



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch stV, Adressey, vom 19. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Amtspartei, vom 5. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Notar. In der Einkommensteuererklärung für 2008 machte er unter anderem Aufwendungen für eine China-Reise in Höhe von 2.374,00 € als Werbungskosten geltend.

Der verfahrensgegenständlichen Reise lag nachfolgendes „Besuchsprogramm für die Delegation der österreichischen Notariatskammer“ in der Zeit vom 12.4.2008 bis 22.4.2008 zu Grunde:

12.04. Samstag

11:40 Ankunft der **Gruppe 1** in Beijing mit 08063 (22 Pax)

11:15 Ankunft der **Gruppe 2 + Gruppe 3** in Beijing mit LH722 (39 Pax)

(Begrüßung durch Vertreter von der Allchinesischen Freundschaftsgesellschaft

Referatsleiter: uuu

Mitarbeiterin: Frau ccc

Transfer zum Grand View Garden Hotel Beijing***

Add: Nan Cai Yuan Street Nr. 88, Xuanwu District

Erfrischungspause

15:20 Fahrt vom Hotel zum Himmelstempel

15:50 Besichtigung des Himmelstempels

18:00 Abendessen im Yushan Restaurant

TEL: 6701 4263

13.04. Sonntag

08:30 Abfahrt zur Großen Mauer (Badaling-Abschnitt)

10:30 Ankunft und Besichtigung

12:00 Ende der Besichtigung und Fahrt zum Mittagessen

12:30 Mittagessen im Badaling Restaurant

TEL: 6912 1486

14:30 Fahrt vom Restaurant zum Sommerpalast

15:20 Ankunft und Besichtigung des Sommerspalasts

16:20 Ende der Besichtigung und Rückkehr zum Hotel

17:00 Ankunft im Hotel

18:00 Abendessen im Hotel

14.04. Montag

08:30 Abfahrt der Notarengruppe (Eine Teilnehmerliste als Anhang)
zur chinesischen Notariatskammer

09:00 Ankunft und Gespräch mit der chinesischen Notariatskammer
Ansprechpartner: Stellv. Präsident Herr xxx

10:00 Ende des Gesprächs und Fahrt zum Kaiserpalast

(08:30 paralleles Programm für Begleitpersonen, nämlich Einkaufen auf dem Seidenmarkt)

10:30 Ankunft und Besichtigung

12:00 Ende der Besichtigung und Fahrt zum Mittagessen

12:30 Mittagessen im Shunchaolong Restaurant

TEL: 6303 6220

(Wiedertreffen der Notarengruppe und Begleitpersonen)

13:30 Fahrt der Notarengruppe zum China Law Society

14:00 Gespräch bei der China Law Society, empfangen durch
Stellv. Vorsitzenden yyy

15:30 Ende des Gesprächs und Rückfahrt ins Hotel

*(Paralleles Programm für Begleitpersonen, nämlich Bummel auf dem Tian'anmen-Platz,
danach Rückkehr ins Hotel)*

17:15 Fahrt vom Hotel zur Allchinesischen Freundschaftsgesellschaft

(Wiedertreffen der Notarengruppe und Begleitpersonen bei Abfahrt)

18:00 Ankunft und Bankett gegeben durch Herrn A.V., Präsidenten der
Allchinesischen Freundschaftsgesellschaft im Hauptquartier in Anwesenheit
des österreichischen Botschafters L. mit Gattin

15.04. Dienstag

06:30 Gepäckabgabe

07:00 Abfahrt zum Flughafen

08:30 Ankunft am Flughafen, Terminal 2

10:10 Flug Beijing-Jinan mit MU5138, Hauptstadt der Provinz Shandong

11 :05 Ankunft in Jinan

Transfer zum Shungeng Hillview Hotel *****

Add: Shungeng Road Nr. 28

TEL: 0086-531-82951818

FAX 0086-531-82955288

12:30 Mittagessen im Hotel

14:00 Abfahrt der Notarengruppe zum Justizamt der Provinzregierung

Gespräch mit dem Justizamt der Provinzregierung

(Paralleles Programm für Begleitpersonen: Einkaufen)

16:15 Besichtigung des Baotu-Quellenparks

17:00 Rückfahrt zum Hotel

18:00 Bankett gegeben von der Provinzregierung

16.04. Mittwoch

07:00 Gepäckabgabe

08:00 Busfahrt nach Qufu (die Konfuzius-Stadt)

10:00 Ankunft und Besichtigung des Konfuzius-Tempels, der Konfuzius-Residenz und des Gräberhains

12:00 Mittagessen

13:30 Gespräch mit dem Konfuzius-Forschungsinstitut

15:00 Busfahrt nach Jining

16:00 Besichtigung der Jininger Industriezone

17:30 Ankunft im Hongkong Hotel*****

Add: No. 19 Huoju Road, Jining

TEL: 0086-537-2969888

FAX: 0086-537-2362666

18:15 Abendessen gegeben durch Stadtregierung

17.04. Donnerstag

09:00 Busfahrt nach Xuzhou in der Provinz Jiangsu (10-Millionenstadt, Partnerstadt von Leoben)

Transfer zum Bayview Holiday Hotel***

Add: Huaihai West Road 252, Xuzhou

TEL: 0086-516-85398888

FAX: 0086-516-85398880

12:00 Mittagessen

14:30 für Notarengruppe: Gespräch mit dem Justizbehörde der Stadt Xuzhou
Besuch des Xuzhouer Notariats

(Paralleles Programm für Begleitpersonen: Besichtigung oder Einkaufen)

18:30 Bankett gegeben durch die Stadtregierung

18.04. Freitag

08:00 Frühstück

09:00 Besichtigung (Han-Gräber mit Tonkriegerarmee - größtes Museum von Reliefs aus der Han-Zeit)

12:00 Mittagessen

14:00 Besichtigung (Han-Gräber auf Gui-Berg, Stadtmuseum)

18:00 Abendessen

19.04. Samstag

10:10 Flug von Xuzhou nach Shanghai mit FM9242 10:10 -11:00

11:10 Ankunft in Shanghai

Transfer zum Jing An Hotel****

Add: Huashan Road No. 370, Shanghai

TEL: 0086-21-62480088

FAX: 0086-21-62482657

- 13:00 Büffetmittagessen im Hotel
- 14:30 Abfahrt vom Hotel zum Shanghaier Fernsehturm
- 15:00 Ankunft im Fernsehturm
- 17:00 Fahrt zum Binjiang-Hafenpromenade
- 17:10 Ankunft und Bummel auf der Hafenpromenade
- 17:50 Fahrt von der Hafenpromenade zum Abendessen
- 18:30 Abendessen
- 20:00 Rückkehr zum Hotel

20.04. Sonntag

Tagesausflug nach Suzhou ("Venedig des Ostens", berühmt für ihre schönen Gärten

Besichtigung des Gartens des einfältigen Beamten und des Gartens des Meisters der Netze,

Nachmittag Rückkehr nach Shanghai

21.04. Montag

08:50 Abfahrt der Notarengruppe in die Fudan Universität

(freie Zeit für die Begleitpersonen zur Verfügung gestellt)

- 09:30 Besichtigung der Justizfakultät der Fudan Universität und Treffen mit Professoren
- 11:00 Ende des Gesprächs und Rückkehr zum Hotel
- 12:00 Abfahrt vom Hotel zum Mittagessen (Wiedertreffen der Notarengruppe und Begleitpersonen)
- 12:30 Mittagessen
- 14:00 Besichtigung des Yu-Gartens
- 15:30 Fahrt zum Jadebuddha-Tempel
- 16:00 Besichtigung des Jadebuddha-Tempels
- 17:00 Fahrt vom Jadebuddha-Tempel
- 18:00 Abendessen

(am Abend Empfang in der Residenz des österreichischen Generalkonsuls unter Einbeziehung einschlägiger chinesischer Gäste)

22.04. Dienstag

Vormittag für **Gruppe 2 und Gruppe 3**, freie Zeit zur Verfügung gestellt

- 09:15 Abfahrt der **Gruppe 1** vom Hotel zum Flughafen
- 10:15 Ankunft am Flughafen
- 13:15 Rückflug **Gruppe 1** mit LH729 von **Shanghai** via **Frankfurt** nach **Wien** (19
- 12:30 Büffetmittagessen der **Gruppe 2 + Gruppe 3** im Hotel
- 13:45 Ausschecken
- 14:00 Abfahrt der **Gruppe 2 + Gruppe 3** vom Hotel zur Ausstellungshalle der Stadtplanung
- 14:30 Ankunft und Besichtigung
- 15:00 Besichtigung des Shanghaier Museums
- 17:30 Fahrt vom Museum zum Abendessen
- 18:00 Abendessen
- 19:30 Fahrt zum Flughafen
- 20:30 Ankunft am Flughafen

23:35 Rückflug **Gruppe 2 + Gruppe 3** mit LH727 um *23:35 Uhr* von **Shanghai** via **München** nach **Wien**
(Reisetechnisch bedingte Programmoptimierungen und -änderungen bleiben vorbehalten.)

Das Finanzamt versagte die einkommensteuerrechtliche Anerkennung dieser Kosten als Werbungskosten und beurteilte diese als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 a EStG 1988.

Die steuerliche Vertretung des Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 Berufung. Aus den Begründungsausführungen ist zu entnehmen, dass nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 unter anderem Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abzugsfähig seien. Folge man der Rz 4709 der EStR dann müsse bei Aufwendungen die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. In der Regel würde der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen.

Der Bw. verwies bezüglich "Studien- und Fortbildungsreisen" ebenso auf die Rz 1651 EStR, danach seien diese Kosten nur dann abzugsfähig, wenn folgende Voraussetzungen gegeben wären:

1. Planung und Durchführung im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder in einer Weise, die weitaus überwiegende betriebliche (berufliche) Bedingtheit erkennen ließe. Betriebliche Veranlassung reiche nicht aus. Die Reise müsste vielmehr fast ausschließlich betrieblich bedingt sein (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).
2. Die Reise bietet die Möglichkeit, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Unternehmen zulassen.
3. Reiseprogramm und Durchführung müsse nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer im Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen abgestellt sein, sodass sie auf andere Teilnehmer keine Anziehungskraft ausüben.
4. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während einer regelmäßigen betrieblichen Betätigung als Freizeit verwendet wird.

Die überwiegende betriebliche Bedingtheit der China-Reise sei auch Gegenstand einer persönlichen Vorsprache des Bw. am 13. Oktober 2010 beim Finanzbeamten M.L. gewesen. Zum Nachweis darüber legte der Bw. eine von ihm selbst erstellte schriftliche inhaltliche Zusammenfassung dieses Gesprächs vor, die er auch dem Finanzamt übermittelte. Danach sei

die gegenständliche Reise nach China für den Bw. aus juristischer Sicht eine wichtige berufliche Veranstaltung gewesen. Der Delegation gehörten Kammermitglieder aus allen österreichischen Notariatsländerkammern an. Neben den im Programm enthaltenen Veranstaltungen wären unzählige Fachdiskussionen und Besprechungen geführt sowie strategische Ausblicke erarbeitet worden. Aufgrund der ständigen Begleitung eines Vertreters des Justizministeriums Chinas wäre es dem Bw. nicht erlaubt gewesen, die Delegationsgruppe für private Besichtigungen zu verlassen, da die Teilnahme verbindlich gewesen sei. Die Studienreise sei für den Bw. und für seine berufliche Entwicklung wichtig gewesen, da er bedeutende Neuerungen und Kenntnisse in seine tägliche Arbeit, aber auch in seine Öffentlichkeitsarbeit für die Notariatskammer für G. einfließen lassen hätte können.

Einer Bestätigung des Delegationsleiters des Österreichischen Notariats Ö. zufolge habe es sich bei der Delegationsreise der Österreichischen Notariatskammer nach China im Jahre 2008 um eine offizielle berufliche Studienreise gehandelt. Die Delegationsreise habe im Einvernehmen mit dem dortigen Justizministerium stattgefunden, die bezeichnete offizielle Delegation des Österreichischen Notariates wäre bei den Notariaten in China während der ganzen Dauer über von einem Vertreter des Justizministeriums Chinas begleitet worden. Die Delegationsteilnehmer hätten neben den im Programm ersichtlichen Veranstaltungen regen Informations- und Fachaustausch gepflegt. Der Bw. habe an allen im Programm enthaltenen und an sämtlichen im Programm nicht enthaltenen Diskussionen und Standesbesprechungen teilgenommen. Die Delegationsreise wäre für die berufliche Fortbildung der einzelnen Delegationsteilnehmer wichtig gewesen und insbesondere für den Bw. als Mitglied der O.K.H., da wichtige Einblicke und Erkenntnisse für internationale Zusammenarbeit sowie für die Pressearbeit gewonnen werden könnten. Die berufliche Delegationsreise wäre wichtig für Einblicke in das chinesische Rechtssystem gewesen, da diese Erkenntnisse in langfristige Ausrichtungen des Österreichischen Notariates eingebunden werden könnten. Es lasse sich aus den obigen Ausführungen daher entnehmen, dass die offizielle Delegationsreise des Notariates im Jahre 2008 eindeutig überwiegend beruflichen Charakter gehabt hätte.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 1.4. 2011 als unbegründet ab und führte aus, dass aus dem vorliegenden Programm über die durchgeführte China-Reise ersichtlich sei, dass das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte bei weitem überwogen habe. Die Reise unterscheide sich hinsichtlich des Reiseablaufes nicht von in Reisebüros angebotenen Bildungs- und Kulturreisen. Laut derzeit gültiger Rechtslage müssten das Reiseprogramm und seine Durchführung 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 interessierte Teilnehmer entbehren würden. Die

Kosten für die Reise nach China seien daher als Kosten der privaten Lebensführung zu behandeln und nicht als Werbungskosten gem. § 16 EStG absetzbar gewesen.

Der Bw. nahm am 4. Juni 2013 schriftlich den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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 des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der VwGH brachte im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197, zum Ausdruck, dass seine bisherige Rechtsprechungslinie zur Auslegung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 bezüglich allgemeiner Mischaufwendungen aufrecht bleibt (*Kuprian/Freisinger, UFS 2009, 44*). Dies bedeutet, dass allgemeine Kosten von Reisen, die durch private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt, demnach nicht einwandfrei und nachvollziehbar aufteilbar sind, zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen. Bei der Prüfung der Reise ist eine reiseabschnittsbezogene Betrachtung im Zusammenhang mit dem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 vorzunehmen, wobei eine getrennte Beurteilung jedes einzelnen Reisetages vorzunehmen ist. Der VwGH hat dabei auf die Aufenthaltstage als maßgebliche Zeiteinheit für die Beurteilung der einzelnen Reiseabschnitte abgestellt, nicht auf kleinere Zeiteinheiten. Im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen in einer Reise bzw. einem Reiseabschnitt führen die Reiseaufwendungen nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, es sei denn, der private Aspekt ist nur von untergeordneter Bedeutung (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183).

Ergibt demgegenüber die Prüfung der Reise für den einzelnen Aufenthaltstag eine ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung in dem Sinne, dass von einem ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Reiseabschnitt ausgegangen werden kann, stehen dafür die anteiligen Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu.

Die Prüfung der ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung hat dabei nach den vom VwGH für Studienreisen aufgestellten Kriterien zu erfolgen. Danach muss bei

Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031). Bei der Prüfung einer Reise bzw. eines Reiseabschnittes müssen demnach die vom VwGH für Studienreisen geforderten oben genannten Voraussetzungen kumulativ vorliegen, wenn die ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung bejaht werden soll und Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgeschlossen werden sollen, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen:

1.) Die Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit erkennen lässt.

2.) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0142).

3.) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, da sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 31. Mai 2000, 97/13/0228).

4.) Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlich normalen Arbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 29. Jänner 2002, 96/14/0030).

Vor diesem Hintergrund ist der Berufungsfall wie folgt zu beurteilen:

Planung und Durchführung der gegenständlichen Reise

Die in Rede stehende Reise ist von der österreichischen Notariatskammer organisiert und durchgeführt worden. Eine lehrgangsmäßige Organisation der Reise war auf Grund des vorgelegten Reiseprogramms nicht zu erkennen. Die Reise zeigt vielmehr, wie nachfolgend dargestellt wird, auch an den einzelnen Aufenthaltstagen keine einwandfrei erkennbare überwiegende berufliche Bedingtheit auf.

Reiseprogramm und konkrete Verwertung im Beruf

Der VwGH rechnet Aufwendungen für eine Reise, deren Gestaltung ungeachtet ihrer fachspezifischen Ausrichtung auf die Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen für einen weltoffenen, vielseitig interessierten Teilnehmer auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfeldes des Steuerpflichtigen nicht jede Anziehungskraft nimmt, den Aufwendungen der Lebensführung zu (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183). Das vorgelegte Reiseprogramm sieht für den 12.4., den 13.4., 16.4., 18.4., 19.4., 20.4. und 22.4. Besichtigungstermine und Transferzeiten vor, wie zB Besichtigung des Himmelstempels, Abfahrt zur Großen Mauer, Besichtigung des Konfuzius-Tempels und des Sommerpalastes. Diese Aufenthaltstage sind daher als ausschließlich privat zu beurteilen. Berufliche Aspekte dieser Reise waren an diesen Tagen dem vorgelegten Programm nicht zu entnehmen und sind von der steuerlichen Vertretung des Bw. auch nicht dargelegt worden.

Am 14.4., 15.4., 17.4 und am 21.4. wurden zweifelsohne Tagesordnungspunkte absolviert, die einen generellen beruflichen Zusammenhang aufzeigen, wie zB Gespräche mit der chinesischen Notariatskammer, mit dem Justizamt bei der China Law Society, Besuche der Allchinesischen Freundschaftsgesellschaft und eine Besichtigung der Justizfakultät. Dennoch muss im Sinne des vorhin erwähnten Erkenntnisses des VwGH klar aufgezeigt werden, dass das durch die Teilnahme an diesen Besuchen und Empfängen erworbene Wissen nicht nur für einen Notar, sondern auch für einen aufgeschlossenen, vielseitig politisch oder wirtschaftlich allgemein interessierten Bildungsreisenden auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfeldes des Bw. von Interesse sein kann (vgl. VwGH 25.9.2002, 99/13/0246). Daraus folgt jedoch, dass die konkreten Reiseprogrammpunkte, auch wenn ihnen ein bestimmter offizieller Charakter zukommen mag, nicht nur im unmittelbaren beruflichen Kontext zur notariellen Tätigkeit stehen, sondern auch eine Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer ausüben. Dabei kommt es nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig gewesen wäre, sondern ob das Reiseprogramm an diesen Tagen auch für Dritte von touristischem Interesse gewesen wäre. Dies traf auf den konkreten Fall hinsichtlich sämtlicher Aufenthaltstage zu. Ob tatsächlich andere Personen an dieser Reise teilgenommen haben, ist dabei nicht von Bedeutung.

Dazu kommt, dass der Bw. den Zweck, und die für seine berufliche Tätigkeit maßgebenden Ergebnisse der Besichtigungen sowie den Inhalt der fachlichen Gespräche nicht konkret nachvollziehbar und für den Unabhängigen Finanzsenat überprüfbar dargelegt hat. Ebenso war allein auf Basis des vorgelegten Reiseprogramms objektiv eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung von erworbenem Wissen nicht nachprüfbar belegt worden. Das Vorbringen des Bw., die Reise habe wichtige Einblicke in das chinesische Rechtssystem und demzufolge Erkenntnisse für die internationale Zusammenarbeit sowie für die

Öffentlichkeitsarbeit gebracht, ist allgemein gültig und lässt keine konkrete Verwertung für den Bw. feststellen. Dass diese Delegationsreise im Einvernehmen mit dem dortigen Justizministerium stattgefunden habe, ein Vertreter des Justizministeriums Chinas die Notare bei den offiziellen Terminen ständig begleitet habe, und dass diese Reise bedeutend für die berufliche Fortbildung des Bw. gewesen wäre, ändert nichts an der Tatsache, dass der Unabhängige Finanzsenat – wie oben ausgeführt - die vom VwGH zu den Studienreisen entwickelten Kriterien für eine einkommensteuerrechtliche Anerkennung der strittigen Reisekosten als Werbungskosten anzuwenden hat.

Auch steht im Berufungsfall eine berufliche Veranlassung nicht qualitativ als auslösendes Moment für die zu beurteilenden Reiseabschnitte so sehr im Vordergrund, dass die Reisekosten aus diesem Grund zur Gänze zu berücksichtigen wären, zumal auch bezüglich der einzelnen Aufenthaltstage ein beruflicher Umstand als eindeutig fremdbestimmter Auslöser für diese Reise nicht feststeht, was nur auf jene Fälle zutreffen würde, in denen eine Anordnung des Arbeitgebers im Sinne eines Dienstauftrages existiert hätte. Eine solche Anordnung liegt im konkreten Fall ebenfalls nicht vor.

Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden beruflich bedingten Programmpunkten

Zur beruflichen Veranlassung der einzelnen (Aufenthaltstage) als maßgebende Zeiteinheit für die Beurteilung einzelner Reiseabschnitte ist weiter auszuführen, dass nach Lehre und Rechtsprechung bei der Prüfung der ausschließlichen beruflichen Veranlassung der Programmpunkte von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen ist (Jakom, *Lenneis*, EStG 2013, § 4 Rz 330, VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

Die ausschließliche berufliche Veranlassung der Reise ist neben den ausschließlich privat veranlassten Tagen (12.4., 13.4., 16.4., 18.4., 19.4.20.4. und 22.4.) am 14.4., 15.4., 17.4. und am 21.4. überdies deshalb zu verneinen, da die oben beschriebenen Empfänge und Besuche nicht erwiesenermaßen die Dauer von acht Stunden, sondern lediglich 4,5 Stunden (14.4.), 2 Stunden (15.4.), 4 Stunden (17.4.) und 2 Stunden (21.4.) erreichten. Auch daraus ergibt sich, dass die im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung von Studienreisen als beruflich veranlasst nicht erfüllt waren, da die reiseabschnittsweise Betrachtung im konkreten Fall keine ausschließliche betriebliche oder berufliche Bedingtheit erkennen ließ, weshalb die strittigen Aufwendungen einkommensteuerrechtlich nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Juni 2013