 105 Abs. 1 Z 4 Forstgesetz 1975](#)). Diese hat die fachliche Befähigung zur richtigen Anwendung der erworbenen forstfachlichen und forstbetrieblichen Kenntnisse auf allen für die Berufsausübung als leitendes Forstorgan maßgeblichen Gebieten zu erweisen (§ 106 leg. cit.). Nach der Forstlichen Staatsprüfungsverordnung (BGBl II Nr. 69/2007) hat die Prüfung die in der Anlage 1 näher umschriebenen Prüfungsinhalte zu umfassen. Prüfungsinhalte sind - neben den Kernbereichen, wie Forsttechnik, Holzmarkt, Betriebsorganisation, Waldbewertung, ökologische Waldbehandlung ua. - dabei auch praxisrelevante gesetzliche Kenntnisse, wie zB der Grundzüge des Bundesverfassungs-, Verwaltungsverfahrens- und Privatrechts (einschließlich der Regelungen der forstlichen Förderungsmaßnahmen), des produktionsrelevanten Rechts, insbesondere Forst-, Jagd-, Fischerei-, Naturschutz-, Pflanzenschutzrecht, der Vorschriften über Wildbach- und Lawinenverbauung.

Dem Finanzamt ist daher zuzustimmen, wenn es die rechtlichen Belange der Tätigkeit des Bf. grundsätzlich bereits mit der Ausbildung zum Förster abgedeckt sieht. Allerdings ist im gegenständlichen Fall nicht zu prüfen, ob für die Bildungsmaßnahme eine Notwendigkeit bestand, weil die Aufnahme eines Jus-Studiums mit dem Studienschwerpunkt Umweltrecht nicht der Förderung privater Neigungen oder Interessen diene, sondern die Verbesserung der Erwerbschancen im Vordergrund stand.

Im Rahmen seiner Tätigkeit als Förster hat der Bf. ua. forstfachliche Gutachten (eingeschränkt auf Fällungen) im Auftrag der Behörde für Verfahren nach dem Forstrecht und anderen Materiengesetzen (zB UVP-Gesetz, MinRog, AWG, Wasser-, Gewerbe-, Naturschutzrecht, Gesetz zum Schutz landwirtschaftlicher Betriebsflächen ua.) inklusive Ersteinschätzung von Plänen und Projekten für die Naturschutzbehörde in forstrechtsrelevanten Verfahren in Europaschutzgebieten zu erstellen und berät er Waldbesitzer hinsichtlich Förderungen und Bewilligungen von Fällungen. Im Zusammenhang mit der Forstaufsicht kann er im Fall von Übertretungen Maßnahmen der unmittelbaren Befehls- und Zwangsgewalt in Form von Verfügungen setzen (lt. Stellenbeschreibung der BH).

Im Jus-Studium mit dem Studienschwerpunkt Umweltrecht hat der Bf. ua. Prüfungen in folgenden Fächern abgelegt: Wasserschutzrecht, Abfallwirtschaftsrecht, Umweltschutzrecht,

Grundlagen der Ökologie, Umweltsteuern, Allgemeines Umweltrecht, Betriebliches Umwelthaftungsrecht, Umweltprivat- und Umweltverwaltungsrecht (lt. Studienerfolgsnachweis).

Das Bundesfinanzgericht ist der Ansicht, dass der Bf. seine rechtlichen Kenntnisse durch das Jus-Studium mit dem Schwerpunkt auf Umweltrecht weiter vertieft hat, weite Teile der rechtlichen Ausbildung der ausgeübten beruflichen Tätigkeit nützlich sind und die erworbenen Kenntnisse dort verwertet werden können (vgl. VwGH 22.9.2005, [2003/14/0090](#)).

Damit handelt es sich um Ausbildungskosten, die in hinreichendem Zusammenhang mit der vom Bf. ausgeübten beruflichen Tätigkeit stehen und mit 1.885,99 Euro als Werbungskosten iSd [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) anerkannt werden.

Das Tagesgeld für Inlandsreisen beträgt 26,40 Euro pro Tag. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes steht ein Tagesgeld allerdings nur dann zu, wenn eine Nächtigung erforderlich ist; dauert die Reise nur einen Tag, kann ein Verpflegungsmehraufwand durch die Mitnahme von Lebensmitteln vermieden werden (vgl. Doralt, aaO, Tz 197 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Die Tagesgebühren für die Reisen zu den Klausuren nach Linz mit einer Reisezeit von 4 bzw. 4 ½ Stunden wurden daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Anzumerken bleibt Folgendes: Ordentliche Universitätsstudien können umfassende Umschulungsmaßnahmen darstellen (vgl. VwGH 28.1.2015, [2011/13/0120](#)). Die ausdrückliche Tatbestandsvoraussetzung des „Abzielens auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes“ verlangt, dass Sachverhaltselemente vorliegen müssen, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen. Eine ernsthafte und konkrete Absicht den Beruf zu wechseln und einen neuen Beruf mit einem juristischen Tätigkeitsbereich zu ergreifen, wurde im gegenständlichen Fall nicht dargelegt, sondern wurde das Studium als hilfreich für die ausgeübte Tätigkeit beschrieben und eine berufliche Veränderung nur als vage Möglichkeit in Betracht gezogen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Hinblick auf die teilweise kasuistische Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Sutter/Pfalz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 10 mit Verweis

auf VwGH 31.3.2011, [2009/15/0198](#)) zur Frage, wann Fort- oder Ausbildungskosten als Werbungskosten anzuerkennen sind, wurde die Möglichkeit einer ordentlichen Revision zugelassen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 19. September 2019