

GZ. RV/0602-I/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Tirol Steuerberatungs GmbH & CoKEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Auf Grund einer Bemessungsgrundlage (Einkommen) von € 33.027,33 (S 454.466,00) und der Steuer für die sonstigen Bezüge nach § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ergibt sich für das Kalenderjahr 2000 eine Einkommensteuer von € 9.471,27 (S 130.327,48), was nach Gegenrechnung mit der einbehaltenden Lohnsteuer zu einer Abgabengutschrift von € 1.195,18 (S 16.446,00) führt.

Das Mehrbegehrten wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 2. Juli 2001, eingebracht am 3. Juli 2001, beantragte die Steuerpflichtige die Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2000. Dabei begehrte sie die Anerkennung von Aufwendungen als Sonderausgaben und Werbungskosten.

Das Finanzamt führte mit Bescheid vom 25. Juli 2001 die Veranlagung durch und berücksichtigte die als Sonderausgaben bezeichneten Aufwendungen antragsgemäß. Bei den als Werbungskosten angeführten Ausgaben kam es jedoch zu Abweichungen von der Erklärung. So wurden einerseits die Aufwendungen für einen Computer (Papier, Tinte etc.) um einen Privatanteil von 40% gekürzt. Andererseits würden die Ausgaben für Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte der Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, sowie Kosten für einen Kurs für Logotherapie und Existenzanalyse als Kosten der Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig sein.

In der rechtzeitig erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Einschreiterin aus, das Finanzamt habe bei der Literatur rigorose Streichungen vorgenommen, obwohl die im Schuljahr 1999/2000 die Fächer Biologie und Chemie unterrichtende Steuerpflichtige diese benötige, um zeitgemäß unterrichten zu können. Gleichzeitig werde beantragt, die Aufwendungen für den Logotherapie- und Existenzanalyselehrgang als Werbungskosten anzuerkennen, da ab dem Jahr 2000 auch Aufwendungen für Ausbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit abzugsfähig seien. In den besuchten Ausbildungslehrgängen würden laufend schulische Probleme dargestellt und besprochen. Zum besseren Verständnis der Logotherapie würde eine kurze Beschreibung beigelegt.

Mittels Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge und anerkannte Aufwendungen für diverse Literatur als zusätzliche Werbungskosten. Die Ausgaben für den gegenständlichen Kursbesuch und damit zusammenhängende Literatur wurden weiterhin bzw. nunmehr erstmals als nicht abzugsfähig beurteilt.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte begründend dazu aus, dass sie von 1969 bis 1975 an einer Universität studiert habe und die Befähigungsprüfung für den landwirtschaftlichen Lehr- und Förderungsdienst ablegte. Im Jahr 1994 habe sie an einer Universität die Diplomprüfung "Psychologie" mit dem Wahlfach "Pädagogik" abgelegt und 2001 den Titel "Magistra der Naturwissenschaften" für das

Diplomstudium der Studienrichtung "Psychologie" erhalten. Derzeit absolviere sie eine Psychotherapieausbildung für Logotherapie und Existenzanalyse, somit für eine Tätigkeit, die mit der bisher ausgeübten Tätigkeit verwandt sei. Ein Pädagoge und eine Psychologe seien nach der Verkehrsauffassung genauso verwandt wie z.B. Dachdecker und Spengler. Nur Kandidaten welche in verwandten Tätigkeiten arbeiten, würden zur Ausbildung "Logotherapie" zugelassen. Gleichzeitig werde beantragt, die in der Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht mehr anerkannten Bücher wieder als Werbungskosten zu erfassen.

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

An Sachverhalt steht im vorliegenden Fall fest, dass die Berufungswerberin im Streitjahr an einer Höheren Bundeslehranstalt die Fächer Biologie und Chemie unterrichtete und dabei in einem öffentlich-rechtlichen (beamten) Dienstverhältnis zum Bund stand. Voraussetzung dafür war ein Studium an einer Hochschule für Bodenkultur und die Ablegung einer Befähigungsprüfung für den landwirtschaftlichen Lehr- und Förderungsdienst. Neben ihrer unterrichtenden Tätigkeit begann sie sodann ein Studium der Psychologie an einer Universität. Die erste Diplomprüfung schloss sie im Jahr 1994, die zweite Diplomprüfung im Jahr 2001 ab und erreichte dadurch die Verleihung des akademischen Grades einer "Magistra der Naturwissenschaften". Im Streitjahr 2000 besuchte sie Lehrgänge im Rahmen einer Psychotherapieausbildung für Logotherapie und Existenzanalyse. Die in diesem Zusammenhang angefallenen Aufwendungen in Höhe von S 29.878,00 hat das Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt.

Nach einer von der Berufungswerberin vorgelegten Unterlage handelt es sich bei der Existenzanalyse und ihrem Teilgebiet Logotherapie um eine psychotherapeutische Methode, *"die vorwiegend über verbal induzierte Prozesse zur Ausführung gelangt. Auf Grund ihrer Methodik und des zu Grunde liegenden Menschenbildes kann sie definiert werden als eine phänomenologisch-personale Psychotherapie mit dem Ziel, der Person zu einem (geistig und emotional) freien Erleben, zu authentischen Stellungnahmen und zu eigenverantwortlichem Umgang mit ihrem Leben und in ihrer Welt zu verhelfen. Es kennzeichnet die Existenzanalyse, dass sie Bedacht nimmt auf die Offenheit der Person für "ihre Welt", d.h. für ihre Anliegen, Probleme sowie auf ihren Gehalt und ihre Fülle. Als solche kommt sie bei psychosozialen, psychosomatischen und psychisch bedingten Erlebens- und Verhaltensstörungen zur Anwendung. .... Die Ausbildung in Existenzanalyse richtet sich traditioneller Weise vor allem an Studenten bzw. Absolventen der Medizin, Pädagogik, Psychologie, Theologie,*

*Sozialakademie bzw. Pädagogischen Akademie. ..... Die Ausbildung in Existenzanalyse ist eine Berufsausbildung zur Psychotherapie und ist gemäß dem Österreichischen Psychotherapiegesetz (BGBl. Nr. 361/1990) als "Fachspezifikum" anerkannt. Das Diplom ist geeignet für die Bewerbung zur Eintragung in die Psychotherapeutenliste des Österreichischen Ministeriums für Gesundheit, Sport und Konsumentenschutz."*

Die Finanzlandesdirektion als damals zuständige Rechtsmittelbehörde verfasste mit Schreiben vom 2. Dezember 2002 folgenden Vorhalt:

*"Sie unterrichteten laut Berufung im Streitjahr 2000 bzw im Schuljahr 1999/2000 in den Fächern Biologie und Chemie an der Höheren Bundeslehranstalt ..... .*

*Für das Jahr 2000 beantragen Sie ua. Werbungskosten für eine Psychotherapieausbildung für Logotherapie und Existenzanalyse über einen Gesamtbetrag von S 29.878 S.*

*1.) Legen Sie bitte sämtliche Zahlungsbelege vor.*

*2.) Inwiefern ist diese Ausbildung für Sie beruflich notwendig? Welche Themen umfasste diese Ausbildung?*

*Legen Sie daher eine schriftliche Bestätigung Ihres Arbeitgebers vor, woraus eindeutig hervorgeht, dass und inwiefern (bitte um eine genaue Beschreibung) die streitgst Psychotherapieausbildung für Sie beruflich notwendig ist, um in den Fächern Biologie und Chemie - bzw in etwaigen anderen Fächern - an der Höheren Bundeslehranstalt ..... zu unterrichten.*

*Im Vorlageantrag führen Sie aus, dass Sie keinen neuen Beruf erlernen, sondern dass Sie sich weiterbilden, um Ihr Einkommen zu verbessern: Legen Sie daher auch diesbezüglich eine schriftliche Bestätigung Ihres Arbeitgebers vor, woraus eindeutig hervorgeht, dass und inwiefern (bitte um genaue Beschreibung) die streitgst Psychotherapieausbildung es Ihnen ermöglicht, Ihr Einkommen als Lehrerin an der Höheren Bundeslehranstalt ..... zu verbessern.*

*3.) Trägt Ihr Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für Ihre Teilnahme an streitgst Psychotherapieausbildung? Bejahendenfalls wird um eine vom Arbeitgeber bestätigte Bekanntgabe dieser Kostentragung betr 2000 ersucht.*

*4.) Sie erhielten lt Lohnzettel im Jahr 2000 einen steuerfreien (nicht steuerbaren) Betrag gem § 26 EStG 1988 in Höhe von ..... . Es wird ersucht, diesen Betrag aufzuschlüsseln und zu erläutern.*

- 5.) Handelt es sich streitg<sup>st</sup> um eine speziell für Lehrer der Höheren Bundeslehranstalt .... veranstaltete Berufsfortbildung? Wie setzt bzw. setzte sich daher der Teilnehmerkreis an dieser Psychotherapieausbildung im Jahr 2000 zusammen? Um die Übersendung einer Teilnehmerliste inkl. Berufsbezeichnung wird ersucht.
- 6.) Erhielten Sie für die streitg<sup>st</sup> Ausbildung Dienstfreistellungen oder Sonderurlaub?
- 7.) Andererseits stellt streitg<sup>st</sup> Psychotherapieausbildung für Logotherapie und Existenzanalyse eine Berufsausbildung dar (Psychotherapeut). Worin sehen Sie den Zusammenhang bzw. die Verwandtschaft mit dem bisher ausgeübten Beruf einer Lehrerin in den Fächern Biologie und Chemie an der Höheren Bundeslehranstalt ....? Streben Sie einen neuen Beruf an, wenn ja, welchen?
- 8.) Lt Vorlageantrag begehren Sie noch die Anerkennung als Fachliteratur folgender Bücher: "Existenzskalen, Sinnspuren, Medizin sowie SPSS für Psychologen". Sind diese Bücher für Ihren Unterricht in den Fächern Biologie und Chemie - bzw. in etwaigen anderen Fächern - an der Höheren Bundeslehranstalt .... beruflich notwendig oder benötigen Sie diese für streitg<sup>st</sup> Berufsausbildung (Psychotherapeut)? Legen Sie daher eine diesbezügliche schriftliche Bestätigung vor, im ersten Fall von Ihrem Arbeitgeber, im zweiten Fall von der Seminarleitung (Psychotherapieausbildung)."

In Beantwortung dieses Schreibens nahm der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin mit Eingabe vom 17. Dezember 2002 wie folgt Stellung:

- "1. Zahlungsbelege liegen bei.
2. Die Ausbildung ist beruflich notwendig, um die derzeit gute Einkommenssituation zu erhalten bzw. noch zu verbessern. Die Ausbildung umfasst jene Themen, die in der Berufung vom 21.08.01 beigelegten Zusammenfassung "Existenzanalyse-Logotherapie" angeführt sind. Leider kann Frau .... dem Wunsch der Behörde, eine Bestätigung vom Arbeitgeber (Ministerium für ....), dass das Einkommen durch die Ausbildung in der Existenzanalyse für den Einsatzort Schule .... aufgebessert wird, nicht nachkommen. Dies dürfte nicht üblich uns auch beim FA bekannt sein; es ist von vornherein als eine überzogene Forderung zu bewerten.
3. Der Arbeitgeber trägt keine Kosten der Ausbildung von Frau .... .
4. Hier handelt es sich um eine Fahrtkostenvergütung zu einer Fortbildungsveranstaltung im Auftrag der Schule, eigene Kosten wurden dafür nicht geltend gemacht.

5. Es handelt sich bei der "Logotherapie" nicht um eine speziell für Lehrer der Höheren Bundeslehranstalt ..... veranstaltete Berufsfortbildung. Jedoch ist der Lehrberuf eine der möglichen Voraussetzungen dafür. Der Teilnehmerkreis setzt sich sowohl aus Pädagogen als auch aus Psychologen zusammen. Die Teilnehmerliste ist streng vertraulich! Eine Kontaktaufnahme ihrerseits mit der Kursleiterin "Frau ...." ist sicher möglich, wenn dies erforderlich ist.
6. Nein. Alle Kurse wurden an den Wochenenden besucht.
7. Frau .... ist sehr umfassend ausgebildet. Neben Biologie und Chemie unterrichtete sie bereits acht andere Gegenstände an dieser Schule, jeweils auf Anweisung der Direktion. Sie ist nicht nur "Lehrerin in den Fächern Biologie und Chemie". (Ihre Berufsausbildung wurde im Antrag auf Vorlage der Berufung an die II. Instanz am 12.02.2002 ausführlich beschrieben). Nur dadurch dass sie sich ständig auch in anderen Fächern weiterbildet, die sie derzeit nicht unterrichtet, ist es ihr möglich, die volle Lehrverpflichtung aufrecht zu erhalten. Eines ihrer derzeitigen Unterrichtsfächer "Chemisches Laboratorium" wurde z.B. erst 1990 eingeführt und die Räumlichkeiten extra dafür errichtet. Die Lehrpläne der Schule werden immer wieder den Erfordernissen der Zeit angepasst. Standen früher .... wird jetzt vermehrt auf Management-Ausbildung "gesetzt". In Biologie z.B. ist die Bildungs- und Lehraufgabe" auch ausdrücklich bereits im 1. Jahrgang unter anderem mit "Sinnes-, Nerven-, Hormonsysteme, Reizbeantwortung und Bewegungssysteme; Verhalten" festgeschrieben. Dies sind alles auch Themen der Logotherapie (Lehrplan und Lehraufgabe der Schule liegt bei). Frau .... muss ihr berufliches Wissen stets aus eigenem Antrieb vertiefen, um "up to date" zu bleiben; sie strebt aber keinen neuen Beruf an.
8. Die angeführten Bücher waren notwendig, da Frau .... an einer höheren berufsbildenden Schule in .... zum Thema "Angst und Schule" eine aufwendige Untersuchung durchführte, welche von der Schuldirektion und dem Landesschulrat unterstützt wurden. Diese Untersuchung und das Thema wurden auch deshalb gewählt, da an der Schule in .... Psychologie auf dem Lehrplan steht und bei einer späteren Bewerbung für dieses Fach dadurch ein "Wettbewerbsvorteil" gewonnen werden könnte. Frau .... erfüllt bereits jetzt sämtliche Voraussetzungen für dieses Unterrichtsfach. Zu den gewünschten Bestätigungen gilt das in Punkt 2 dargelegte. Frau .... vermutet, dass sie ohne ständige Weiterbildung schon längst arbeitslos wäre, wie dies bereits mehreren Kollegen in unserer sich rasch ändernden Zeit passiert ist."

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten. 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. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach dieser Gesetzesbestimmung können ab dem Jahr 2000 neben den Ausgaben für berufliche Fortbildung auch Kosten, die im Zusammenhang mit der Absolvierung einer Ausbildungsmaßnahme anfallen, als Werbungskosten abgezogen werden, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten bzw. einer damit verwandten Tätigkeit besteht. Ausgenommen davon sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung Aufwendungen, die in Verbindung mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Fortbildungsmaßnahmen dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Demgegenüber handelt es sich um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten, wenn die Aufwendungen der Erlangung von Kenntnissen dienen, die eine (mit der ausgeübten Tätigkeit nicht in Verbindung stehende) neue Berufsausübung ermöglichen.

Der Berufungswerberin entstanden im Kalenderjahr 2000 Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch einer Psychotherapieausbildung für Logotherapie und Existenzanalyse. Dass es sich dabei nicht um eine Fortbildung im ausgeübten Beruf als eine die Fächer Biologie und Chemie Unterrichtende an einer höheren Bundeslehranstalt handelt, wird selbst von der Einschreiterin nicht bestritten. Selbst wenn in der Berufung vom 21.8.2001 im zweiten Absatz beantragt wird, "die Fortbildungskosten im Jahr 2000 als Werbungskosten anzuerkennen", beziehen sich sämtliche weiteren Ausführungen auf die Möglichkeit der steuerlichen

Geltendmachung von Ausbildungskosten ab dem Jahr 2000. Wie bereits oben ausgeführt, geht auch aus der von der Berufungswerberin selbst übermittelten Beschreibung des Kurses eindeutig hervor, dass diese Veranstaltung im Rahmen des Österreichischen Psychotherapiegesetzes als "Fachspezifikum" anerkannt wird und somit Teil der einschlägigen Berufsausbildung ist. An einer Einstufung in den Bereich der Ausbildung ändert im gegenständlichen Fall auch nichts, dass die Berufungswerberin ausführt, sie beabsichtige nicht den Beruf zu wechseln bzw. einen neuen Beruf anzustreben (Vorhaltsbeantwortung vom 17.12.2002, Pkt. 7). Weiters mag es durchaus zutreffen, dass Teile der Ausbildung auch im Bereich der ausgeübten Tätigkeit als Pädagogin Verwendung finden können. Eine diesbezügliche Verwertbarkeit von Kenntnissen der Psychologie besteht aber bei (nahezu) jeder beruflichen Tätigkeit, bei der Kontakt mit anderen Menschen gegeben ist.

Handelt es sich demnach im gegenständlichen Fall um die Absolvierung einer Ausbildungsmaßnahme, ist hinsichtlich der Möglichkeit des Werbungskostenabzuges zu prüfen, ob diese Ausbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit steht. Die Berufungswerberin vertritt den Standpunkt, dass dies zweifelsfrei der Fall wäre und stellt die Behauptung auf, die Berufe des Pädagogen und des Psychologen wären "nach der Verkehrsauffassung genauso verwandt wie z.B. Dachdecker und Spengler". Diese Ansicht kann jedoch nicht geteilt werden.

Ob eine Tätigkeit mit einer ausgeübten Tätigkeit verwandt ist, bestimmt sich - insoweit ist der Berufungswerberin zuzustimmen - nach der Verkehrsauffassung. Als Kriterien sind dabei anzusehen, dass die Tätigkeiten bzw. Berufe üblicherweise am Markt gemeinsam angeboten werden oder die Tätigkeiten im Wesentlichen gleich gelagerte Kenntnisse und Fähigkeiten erfordern. Wenn die Bildungsmaßnahme somit - nach der im Streitjahr gültigen Rechtslage - eine sinnvolle Ergänzung und konkret verwertbare Erweiterung der beruflichen Perspektiven durch breiter gestreute Einsatzmöglichkeiten bewirkt, kann eine steuerliche Abzugsfähigkeit der in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten möglich sein. In diesem Kontext kann im gegenständlichen Fall ein konkreter Veranlassungszusammenhang zwischen der besuchten Ausbildungsmaßnahme und dem Beruf einer Lehrerin nicht erblickt werden. Es ist nämlich offensichtlich, dass die Berufe eines Lehrers und eines Psychologen (Psychotherapeuten) am Markt nicht üblicherweise gemeinsam angeboten werden. Auch verlangt die von der Berufungswerberin ausgeübte Tätigkeit konkret Kenntnisse in den unterrichteten Fächern und sicherlich auch pädagogische Kenntnisse, nicht jedoch therapeutische Fähigkeiten.

Diesbezüglich kann die Schule auch kein entsprechendes Betätigungsfeld liefern, steht eine Lehrperson doch der gesamten Klasse und somit einer Vielzahl von Schülern gegenüber. Für

therapeutische Maßnahmen an einzelnen Schülern bleibt dabei kein oder nur kaum Platz und ist die Durchführung einer psychologischen Therapie grundsätzlich nicht Aufgabe von Lehrpersonen. Letztlich würde - sollten derartige Therapien von der Berufungswerberin tatsächlich versucht werden - eine zu enge Bindung an einzelne Schüler wohl zu einer Beeinflussung der Objektivität führen und wäre die gesetzliche Zulässigkeit zu prüfen. Da aber der gegenständliche Kurs als wesentliches Element die Schulung von therapeutischen Kenntnissen und Methoden zum Inhalt hat, kann von einem entsprechenden Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf keine Rede sein.

Auch wurde die Berufungswerberin mit dem oben angeführten Vorhalt der Finanzlandesdirektion unter Pkt. 2 ausdrücklich ersucht, eine Bestätigung des Arbeitgebers hinsichtlich der beruflichen Notwendigkeit des Absolvierens einer Psychotherapieausbildung vorzulegen. Diesbezüglich bestimmt § 115 i.V.m. § 119 BAO, dass die Abgabenbehörden zwar grundsätzlich die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände aber vom Abgabepflichtigen offenzulegen sind. Weiters bestimmt § 138 BAO, dass auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Nur wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, genügt die Glaubhaftmachung. Insbesonders bei Sachverhalten, bei denen der Abgabenbehörde eine amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes nicht möglich ist bzw. bei der Beantragung abgabenrechtlicher Begünstigungen tritt die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund bzw. sind an die Mitwirkungspflicht des Abgabenschuldners höhere Anforderungen zu stellen. Die Abgabenbehörde hat die Berufungswerberin um Vorlage oben erwähnter Bestätigung ersucht. Nach Ansicht des nunmehr entscheidenden Senates wäre die Beibringung einer derartigen Bestätigung durchaus zumutbar und möglich gewesen. Trotzdem hat die Berufungswerberin keine Bestätigung vorgelegt. Dass weiters auch keinerlei Bestätigung hinsichtlich der Beeinflussung des Einkommens durch den Kursbesuch vorgelegt werden konnte, ergibt sich offensichtlich aus der beruflichen Stellung der Steuerpflichtigen als Beamtin. In diesem Zusammenhang entbehren die Ausführungen hinsichtlich der Erhaltung einer vollen Lehrverpflichtung bzw. drohender Arbeitslosigkeit (Pkte 7. und 8. der Vorhaltsbeantwortung vom 17.12.2002) wohl jeglicher Nachvollziehbarkeit. Auch wurde von der Berufungswerberin selbst unter Berücksichtigung dieser Tatsachen trotz konkreter

Aufforderung nicht ausgeführt, inwieweit eine berufliche Notwendigkeit für Absolvierung der Ausbildung besteht. Letztlich kann der Hinweis auf ein Unterrichten in bereits acht anderen Fächern als Biologie und Chemie deshalb nicht überzeugen, da die Berufungswerberin es unterlassen hat, diese Fächer zu benennen. Tatsache jedenfalls ist, dass das Fach "Psychologie" von der Berufungswerberin nicht unterrichtet wurde und ihrerseits trotz - wie in der Vorhaltsbeantwortung behauptet - Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen auch noch keine "Bewerbung für dieses Fach" erfolgt ist, sodass auch im Schuljahr 2003/04 lediglich Fächer im Zusammenhang mit Chemie und Biologie unterrichtet werden.

Die Berufungswerberin hat insbesonders durch die Verweigerung der Vorlage von Arbeitgeberbestätigungen und die nicht Offenlegung von Sachverhaltselementen jedenfalls ihre Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren verletzt. Dies führt dazu, dass die Berufungswerberin während des Verwaltungsverfahrens jeglichen Nachweis einer beruflichen Notwendigkeit bzw. einer beruflichen Veranlassung für die Absolvierung des gegenständlichen Ausbildungslehrganges schuldig geblieben ist. Insbesonders die Weigerung arbeitgeberseitige Bestätigungen vorzulegen führt aber letztlich auch zu einem weiteren Schluss. Die Berufungswerberin studierte nämlich an einer ordentlichen Universität das Fach "Psychologie" als Diplomstudium. Dieses Studium wurde im Jahr 2001 abgeschlossen. Wie aus der als Beilage dem Erstantrag beigefügten Beschreibung des hier strittigen Kurses hervorgeht, richtet sich dieser - sie oben - "traditionellerweise vor allem an Studenten bzw. Absolventen der .... Psychologie, ....". Es steht somit unter Beachtung der obigen Ausführungen für den Unabhängigen Finanzsenat fest, dass der Ausbildungskurs nicht zuletzt auf Grund des von der Berufungswerberin betriebenen Studiums besucht wurde bzw. dieser für dieses Studium positive Auswirkungen hatte und ein Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit - wenn überhaupt - nur am Rande bestanden hat. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, sind aber auch nach der ab dem Jahr 2000 gültigen Rechtslage (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988) vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Berufe eines Lehrers und eines Psychologen nicht verwandt im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind und seitens der Berufungswerberin während des Verwaltungsverfahrens keinerlei objektive Beweismittel vorgelegt wurden, dass der von ihr besuchte Ausbildungskurs im Zusammenhang mit ihrer ausgeübten beruflichen Tätigkeit steht bzw. für diese notwendig ist. Daher liegt es auf der Hand, dass der Kursbesuch in erster Linie mit dem von ihr betriebenen ordentlichen Universitätsstudium in Verbindung zu bringen ist und ein diesbezüglicher Veranlassungszusammenhang besteht. Ausbildungskosten

in einem anderen als dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf sind aber als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig bzw. stellen Aufwendungen im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium - ein solches wurde von der Berufungswerberin im Streitjahr betrieben und erst im Jahr 2001 abgeschlossen - auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung keine Werbungskosten dar.

In diesem Zusammenhang sind auch die in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für psychologische Fachbücher zu sehen. Diese für eine Studentin der Psychologie notwendigen und einschlägigen Werke stehen nicht in Verbindung mit der - nicht das Fach "Psychologie" unterrichtenden - beruflichen Tätigkeit der Berufungswerberin. Anderst verhält es sich mit den im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung als Werbungskosten anerkannten Literatur. Diese steht - auch nach der Meinung des Finanzamtes - in einem eindeutigen Zusammenhang mit der ausgeübten Lehrtätigkeit, weshalb die diesbezüglichen Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Hinsichtlich der Berechnung der Bemessungsgrundlage, der Einkommensteuer des Jahres 2000 und der Abgabengutschrift wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieser Entscheidung darstellt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 15. Oktober 2003