



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI H. L. gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg betreffend Einkommensteuer 1997 vom 23. Februar 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein. Das Recht, gegen die Entscheidung über eine Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften Beschwerde gemäß Artikel 131 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben, wird gemäß § 292 BAO auch der Abgabenbehörde erster Instanz (§ 276 Abs. 7) eingeräumt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist in der Fachabteilung für das Forstwesen als Forstschutzreferent des Landes Steiermark tätig. Im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997 beantragte er unter anderem Aufwendungen für eine "forst. Studienreise Malaysia" in Höhe von S 48.000,70, eine Winterausrüstung für

Schibegehungen (Fütterungskontrollen usw.) in Höhe von S 2.998,-, einen Stadtführer Montepellier Frankreich in Höhe von S 89,46, die Jahresvignette PKW in Höhe von S 500,-, Kosten für die Dissertation in Höhe von S 4.890,10 und die ÖH-Beiträge für das SS 97 und WS 97/98 in Höhe von S 180,- als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies das Begehren hinsichtlich der Studienreise mit der Begründung ab, dass Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Die Winterausrüstung für Schibegehungen sei keine typische Berufsbekleidung. Die Kosten für eine Autobahnvignette sowie für einen Stadtführer seien keine Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und somit auch nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Berufungswerber aus, dass die forstliche Studienreise sehr wohl im dienstlichen Interesse gelegen sei und kein Mischprogramm darstellen würde. Im Zusammenhang mit der Studienreise wurden weitere Aufwendungen für einen Reisekoffer, Poncho, Vacuumflash, Notizbuch, Kugelschreiber und Film geltend gemacht.

Hinsichtlich der ÖH-Beiträge wandte er ein, dass die Aufwendungen für die Dissertation anerkannt worden seien und somit auch die ursächlich damit im Zusammenhang stehenden Pflichtbeiträge zur Österreichischen Hochschülerschaft anerkannt werden müssten.

Bezüglich der als Werbungskosten beantragten Winterausrüstung für Schibegehungen führte der Berufungswerber aus, dass als Forstschutzreferent des Landes während der Wintermonate Kontrollen von Wildtierfütterungsanlagen, Beweisaufnahmen von Wildschäden und Aufnahmen von anderen Waldschäden notwendig wären. Vom Arbeitgeber würden hierfür Tourenschier für Begehungen im Winter zur Verfügung gestellt werden, womit der Nachweis für das dienstliche Interesse und die Notwendigkeit derartiger Dienstverrichtungen erbracht sei. Nicht zur Verfügung gestellt werden würden spezielle Tourenschischeuhe bzw. alpine Ausrüstung, die dafür aber ebenfalls unbedingt erforderlich seien. In der Arbeitnehmerveranlagung 1996 sei überdies der Ankauf der Tourenschischeuhe eben aus diesem Grund anerkannt worden.

Anlässlich der Dienstreise nach Montepellier sei es notwendig gewesen, einen Stadtplan für die lokale Orientierung um S 89,40 zu kaufen, da der Tagungsort in großer Entfernung zum Hotel (45 Minuten) gelegen sei und auch öffentliche Verkehrsmittel benutzt werden mussten.

Das Finanzamt verwies in seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der Studienreise darauf, dass das Programm nicht nur berufsspezifische Kenntnisse vermittelt habe und nicht davon gesprochen werden könne, dass die Reise im Rahmen einer "lehrgangsähnlichen Organisation" vorgenommen worden sei. Aufwendungen für eine Bekleidung, wie die geltend gemachte Alpin-Ausrüstung, die auch ausserhalb der dienstlichen Tätigkeit getragen werden könne, würden keine Werbungskosten darstellen. Der Beitrag für die Österreichische Hochschülerschaft sowie der Kauf eines Stadtplanes von Montepellier seien keine Kosten, die der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen würden.

Dagegen wandte sich der daraufhin eingebrachte Vorlageantrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

Studienreise nach Malaysia:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. September 2000, 96/14/0055, vom 22. September 2000, 98/15/0111, vom 31. Mai 2000, 97/13/0228, vom 19. Oktober 1999, 99/14/0131, vom 16. Juli 1996, 92/14/0133, vom 24. November 1993, 92/15/0099, vom 17. November 1992, 92/14/0150, vom 20. Oktober 1992, 90/14/0266, und vom 18. März 1992, 91/14/0171, jeweils mit weiteren Nachweisen). Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

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 Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

4) Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Nach dem im Verwaltungsakt aufliegenden Unterlagen hatte die Forstliche Studienreise nach Sabah (Ost-Malaysia) folgendes Programm zum Inhalt:

| Datum | Zeit | Programm |
|----------|---------------------------|--|
| 22.09.97 | 14:50 | Ankunft in Sandakan |
| 23.09.97 | vormittag nachmittag | Besuch des GTZ-Büros und Einführung in "Forestry in Sabah Besuch des Forstmuseums Informationsveranstaltung: "Timberexploitation versus Sustainable Management of Tropical Forests" |
| 24.09.97 | vormittag nachmittag | Sepilok Orang Utan Rehabilitation Centre Rainforest Interpretation Centre (Ein Programm zur Umwelterziehung) |
| 25.09.97 | ganztägig | Bootsfahrt in die Mangrovenwälder (Elopura Forest Reserve), Besuch des Öko-Lodge "Sepilok Laut" und Wanderung durch das Sepilok Forest Reserve |
| 26.09.97 | vormittag nachmittag | Fahrt zum Modellforstbetrieb "Deramakot" (seit Juli 97 FSC- zertifizierte Bewirtschaftung) Forest Information Trail Holznutzung mit Seilkran und Bulldozer |
| 27.09.97 | vormittags nachmittags | Holznutzungsplanung Anreicherungspflanzen |

| | | |
|----------|-------------------------------------|--|
| 28.09.97 | vormittags nachmittags abends | Deramakot Camp nach Kampung Ballat Bootsfahrt auf dem Kinabatangan River nach Sukau (5-6 Std) Bootsfahrt zum Menanggul River Rückkehr nach Sandakan |
| 29.09.97 | vormittags | Bootsfahrt nach Turtle Island Übernachtung |
| 30.09.97 | vormittags nachmittags | Rückkehr nach Sandakan Besuch eines Holzverarbeitungsbetriebes |

Teil II: Naturgeschichtlich am Mount Kinabalu

| | | |
|----------|---------------------------|--|
| 01.10.97 | vormittags | Busfahrt Sandakan – Mt. Kinabalu (Headquaters) Übernachtung im Park! |
| 02.10.97 | vormittags | Aufstieg zum Laban Rata Resthouse (3300m Seehöhe) Übernachtung |
| 03.10.97 | morgens nachmittags | Aufstieg zum Gipfel des Mt. Kinabalu Abstieg zum Park Headquaters Übernachtung |
| 04.10.97 | vormittags nachmittags | Busfahrt nach Poring Canopy Walk, Wasserfall, heiße Quellen Übernachtung |
| 05.10.97 | vormittags | Busfahrt Poring nach Kata Kinabalu Unterkunft im Seaside Traveller´s Inn, Kinarut |

Teil III: Touristisch in Kota Kinabalu und Umgebung

| | |
|-----------|---|
| 08.-10.97 | Sabah Museum Manukan Island (Schnorcheln) Rafflesia Centre in Tambunan Sebandar Bay Beach Nightlife |
| 10.10.97 | Rückreise |

Laut Reisebestätigung vom 16.9.1997 hat die gesamte Reise vom 20.9.1997 bis 11.10.1997 gedauert. Der Dienstgeber gewährte dem Berufungswerber einen Sonderurlaub im Ausmaß von 5 Arbeitstagen.

Nach den Angaben in der Berufung wurde die Reise von der deutschen Entwicklungshilfeorganisation GTZ organisiert und durchgeführt. Die Reisegruppe hätte aus drei Forstakademikern und einem Diplomlandwirt bestanden. Durch die Diskussion über Importverbot bzw. Kennzeichnungspflicht von Tropenhölzern in Europa als auch durch die hitzigen Debatten zur Zertifizierung nachhaltig bewirtschafteter Wälder sei der forstpolitische fachliche Bezug gegeben. Bei insgesamt 23 Reisetagen seien nur 3 Tage auf touristische Aktivitäten entfallen, weshalb wohl nicht von einem Mischprogramm gesprochen werden könne. Zusätzlich sei anzumerken, dass für die fachlichen Programmpunkte die "normale" Arbeitszeit von 8 Stunden täglich wohl bei weitem überschritten worden sei. Außerdem seien die Aufwendungen für diese drei touristischen Tage nicht als Reisekosten geltend gemacht worden.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass die Studienreise zwar von der deutschen GTZ gestaltet, die Reise selbst aber nicht von dieser Entwicklungshilfeorganisation veranstaltet worden sei (kein Reiseveranstalter). Dipl. Ing. Dr. K. M. sei als Absolvent der Universität für Bodenkultur (Fachrichtung Forstwirtschaft) zum damaligen Zeitpunkt Projektleiter für forstliche Entwicklungshilfsprogramme in Tropenwäldern gewesen, wo es vorwiegend um die nachhaltige Nutzung der Tropenwälder und deren Erhaltung als wertvolles Ökosystem gegangen sei. Er sei der Organisator und Betreuer vor Ort gewesen. Er hätte es geschafft in mühsamer, jahrelanger Kleinarbeit einen Modellforstbetrieb im Tropenwald aufzubauen. Der Berufungswerber wies weiters darauf hin, dass er in seiner Abteilung beruflich mit der Bearbeitung dieser Themenbereiche befasst sei.

Hinsichtlich des oben dargestellten Inhalts des Reiseprogramms ist festzuhalten, dass bereits am ersten Tag nach der Ankunft in Sandakan, dem 23.9.1997, der Besuch des Forstmuseums und am 24.9.1997 das Orang Utan Rehabilitations Centre und ein Programm zur Umwelterziehung absolviert wurden. Am darauf folgenden Tag stehen eine Bootsfahrt in die Mangrovenwälder und eine Wanderung durch das Sepilok Forest Reserve auf dem Programm. Am 28. und 29.9.1997 werden weitere Bootsfahrten auf dem Kinatangan River, dem Menanggul River und nach Turtle Island durchgeführt.

Derartige Programmpunkte sind allgemeiner Natur und in keiner Weise spezifisch auf den Beruf des Berufungswerbers ausgerichtet und gehören zu den touristischen Attraktionen einer solchen Reise, die von allgemeinen Interesse sind. In der Zeit vom 23.9.1997 bis 30.9.1997 verbleiben lediglich drei Tage (26., 27. und 30.9.1997), an denen berufsspezifische Aktivitäten gesetzt wurden.

Im Teil II des Reiseprogramms ("Naturgeschichtlich am Mount Kinabalu") vom 1.10.1997 bis 5.10.1997 ist überhaupt kein Programmpunkt zu erkennen, der für den Berufungswerber als ausschließlich berufsspezifisch angesehen werden kann. So ist eine Fahrt zum Mt. Kinabalu, Übernachtung im Park, Aufstieg auf eine Seehöhe von 3300 m, Aufstieg zum Gipfel des Mt. Kinabalu, Weiterreise nach Poring, dortiger Canopy Walk, Wasserfall und heiße Quellen und die Weiterfahrt nach Kinarut, nicht ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Berufungswerbers ausgerichtet.

Der Teil III der Reise beinhaltet unter anderem einen Museumsbesuch, Schnorcheln, Bay Beach und Nightlife und wird vom Berufungswerber selbst als "touristische Aktivität" betrachtet.

Wenn der Berufungswerber auf Grund seines Berufes im Vergleich zu einer Person, die nicht der Berufsgruppe des Berufungswerbers angehört, auch einen beruflichen Nutzen aus dieser Reise ziehen kann, ist eine steuerliche Berücksichtigung der Kosten für diese Reise aus den oben angeführten Gründen nicht möglich, da das Reiseprogramm nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Berufungswerbers abgestellt ist, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere, als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehrt.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass an der Reise nur vier der Berufsgruppe des Berufungswerbers angehörige Personen teilgenommen haben, ebenso wenig wie der Umstand, dass dem Berufungswerber für diese Reise von seinem Dienstgeber 5 Tage Sonderurlaub gewährt wurden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt werden (vgl. das Erkenntnis vom 18. März 1992, 91/14/0171). Die Aufwendungen für die Reise nach Malaysia (einschließlich der im Zuge der Berufung zu dieser Reise geltend gemachten Aufwendungen für Reisekoffer, Poncho, Vacuumflash, Notizbuch, Kugelschreiber und Film) konnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Aufwendungen für die Dissertation:

Das Finanzamt hat bei der Arbeitnehmerveranlagung 1997 die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 4.890,10 als Werbungskosten anerkannt, die Aufwendungen für die Inskriptionsbestätigungen in Höhe von S 180 jedoch nicht.

Nach Lehre und Rechtsprechung zu § 16 EStG 1988 zählen Aufwendungen, die der Vorbereitung auf den Beruf dienen (Ausbildungskosten), zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung. Hingegen bilden Fortbildungskosten, die durch die Weiterbildung im erlernten Beruf erwachsen, Werbungskosten (oder Betriebsausgaben). Um berufliche Fortbildung handelt es sich dann, 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 bzw. den Beruf besser ausüben zu können (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 1987, ZI. 87/14/0078, vom 17. Jänner 1989, ZI. 86/14/0025, und vom 30. Jänner 1990, ZI. 89/14/0227; Doralt, EStG - Kommentar², § 16 Tz 220; Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, § 16 Tz 102). Die Kosten eines Hochschulstudiums sind grundsätzlich Ausbildungskosten (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. April 1981, Slg. 5571/F, vom 22. September 1987, ZI. 87/14/0078, vom 17. Jänner 1989, ZI. 86/14/0025, und vom 5. Mai 1992, ZI. 92/14/0013); dies gilt auch für das nach Abschluss des Diplomstudiums fortgesetzte Doktoratsstudium (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 30. Jänner 1990, ZI. 89/14/0171, und vom 6. November 1990, ZI. 90/14/0219; ebenso - bei entsprechender Rechtslage - BFH 7. August 1967, BStBl. 1967 III 777).

Hat der Steuerpflichtige jedoch ein Hochschulstudium abgeschlossen und übt er einen diesem adäquaten Beruf aus, so können die Kosten eines zweiten Hochschulstudiums Werbungskosten sein, wenn die beiden Wissensgebiete qualifiziert verflochten sind, wie z.B. bei dem an das Studium der Rechtswissenschaften anschließenden Studium der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften (Betriebswirtschaftliche Studienrichtung). Gleiche Überlegungen gelten auch für das nach Abschluss des Diplomstudiums absolvierte Doktoratsstudium. Berufsausbildung ist grundsätzlich der privaten Lebenssphäre zuzuzählen. Ein Hochschulstudium ist daher, auch wenn es sich um das an das Diplomstudium anschließende Doktoratsstudium auf dem gleichen Studienggebiet handelt, Teil der privaten Lebensgestaltung. Doktoratsstudien, die über das Diplomstudium hinaus der Weiterentwicklung der Befähigung zu selbständiger wissenschaftlicher Arbeit dienen und die Voraussetzung für die Erwerbung des Doktorgrades bilden (§ 13 Abs. 1 lit. e AHStG), eröffnen ein breites Spektrum von Möglichkeiten wissen-

schaftlicher Entfaltung, was durch das Thema der Dissertation – Die Auswirkungen des Forststraßenbaues auf die hydrologischen Verhältnisse am Hang und auf den Zuwachs der Bäume – dokumentiert wird. Ein Ausnahmefall, wie ihn die oben zitierte Entscheidung mit der Berufsbildung auf einem anderen Wissensgebiet im Auge hatte, liegt hier nicht vor.

Verwiesen wird weiters auf die Entscheidungspraxis des Verwaltungsgerichtshofes, der in seinem Erkenntnis vom 27.7.1999, Zahl 94/14/0130, ausführt, dass Aufwendungen für ein an das Diplomstudium anschließendes Doktoratsstudium auch bei einem Universitätsassistenten der Berufsausbildung und nicht der Berufsbildung dienen, weil ein Doktoratsstudium nicht speziell auf die Laufbahn eines Universitätsassistenten abgestellt ist. Die den Kosten der Lebensführung zuzurechnenden Aufwendungen für ein Doktoratsstudium werden nicht schon deswegen zu Werbungskosten, weil für die Verlängerung des Dienstvertrages als Universitätsassistent der Erwerb des Doktorats erforderlich ist. Umsomehr hat gegenständlich unabhängig davon, ob das Doktoratsstudium im Anschluss an das Diplomstudium oder erst später absolviert wurde, die selbe Rechtsansicht zu gelten, da beim Berufungswerber ein Doktorat weder für die Anstellung noch für die weitere berufliche Tätigkeit beim Land Steiermark Voraussetzung war und nicht speziell auf die Laufbahn seiner Tätigkeit als Forstschutzreferent abgestellt ist.

Auch nach der deutschen Judikatur ist es für die steuerliche Behandlung der Aufwendungen unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger im Anschluss an das Studium promoviert oder die Promotion nachholt, nachdem er ins Berufsleben getreten ist. Das gilt auch, wenn der Dokortitel Voraussetzung für die Übernahme einer Stelle ist, zB als wissenschaftlicher Assistent oder Hochschullehrer (vgl. Harz – Meeßen – Wolf, ABC Führer Lohnsteuer, Seite 382/2 und die dort umfangreich angeführte Judikatur). Aufwendungen aus Anlass einer Promotion können jedoch Werbungskosten sein, wenn das Promotionsstudium als solches Gegenstand des Dienstverhältnisses ist (BFH 150, 435; BStBl 1987 II, 780). Ein zum Werbungskostenabzug führendes Promotionsdienstverhältnis liegt vor, wenn die Anfertigung der Dissertation ausschließlicher oder wesentlicher Vertragsgegenstand ist (BFH 169, 193; BStBl 1993 II, 115). Nach den Ausführungen des Berufungswerbers in seinem Vorlageantrag stellt das Doktoratsstudium für die Ausübung seines Berufes kein Ausbildungsgrundlage dar und war nie Anstellungserfordernis.

Im Erkenntnis vom 15.2.1983, Zahl 82/14/135, in dem es unter anderem um die Dissertation eines Geografielehrers geht, spricht der VwGH in diesem Zusammenhang aus:

"Dass seine Dissertation im Fach Geografie, in dem er Lehrer an einer höheren Schule ist, für den Beschwerdeführer (auch) als ein "Akt der Berufssicherung" zu werten sein soll, ist eine durch nichts belegte Behauptung der Beschwerde. Ihr steht entgegen, dass der Beschwerdeführer, der sich selbst als "Professor" bezeichnet, in einem Dienstverhältnis zu einem öffentlich rechtlichen Dienstgeber steht. Zur Sicherung und Erhaltung seiner derzeitigen Einnahmen aus diesem Dienstverhältnis ist die Erlangung des akademischen Grades nicht Voraussetzung. Dass sie zur Erwerbung (zusätzlicher, erhöhter) Einnahmen aus diesem Dienstverhältnis führen könnte, hätte der Beschwerdeführer konkret dartun müssen."

Nicht anders ist der gegenständliche Fall zu beurteilen, da der Berufungswerber sich ebenfalls in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis befindet und das Doktoratsstudium keine Voraussetzung für die Erhaltung seiner derzeitigen Einnahmen darstellt. Die Bestätigung seines Vorgesetzten, das Doktorat verbessere die Karrierechancen innerhalb des Dienstes, da damit eine höhere Qualifikation vorliege, ist allgemeiner Natur und ebenfalls nicht geeignet, darzutun, dass der Doktorgrad zur Erwerbung zusätzlicher, höherer Einnahmen führt.

Hinsichtlich der vom Berufungswerber ausgesprochenen Verwunderung darüber, dass das Finanzamt die Aufwendungen für seine Dissertation in den Jahren 1996 und 1997 bei der Arbeitnehmerveranlagung berücksichtigt hätte wird auf die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26.6.2001 diesbezüglich ergangene Darstellung verwiesen, wonach eine Behörde verpflichtet ist, von einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung abzugehen, sobald es sein Fehlverhalten erkannt hat.

Die vom Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemachte Jahresvignette PKW teilt das Schicksal der Aufwendungen für die Dissertation und kann überdies nicht neben dem (pauschalen) Kilometergeld, das grundsätzlich alle das Kraftfahrzeug betreffenden Aufwendungen umfasst, geltend gemachten werden.

Stadtführer Montepellier:

Bei Fachliteratur handelt es sich grundsätzlich um Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988. Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Berufsausübung eingesetzt werden bzw. deren Anschaffung im Wesentlichen durch eine auf

Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit veranlasst worden ist (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 16 Tz 64). Diese Grundsätze gelten allerdings nicht für Gegenstände, die typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, vgl. das Erk. vom 25.3.1981, 3536/80, stellen allgemein bildende Nachschlagewerke (Almanach) oder Gegenstände, die sich als Anschaffungen darstellen, die ihrer Natur nach zumindest auch der privaten Lebensführung zu dienen geeignet sind (Wanderkarten und Reiseführer), keine Werbungskosten dar, woran der Umstand, dass diese Aufwendungen vom Arbeitgeber bei der Reiserechnung nicht berücksichtigt werden konnten, nichts ändert.

Winterausrüstung für Schibegehungen:

Aufwendungen für Berufskleidung bilden nach Lehre und Rechtsprechung Werbungskosten, wenn es sich um typische Berufskleidung handelt. Zur typischen Berufskleidung zählen Uniformen, Arbeitsmäntel, weißer Mantel und Arbeitshose eines Arztes, Schürze und Mütze eines Kochs, Kostüme von Schauspielern, Monteuranzüge, Artistengarderobe, Talar eines Geistlichen, weißes Hemd und weiße Krawatte eines Richters (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 16 Tz 68, unter Berufskleidung). Der Unabhängige Finanzsenat geht angesichts dieser Aufzählung davon aus, dass eine Winterausrüstung für Schibegehungen (Fütterungskontrollen usw.) keine typische Berufsbekleidung für die vom Berufungswerber ausgeübte Tätigkeit der Berufsgruppe der Forstschutzreferenten darstellt. Damit unterliegt die rechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Aufwendungen nicht § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sondern § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, wonach bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung der Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden dürfen. Die ausschließliche oder beinahe ausschließliche berufliche Verwendung der Winterausrüstung hat der Berufungswerber im Hinblick auf die allgemeine Erfahrung, dass Sportbekleidung oder bürgerliche Bekleidung nicht überwiegend beruflich genutzt wird bzw. der Freizeitgestaltung oder auch der körperlichen Ertüchtigung dient und mit den für sie getätigten Ausgaben typische Aufwendungen für die Lebensführung darstellt, in seinen Eingaben nicht nachgewiesen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 4. September 2003