

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache der Beschwerdeführerin_Anchrift, vertreten durch Ehegatten_Anchrift, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 07. November 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 (mit Ausfertigungsdatum 24. Mai 2013) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. A.) Die Abgabepflichtige erzielt als Diplomierte Pädagogin an einer Neuen Mittelschule (Unterrichtsfächer) und als "Tätigkeit_B" Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit der am 23. August 2012 beim Finanzamt (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2011 machte sie ua. Ausgaben für Studienreisen ("Kulturschwerpunkt Europas: 150 Jahre Risorgimento Piemont-Aosta-Tal", "Im Land der Gaue, Salzburg und der Chiemgau" und "Auf den Spuren der Fugger in Augsburg und Barock in Bayern") als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt erkannte im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 (mit Ausfertigungsdatum 7. November 2012) Aufwendungen für Arbeitsmittel und Reisekosten im Gesamtbetrag von 208,06 € als Werbungskosten an; die geltend gemachten Kosten für Studienreisen fanden hingegen keine steuerliche Berücksichtigung. Begründend führte das Finanzamt aus, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und folglich nicht

als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewähre. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre.

I. B.) Die Beschwerdeführerin erhab gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 19. November 2012 fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte unter Beilage ua. des Seminarprogrammes der PHT und von Reisenunterlagen aus, sie müsse als Pflichtschul- und Tätigkeit_B ihre verpflichtenden Fortbildungen nachweisen (Dienstpflicht der Pflichtschullehrer). Die Pädagogische Hochschule Tirol (PHT) würde die verschiedenen Fortbildungen für das Winter- und Sommersemester bekannt geben. Der Schulleiter wähle aus und erteile die Zustimmung oder Ablehnung. Die PHT würde aus den Anmeldungen die Lehrer auswählen, die an den gewählten Fortbildungen teilnehmen dürften. Die PHT habe alle Pflichtschullehrer in ihrer Evidenz. Keine andere Berufsgruppe bzw. Privatpersonen hätten einen Zugang zur PHT, da nur Lehrer den Zugangscode besitzen würden. Es könnten daher auch keine anderen Personen an den Fortbildungen der PHT teilnehmen. Des Weiteren begehrte die Abgabepflichtige noch ua. Aufwendungen für Arbeitsmittel (ua. für Internet) sowie berufliche Fahrten als Werbungskosten.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2013 das Beschwerdebegehren betreffend Studienreisen mit der Begründung ab, bei den Studienreisen (Piemont-Aosta-Tal, Salzburg-Chiemgau, Augsburg) handle es sich laut Programme um Veranstaltungen, die private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengen würden, weshalb keine ausschließlich berufliche Veranlassung vorliege. Die Kosten würden daher keine Werbungskosten darstellen. Abweichend vom bekämpften Bescheid erkannte die Abgabenbehörde Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fahrtkosten im Gesamtbetrag von 625,74 € als Werbungskosten an.

Den hiergegen fristgerecht eingereichten Vorlageantrag vom 21. Juni 2013 begründete die Abgabepflichtige unter Verweis auf ein beiliegendes Skriptum ua. damit, dass die PHT nur auf den Lehrberuf bezogene Veranstaltungen durchführe. Dabei werde keine Koppelung von privaten Erholungs- und Bildungsinteressen getroffen und würden diese Reisen ausschließlich der beruflichen Weiterbildung dienen. Den eindeutigen Studiencharakter zeige das beiliegende Skriptum "Augsburg, Die Fugger, Barock, Rokoko in Bayern". Sie habe täglich zwischen 5.15 und 5.30 Uhr aufstehen müssen, um rechtzeitig um 8.00 Uhr beim nächsten Programmmpunkt sein zu können. Die Mittagspausen wären mit einer guten Stunde eingeplant gewesen. Erst am Abend (ca. 20.00 Uhr) habe der Studentenstag geendet. Anschließend an das Abendessen seien noch Nachbesprechungen angefallen. Die Mitschriften, Unterlagen, Bücher, Bilder und Skripten würden dazu dienen, den jeweiligen Unterricht zu erweitern, zu ergänzen und motivierender zu gestalten. Die Fortbildungen

seien in keiner Weise eine Erholung, sondern im Gegenteil sehr arbeitsintensiv und stressig.

II.) Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

II. A.) Die Beschwerdeführerin ist als Lehrerin an einer Neuen Mittelschule und als Tätigkeit_B tätig. Streit besteht darüber, ob die geltend gemachten Ausgaben für (Studien)Reisen ("Kulturschwerpunkte Europas: 150 Jahre "Risorgimento" Piemont-Aosta-Tal", "Im Land der Gae, Salzburg und der Chiemgau" und "Auf den Spuren der Fugger in Augsburg und Barock in Bayern") bei ihrer zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führenden Tätigkeit als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Gegenüber dem Finanzamt legte die Abgabepflichtige die Reiseunterlagen zu den drei strittigen Studienreisen vor. Demnach ist von folgenden Reiseabläufen auszugehen:

II A1.) Kulturschwerpunkte Europas: 150 Jahre "Risorgimento" Piemont-Aosta-Tal:

"Am 17. März 1861 - vor 150 Jahren - wurde Turin zur ersten Hauptstadt des Königreichs Italien. "Il Risorgimento" = die Wiedergeburt Italiens ging von den Savoyern aus, die bis dahin über Piemont und das Aosta - Tal herrschten. Am 6. Oktober 1870 war die Einigung Italiens mit der Eingliederung des Kirchenstaates abgeschlossen. Die Anreise erfolgt über die Schweiz. Das kühne Bahnbauprojekt durch die "Centovalli" von Locarno nach Domodossola wurde zu Beginn des 20. Jht. verwirklicht. Der Lago Maggiore, das Valle Anzasca, Lago di Orta, Vercelli, das Aosta-Tal, das Lieblingsgebiet der Savoyer, Turin, Asti und im Monferrato der Sacro Monte di Crea, werden in einer sinnvollen Reihenfolge besichtigt. Den Abschluss bildet Monza. Mit der "Eisernen Krone" der Langobarden wurden die Könige Italiens gekrönt und König Umberto I. wurde am 29.06.1900 in dieser Stadt ermordet" (siehe Lehrveranstaltung Detailansicht des PHT).

"Sonntag, 17.07. 2011 Innsbruck - San Bernadino - Locarno

Die Anreise erfolgt am Sonntag, 17.07.2011: 6.00 Uhr

Autobahnmautstelle Vahrn bzw. um 7.00 Uhr bei der Wiltener Basilika. Über Autobahn nach Landeck - Buchs - San Bernino - Locarno: Bahnfahrt Centovalli nach Domodossola; Halbpension im Hotel_A.

Montag, 18.07.2011 Isola Bella - Valle Anzasca - Lago d'Orta

Vormittag: Führung auf der Isola Bella. Am Nachmittag: Fahrt ins "Walserdorf" Macugnaga; Lago d'Orta (Isola San Giulio) - Halbpension im Hotel_A.

Dienstag, 19.07.2011 Monza - Aostatal

Monza: Führung - Dom und Villa Reale mit Park. Danach Fahrt nach Aosta (Führung) - Halbpension im Hotel_B.

Mittwoch, 20.07.2011 Courmayeur - Monte Bianco - Sarre

Vormittag: Fahrt zum Talschluss des Aostatales und bei Schönwetter Auffahrt auf das Dach Europas. Am Nachmittag : Castello di Sarre war der Sommersitz der königlichen Familie (Führung). Halbpension im Hotel_B.

Donnerstag, 21.07.2011 Turin - Asti - Alessandria

Den Großteil des Tages: Stadtführung in Turin. Fahrt über Asti (wirtschaftliches Zentrum des Monferrato - Stadtbummel) ins Hotel_C.

Freitag, 22.07.2011 Monferrato - Satuario di Crea - Vercelli - Heimfahrt

Geführte Fahrt durch das Monferrato zum wohl schönsten der vielen "Heiligen Berge" des Piemont - dem Sacra Monte di Crea. Anschließend fahren wir durch das oberitalienische Reisanbaugebiet nach Vercelli (Mittagspause) - Sant' Andrea gilt als eine der schönsten Kirchen Italiens. Mailand - Gardasee - Bozen - Innsbruck" (laut Sommerfahrt 2011 - PHT Innsbruck, KSL Bozen)

II A2.) Bildungsfahrt mit Österreichbezug: Im Land der Gau - Salzburg und der Chiemgau:

"Datum: Montag, 22.08. - Freitag, 26.08.2011 "Gau war die Bezeichnung für eine landschaftlich geschlossene und von natürlichen Grenzen bestimmte politische Siedlungsgemeinschaft der Germanen. Das Wort diente und dient bis heute als allgemeine Bezeichnung von Regionen als Landschaft oder Verwaltungseinheit" (Wikipedia). Wir beginnen im Chiemgau (Bayern) auf Herrenchiemsee - Bayrische Landesausstellung 2011: "Götterdämmerung - König Ludwig II. und seine Zeit" und mit einer Fahrt auf den Obersalzberg, Rossfeld-Panoramastraße in den Raum Salzburg Stadt. In den folgenden 4 Tagen liegen unsere Besuchziele im Flach-, Tennen-, Pon-, Pinz- und Lungau. Ausgewählte landschaftliche, kulturelle und geschichtliche Höhepunkte bringen uns das Bundesland Salzburg und den Begriff "Gau" näher" (siehe Lehrveranstaltung - Detailansicht des PHT).

"Montag, 22.08.2011 Herrenchiemsee + Berchtesgaden

6:00 Uhr Mautstelle Vahrn - 7.00 Uhr bei der Wiltener Basilika. Wir fahren über die Inntalautobahn zum Chiemsee, 10:00 Uhr - Führung auf Herrenchiemsee "Götterdämmerung - König Ludwig II. und seine Zeit". Am Nachmittag Fahrt über Innzell - Berchtesgaden - Obersalzberg (Besichtigung) - Roßfeld-Panoramastraße - Hotel_D

Dienstag, 23.08.2011 Salzburg + Flachgau

Vormittag Salzburg (Stadtführung). Nachmittag - Flachgau: Oberndorf (Stille Nacht Kapelle), Kloster Michlbeuren, Salzburger Seengebiet, Hotel_D

Mittwoch, 24.08.2011 Tennengau - Lungau

Tennengau - Hallein und Bad Dürnberg (Keltendorf). Am Nachmittag: Lammertal - Abtenau - Radstadt - Obertauern in den Lungau: Mariapfarr, Tamsweg, Schloss Moosham (Führung) - St. Michael: zurück auf der Tauernautobahn in unser Hotel_D

Donnerstag, 25.08.2011 Pongau - Pinzgau

Fahrt via Lofer nach Kaprun und Auffahrt mit dem Lärchenwandschrägaufzug zu den Kapruner Stauseen. Das Kaprunertal zählt zu den intensivst genutztesten Tälern der Ostalpen. Am Nachmittag Besichtigung Gasteinertal Rückfahrt via Pongau - St. Johann - Autobahn - in unser Hotel_D

Freitag, 26.08.2011 Pinzgau - Mittersill - Krimml

Fahrt in den Pinzgau über Lofer - Zell a.S. - Mittersill: Nationalparkwelten erleben + Mittagessen. Fahrt zu den Krimmler Wasserfällen über den Gerlospass ins Zillertal - Innsbruck - Bozen" (laut Sommerfortbildung 2011 - PHT, KSL Bozen).

II A3.) Auf den Spuren der Fugger in Augsburg und Barock in Bayern:

"Über Jahrhunderte hatte Tirol enge Beziehungen zum süddeutschen Raum. Die Via Claudia Augusta führte durch Tirol nach Augsburg, die Salzstraße von Hall über Reutte ins Alpenvorland. Beim Besuch von Augsburg wandeln wir auf dem Spuren der Fugger, die bei den Habsburgern als Geldgeber fungierten und dadurch großen Einfluss auf die Politik gewannen. Zur Zeit des Barock entstanden im süddeutschen Raum prächtige Kunstwerke, so etwa die Klöster Wessobrunn, bekannt wegen der Stuckateurschule, Ettal und Fürstenfeld. Weiters werden die romanische Michaelskirche in Altenstadt bei Schongau, die Städte Füssen, Landsberg am Lech und Mittenwald besucht. Hinfahrt über Reutte, Rückfahrt über Mittenwald und den Zirler Berg" (siehe Lehrveranstaltung - Detailansicht des PHT).

Das von der Beschwerdeführerin vorgelegte, nach deren Ansicht den eindeutigen Studiencharakter der Fahrt wiedergebende Skriptum

"Augsburg, Die Fugger, Barock, Rokoko in Bayern" enthält geschichtliche Überblicke einschließlich Beschreibungen der jeweiligen Sehenswürdigkeiten bzw. der Kunstwerke betreffend die Reiseroute Füssen, Stift Wessobrunn, Basilika St. Michael - Altenstadt, Landsberg am Lech, Augsburg, Stift Fürstenfeld, Stift Ettal und Mittenwald sowie nähere Hintergrundinformationen zur Familie Fugger, Arbeitsmethode barocker Freskomaler oder den Verkehr über den Reschenpass.

II. B.) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Ein solches Abzugsverbot enthält § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen

herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098; VwGH 23.11.2000, 95/15/0203; VwGH 5.4.2001, 98/15/0046; VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163; VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035). § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG schließt aber die Abzugsfähigkeit dann nicht aus, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; VwGH 19.12.2001, 2001/13/0128) oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt (VwGH 9.7.1997, 93/13/0296).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Für Zeiträume vor Inkrafttreten der Neufassung des § 4 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG hat der Verwaltungsgerichtshof nicht nur den Kosten für Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt, sondern auch den Kosten für Reisen, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz. 27, und die dort angeführte Judikatur).

In seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass im erstgenannten Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünftezielung zusammenhängenden Umständen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten führen. Für den Fall, dass sich hingegen betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr die Auffassung, dass dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG hinsichtlich der betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter) Reiseabschnitte nicht entgegen steht.

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden (vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032), dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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 Möglichkeit 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; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. für viele VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183, mwN). Die für die steuerliche Anerkennung von Studienreisen dargestellten Grundsätze stehen einer gesonderten Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und einer Aufteilung nach den betrieblichen/beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) nicht entgegen (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

II C.) Im Hinblick auf die dargestellten Grundsätze ist zu den geltend gemachten Studienreisen Folgendes festzuhalten:

ad II. B1.) Die Beschwerdeführerin unterrichtet als Pflichtschullehrerin die Schulfäcger_A. Zu ihren Dienstpflichten gehört der Besuch von Weiter- und Fortbildungsveranstaltungen. Die streitgegenständlichen Reisen in die Regionen Piemont - Aosta-Tal, Salzburg und Chiemgau sowie Augsburg und Bayern wurden von der Pädagogischen Hochschule Tirol (kurz: PHT) ausgeschrieben und organisiert. Die PHT bildet Pflichtschullehrer aus und ist auch für deren Weiter- und Fortbildung zuständig. Die PHT bot diese Reisen als Lehrveranstaltungstyp "Fortbildung" an, wobei die beiden Reisen "Kulturschwerpunkte Europas: 150 Jahre "Risorgimento" Piemont - Aosta-Tal" und "Bildungsfahrt mit Österreichbezug: Im Land der Gau - Salzburg und der Chiemgau" als "Fortbildungsveranstaltungen" (mit 40 bzw. 36 Unterrichtseinheiten) sowie die Reise "Auf den Spuren der Fugger in Augsburg und Barock in Bayern" als "Seminar (mit 20 Unterrichtseinheiten) ausgeschrieben waren.

Die Organisation der Piemont und Salzburg/Chiemgau-Reisen erfolgte vom Team "Sommerhochschule" der PHT und jene der Bayern-Reise vom Team "Politische Bildung, Geschichte und Recht" der PHT.

Die Ziele der Reisen wurden von der PHT wie folgt umschrieben:

a) Reise Piemont - Aosta-Tal: "Kennenlernen eines wichtigen Abschnittes in der Entwicklung unseres Nachbarlandes Italiens"

- b) Reise Salzburg / Chiemgau: "Kennenlernen einer Region, die bis 1803 von Fürstbischöfen als Landesherren geprägt wurde und sich geografisch vom Alpenvorland bis zu den höchsten Bergen Österreichs ausbreitet" und
- c) Reise Augsburg / Bayern: "Kennenlernen verschiedener bayerischer Städte, Vergleich mit Tiroler Städten, Aufzeigen der verschiedenen Verbindungen mit Tirol, Beziehungen Tirol - Bayern in der Kunst".

ad II B2.) Vom Bundesfinanzgericht wird grundsätzlich nicht in Zweifel gezogen, dass für die Beschwerdeführerin zumindest die Möglichkeit bestand, auf den streitgegenständlichen Reisen Erkenntnisse zu gewinnen, die auch im Unterricht Verwendung finden könnten. Die Beschwerdeführerin hat jedoch kein Vorbringen erstattet, demzufolge die von ihr auf den Reisen erlangten Kenntnisse und Unterlagen auch tatsächlich in ihrer Unterrichtsgestaltung Aufnahme gefunden hätten. Es ist daher nicht aktenkundig, ob überhaupt, wenn ja in welcher Form und in welchem Ausmaß obig erlangtes Wissen in der Praxis konkrete Umsetzung gefunden hat und die bei diesen Reisen erworbenen Unterlagen, insbesondere auch das im Vorlageantrag vom 21. Juni 2013 nachgereichte Skriptum ("Augsburg, Die Fugger, Barock, Rokoko in Bayern") im Schulunterricht gebraucht wurden. Die im Vorlageantrag vom 21. Juni 2013 abstrakt umschriebene Behauptung, die "Mitschriften, Unterlagen, Bücher, Bilder und Skripten würden zur Erweiterung, Ergänzung und motivierender Gestaltung des jeweiligen Unterrichtes dienen", vermag keine konkrete, im Einzelfall tatsächlich vorgenommene berufliche Nutzung im schulischen (Unterrichts)Bereich belegen.

Gemessen am dargestellten gesamten Reiseverlauf der strittigen Studienreisen nahmen im Übrigen die Gelegenheiten, Erkenntnisse für den Unterricht zu erwerben, ein untergeordnetes Ausmaß ein. Nach den vorliegenden Reiseprogrammen war nicht jeweils der gesamte Reiseverlauf geeignet, Kenntnisse für die von der Beschwerdeführerin unterrichteten Fächer zu erwerben.

ad II B3.) Die von der PHT als Fortbildungen ausgeschriebenen und organisierten Reisen richteten sich ausschließlich an die Berufsgruppe der Abgabepflichtigen, da hieran nur aktive Lehrer (die den Zugangscode für die Anmeldung zu den verschiedenen Weiter- und Fortbildungsveranstaltungen der PHT haben) teilnehmen konnten. Interessierte Urlaubsreisende hatten keine Möglichkeit, an diesen Reisen der PHT teilzunehmen. Es ist daher bei diesen Reisen von einem geschlossenen Teilnehmerkreis auszugehen, der sich aus der Berufsgruppe der Abgabepflichtigen rekrutierte.

Der Teilnehmerkreis der Reisen kann im Streitfall auf sich beruhen; entscheidend ist vielmehr, ob auch die strittigen Reiseprogramme und deren Durchführungen einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Beschwerdeführerin (demnach Pflichtschullehrer und -lehrerinnen) abstellten. Dies kann für alle drei streitgegenständlichen Reisen ausgeschlossen werden.

Unter Bezugnahme auf die vorliegenden Reiseprogramme kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei diesen Studienreisen um solche mit Mischprogramm gehandelt hat, weil die dargestellten Reiseabläufe nicht nur für die Berufsgruppe

der Beschwerdeführerin von Interesse waren. Insbesondere im Hinblick auf die im Rahmen dieser Reisen durchgeführten täglichen Besichtigungen von Landschaften und lokalen Sehenswürdigkeiten ist schlüssig davon auszugehen, dass die Reisen durchwegs Programmpunkte umfassten, die nicht nur für Pflichtschullehrer, sondern ebenso für andere Personen, die eine Affinität zur Kultur, Geschichte und zu lokalen Sehenswürdigkeiten der besichtigen Regionen und Städte haben, von allgemeinem Interesse waren.

Die Reisen konzentrierten sich ausnahmslos auf die Besichtigung der in den aufgesuchten Regionen bzw. Städten gelegenen touristischen Hauptattraktionen. Solche Reisen sprechen ohne Zweifel ein breites Publikum an, das an typischen Urlaubs- bzw. Erholungsreisen mit Bildungscharakter interessiert ist. Es lassen sich nicht einmal einzelne, auf Pflichtschullehrer zugeschnittene Schwerpunkte ausmachen. Reisen in die Regionen Piemont - Aosta-Tal, nach Salzburg und Chiemgau sowie nach Augsburg/ Bayern gehören zum gängigen Standardprogramm von Reiseveranstaltern, weil sie von allgemeinem touristischen Interesse sind.

Dass diese Reisen aus der Sicht der Beschwerdeführerin durchaus auch von beruflichem Interesse gewesen sein mögen und für ihre Berufstätigkeit von Nutzen sein konnten, genügt jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, um sie - in einkommensteuerlicher Hinsicht - als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (vgl. VwGH 28.4.1987, 86/14/0174; VwGH 17.10.1989, 86/14/0100; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062, zur Studienreise eines Religionslehrers in die Südtürkei).

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die strittigen Reisen von der PHT als "Fortbildungsveranstaltung" bzw. "Seminar" für die Berufsgruppe der Abgabepflichtigen ausgeschrieben und organisiert wurden; dieser Umstand vermag die Reisen nicht zu speziell auf Pädagoginnen und Pädagogen zugeschnittene Fortbildungsveranstaltungen zu machen (vgl. VwGH 30.5.2001, 2000/13/0163, zur Nichtanerkennung der Aufwendungen eines Turnlehrers für die Teilnahme an vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien veranstalteten Sportwochen; zu von einer Pädagogischen Hochschule ausgeschriebenen und organisierten Studienreisen vgl. auch: UFS 10.3.2009, RV/1335-L/07; UFS 11.2.2010, RV/1450-L/08; UFS 30.4.2010, RV/0160-I/09; UFS 23.9.2010, RV/2256-W/10; UFS 18.2.2013, RV/0408-F/11; UFS 28.3.2013, RV/0166-L/10).

In der Rechtsprechung wurde auch wiederholt festgestellt, dass es in weiten Bevölkerungskreisen üblich geworden ist, der Allgemeinbildung dienende Reisen mit mehr oder weniger anstrengendem Programm unter fachkundiger Führung zu unternehmen. Auch ein Teilnehmer an einer Bildungsreise ist an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechender Vorträge vorbereitenden und aufarbeitenden Inhalts interessiert (vgl. VwGH 20.10.1992, 90/14/0266; VwGH 16.7.1996, 92/14/0133; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).

ad II B4.) Den vorliegenden Reiseprogrammen der strittigen Studienreisen ist zu entnehmen, dass die Programmfpunkte ausnahmslos von allgemeinem Interesse sind. Die täglichen Programmfpunkte lassen überdies schlüssig erkennen, dass diese Reisen durch ein untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind. Die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge bewirken eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen, dass eine (eindeutige, klar nachvollziehbare) Trennung dieser Reisen nach Zeitanteilen (Tagen) in einen durch die Einkünftezielung veranlassten Reiseabschnitt und in einen privaten Reiseabschnitt nicht möglich ist. Lassen sich somit im Gegenstandsfall bei Anwendung der für die Anerkennung der beruflichen Veranlassung entwickelten Abgrenzungsmerkmale aufgrund der bestehenden verschränkenden Gemengelage die beruflich veranlassten Reiseabschnitte nicht klar und einwandfrei von den privat veranlassten Reiseabschnitten zeitmäßig trennen und damit feststellen, kommt nach Lehre (Jakom/Baldauf, EStG, 2014, § 20 Rz 12 und Rz 90, Stichwort "Studienreisen") und Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197) insgesamt kein Abzug der Reisekosten in Betracht.

Die Kosten von Studienreisen der vorliegenden Art können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie - gemessen an den in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien - ausschließlich durch den Beruf veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist. Eine Reise, die aufgrund ihrer Gestaltung - ungeachtet der fachspezifischen Ausrichtung auf die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen - für einen vielseitig interessierten Teilnehmerkreis, auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfelds des Steuerpflichtigen (als Lehrer) von Interesse ist, ist zur Gänze nicht absetzbar (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183, zu Exkursionen einer AHS-Lehrerin mit den Gegenständen Geographie und Wirtschaftskunde sowie Englisch nach Tunesien, Libyen sowie Madagaskar; VwGH 29.1.2002, 98/14/0124, zur Kuwait-Reise einer AHS-Lehrerin für Geographie und Wirtschaftskunde; VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194, zur Exkursion eines Fachlehrers einer landwirtschaftlichen Fachschule für Weinbau und Kellerwirtschaft zu den Weinbaugebieten Kaliforniens; zu einer weiteren Reise desselben Beschwerdeführers siehe auch VwGH 28.11.2002, 2002/13/0180).

II C.) Aufgrund obiger Ausführungen kann den streitgegenständlichen Reisen keine Qualifikation als steuerlich beachtliche Studienreise zuerkannt werden, da die jeweiligen Reiseprogramme mit Besichtigungen von Landschaften und Sehenswürdigkeiten von allgemeinem Interesse nicht nur auf die Berufsgruppe der Lehrer, sondern auch für jeden interessierten Urlaubsreisenden konzipiert gewesen wären. Der Reiseverlauf in der vorliegenden Form und Ausmaß lässt eine (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung ausschließen, zumal die Beschwerdeführerin auch kein Vorbringen erstattet hat, demzufolge das auf den Reisen erlangte Wissen ausschließlich beruflich genutzt und umgesetzt wurde. Dem bekämpften Bescheid kommt durch die Versagung der strittigen Aufwendungen als Werbungskosten keine Rechtswidrigkeit zu, weshalb die Beschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen ist.

II.D.) Die Abgabenbehörde erkannte in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 (Ausfertigungsdatum 24. Mai 2013) Aufwendungen für Arbeitsmittel (ua. Internet) und Reisekosten im (gekürzten) Gesamtbetrag von 625,74 € als Werbungskosten an; die Beschwerdeführerin hat sich im Vorlageantrag vom 21. Juni 2013 nicht gegen die amtliche Berechnung und den betragsmäßigen Ansatz der Werbungskosten ausgesprochen, sodass diese außer Streit stehen (der Vorlageantrag bekämpft ausdrücklich lediglich "Punkt 2 Studienreisen" der Bescheidbegründung). Für das Bundesfinanzgericht bestehen weder dem Grunde noch der Höhe nach Bedenken gegen obige steuerliche Anerkennung der begehrten Aufwendungen für Arbeitsmittel und Reisekosten als Werbungskosten, sodass diese in der vorliegenden Entscheidung unverändert übernommen werden.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 ergibt sich aus der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 (mit Ausfertigungsdatum 24. Mai 2013), die als Teil des Spruches zum Bestandteil dieses Erkenntnisses wird.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. Jänner 2015