



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GGmbH, vertreten durch DrGS, vom 20. September 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 19. August 2011 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2009 nach der am 14. Dezember 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. (eine Steuerberatungskanzlei) übermittelte am 24. November 2010 die Steuererklärungen für 2009 (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer) an das zuständige Finanzamt.
2. Mit Schreiben vom 18. Mai 2011 ersuchte das Finanzamt um Ergänzung der Körperschaftsteuererklärung für 2009:

Die Bw. wurde ersucht, eine detaillierte Aufgliederung der Fremdleistungsempfänger iHv 457.103,24 € (Name, Adresse, UID und Betrag) nachzureichen. Weiters ersuchte die Behörde, die geltend gemachten Bewirtungsspesen belegmäßig nachzuweisen.

3. Das Steuerbüro übermittelte am 16. Juni 2011 eine Reihe von Belegen in Kopie.
4. Mit Schreiben vom 21. Juni 2006 ersuchte das Finanzamt neuerlich um Ergänzung der Körperschaftsteuererklärung für 2009:

a. Erforderlich sei der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe, die Glaubhaftmachung gemäß [§ 138 Abs 1 BAO](#) reiche nicht (VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#); VwGH 26.9.2000, [94/13/0262](#); VwGH 29.11.2000, [95/13/0026](#)). Die Beweislast liege beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend mache. Erforderlich sei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen bzw welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt worden sei (VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#)).

b. Folgende Rechnungen bzw Kassabons seien nicht leserlich: Nr. 141 – 114,60 €; Nr. 142 - € ?; Nr. 157 – 57,90 €; Nr. 159 – 82,10 €. Diese seien in leserlicher Kopie bzw im Original vorzulegen.

c. Es werde ersucht, die Höhe der Vorsteuer im Zusammenhang mit den vorgelegten Bewirtungsspesen bekanntzugeben.

5. Mit Mail vom 11. Juli 2011 antwortete der Vertreter der SteuerberatungsgmbH wie folgt:

Sg. Finanzamt!

Ich möchte nochmals kurz den Inhalt unseres Telefonats zusammenfassen.

Ich bin der Meinung, dass wir aufgrund unserer berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht nicht dazu befugt sind, unsere Mandanten bzw die Themen unserer Gespräche auf Belegen zu nennen. Deshalb haben wir dies auch auf unseren Bewirtungsbelegen unterlassen. In dem beigefügten SWK-Artikel (SWK 10/2004, S 382, Thunshirn/Kezsa, Bewirtungsspesen eines Rechtsanwaltes) ist meine Meinung ausführlich dargelegt.

Losgelöst davon stelle ich den Werbecharakter dieser Aufwendungen jedoch nicht in Frage. Wie ich ebenfalls schon schilderte, haben wir unsere Kanzlei in den letzten Jahren vom Umsatz 0,00 € bis heute zu einer Größenordnung von 1,4 Millionen € aufgebaut. Ich denke, das spricht Bände. In diesem Fall eine Werbewirksamkeit bzw Neuacquisition der Bewirtungsaufwendungen zu verneinen, wäre nicht gerechtfertigt. Außerdem wäre es in diesem Zusammenhang mehr als unfair, dass wir unsere Einnahmen und in weiterer Folge Gewinne versteuern müssten.

Die Aufwendungen, die uns zu diesem Erfolg gebracht haben, dürften wir nicht abziehen. Weiters haben wir ohnedies über die Mehr- und Wenigerrechnung die Hälfte der Bewirtungskosten steuerlich nicht geltend gemacht.

Ich hoffe, dass meine Argumentation nachvollziehbar ist und verbleibe mit freundlichen Grüßen.

6. Am 14. Juli 2011 übermittelte das Steuerbüro 4 Originalrechnungen (Nr. 141, 142, 157 und 159). Am Schreiben findet sich ein Aktenvermerk der Finanzverwaltung vom 16. August 2011: „Die nachgereichten Belege sind völlig unleserlich.“

7. Mit Bescheiden gemäß [§ 299 BAO](#) vom 19. August 2011, wurden der Umsatzsteuerbescheid und der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 26. November 2010 aufgehoben und neue Bescheide erlassen. Die Aufhebung wurde wie folgt begründet:

a. [§ 12 KStG 1988](#) entspreche typologisch dem [§ 20 EStG 1988](#), der auf Körperschaften nicht anwendbar sei. Die Vorschrift schließe den Abzug bestimmter Aufwendungen und Ausgaben bei der Einkommensermittlung aus oder schränke den Abzug ein. Der Begriff der Betriebsausgaben sei in [§ 4 Abs 4 EStG 1988](#) definiert. Neben den genannten Abzugsverboten seien weitere in Geltung, so in den Einkommensermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988. § 12 KStG 1988 gelte unabhängig von der Art der Gewinn- und Einkünfteermittlung.

b. Die Repräsentationsaufwendungen seien in den Rz 4808 bis 4829 EStR 2000 enthalten. Die in den EStR 2000 dargestellte Rechtslage gelte auch für Körperschaften. Zufolge § 12 Abs 1 Z 3 KStG dürften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abgezogen werden.

c. Aufwendungen die unter die 50%-Grenze fielen:

Zur Hälfte abzugsfähig seien werbewirksame Bewirtungsaufwendungen, bei denen die Repräsentationskomponente untergeordnet sei. Die repräsentative Mitveranlassung dürfe nur ein geringes Ausmaß erreichen. Die Gegebenheiten und Erfordernisse der jeweiligen Geschäftspartner seien zu berücksichtigen.

Weise der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Geschäftsfreunde

- einen eindeutigen Werbezweck habe (ein werbeähnlicher Aufwand reiche nicht aus, VwGH 2.8.2000, [94/13/0259](#); VwGH 26.9.2000, [94/13/0260](#); VwGH 26.9.2000, [94/13/0262](#); VwGH 29.11.2000, [95/13/0026](#)) und

- die betriebliche oder berufliche Veranlassung der so entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben weitaus überwiege, könnten die betreffenden Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgesetzt werden.

Erforderlich sei der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe – die Glaubhaftmachung gemäß § 138 Abs 1 BAO reiche nicht (VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#); VwGH 26.9.2000, [94/13/0262](#); VwGH 29.11.2000, [95/13/0026](#)). Die Beweislast liege beim

Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend mache. Erforderlich sei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen worden sei bzw welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt worden sei (VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#)).

d. Zur Gänze nichtabzugsfähige Bewirtungsaufwendungen:

Diene die Bewirtung hauptsächlich der Repräsentation oder weise sie Repräsentationsmerkmale in nicht untergeordnetem Ausmaß auf, sei sie gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG zur Gänze nicht abzugsfähig. Etwaige werbeähnliche Elemente seien in diesen Fällen bedeutungslos (VwGH 3.6.1992, [91/13/0176](#)). Gemischte Aufwendungen seien zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, [93/15/0113](#) – vgl Abschnitt 14.2.2.1. „Aufteilungsverbot“).

Im Jahre 2009 seien Aufwendungen für Bewirtungen iHv 5.239,89 € (= 50% von 10.479,79 €) als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Es sei kein Nachweis dafür erbracht worden, dass die Repräsentationskomponente der Bewirtungsaufwendungen nur von untergeordneter Bedeutung sei (dh. einen eindeutigen Werbezweck habe und die betriebliche Veranlassung der entstandenen Aufwendungen weitaus überwiege).

Gelinge dem Abgabepflichtigen kein Nachweis, dass eine Bewirtung der Werbung gedient habe, stehe ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug nicht zu. Die Betriebsausgaben seien daher um 5.239,89 € und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge um 1.389,70 € (laut den vorgelegten Belegen) gekürzt worden.

8. Mit Schreiben vom 20. September 2011 wurde gegen den Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheid für 2009 Berufung eingelegt:

a. Im Zuge der Nachbescheidkontrolle sei vom Finanzamt die steuerliche Geltendmachung von 50% der Repräsentationsspesen und der diesbezügliche Vorsteuerabzug in Frage gestellt worden. Der Bw. sei aufgefordert worden, sämtliche Originalbelege vorzulegen und laut ESt-Richtlinien den jeweiligen Einzelfall bezüglich konkret abgeschlossenem Rechtsgeschäft nachzuweisen.

b. Der Aufforderung bezüglich Belegzusendung sei der Bw. natürlich gefolgt, jedoch seien auf den Belegen weder Besprechungspartner noch Termine vermerkt, da der Bw. der Meinung sei, dass er aufgrund seiner Verschwiegenheitspflicht nach § 91 WTBG dazu nicht berechtigt sei. Die Sachbearbeiterin des Finanzamtes habe dieses „Manko“ urgierter, worauf der Bw. seine Rechtsmeinung telefonisch mitgeteilt und zusätzlich einen Literaturartikel (der die Rechtsmeinung des Bw. unterstützt) per E-Mail übermittelt habe.

-
- c. Der zuständige Fachbereich habe diese Meinung jedoch offensichtlich nicht geteilt, worauf mittels der bezeichneten Bescheide die restlichen 50% der Repräsentationsspesen steuerlich nicht anerkannt und der komplette Vorsteuerabzug gestrichen worden sei.
 - d. Die Bw. (Steuerberatungskanzlei) sei vor sechs Jahren gegründet worden und habe die Pforten mit exakt keinem einzigen Klienten geöffnet. Es sei auch kein Klientenstock übernommen worden. Seit Beginn der Kanzlei sei der Umsatz auf über 1,3 Millionen € gesteigert worden. An der Tatsache, dass kein Klientenstock zugekauft worden sei, habe sich bis heute nichts geändert.
 - e. Die Richtlinienregelung zum Thema Repräsentationsspesen sei geläufig und solle nicht weiter kommentiert werden. In der Bescheidbegründung vom 20. August 2011 (irrtümlich 20. Juli 2011) sei ausgeführt, dass dann, wenn „die Bewirtung hauptsächlich der Repräsentation diene oder Repräsentationsmerkmale nicht nur in untergeordnetem Ausmaß aufweise, diese gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zur Gänze nicht abzugsfähig sei“. Etwaige werbeähnliche Elemente seien in diesem Fall bedeutungslos (VwGH 3.6.1992, [91/13/0176](#)). Gemischte Aufwendungen seien zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 29.6.1995, [93/15/0113](#)). Es werde auch ausgeführt, es sei kein Nachweis erbracht worden, wonach die Repräsentationskomponente nur von untergeordneter Bedeutung sei. Gelinge dieser Nachweis nicht, stehe ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug nicht zu.
 - f. Der Vertreter der Bw. habe der Referentin des Finanzamtes telefonisch zugesagt, dass er für verschiedene – von ihr ausgewählte – Rechtsgeschäfte nach Rücksprache mit den Mandanten den jeweiligen einzelnen konkreten Nachweis erbringe, jedoch aufgrund der oben erwähnten Verschwiegenheitspflichten nicht dazu berechtigt sei, jeden Fall einzeln und im Voraus namhaft zu machen. Zudem finde er es nahezu absurd, einen Nachweis über die Werbekomponente erbringen zu müssen, angesichts der oben geschilderten Umsatzsteigerung.
 - g. Im Lichte der bereits gegebenen Informationen und im Hinblick auf die durchaus unterschiedlichen Literaturmeinungen zum Thema Glaubhaftmachung und § 138 BAO, denke der Vertreter der Bw., dass er im Rahmen seiner berufsrechtlichen Möglichkeiten jegliche Aufklärungsmöglichkeit geboten habe und somit der Abzug der ohnedies bereits auf 50% reduzierten Bewirtungsaufwendungen und der korrespondierenden Vorsteuer zu Unrecht aberkannt worden sei. Man ersuche um entsprechende Korrektur der Bescheide.
9. Am 6. Oktober 2011 wurde die Berufung gegen den Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheid 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

-
- a. Mit Schreiben vom 8. November 2011 wurde vom Vertreter der Bw. gemäß § 276 Abs 6 BAO eine mündliche Verhandlung im Verfahren der SteuerberatungsgmbH angeregt.
 - b. Vom UFS wurde mit Schreiben vom 22. November 2011 (in Kopie mit Mail an das Steuerbüro am 22.11.2011 versandt; schriftliche Vorladung am 24.11.2011 zugegangen) für Mittwoch, den 14. Dezember 2011, eine mündliche Verhandlung festgesetzt (Frist drei Wochen vom Zugang der Vorladung bis zur mündlichen Verhandlung). Der Vertreter der Bw. wurde ersucht, folgende Beweismittel mitzubringen:

Sofern der Nachweis bis zur mündlichen Verhandlung noch nicht erfolgt ist (die Nachweise können auch im Vorfeld jederzeit an den UFS erbracht werden), sind für die Anerkennung der Bewirtungskosten die in ständiger VwGH-Rspr geforderten Nachweise

- Darlegung des Werbezweckes und
- erhebliches Überwiegen der betrieblichen (oder beruflichen) Veranlassung für jeden einzelnen Geschäftsfall zu erbringen. Eine allfällig dafür erforderliche Zustimmung muss der Bw. selbst rechtzeitig einholen. Anlässlich der mündlichen Verhandlung nicht beigebrachte Nachweise können nicht berücksichtigt werden.

- c. Am 7. Dezember 2011 kam es zu einem Telefonat mit dem Vertreter der Bw., in welchem dieser zur Beibringung eines „Gutachtens“ die Verschiebung der mündlichen Verhandlung verlangte. Eine Verschiebung der Verhandlung wurde abgelehnt, weil der Vertreter nicht einmal klarlegen konnte, wann dieses „Gutachten“ fertiggestellt werden würde. Mitgebrachte Stellungnahmen seien in der mündlichen Verhandlung zu würdigen. Daraufhin wollte der Vertreter wissen, welche Nachweise zu erbringen seien. Wie wäre das zu behandeln, wenn der Tibor Foco anrufen und steuerliche Beratung haben wolle, ob man dann von Seiten der Finanzverwaltung tatsächlich Details des Gesprächsinhalts verlangen würde? Diesbezüglich wurde auf das Gesetz und die VwGH-Judikatur verwiesen und auf weiteres insistierendes Nachfragen des Vertreters auf das übersandte Schreiben vom 22. November 2011 und darauf, dass der UFS nicht die Beratung des steuerlichen Vertreters übernehmen könne. Auf den neuerlichen Hinweis, dass Steuerberater besonderen Bedingungen unterliegen würden, erfolgte der Hinweis auf den Gleichheitsgrundsatz, der eine „lex Steuerberater“ nicht zulasse.

Eine Niederschrift zum Telefonat wurde seitens des UFS nicht aufgenommen.

- d. Anlässlich der mündlichen Verhandlung am 14. Dezember 2011 wurde folgendes vorgebracht:

(1) Der Referent trägt vor, dass eine mündliche Verhandlung zwar verspätet – nämlich nur in einem ergänzenden Schriftsatz – beantragt wurde. Dass es aber der Senat in diesem Fall für

notwendig gehalten hat, dennoch eine mündliche Verhandlung zuzugestehen, um dem Vertreter der Bw. Gelegenheit zu geben, die vom Gesetz geforderten Nachweise beibringen zu können.

Der Referent trägt sodann den bisherigen Sachverhalt vor.

(2) Parteienvorbringen (Abkürzungen SB als Sachbearbeiter des UFS, Frau W. als Teammitarbeiterin des zuständigen Referates):

SB: Hat das Finanzamt noch Ergänzungen zum Sachverhalt bzw zur Rechtslage?

Amtsvertreter.: Nein, keine Ergänzungen.

SB: Gut, dann kann die steuerliche Vertretung ihre Ausführungen machen.

Vertreter: Vielleicht zwei Ergänzungen zum Protokoll. Die Berufung auf meine Verschwiegenheit oder generell auf die Verschwiegenheit, das war nicht eine, die ich generell statuiert habe. Das habe ich bereits in unserem Telefonat, Frau W., damals zur Kenntnis gebracht, dass ich durchaus bereit bin, Fälle nachzuweisen. Also das möchte ich schon doppelt unterstreichen, dass vom Beginn an die Bereitschaft da war, dass ich gerne die Fälle nachweise. Dass ich aber in einem gewissen Konflikt stehe mit meiner Berufsordnung. Dass das erst im Laufe des Verfahrens von mir zur Kenntnis gebracht wurde, das ist so nicht ganz korrekt. Das zweite was ich auch noch sagen möchte, ist, dass meine Ausführung in der Berufung und ich denke auch in unserem Telefonat, was unsere Umsatzentwicklung betrifft, dass das natürlich keine rechtliche Begründung ist, das war mir durchaus bewusst. Ich habe es nicht als rechtliche Begründung gesehen, unsere Repräsentationsspesen abzugsfähig zu machen, sondern ich wollte es bloß dazu noch anmerken, dass das eigentlich doch eine gewisse Indizwirkung hat. Dass man so eine Entwicklung macht, das kommt ja nicht von ungefähr. Und das war das Einzige, was ich damit ausdrücken wollte.

Vertreter: Dieser Hinweis auf meine Verschwiegenheitspflicht ist nicht einer, wo ich sage, ich will jetzt ein Spiel spielen. Sondern da geht es einfach um eine Situation, die ich darlegen möchte, wo ich in einer gewissen Zwickmühle stecke. Nämlich auf der einen Seite, wem mache ich es recht, der Finanzverwaltung oder auf der anderen Seite meinem Klienten. Und ich kann es mir im Endeffekt aussuchen, bei wem ich das Bummerl habe. Das ist jetzt einmal so ganz plakativ ausgedrückt mein Zugang.

Ich habe in unserem Telefonat (mit dem SB) auch die Stellungnahme der Kammer erwähnt, die ich hier mitgenommen habe, wo sie mir zur Kenntnis gebracht haben, dass das zwar schön ist, aber grundsätzlich für sie – zumindest war das mein Verständnis – nicht irgendeine Gültigkeit besitzt.

Der steuerliche Vertreter übergibt einen Aktenvermerk über ein Telefonat mit dem Sachbearbeiter vom 7. Dezember 2011.

Vertreter: Der nächste Grund meines Telefonates war der ...

SB: Vielleicht sollten wir das gleich klären: Sie haben anklingen lassen, dass es länger dauern wird, bis eine Stellungnahme kommt.

Vertreter: Das ist richtig, ja.

SB: Ich habe gesagt, wenn eine Stellungnahme, dann müssen sie eine mitnehmen (gemeint: zur mündlichen Verhandlung) und wir werden sie anschauen und würdigen, aber nicht, dass wir sie nicht würdigen.

Vertreter: Das ist korrekt. Sie haben natürlich gesagt, sie würdigen alles was ich mitnehme. Ich will da eh nichts unterstellen. Ich habe aber von zwei Dingen gesprochen. Und zwar einerseits von einer Stellungnahme der Kammer die mir vorliegt. Die auch kein Geheimnis ist, weil es die aktuelle Ausgabe davon ist und sie ist auch jederzeit von unserer Kammer anzufordern. Das zweite, das war der Hinweis bzw die Bitte, ich habe gesagt ich hätte gerne zusätzlich zur Untermauerung dieser Stellungnahme ein universitäres Gutachten beigebracht. Und dass sich das bis zu dem heutigen Termin nicht ausgeht. Und deswegen habe ich am 7. Dezember die Bitte an sie herangetragen, ob es nicht möglich wäre, dass wir den Termin noch einmal verschieben, damit ich dieses Gutachten fertigstellen lassen kann. Sie haben mir dann zur Kenntnis gebracht, ich hätte schon lange ein Verfahren und hätte auch Zeit gehabt, das Gutachten auf die Füße zu stellen. Also inhaltlich. Ich nehme an, an dieser Meinung hat sich nichts geändert, von ihrer Seite.

Weil meine Intention nach wie vor die ist, ich sage es noch ein letztes Mal für das Protokoll, ich würde sie noch einmal ersuchen, ich habe ein Gutachten in Auftrag gegeben, das ist nicht fertig, das ist korrekt und ich würde sie im Zuge dessen nochmals ersuchen, dass es zumindest eine Erweiterung des Verfahrens gibt, insofern als das nicht abgeschlossen wird. Damit ich zumindest das Beweismittel noch vorbringen kann. Ob dann in Abhängigkeit von diesem Gutachten noch einmal eine mündliche Verhandlung notwendig ist oder nicht, das kann ich nicht sagen. Da habe ich natürlich auch keine rechtliche Handhabe. Das ist mir wohl bewusst. Ich kann es nur anführen. Die Tatsache, dass sie mir sagen, das Verfahren ist schon so lange im Laufen, damit haben sie natürlich recht, aber eines dürfen sie auch nicht vergessen, solche Prozesse entwickeln sich und man weiß nicht vom ersten Tag weg, dass man ein Gutachten braucht. Die Tatsache, dass, selbst wenn ich das gewusst hätte, ich nicht von heute auf morgen den passenden Gutachter finde, der dann von heute auf morgen das Gutachten macht, ist auch selbstverständlich. Deswegen meine frisch angetragene Bitte am

Telefon, ob es nicht möglich gewesen wäre, diesen Termin noch einmal zu verschieben. Sie haben es verneint und ich habe es zur Kenntnis genommen.

Deswegen jetzt nochmals meine Frage: Gibt es die Möglichkeit dieses Beweisaufnahmeverfahrens insofern zu erweitern, als dass ich das Gutachten noch beibringen kann, solange sie das Verfahren noch nicht abgeschlossen haben?

SB: Na, sie können ja den Antrag stellen und über den Antrag werden wir entscheiden.

Vertreter: Gut, dann stelle ich jetzt den Antrag.

SB: Wir entscheiden das dann am Schluss, wenn die Sachverhalte feststehen. Dann entscheiden wir über die Anträge.

Vertreter: Gut.

SB: Kann ja sein, dass mehrere Anträge kommen. Jetzt schauen wir einmal und wenn wir am Schluss ihre Anträge haben, werden wir über die Anträge entscheiden.

Vertreter: So, nur der Vollständigkeit halber. Dies ist der Sachverhalt in Punkt Gutachten.

Der Vertreter übergibt einen Ausdruck von § 91 WTBG und eine Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu § 91 WTBG.

SB: Das machen sie jetzt zum Gegenstand des Verfahrens?

Vertreter: Nein, das sollte nur eine Untermauerung dessen sein und sie werden dann nach meinen Ausführungen wissen, warum ich das sage. Das ist einleitend, damit wir überhaupt mit denselben Dokumenten in das Gespräch hineingehen. Das ist der Punkt.

SB: Dann machen sie das ja zum Gegenstand des Verfahrens.

Vertreter: Ja, klar.

Vertreter: Gut, wie gesagt, der Antrag für mich wäre einfach nur der: Mir geht es nicht darum, das Verfahren hinauszögern, künstlich, ich möchte schlüssig und einfach dieses Gutachten noch beibringen. Das wäre meine Intention, nur dass sie mich da verstehen.

SB: Ja.

Vertreter: Sollte – warum auch immer – über diesen Antrag negativ entschieden werden, habe ich das im Aktenvermerk niedergeschrieben, dass ich das beibringen wollte. Und der Vollständigkeit halber habe ich den § 91 WTBG auch noch mitgenommen.

Die Intention von mir und noch einmal, auf einer offenen und sachlichen Ebene, ist nicht die, mich über Repräsentationsspesen zu bereichern, ja. Fakt ist einfach, dass wir als Steuerberater in einem gewissen Konflikt stehen, zwischen dem was jetzt gängige Rechtsmeinung oder Finanzmeinung ist und zwischen dem, was wir auch gegenüber unseren Klienten vertreten müssen. Wichtig für mich ist einfach eins: Ich stelle jetzt bewusst und in Klammer provokant die Frage, ja: Wenn wir ein fiktives Beispiel nehmen. Es ist ja durch alle Medien gegangen, die CD Liechtenstein. Mich kontaktiert ein Klient und sagt, wir müssen uns dringend unterhalten wegen dem, ich brauche dich da und es geht um einen möglichen Auftrag für dich. Was soll ich dann auf diesen Bewirtungsbeleg hinaufschreiben? Den Namen und Beratung wegen möglichen Finanzstrafverfahrens in Liechtenstein oder wie stellen sie sich das vor? Das ist die Frage, die ich stelle.

Amtsvertreter: Entschuldigung, wenn ich das jetzt kurz beantworte. Wenn der Unternehmer das übernehmen könnte oder sollte, dann haben sie als Unternehmer auch kein Problem mit der eigenen Verwertung von Betriebsausgaben.

Vertreter: Ist in Ordnung, aber soll ich ihm sagen, geh bitte, zahlen sie das? Das wäre eine Umgehung und das kann man ja wohl nicht als allgemeingültig hernehmen.

Die nächste Frage ist, egal was ich nun aufschreibe und es steht irgendetwas mit Liechtenstein oben, kann man da was prüfen? Oder schreibt man das auf den Beleg, was machen sie mit dem dann? Oder, anders gesagt, was können sie denn mit dieser Info machen?

Frau W.: Was muss ich damit machen?

Vertreter: Schau sie, das ist losgelöst von einer Rechtsmeinung der Zugang, den ich habe. Es geht ja nicht darum, dass ich irgendetwas verheimlichen will. Aber Fakt ist eines: Entweder ich rechtfertige meine Betriebsausgaben mit dem Risiko, dass ich dem Klienten in den Rücken falle oder ich falle ihm nicht in den Rücken und falle mir damit selbst in den Rücken. Im Sinne dessen, dass ich keine abzugsfähigen Aufwendungen mehr habe. Und um das Ganze zu untermauern, habe ich schon von Haus aus gesagt, ich kriege nur 50%, ja. Aber eine andere Möglichkeit steht mir nicht mehr zur Verfügung, denn was soll ich sonst machen.

Amtsvertreter: Also ich verstehe diese Argumentation nicht, weil sie ja niemand verpflichtet daraufzuschreiben „Problem CD Liechtenstein“ oder ähnliches oder verfängliches, wo sie annehmen können, dass das eventuell bei der Finanzverwaltung weitere Folgen hat. Natürlich sind gewisse Dinge, die auftreten und aufgedeckt werden von unserer Seite verfolgungspflichtig. Und wir müssen auch weiter überprüfen, wenn sich etwas herausstellt, wenn ein Unternehmer Betriebsausgaben geltend macht, aber der andere die Einnahmen

nicht versteuert. Das ist zB unsere ureigene Aufgabe. Aber es hindert sie ja niemand, aufzuschreiben, Kontaktgespräch mit dem Klienten sowieso und den Namen müssen sie natürlich schon preisgeben. Und dass dann später eine Geschäftsbeziehung daraus grundsätzlich entsteht, wieder ohne anzugeben – da denke ich auch an die Ärzte, wo man nachschauen kann, wer waren die Patienten dort – worum es konkret geht. Man kann ja sagen, betriebswirtschaftliche Beratung, Steuerberatung oder Umsatzsteuerproblematik usw. Man kann das ja anders umschreiben auch. Man kann schreiben „Liechtenstein“, aber nicht um was es geht dabei.

Vertreter: Verstehe, nur Fakt ist, wenn ich das daraufschreibe, dann weiß ich, was retour kommt: Der Werbezweck ist nicht eindeutig nachgewiesen.

Amtsvertreter: Das ist das, worüber wir uns vielleicht heute noch unterhalten, worum es bei der Verhandlung insgesamt geht oder bei dem Fall insgesamt geht: Wie genau muss ein Steuerberater oder Rechtsanwalt auch die Verschwiegenheitspflicht beachten, wie genau muss man das daraufschreiben, dass das steuerlich anerkannt wird und dadurch für uns nachvollziehbar wird, aha, das ist der Klient und da gibt es dann später eventuell Honorarnoten. Das fängt an mit dem Klienten. Wie genau das oben stehen muss, das ist die Frage. Wir haben das bisher nicht, dass wir sagen können, wer sind die handelnden Personen. Das ist Prinzip in der Finanzverwaltung, dass man grundsätzlich Nachvollziehbarkeit hat, ohne jeden Einzelfall nachvollziehen zu müssen. Wir haben das Personal eh nicht, dass wir jedem Beleg nachlaufen. Aber eine Möglichkeit muss es geben, dass man sagt, das sind die Namen. Das sind die Personen, die das erhalten haben, um umgekehrt zu verhindern, dass Vorteile (Einnahmen) nicht mit den Betriebsausgaben – ich habe vorhin das Beispiel gebracht – korrespondieren. Dass das grundsätzlich logisch geprüft werden kann. Um das geht es in erster Linie bei unserer Arbeit.

Vertreter: Das verstehe ich. Und deswegen war ja auch von mir von Anfang an die Bereitschaft da, aber da muss ich halt trotzdem von meiner Seite her – auch um mich selbst zu schützen – sagen, ich darf es nicht sagen. Aber ich werde es gerne in Absprache mit den Klienten nachweisen. Muss ich das machen?

Nur ein Beispiel: Angenommen ich mache das, ohne dass ich den Klienten fragen würde. Und es kommt dann etwas heraus. Sie wissen, die Dinge rennen oft im Kreise und irgendwann hinten nach kommt das dann einmal auf. Ja, wo kommt das wieder hin? Zu mir. Und noch einmal, mir geht es ja nicht darum ... sehen sie mal das Aufkommen, das in dem Jahr ist, da geht es wirklich rein um eine Prinzipiensache. Nämlich wie ist eine Situation herstellbar, wo ich im Einklang mit meinen Berufsrechten und Berufspflichten und mit den Steuergesetzen nicht schlechter gestellt werde wie ein anderer. Das ist für mich der einzige Grund dieser

ganzen Geschichte. Und nicht weil ich irgendwen „hanseln“ will. Das möchte ich wirklich doppelt und dreifach anmerken. Darum habe ich auch von Anfang an gesagt, ich weise das gerne nach. Das Spannende ist ja das, wenn man das in den Richtlinien liest, dann steht ja da drin, dass wirklich ein konkreter Werbezweck nachzuweisen ist. Wenn ich dem folge, was sie mir sagen und ich würde das ja dankenswerter Weise annehmen, wenn es wirklich so ist, aber wenn ich dem folge, was sie mir sagen, dass ich draufschreibe betriebswirtschaftliche Beratung und dass später vielleicht ein Geschäft herauskommt, dann bin ich genau dort, wo ich jetzt zu 100% aus den Aufwendungen herausfalle. Weil ich nämlich nicht konkret den Werbezweck nachweise, was ja auch von ihrer Seite berechtigt ist, sage ich auch. Wenn sie anführen, da gibt es ein VwGH-Judikat oder mehrere, das versteh ich ja alles.

SB: Das wird jetzt ein bisschen uferlos, was wollen sie eigentlich heute? Da verstehe ich jetzt schön langsam nicht mehr, auf was sie hinauswollen.

Weisen sie uns das heute nach? Oder wollen sie einen Antrag stellen, dass sie später etwas nachweisen und wir heute vertagen sollen?

Vertreter: Schauen sie, mein Antrag eins war zu diesem Gutachten ..

SB: Ja.

Vertreter: Die zweite Sache war bezüglich des Belegnachweises, da habe ich sie am Telefon gefragt, wie sie sich das vorstellen und sie haben gesagt, ich verweise auf das was in der ersten Instanz niedergeschrieben worden ist ..

SB: Was im Gesetz steht.

Vertreter: Nämlich das, dass ich jeden Beleg nachzuweisen habe ...

SB: Richtig ...

Vertreter: .. und ich habe gesagt, das kann ich nicht. Ich habe es nochmals angeboten das im Einzelfall zu tun und das biete ich jetzt wieder an, ich tue es gern, aber ich kann nicht lückenlos alle nachweisen und das werde ich auch nicht machen.

SB: Also gibt es keinen weiteren Antrag mehr?

Vertreter: Nein.

SB: Von ihnen?

Vertreter: Nein.

SB: Keinen Antrag auf Vertagung, dass sie jetzt noch einzelne Fälle nachweisen können?

Vertreter: Ja, Moment, noch einmal, ich habe zu ihnen schon am Telefon gesagt, ich würde das in dieser Art und Weise nachweisen und meine Meinung war die, meine Auffassung, dass sie gesagt haben, das reicht nicht, weil im Gesetz steht, ich muss alles lückenlos nachweisen. Wenn mir jetzt in den Raum gestellt wird, dass ich einzelne nachweisen kann, dann beantrage ich das natürlich.

SB: Also an die Fakten sollten wir uns halten. Ich habe Ihnen gesagt, Sie müssen das nachweisen, was im Gesetz verlangt wird oder was der VwGH verlangt, ganz einfach.

Vertreter: Ja, da steht drinnen, jeden Beleg mit Werbewirkung nachzuweisen und jetzt habe ich gerade versucht darzulegen, warum ich das nicht kann.

SB: Also gibt es keine weiteren Nachweise? Das liegt ja bei Ihnen, das habe ich auch am Telefon schon gesagt. Wir können Ihnen ja nicht sagen, was Sie zu tun haben.

Vertreter: Das weiß ich schon, aber ich kann Ihnen nur sagen, ich kann nicht alle Belege nachweisen.

SB: Jetzt steht ja auf den Belegen nichts drauf, kein Name und kein Zweck.

Vertreter: Das soll nicht das Thema sein, weil das kann ich schon nachvollziehen. Wir haben Kalender und wir haben Zeitaufzeichnungen etc., das ist kein Thema. Jetzt reden wir von Formalerfordernissen im Sinne dessen, dass nichts drauf steht.

Noch einmal, ich will das nicht irgendwo auf die Spitze treiben, ich weiß nicht ob Sie verstehen, worum es mir geht. Mir geht es schlachtweg darum, ich kann von mir aus – wieviel waren es denn, 140 Belege ?, ich weiß es nicht – nachweisen, sagen Sie mir zehn und dann reden wir weiter, aber wir kriegen nicht 140 (Belege).

SB: Wir sagen Ihnen doch nicht was Sie zu tun haben. Sie haben das nach dem Gesetz und der Judikatur nachzuweisen und Sie sind aufgefordert worden. Sie können heute die Belege und die Namen nennen und die Zwecke

Vertreter: Na gut, dann stelle ich den Antrag, dass ich noch den einen oder anderen Beleg nachweisen darf.

SB: In welcher Form, was heißt das genau?

Vertreter: Konkret, mit Namen und Inhalt - gesellschaftliche Beratung etc.

SB: Warum haben Sie das heute nicht gemacht? Sie machen das ja selber (für die Firma). Sie sind ja aufgefordert worden, dazu. Die Ladung (zur mündlichen Verhandlung) hat sich bezogen darauf, dass Sie das heute machen sollen.

Vertreter: Ja.

SB: Spiele spielen wir nicht, das ist eine Berufungsverhandlung.

Vertreter: Mir geht es nicht darum ...

SB: Sie sind aufgefordert worden

Vertreter: Mir geht es nicht darum ein Spiel zu spielen

SB: Den Eindruck habe ich aber schön langsam. Sie wurden ausdrücklich aufgefordert das bis heute nachzuweisen.

Vertreter: Ich habe alle Beteiligten darauf hingewiesen, was ich bereit bin zu machen.

SB: In der Ladung steht, sofern der Nachweis bis zur mündlichen Verhandlung noch nicht erfolgt ist (Nachweise können auch im Vorfeld erbracht werden) sind für die Anerkennung der Bewirtungskosten die in ständiger VwGH-Rspr geforderten Nachweise – Darlegung des Werbezweckes und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – für jeden einzelnen Geschäftsfall zu erbringen. Eine allfällig dafür erforderliche Zustimmung muss der Berufungswerber selbst rechtzeitig einholen. Anlässlich der mündlichen Verhandlung nicht beigebrachte Nachweise können nicht berücksichtigt werden.

Ich glaube deutlicher kann man es auf eine Ladung nicht draufschreiben. Und die mündliche Verhandlung machen wir schon außerhalb des „normalen“ Verfahrens. Wenn sie das nachweisen wollen, müssen sie das heute tun.

Vertreter: Gut, das kann ich nicht. Ich nehme das so zur Kenntnis.

SB: Gibt es einen Antrag auf Vertagung, weil sie noch etwas nachbringen wollen?

Vertreter: Ich beziehe mich auf das Gutachten, ja. Das ist der erste Antrag.

SB: Ja, weil sie ein Gutachten beibringen wollen, haben sie einen Antrag gestellt.

Jetzt ist die weitere Frage, wollen sie vertagen, wenn das Gutachten nicht abgewartet wird, weil sie noch Beweise nachbringen wollen oder noch Klienten befragen wollen oder was auch immer?

Vertreter: Jetzt verstehe ich sie nicht, ich habe gesagt ich möchte einige nachweisen und sie haben gesagt, es geht nicht.

SB: Einen Antrag können sie stellen.

Vertreter: Ja, dann stelle ich für das Protokoll den Antrag. Sie werden ihn ja ablehnen und jetzt weiß ich nicht, wo sie hinwollen.

SB: Sie brauchen ja keinen Antrag zu stellen, ich frage sie, ob das ein Antrag ist.

Vertreter: Ja, dann stelle ich ihn formal.

SB: Sie haben so herumgeredet, dass man nicht einmal weiß, wollen sie heute abschließen oder nicht abschließen.

Vertreter: Meine Intention war die, das Gutachten nochmals beizubringen.

SB: Das hat mit der Frage, ob sie Nachweise bringen nichts zu tun. Das ist Beweiswürdigung zu der Frage, hat aber mit den Nachweisen nichts zu tun.

Vertreter: Ganz richtig und meine Intention mit dieser Verhandlung heute war mitunter auch die, ob bei ihnen für die Situation, die ich jetzt geschildert habe, ein etwaiges Verständnis vorhanden ist oder nicht. Im Sinne dessen, wie auch immer das Verfahren weitergeht, das kann ich nicht wissen, wie sie darauf reagieren. Ich kann das nur ausloten. Ihr Verständnis ist offenbar das, dass ich lückenlos alles nachzuweisen habe. Dann sage ich, das nehme ich zur Kenntnis, aber das kann ich nicht tun.

Ich stelle formal den Antrag, dass ich ein paar nachweisen möchte und ob sie dann zustimmen oder nicht, werden sie dann sehen und ich auch.

SB: Also sie wollen einzelne, die jetzt nicht nachgewiesen sind, nachweisen?

Vertreter: Nochmals, mir geht es nur darum ...

SB: Haben wir jetzt einen Antrag oder nicht ... ?

Vertreter: Mir geht es nur darum, meine Bereitschaft nochmals zu untermauern, dass ich das nachweise im Einzelfall und das werde ich mit diesem Antrag nochmals machen.

SB: Sie widersprechen sich. Gerade haben sie gesagt, sie können das nicht nachweisen, was die VwGH-Judikatur verlangt und auf der anderen Seite stellen sie den Antrag ...

Vertreter: Die VwGH-Judikatur sagt, ich muss alles und lückenlos nachweisen und das kann ich nicht. Ich habe gesagt ich werde einen Einzelfall oder Einzelfälle nachweisen. Aber nicht alles, das ist ein Unterschied, da widerspreche ich mir nicht. Entweder sie hören nicht zu oder wollen nicht verstehen. Ich habe das höflich und sachlich dargebracht und für mich war dieser Termin heute auch ein Anlassfall einmal so wertfrei wie möglich darüber zu sprechen, soweit das möglich ist. Wenn sie einmal ganz in sich drinnen moralisch nachdenken, dann sind diese

Regelungen ...; ich verstehe ja ihre Sicht, aber da gibt es nur schwarz und weiß und ich bin irgendwo dazwischen und um das geht es mir.

SB: Was möchten sie jetzt nachweisen?

Vertreter: Mein Zugang wäre – uns wurde vorgeworfen, wir haben den Nachweis nicht erbracht – in diesem Sinn habe ich gesagt, ich werde gerne den einen oder anderen Fall nachweisen, exemplarisch, weil ich über einen lückenlosen Nachweis aufgrund meiner Berufspflichten verfüge, aber das kann ich nicht machen, dazu bin ich nicht befugt. Und um ihnen das zumindest glaubhaft zu machen, was jetzt zwar laut Rspr auch wieder nicht genug ist, nachzuweisen, dass das sehr wohl nur Werbezwecke sind, weil die Umsatzsteigerung ja nur Indizwirkung hat, hätte ich jetzt den Nachweis über einige Belege – sagen wir fünf – erbracht, wo sie wirklich sehen, ok., das waren eindeutig und nachweisbar Werbezwecke.

SB: Und welche Belege sollen das sein?

Vertreter:

SB: Was weisen sie bei diesen fünf Belegen nach? Alles was der VwGH verlangt?

Vertreter: Die Beteiligten und den Zweck des Termins, den Werbezweck.

SB: Welche fünf Belege sind da gemeint?

Vertreter: Ich kann es ihnen nicht konkret sagen. Ich habe die Belege nicht mit. Wenn das nicht reicht, müssen sie halt den Antrag ablehnen.

SB: Gibt es von Finanzamtsseite dazu noch etwas zu sagen?

Amtsvertreter: Es bleibt beim ursprünglichen Antrag, die Berufung abzuweisen.

SB: Zur Stellungnahme der Kammer – da haben sie angedeutet, das kommt in der Verhandlung noch hervor, was die zu bedeuten hat. Haben sie dazu noch etwas zu sagen?

Vertreter: Ich merke an, dass ich der Meinung bin, dass ich im Rahmen meiner Berufsrechte und Pflichten vielleicht einen anderen Maßstab habe zur Nachweiserbringung, ob ein Werbezweck vorhanden ist oder nicht. Das war eigentlich der Inhalt der ganzen Aussage vorher, deshalb habe ich diese Stellungnahme mitgebracht. Und deshalb auch der Hinweis, dass ich das gerne beispielhaft nachgewiesen hätte. Von Anfang an. Das war meine einzige Intention.

Formal gesehen weiß ich nicht, ob ich einen Antrag stellen muss, dass sie diese Dokumente in den Akt aufnehmen. Wenn ich das tun müsste, dann tue ich das hiermit.

SB: Die sind Teil des Verfahrens.

Gut, ich ersuche sie hinauszugehen, wir werden über die Anträge beraten.

(3) Der Referent verkündet den Beschluss auf Abweisung der im Verlauf der mündlichen Verhandlung gestellten Anträge samt den wesentlichen Entscheidungsgründen.

Antrag 1: Bezuglich des Antrages auf Vertagung der mündlichen Verhandlung wegen Vorlage von Gutachten sehe der UFS keine Grundlage. Es liege eine (negative) Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vor. Darin enthalten seien Erkenntnisse des VwGH vom 21.5.1964 und vom VfGH vom 17.3.1972. In der Stellungnahme sei nicht einmal die neueste Judikatur zum Thema berücksichtigt worden. Der Vertreter habe zudem selbst bestätigt, dass er die vom VwGH geforderten Belege nicht beibringen könne. Es bestehe daher kein Anlass, auf ein Gutachten zu warten, in welchem (bloß) das bestätigt werde, was schon in der Stellungnahme der Kammer drinstehe.

Antrag 2: Das Ansuchen fünf Belege „nachzuweisen“ sei ebenfalls abzuweisen. Der Vertreter habe selbst gesagt, dass er die vom VwGH verlangten Beweise grundsätzlich nicht beibringen könne. In der Ladung sei außerdem ausdrücklich angeführt worden, Belege seien bis zur mündlichen Verhandlung nachzubringen. Zudem gebe es auch keinen Klärungsbedarf mit den Klienten, da Beweise über vom Steuerberater erbrachte Leistungsinformationen vom Steuerberater selbst jederzeit erbracht werden könnten. Dazu sei bereits mehrmals Gelegenheit geboten worden.

(4) Der Referent schließt das Beweisverfahren, anschließend wird die Berufungsentscheidung verkündet.

e. Im Aktenvermerk des Vertreters der Bw. vom 7. Dezember 2011 wird folgendes festgehalten:

Der Sachbearbeiter sei ersucht worden, ob es möglich wäre, die mündliche Verhandlung noch einmal zu verschieben, da für den Termin 14. Dezember 2011 ein angestrebtes universitäres Gutachten nicht fertig werde. Der Sachbearbeiter habe dies mit dem Hinweis verneint, dass der Vertreter seit Monaten über das Verfahren informiert wäre und das Gutachten rechtzeitig in Auftrag hätte geben können. Es sei erwidert worden, dass die Ladung zur mündlichen Verhandlung erst mit 24. November 2011 zugegangen sei und der Vertreter vorher keine Information über einen terminlichen Ablauf des UFS-Verfahrens gehabt habe. Dieses Argument sei nicht zur Kenntnis genommen worden.

Es sei versucht worden, dem Sachbearbeiter die Intention zu erklären, warum ein Gutachten gebraucht werde, obwohl man – wie ebenfalls im Telefonat erwähnt – eine Stellungnahme

bezüglich der Verschwiegenheitspflicht als Wirtschaftstreuhänder seitens der Berufsvertretung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorliegen habe. Weder das eine noch das andere habe den Sachbearbeiter interessiert, da er der Meinung gewesen sei, dass diesbezüglich genügend höchstgerichtliche Entscheidungen gegen die Meinung der Bw. sprechen würden und sowohl die Stellungnahme der Kammer als auch ein etwaiges Gutachten nichts an der Sachlage ändern würden.

Der Vertreter der Bw. habe versucht zu ermitteln, welche Nachweisführung für die mündliche Verhandlung jetzt tatsächlich zu erbringen sei, im Hinblick auf die Anerkennung der Repräsentationsspesen. Der Sachbearbeiter habe diesbezüglich erwidert, dass dieselben Nachweise wie in der erstinstanzlichen Entscheidung zu erbringen wären. Der Vertreter der Bw. habe dies nochmals zu konkretisieren versucht, indem er gefragt habe, ob das bedeute, dass er für alle Belege die Beteiligten und den Werbezweck erbringen müsse, wiederum mit dem Versuch der Erklärung der prekären Situation im Hinblick auf die Verschwiegenheitspflicht. Der Vertreter habe nochmals sein Angebot zur Kenntnis gebracht – wie bereits in der Berufung – auf Rückfrage mit den Klienten bestimmte Fälle gerne dokumentieren zu wollen. Dies sei abgelehnt worden mit dem Hinweis, dass der Vertreter für jeden Beleg den Nachweis erbringen müsse und dass es keine „lex Steuerberater“ geben werde.

f. In der Stellungnahme betreffend „Vorrang des Vertrauensschutzes vor abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen“ der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (ohne Datum) wird festgestellt:

(1) Der Vorrang des Vertrauensschutzes:

Die im § 91 WTBG geregelte gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung der Wirtschaftstreuhänder, ihrer Dienstnehmer und Gehilfen ist zum Schutz und im Interesse jener Parteien festgelegt worden, die sich einem Wirtschaftstreuhänder im Vertrauen auf eben diese Geheimhaltungspflicht anvertrauen und ihm Einblick in ihre private, berufliche und wirtschaftliche Sphäre geben. Dies gilt aufgrund der in ihren jeweiligen Berufsrechten geregelten Verschwiegenheitsverpflichtungen gleichermaßen für Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder. Schon in einem Erkenntnis vom 21. Mai 1964, ZI 184/64 (VwSlg NF 3083 F) hat der Verwaltungsgerichtshof (im Falle eines Notars) diesem Vertrauensschutz vor den Aufklärungsinteressen der Finanzbehörden eingeräumt: „Der Grundsatz des Vertrauensschutzes wird in der modernen und freien Gesellschaft so hoch gewertet, dass ihm der Vorzug auch dann gebührt, wenn durch seine Aufrechterhaltung dem Notar in seinen eigenen steuerlichen Angelegenheiten unter Umständen ein Vorteil gegenüber allen anderen Steuerträgern zukommt“.

(2) Die Regeln in der Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP).

Auch Abschnitt 1.5.1. der DBP anerkennen den Grundsatz des Vorranges des Vertrauenschutzes vor den Aufklärungsinteressen der Finanzverwaltung. Es dürfen nur solche Aufzeichnungen und Unterlagen verlangt werden, die eine Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen ohne Verletzung der Geheimhaltungsverpflichtungen ermöglichen. Dies geschieht durch Abdeckung der der Verschwiegenheit unterliegenden Teile der Aufzeichnungen und sonstiger Unterlagen.

(3) Muss ein Wirtschaftstreuhänder interne Leistungsverzeichnisse, Abrechnungen, Honorarrechnungen und Quittungen Organen der Betriebsprüfung offen legen bzw herausgeben?

Eine Herausgabe aller oben angeführten (und anderer Unterlagen) ist – ohne Verstoß gegen § 91 WTBG – in rechtskonformer Weise nur möglich, wenn in diesen Unterlagen vorher alle Teile gelöscht werden, die vom im § 91 WTBG normierten Vertrauenschutz erfasst sind. Gemäß § 91 Abs 1 WTBG sind Wirtschaftstreuhänder (und gemäß Abs 5 leg cit auch ihre Erfüllungsgehilfen, Gesellschafter, Aufsichtsräte, Prokuristen und Berufsanwärter) zur Verschwiegenheit über die ihnen anvertrauten Angelegenheiten verpflichtet, wobei es ohne Bedeutung ist, ob die Kenntnis dieser Umstände und Tatsachen auch anderen Personen zugänglich ist oder nicht. Gemäß Abs 2 leg cit gilt dies auch für persönliche Umstände, Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die ihnen bei Durchführung erteilter Aufträge oder behördlicher Verfahren bekannt geworden sind. Daher erstreckt sich der Geltungsbereich nicht nur auf ausdrücklich anvertraute Angelegenheiten, die dem Wirtschaftstreuhänder im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit zur Kenntnis gelangen, sondern auch auf jene, die lediglich „bekannt“ geworden sind. Ein spezielles „Anvertrauen“ ist daher nicht nötig.

Die gegebene Sach- und Rechtslage führt daher zum Ergebnis, dass im Zuge von Betriebsprüfungen bei Wirtschaftstreuhändern Unterlagen generell nur zur Verfügung gestellt werden dürfen, ohne dass Inhalte, die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, offenbart werden. Rein theoretisch existieren dabei zwei Wege: Man kann durch „Abdecken aller Inhalte“ die Vertraulichkeit wahren. Man könnte aber auch bei Offenlegung der Inhalte den Mandanten und jede Zuordnung zum Mandantenamen abdecken.

Im Falle des internen Leistungsverzeichnisses eines Wirtschaftstreuhänders, würde die Lösung a) bedeuten, dass alle Hinweise auf die Leistung (zB „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich“) abgedeckt werden; im Falle b) würde die Lösung lauten, dass nicht die Leistung (zB „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich“) sondern alle

Hinweise, die eine Zuordnung dieser Leistung zu dem betreffenden Mandanten ermöglichen (im Beispiel „Herr Huber“) abgedeckt würden.

Zu präferieren wird in der Praxis die Abdeckung der Inhalte sein, da die Befüllung dieser Texte in Leistungsverzeichnissen oder Honorarrechnungen der Wirtschaftstreuhänder in aller Regel aus den Arbeitsaufzeichnungen EDV-mäßig transportiert wird und es nicht verhindert werden kann, dass Mitarbeiter „sprechende“ Leistungsaufzeichnungen vornehmen. Ein solcher Fall würde beispielsweise entstehen, wenn Mitarbeiter oder der Wirtschaftstreuhänder selbst im Leistungsfeld den Text „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich der Ehegatten Huber“ verwendet. Vom Wirtschaftstreuhänder zu beachten ist schließlich, dass beide Methoden der Abdeckung (Inhalte versus Mandantenzuordnung) nicht zeitgleich verwendet werden dürfen. Werden nämlich beispielsweise den Betriebsprüfungsorganen für den „Prüfungsweg“ von der Ausgangsrechnung zu den Leistungsaufzeichnungen des Wirtschaftstreuhänders Unterlagen zur Verfügung gestellt, deren Leistungsinhalte abgedeckt sind und für den „Prüfungsweg“ von der Leistungsaufzeichnung zu den Ausgangsrechnungen Unterlagen präsentiert, in denen die Mandantennamen abgedeckt sind, kann durch Abgleich aller Unterlagen leicht ein Zusammenhang zwischen Leistungsinhalten und konkreten Mandaten herbeigeführt werden. Der Wirtschaftstreuhänder hätte in einem solchen Falle offensichtlich die Verschwiegenheitsverpflichtung gemäß § 91 WTBG verletzt. Solange daher im Zuge einer konkreten Betriebsprüfung mit dem Prüfungsorgan keine bindende Klärung erfolgt, welche Form der Abdeckung (Inhalte versus Mandantenzuordnung) vorgenommen wird, kann ausschließlich geraten werden, in allen Fällen sowohl Inhalte als auch Mandantennamen „abzudecken“.

Das hier vertretene Ergebnis (Abdeckung des Namens und der Inhalte) findet sich auch im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. März 1972, B 689/79, bestätigt. Anlassfall war ein Rechtsanwalt, der im Zuge einer Betriebsprüfung auf den übergebenen Unterlagen sowohl die Causen (= Inhalte) als auch die Namen der Mandanten abgedeckt hatte. Seitens der Betriebsprüfung wurde geprüft, wie sich nach dem (alten) Umsatzsteuergesetz die vereinnahmten Entgelte auf die verschiedenen Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfallen.

Selbst in diesem Fall hat der Verfassungsgerichtshof bestätigt, dass die Verpflichtung zur beruflichen Verschwiegenheit den in der Bundesabgabenordnung in den §§ 142 und 184 geregelten Verpflichtungen vorangeht und die von der Finanzverwaltung vorgenommene Gesetzesauslegung (unter dem Aspekt der Gleichheitswidrigkeit) verworfen wurde. Ausdrücklich bestätigte der Verfassungsgerichtshof, dass der Beschwerdeführer „als er die Geschäftsbücher und Belege der Abgabenbehörde nur unter Abdeckung der Klientennamen

zur Einsicht vorlegte, nicht nur in Ausübung eines gesetzlichen Rechtes, sondern auch in Befolgung einer vom Gesetz auferlegten Pflicht gehandelt hat“.

(4) Der Vorrang des Vertrauenschutzes vor den abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen erfordert es, im Zuge von Betriebsprüfungen Unterlagen nur herauszugeben, wenn vorher durch Unkenntlichmachung aller Informationen, die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, eine Verletzung der gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung auszuschließen ist. Gleichgültig ist hierbei, auf welchen Unterlagen Informationen aufscheinen, die der Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen. Befinden sich auf Abrechnungen, Honorarrechnungen, Quittungen und dergleichen Informationen, die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, sind diese Teile vor der Herausgabe an Organe der Betriebsprüfung unkenntlich zu machen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Bewirtungskosten eines Steuerbüros.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 3 KStG dürfen bei den Einkünften Repräsentationsaufwendungen iSd § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG sind nur Bewirtungskosten abzugsfähig, die der Werbung dienen und bei denen die betriebliche und berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Das KStG verweist hier direkt auf die Regelungen im EStG, auch die Judikatur zu § 20 EStG ist anwendbar (Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, § 12, Rz 71). Der Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden (Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, § 12, Rz 73 mwN).

2. Der StPfl muss den Nachweis führen, dass die Bewirtung der Werbung dient. Als „Werbung“ ist im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (Jakom/Baldauf, § 20, Rz 69; 24.2.2010, 2006/13/0119). Die bloße Kontaktpflege mit Kunden oder präsumptiven Kunden reicht für den Abzug ebensowenig aus, wie eine allgemeine Ausführung bei der nicht dargelegt wird, woraus die Produkt- und Leistungsinformation besteht (VwGH 26.3.2001, [97/13/0108](#)).

Des weiteren ist betriebliches oder berufliches „Überwiegen“ gefordert. Die berufliche Veranlassung einer Besprechung führt nämlich noch nicht zwingend zur beruflichen Veranlassung der Bewirtungsspesen.

Die Voraussetzungen sind für jede einzelne Aufwendung (gesondert) zu prüfen und nachzuweisen (VwGH 16.3.1993, [92/14/0228](#)). Die Angabe von Personen und Projekten oder die Vorlage der Restaurantrechnungen reicht noch nicht aus (Jakom/Baldauf, § 20 Rz 72 mit Verweis auf VwGH 26.3.2003, [97/13/0108](#) und 10.9.1998, 96/15/0198).

3. Die bloße Glaubhaftmachung, dass die Aufwendungen dem Werbungszweck in dem von der Rechtsprechung entwickelten Sinn gedient haben, genügt nicht (VwGH 26.3.2003, [97/13/0108](#)).

4. Im vorliegenden Fall hat der Vertreter der Steuerkanzlei Belege an die Finanzverwaltung übersandt, aus denen sich zwar eine betriebliche Veranlassung hätte ergeben können, es wurden aber weder Namen, noch die zum Werbezweck führenden Gründe oder die näheren Hintergründe der Leistung bekanntgegeben. Eindeutige gesetzliche Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist allerdings der Nachweis für jeden einzelnen Aufwand (dh für jede Restaurantrechnung), dass diese(r) der Werbung gedient hat und dass ein betriebliches bzw berufliches Überwiegen gegeben ist.

Dem Antrag auf Verschiebung der mündlichen Verhandlung war aus folgenden Gründen nicht stattzugeben:

a. Im gesamten Berufungsverfahren hat der Vertreter der Bw. immer wieder sein Unverständnis darüber ausgedrückt, dass eine Steuerberatungskanzlei überhaupt Nachweise betreffend die Bewirtungskosten erbringen soll. In der Berufung vom 20. September 2011 führt er dazu beispielsweise aus, dass er es nahezu absurd finde, einen Nachweis über die Werbekomponente erbringen zu müssen. Das Beharren auf dieser Rechtsansicht hat sich in der mündlichen Verhandlung fortgesetzt. Wenn in dieser Verhandlung eine Stellungnahme der Kammer vorgelegt wird, deren einziges Thema die Abdeckung von Belegen ist und die Zurverfügungstellung von Unterlagen „ohne dass Inhalte offenbart werden“, so kann der UFS daraus nur den Schluss ziehen, dass auch die Bw. Inhalte nicht offenlegen will, andernfalls ergäbe die Vorlage dieses Papiers keinen Sinn. Das deckt sich auch mit der geplanten Vorlage eines Universitätsgutachtens, das zur Verschiebung der vom Vertreter der Bw. beantragten mündlichen Verhandlung führen und offenkundig mit weiteren Argumenten die Nichtpreisgabe der vom Gesetz geforderten Informationen untermauern soll, andernfalls es im Gegensatz zur Stellungnahme der Kammer stehen würde, wovon nach Ansicht des UFS nicht auszugehen ist. Das Vorhaben des Vertreters der Bw. bestand daher von Beginn des Berufungsverfahrens an

bis zur mündlichen Verhandlung ausschließlich darin, die vom Gesetz geforderten Informationen gerade nicht zur Verfügung zu stellen. Für den UFS bestand somit keine Veranlassung das angekündigte Gutachten abzuwarten.

b. Soweit sich der Vertreter der Bw. darauf beruft, er habe von Anfang an den Nachweis bei einzelnen Belegen angeboten und dies in der mündlichen Verhandlung neuerlich beantragt, ist dem folgendes zu entgegnen:

(1) Zur Gänze unrichtig ist die Darstellung im Aktenvermerk, wonach Einelnachweise zwar (von Anfang an) angeboten, vom Finanzamt und vom Sachbearbeiter aber abgelehnt worden seien.

Tatsächlich findet sich ein solches „Angebot“ weder bei den am 16. Juni 2011 übersandten Belegen, noch im Antwortmail vom 11. Juli 2011, nach nochmaliger Aufforderung. Eine solche Darstellung – einzelne Belege nachzuweisen – ist überhaupt erst der Berufung vom 20. September 2011 zu entnehmen.

Gänzlich aus der Luft gegriffen ist die Behauptung, ein Einelnachweis sei für nicht zulässig erklärt worden:

Im Gegenteil wurde gerade für die Beibringung eines solchen Nachweises die mündliche Verhandlung überhaupt erst angesetzt. Denn die Rechtsmeinung des Vertreters der Bw., wonach keine rechtliche Handhabe für das Verlangen einer inhaltlichen Darstellung der Werbezwecke besteht, war schon aus dem Berufungsverfahren bekannt und es war auch im Telefongespräch eindeutig erkennbar, dass der Steuerberater davon nicht mehr abrücken würde. Einer weiteren Erörterung über die unvereinbaren Positionen von Steuerberatung und Finanzverwaltung hätte es daher gar nicht mehr bedurft. Dem Steuerberater sollte dagegen gerade in der mündlichen Verhandlung eine letzte Gelegenheit gegeben werden, zumindest in Einzelfällen Nachweise zu erbringen, wobei die entsprechenden Beträge bei der Umsatzsteuer und der Körperschaftsteuer zu berücksichtigen gewesen wären. Zu diesem Zweck hat der Sachbearbeiter auch (nachweisbar) vor der mündlichen Verhandlung in der EVAB Dateien für die Berechnung der Umsatzsteuer und Körperschaftssteuer angelegt, weil im Falle eines tatsächlich gelungenen Nachweises der Bewirtung die Berechnung der beiden Steuern in der Verhandlung zu ändern (und auszudrucken) gewesen wäre, um die Verhandlung ordnungsgemäß mit der Bekanntgabe der tatsächlichen Steuerbeträge abschließen zu können. Diese Vorbereitungshandlung zur mündlichen Verhandlung ergibt nur dann einen Sinn, wenn mit einer möglichen Änderung der Steuerbeträge auch gerechnet wird. Der Nachweis von Einzelbelegen in der mündlichen Verhandlung wurde somit vom Sachbearbeiter nicht verneint, sondern im Gegenteil erwartet.

Dass auch die Finanzverwaltung einen solchen Nachweis zugelassen hätte, ergibt sich schon aus dem Schriftverkehr im Vorfeld des UFS-Verfahrens. Die Aussage im Schreiben vom 21. Juni 2006, erforderlich sei ... „der Nachweis des Zutreffens der Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe“..., kann wohl nur so verstanden werden, dass die Bw. für jede einzelne Ausgabe (für sich) den Nachweis erbringen kann oder nicht, nicht aber so, dass der Nachweis nur für alle Werbungskostenbelege insgesamt erbringbar ist.

Dasselbe ergibt sich aus den an die Bw. ergangenen Bescheiden vom 19. August 2011: .. „Erforderlich sei die Darlegung ... welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt worden sei (VwGH 3.5.2000, [98/13/0198](#))“... Auch hier ist **ausdrücklich auf den jeweiligen Einzelfall verwiesen. Aus der zitierten VwGH-Entscheidung 98/13/0198 geht zudem klar hervor, dass der Nachweis einzelner Belege möglich ist, hat doch die Bw. in jenem Verfahren in der mündlichen Verhandlung vom 8. September 1998 zwei Aufstellungen über die Empfänger von Zuwendungen vorgelegt. In der Liste über direkt zuordenbare Geschäftabschlüsse waren sieben Einladungen enthalten.** Sowohl die Finanzverwaltung als auch der UFS gehen davon aus, dass sich der Vertreter der Bw. mit jener Rspr beschäftigt, die in den an ihn gerichteten Bescheiden zitiert wurde. Umgekehrt ist auch davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung und der Sachbearbeiter des UFS jene Entscheidungen in ihre Überlegungen miteinbeziehen, die im Verfahren und in den Bescheiden als relevant angeführt werden. Es wäre in diesem Zusammenhang dann aber unerklärlich, weshalb eine der Rechtslage und der angeführten Rspr diametral entgegenstehende Rechtsposition vom Finanzamt oder vom UFS im Vorfeld der mündlichen Verhandlung vertreten werden sollte.

Für ein Ansinnen, nur alle Belege im Gesamten nachweisen zu müssen, gäbe es auch keinerlei gesetzliche Basis. Selbstverständlich können Nachweise für einzelne Belege jederzeit im Verfahren erbracht werden. Im gesamten Spektrum des Steuerrechtes – weder in der Literatur, noch in der Judikatur – findet sich auch nur ein einziges Mal eine Rechtsmeinung, dergestalt, dass Einzelbelege nicht nachgewiesen werden könnten (abgesehen davon, dass selbst das Vertreten einer solchen Rechtsmeinung den Vertreter nicht hätte hindern können, den Nachweis anzutreten). Die besagte Rechtsmeinung ist daher der puren Erfindungskraft des Rechtsvertreters entsprungen.

Für den UFS besteht daher kein Zweifel, dass der Vertreter der Bw. mehrfach, nämlich

- im Schreiben vom 18. Mai 2011,
- im Schreiben vom 21. Juni 2011,

-
- in der Ladung zur mündlichen Verhandlung (mit der Anregung Nachweise im Vorfeld der mündlichen Verhandlung vorzulegen),
 - im Telefonat vom 7. Dezember 2011 und
 - in der mündlichen Verhandlung vom 14. Dezember 2011

aufgefordert wurde, **für einzelne oder für alle Belege** den Nachweis der Überwiegens der betrieblichen Zwecke zu erbringen. Der UFS geht auch davon aus, dass eine **viermalige Aufforderung (und fünfmalige Gelegenheit)** im Vorfeld einer mündlichen Verhandlung zur Nachweiserbringung ausreichen muss, um zumindest für einige wenige Belege diesen Nachweis auch zu erbringen, zumal dann, wenn dies (angeblich) von Anfang an die einzige Intention gewesen ist (Niederschrift zur mündlichen Verhandlung, Punkt b, Abs 2, letzte Aussage des Vertreters der Bw.).

(2) Soweit der Vertreter der Bw. auf mehrfache Nachfrage nunmehr zusätzlich zum Gutachten Einzelnachweise beibringen will, lassen seine Aussagen dazu auch jegliche Klarheit vermissen: Bereits am Beginn der mündlichen Verhandlung führt der Vertreter aus, er sei schon gegenüber der Finanzverwaltung bereit gewesen, Fälle nachzuweisen, das stehe aber in einem gewissen Konflikt mit seiner Berufsordnung. Auf den Hinweis des Sachbearbeiters, am Telefon sei mitgeteilt worden, es müsse das nachgewiesen werden, was im Gesetz oder nach der Rspr des VwGH verlangt werde, antwortet der Vertreter, dort stehe drinnen, dass er jeden Beleg mit Werbewirkung nachweisen müsse und dass er das nicht tun könne. An dieser Stelle verweist der Vertreter bezüglich der Nichterfüllbarkeit des Gesetzesauftrages also sogar auf den VwGH und wiederholt dies anlässlich einer weiteren Nachfrage des Sachbearbeiters nochmals. Auf die Frage des Sachbearbeiters, was er nachzuweisen gedenke, antwortet der Vertreter, „er würde gern den einen oder anderen Fall nachweisen, exemplarisch, weil er über einen lückenlosen Nachweis aufgrund der Berufspflichten verfüge, aber das könne er nicht machen, dazu sei er nicht befugt.“ Und um das „glaublich“ zu machen, wolle er den Nachweis über „die Werbezwecke einiger Belege“ erbringen. Auf die Frage, welche Belege das sein sollten, erfolgt keine Antwort. Auf die nochmalige genauere Nachfrage, ob alles nachgewiesen werde, was der VwGH verlange, erfolgt als Antwort „die Beteiligten“ und „der Zweck des Termins“. Damit hat der Vertreter der Bw. aber nicht einmal die grundsätzliche Voraussetzung des Gesetzes und der Rspr des VwGH, nämlich das betriebliche oder berufliche Überwiegen der Werbeaufwendungen als Ziel seiner Offenlegung genannt, sondern bloß die Angabe der Personen und allenfalls der Projekte (bezogen auf die nicht ganz richtige Aussage der Finanzverwaltung, wonach die Angabe der „betriebswirtschaftlichen Beratung“ schon ausreiche), die für sich alleine nach der Rspr aber nicht genügen.

(3) Der Grund für dieses auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht enden wollende Hin und Her in der Argumentation der steuerlichen Vertretung, ist nach Ansicht des UFS den getätigten Aussagen im Verfahren deutlich zu entnehmen:

- Einerseits geht es dem steuerlichen Vertreter offenbar nur darum, herauszufinden, welche Intensität des Nachweises von der Finanzverwaltung und vom UFS (für den Nachweis bei den Belegen als Gesamtes) gerade noch akzeptiert werden wird. Dies wurde schon in jenem Telefonat deutlich, welches der Vertreter mit dem Sachbearbeiter zur Verschiebung der mündlichen Verhandlung geführt hat und in dem klargestellt wurde, dass die vom Gesetz und der Rspr des VwGH geforderten Nachweise zu erbringen sind und diesbezüglich der steuerliche Vertreter nicht vom UFS „beraten“ werden kann. In der mündlichen Verhandlung will der steuerliche Vertreter wiederum – wie schon im Telefonat mit dem Sachbearbeiter (dort zB ein Anruf des Tibor Foco, ob er dessen steuerliche Vertretung übernehmen könne) – ungewöhnliche Fallkonstellationen konstruieren (CD-Fall aus Liechtenstein), um damit zu beweisen, dass die Nachweiserbringung aufgrund des Steuerschutzinteresses des Mandanten idR nicht möglich ist und versucht zusätzlich, (diesmal) die Finanzverwaltung in diese Fragestellung (mit)einzubinden. Der Vertreter hat daher gar nicht die Absicht, die vom Gesetz geforderten Nachweise beizubringen, sondern will lediglich sondieren, ob sich geringfügigste (und wie er selbst in der mündlichen Verhandlung zugibt, nach der Rspr nicht genügende) Angaben bei Einzelbelegen – eventuell in einem später noch viel weiter gehenden Verfahrensablauf – auf die gesamten Belege ausdehnen lassen. In der mündlichen Verhandlung bezeichnet der Vertreter der Bw. diese Vorgangsweise als „Ausloten“ dessen, wie der UFS auf seine Schilderungen reagiert. Das Berufungsverfahren und vor allem die mündliche Verhandlung dienen aber nicht der (steuer)experimentellen Auslotung von Vorbringen, die nach der Darstellung des Vertreters dem Gesetzeszweck ohnehin ausdrücklich nicht zur Gänze entsprechen sollen.

Vielmehr ist festzuhalten, dass dann, wenn dem Vertreter im Berufungsverfahren eine mündliche Verhandlung zugesagt wird, die nach den Rechtsvorschriften aufgrund der verspäteten Geltendmachung gar nicht durchgeführt werden müsste, zumindest erwartet werden kann, dass in der Verhandlung bereits mehrfach eingeforderte Nachweise auch beigebracht werden. Zumal solche Nachweise, die der Vertreter (nach seinen Aussagen) angeblich selbst von Anfang an angeboten hat.

- Andererseits war es offensichtlich von Anfang an erklärte Absicht des Vertreters, die mündliche Verhandlung, die er selbst (verspätet) beantragt hat, zu vertagen, um ein weiteres Gutachten zur Frage des Werbeaufwandes beizubringen. Diese Absicht wurde nicht nur im Telefonat mit dem Sachbearbeiter vor der mündlichen Verhandlung kundgetan, der Vertreter

hat auch mit seinem gesamten Verhalten in der mündlichen Verhandlung (insbesondere dadurch, dass er keinerlei Nachweise beigebracht hat) erkennen lassen, dass er von vornehmerein mit dem Ziel in die Verhandlung gegangen ist, diese nicht zu einem Abschluss zu führen.

(4) Der Vertreter der Bw. hat damit den klaren Inhalt der Ladung zur mündlichen Verhandlung zur Gänze und absichtlich mit dem Zweck der Verfahrensverzögerung ignoriert und ebenso – wie den vorangegangenen Ausführungen zu entnehmen ist – die Aussagen des VwGH zum Thema Bewirtungsaufwendungen.

Für den UFS bestand damit keine Veranlassung die mündliche Verhandlung aufzuschieben.

5. Soweit die Bw. zunächst auf die im Artikel Thunshirn/Kezsa (SWK 2004, S 382) verwendete Argumentationslinie verweist, wonach bei Rechtsanwälten quasi ein „Sonderrecht“ gelte, weil § 9 RAO in Konflikt mit § 20 Abs 1 Z 3 EStG geraten würde und daher Glaubhaftmachung für Rechtsanwälte – und auch für Steuerberater genügen müsse – so stellt sich nicht nur die Frage inwieweit die Regelungen in den beiden Berufsrechten vergleichbar (und damit die steuerrechtlichen Folgen kompatibel) sind, sondern auch, inwieweit der im Artikel angeführten Rechtsansicht durch den VwGH widersprochen wird.

Rechtsanwälte – und damit auch Steuerberater, Ärzte oder andere Freiberufler – sind nämlich nach der ständigen Rspr des VwGH nicht mit Sonderrechten ausgestattet, vielmehr ist im Rahmen ihrer Fälle derselbe Werbungskostenbegriff zugrundezulegen, wie bei allen anderen Steuerpflichtigen. In der höchstgerichtlichen Judikatur wurde klargestellt, dass die Tatsache, dass bei Rechtsanwälten aufgrund der Werberichtlinien unter Werbung zu verstehende Produkt- und Leistungsinformationen allenfalls nicht möglich sind, nicht dazu führt, dass unter dem Begriff der Werbung etwas anderes verstanden werden muss, als im Allgemeinen unter diesem Begriff zu verstehen ist. „Persönliche Gespräche anlässlich der Bewirtung“ oder „Gespräche in entspannter Gesprächsatmosphäre“ sind daher keine als Produkt- oder Leistungsinformation zu wertenden Informationen anzusehen (VwGH 26.9.2000, [94/13/0262](#)). Auch bei Rechtsanwälten gelten die Voraussetzungen „Werbezweck“ und „erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung“, eine Glaubhaftmachung reicht nicht aus. Wenn mitunter unter Berufung auf Doralt, EStG, § 20, Rz 92 und RdW 1988, 436 sowie Nolz, ÖStZ 1976, 143, ausgeführt wird, zur Werbung gehöre auch die Kontaktpflege mit bestehenden oder potentiellen Geschäftsfreunden, wobei die Bewirtung von Berufskollegen der Werbung dienen kann, so reicht dieses Vorbringen nicht aus, die Rechtswidrigkeit eines Bescheides herbeizuführen, der die Abzugsfähigkeit der Bewirtungsaufwendungen in diesem Zusammenhang verneint. Auch dann, wenn eine Produkt- oder Leistungsinformation aufgrund der Werberichtlinien nicht möglich sein sollte, kann unter dem Begriff der Werbung nicht

etwas anderes verstanden werden kann, als sonst unter dem Begriff der Werbung zu verstehen ist (VwGH 26.9.2000, [94/13/0260](#)).

Dasselbe ergibt sich auch aus EStR 2000 Rz 4829, wonach die Behörde bei Rechtsanwälten im Einzelfall zu untersuchen hat, in welchem Umfang Bewirtungsspesen auf Leistungsinformationen zur Mandatserteilung oder nur zur Kontaktpflege gedient haben (Verweis auf VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012). Auch ein Rechtsanwalt hat darzutun, inwiefern die einzelnen Bewirtungen tatsächlich jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten haben bzw inwieweit sie einem konkreten Werbezweck für die Kanzlei gedient haben, wobei eine Leistungsinformation bei einer Besprechung betreffend „anhängeriger Prozesse“, „diverer Schadensfälle“ oder „Gutachtenserstellung“ von vornehmerein nicht in Betracht kommt (VwGH 2.8.2000, 94/13/0259).

Damit hat der VwGH in seiner Rspr durchgehend – auch in Fällen, in denen die Bescheide aufgehoben wurden (so VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012; VwGH 26.9.2000, 98/13/0092) – klargestellt, dass bei Rechtsanwälten festzustellen ist, inwieweit die Aufwendungen als Leistungsinformation zur Mandatserteilung oder nur zu einer (aufwandsmäßig nicht absetzbaren) Kontaktpflege gedient haben.

Damit ist aber – nicht nur bei Rechtsanwälten – sondern generell auch bei der Prüfung von anderen Freiberuflern inkludiert, dass das Klientenverhältnis und der zur Leistungsinformation führende sachliche Hintergrund aufgedeckt werden müssen. Zudem sind die Klienten eines Steuerbüros als solche aufgrund der beim Finanzamt abzugebenden Fristenverzeichnisse ohnehin dem Finanzamt bekannt.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes gibt damit punktgenau die Rspr des VwGH wieder, während die Rechtsansicht der Bw. dort keine Deckung findet.

6. Auch in § 4 Abs 5 Satz 2 dEStG findet sich eine vergleichbare Regelung zum Nachweis von Bewirtungskosten: Der Steuerpflichtige hat Ort, Tag, Teilnehmer, Anlass der Bewirtung und Höhe der Aufwendungen bekanntzugeben. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zum Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung.

Im Gefolge dieser Regelung kam es zu grundlegenden Entscheidungen des BFH bei Freiberuflern im Zusammenhang mit Bewirtungskosten:

a. **In BFH 26.2.2004, (BFH IV R 50/01), BStBl 2004 II, S 502, stellte der Gerichtshof fest, Rechtsanwälte könnten die erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und dem Anlass einer Bewirtung nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern** und begründete dies wie folgt:

Der Nachweis sei eine materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben. Die Angaben seien zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung erforderlich. **Diese Voraussetzung gelte auch dann, wenn ein Rechtsanwalt Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend macht, unabhängig davon, ob die Bewirtung im Zusammenhang mit der Wahrnehmung eines Mandatsverhältnisses oder aufgrund eines sonstigen geschäftlichen Anlasses stattgefunden hat.** In den letztgenannten Fällen kann sich ein Rechtsanwalt ohnehin nicht auf seine anwaltliche Schweigepflicht berufen. Findet nämlich die Bewirtung durch einen Rechtsanwalt nicht im Zusammenhang mit einem Mandatsverhältnis statt, begibt sich der Rechtsanwalt auch nicht in die Gefahr, durch konkretere Angaben zum Bewirtungsanlass seine anwaltliche Schweigepflicht zu brechen.

Aber auch **soweit die Bewirtungsaufwendungen anlässlich der Wahrnehmung eines Mandatsverhältnisses entstanden sind, reicht es nicht aus, wenn der Bewirtungsanlass lediglich mit „Mandatsbesprechung“ oder Ähnlichem umschrieben wird.** Dem Verlangen des Finanzamtes und des Finanzgerichtes, der Kläger müsse konkretere Angaben zum Bewirtungsanlass machen, steht dessen anwaltliche Schweigepflicht nicht entgegen. Ein Mandant, der sich einem Anwalt anvertraut, hat zwar ein Interesse daran, dass seine Informationen, die häufig seinen persönlichen Lebensbereich betreffen, nicht ohne seinen Willen offenbart werden. Dieses Interesse ist verfassungsrechtlich gewährleistet durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art 2 Abs 1 iVm Art 1 GG). Die Schweigepflicht ist auch nicht auf ein bestehendes Mandatsverhältnis begrenzt, vielmehr werden auch Beobachtungen erfasst, die der Anwalt bereits bei Anbahnung des Mandats macht. Auf der anderen Seite ist tragender Zweck der Anforderungen des § 4 Abs 5 dEStG der Schutz des von der Rechtsordnung anerkannten Gutes der Besteuerungsgleichheit, also ein mit Verfassungsrang ausgestattetes öffentliches Interesse (Art 3 Abs 1 GG: Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich) und der Schutz des Rechtsstaatsprinzips. **Die Frage, welche konkreten Angaben von einem Rechtsanwalt gefordert werden können, ist daher im Wege einer Güterabwägung zwischen der anwaltlichen Schweigepflicht und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu entscheiden. Für die gleichmäßige Besteuerung regelmäßig unerlässlich ist nach Auffassung des Senates die Nennung der an der Bewirtung teilnehmenden Personen. Aber auch soweit von einem Rechtsanwalt die Angabe eines konkreten Bewirtungsanlasses gefordert wird, wird dadurch nicht in unverhältnismäßiger Weise in das Vertrauensverhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und dem Mandanten eingegriffen:**

- Bei der Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann der Senat den Schutz durch das mit empfindlicher Strafe bewehrte Steuergeheimnis (§ 30 AO 1977) nicht unberücksichtigt lassen. Die Vorschrift bezweckt den besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit, um die Bereitschaft zur Offenlegung der steuerlich erheblichen Sachverhalte zu fördern, das Steuerverfahren zu erleichtern, die Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen (mit Verweis auf BFHE 185, 248, BStBl II 1998, 263, mwN).

- Diesen im Rechtsstaatsprinzip und im Gleichbehandlungsgebot verankerten öffentlichen Interessen kommt ... Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht zu.

- Dafür spricht, dass eine derartige Offenbarung zwar möglicherweise eine Verletzung der anwaltlichen Schweigepflicht darstellt, jedoch handelt es sich nicht um eine unbefugte Offenbarung, da in solchen Fällen eine konkludente Einwilligung des jeweils an der Bewirtung teilnehmenden Mandanten angenommen werden kann. Der konkludenten Einwilligung kommt jedenfalls eine rechtfertigende Wirkung zu. Derjenige, der sich von einem Rechtsanwalt im Zusammenhang mit einem Mandatsverhältnis zum Essen einladen lässt, muss sozialadäquat damit rechnen, dass die Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht und die zu diesem Zweck steuerlich erforderlichen Formalien eingehalten werden. Wenn der Mandant gleichwohl eine Einladung annimmt, willigt er damit konkludent in die Offenbarung gegenüber den Finanzbehörden ein. Dem Rechtsanwalt steht insoweit auch kein Auskunftsverweigerungsrecht zu.

Zudem sprechen weitere Gründe für einen **Vorrang der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber der anwaltlichen Schweigepflicht:** Die Bedeutung der Abgrenzungsvoraussetzungen liegt in der Missbrauchsabwehr und in der Eingrenzung des Spesenunwesens. Dadurch, dass der Rechtsanwalt neben den Teilnehmern den Bewirtungsanlass konkret umschreiben muss, werden vermeintliche Manipulationsmöglichkeiten reduziert und es wird den Finanzbehörden die Nachprüfbarkeit der betrieblichen Veranlassung wesentlich erleichtert. Der Rechtsanwalt muss den Anlass der Bewirtung nur insoweit spezifizieren, als dies für eine Nachprüfung der betrieblichen Veranlassung – etwa bei einer Betriebsprüfung – erforderlich ist. **Dementsprechend werden unterschiedliche Anforderungen an Einzelheiten zum Bewirtungsanlass zu stellen sein, je nachdem, ob das Mandat nur eine einzelne Beratung oder**

Prozessvertretung zum Gegenstand hat oder ob der Rechtsanwalt für einen Mandanten in zahlreichen Fällen tätig wird. Auch müsste etwa bei einer Besprechung im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung nicht diese selbst als Anlass angegeben werden. Es reicht auch eine weniger konkrete Angabe aus, sofern sie nur die Nachprüfung des betrieblichen Anlasses für die Bewirtung ermöglicht.

b. In BFH 15.1.1998, IV R 81/96, BStBl II 1998, S 263 zu Werbungskosten von Journalisten wird ebenfalls festgehalten, dass die geforderten Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf das Berufsgeheimnis verweigert werden können:

Zu Recht hat das Finanzamt konkrete Angaben zum Anlass der Bewirtung und zu den bewirteten Personen gefordert. Diese Angaben sind zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung erforderlich. Das Grundrecht der Pressefreiheit umfasst zwar auch den gesamten Prozess der Informationsermittlung durch die Presse. Dieses steht aber unter dem Vorbehalt der allgemeinen Gesetze. Ein solches allgemeines Gesetz ist auch das dEStG und insbesondere die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs 5 dEStG, weil sie nicht speziell auf die Pressefreiheit abzielt. Tragender Zweck des Abzugsverbotes ist vielmehr der Schutz des von der Rechtsordnung anerkannten Gutes der Besteuerungsgleichheit und des Rechtsstaatsprinzips. Bei der Güterabwägung ist daher § 30 AO 1977 nicht unberücksichtigt zu lassen. Als Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerrechtes ... bezweckt die Vorschrift aber auch, durch besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit die Bereitschaft zur Offenlegung der steuerlichen Sachverhalte zu fördern, um so das Steuerverfahren zu erleichtern, da Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige, insbesondere gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. **Nach der Überzeugung des Senates kommt diesen im Rechtsstaatsprinzip und im Gleichbehandlungsgebot verankerten öffentlichen Interessen, die über das nur fiskalische Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens hinausgehen, Vorrang vor dem Pressegeheimnis und dem daraus abzuleitenden Informantenschutz zu.**

7. Zusammengefasst bedeutet dies, dass die vorangehend geschilderte Rechtsprechung von VwGH und BFH im gegenständlichen Fall wie folgt angewendet werden kann:

a. Zunächst ist davon auszugehen, dass auch die Rspr des BFH in den hier angesprochenen Fällen der Prüfung von Bewirtungskosten von rechtlicher Relevanz ist. Zwar unterscheiden sich § 20 Abs 1 Z 3 EStG und § 4 Abs 5 dEStG im Wortlaut, nicht aber im inneren Gehalt der Bestimmung. Auch in Österreich gilt zudem das Rechtsstaatsprinzip und die Gleichheit aller

Staatsbürger vor dem Gesetz. Die inländischen Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 12 Abs 1 Z 3 KStG sollen ebenfalls Manipulationsmöglichkeiten vorbeugen und die Überprüfung durch die Finanzbehörden erleichtern. Betroffen sind von der Rspr zu den Bewirtungsaufwendungen nicht nur Rechtsanwälte, sondern alle Freiberufler mit entsprechenden Verschwiegenheitsverpflichtungen, also auch Steuerberater.

b. Könnten die in § 20 Abs 1 Z 3 EStG und § 12 Abs 1 Z 3 KStG angesprochenen Voraussetzungen tatsächlich von freiberuflich Tätigen aufgrund der jeweiligen Verschwiegenheitsverpflichtungen nicht verlangt werden, wäre es diesem Personenkreis möglich, jegliche private Restaurantveranstaltung völlig unbeanstandet als Betriebsausgabe unterzubringen. **Das würde sowohl dem Gleichheitsprinzip als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip vehement widersprechen.**

c. Der UFS schließt sich den vom VwGH und vom BFH vertretenen Auffassungen weitestgehend an:

- Der durch § 48a BAO gesicherten (und durch Art 20 Abs 3 B-VG und § 46 BDG gestützten) Geheimhaltungsverpflichtung kommt in den Fällen der Bewirtungsaufwendungen eine erhöhte Bedeutung zu (s auch schon Joklik-Fürst, SWK 2010, S 742). Wie der BFH betont hat, ist im Rahmen einer Güterabwägung zwischen den Normen die der Verschwiegenheitsverpflichtung und solchen die dem öffentlichen Interesse dienen, der Schutz, den die Vorschriften zur Wahrung des Steuergeheimnisses bieten, nicht unberücksichtigt zu lassen. **Dadurch kann dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gleichbehandlungsgebot zu jener vorrangigen Wirkung verholfen werden, die ihnen zukommt. Dagegen könnte bei dem vom Vertreter der Bw. gewählten Ansatz eine Berufsgruppe, nämlich die der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder Repräsentationsspesen ohne jegliche Kontrolle auf betriebliche Zusammenhänge geltend machen und damit einen ihrer Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden Gewinn ausweisen.**

- Schon der VwGH hat ausgesprochen, dass bei Rechtsanwälten, die nicht aufgrund von Bewirtungen und Geschenken, sondern infolge fachlicher Kompetenz und Leistung konsultiert werden (VwGH 2.8.2000, [94/13/0259](#)) **der Werbungskostenbegriff keine gesonderte Auslegung erfährt. Diese Rspr ist auch auf Steuerberater, Ärzte und andere freiberuflich Tätige (und zur Verschwiegenheit verpflichteten Personen) zu übertragen.** Zumal gerade bei einer freiberuflichen Tätigkeit, die von einem besonderen Vertrauen des Auftraggebers in die Fähigkeiten und Seriosität des Leistungserbringens gekennzeichnet ist, den im Wirtschaftsleben häufig anzutreffenden Sachgeschenken regelmäßig keine für die Auftragerteilung maßgebende Bedeutung zukommt, vielmehr ein

Werbeeffekt deutlich hinter den Effekt der Repräsentation zurücktritt (VwGH 15.7.1998, [93/13/0205](#)).

- Der BFH hat dies noch näher konkretisiert und geht von einem konkludenten Einverständnis des Klienten in jenen Fällen aus, in denen er sich mit einem zur Verschwiegenheit verpflichteten Freiberufler im Rahmen einer Bewirtung trifft. **Auch der UFS geht davon aus, dass dem Klienten eines Freiberuflers bewusst sein muss, dass dieser Restaurantrechnungen als Betriebsausgabe absetzen wird und dabei die Umstände bekanntgeben muss, sodass ein konkludentes Einverständnis des Bewirteten angenommen werden kann.**

d. Das Vorliegen einer Leistungsinformation ist zwar im Rahmen der Bewirtung auch bei Freiberuflern möglich. Wird in diesen Fällen aber lediglich vorgebracht, die Aufwendungen hätten der unumgänglichen Kontaktpflege mit Kunden und präsumptiven Kunden, der Kontaktaufnahme mit den Geschäftspartnern und den Besprechungen zwischen den Gesellschaftern in der Nähe des Arbeitsplatzes gedient, weil die Einladung zu Arbeitsessen ein von Kunden sehr gut aufgenommenes Mittel ist, kann mit solch allgemeinen Ausführungen der Nachweis des Werbezweckes für die einzelnen Aufwendungen nicht erbracht werden (VwGH 26.3.2003, [97/13/0108](#)). Zu erbringen ist vielmehr (für jede einzelne Rechnung) der Nachweis eines weitaus überwiegenden betrieblichen (beruflichen) Veranlassungsgrundes und eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation (VwGH 30.4.2003, [98/13/0071](#)).

Auch dazu hat der BFH konkrete Hinweise geliefert, nämlich welche Informationen der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden müssen. Die Art der Information richtet sich nach der Art des Mandates. **Es reicht aus, wenn die Information die Überprüfung der betrieblichen Veranlassung ermöglicht, ohne dass deswegen sämtliche Steuergeheimnisse des Klienten aufgedeckt werden müssen. Es ist Sache des Freiberuflers (falls des Wirtschaftstreuhänders) die notwendigen Informationen herauszufiltern und rechtzeitig bereit zu stellen.**

e. **Die berufsrechtlichen Vorschriften der Wirtschaftstreuhänder stellen kein Hindernis für die angeführte steuerliche Überprüfung dar.** Nach § 91 WTBG sind die Berufsberechtigten zur Verschwiegenheit über die „ihnen anvertrauten Angelegenheiten“ verpflichtet. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auch auf „persönliche Umstände und Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse, die ihnen bei Durchführung erteilter Aufträge ... bekannt geworden sind.“

Die im vorliegenden Fall zu klärende Frage, in welchen Punkten eine Leistungsinformation an den Kunden des zur Verschwiegenheit verpflichteten Freiberuflers gegeben wurde, um ein Mandat zu erhalten, wird idR mit der obbezeichneten Verschwiegenheitsverpflichtung noch nichts (oder nur am Rande) zu tun haben: Sie betrifft zunächst weder „anvertraute Angelegenheiten“, noch „erteilte Aufträge“, sondern liegt, wenn es um das Erreichen einer Mandatserteilung geht, erst im Vorfeld dieser Verpflichtungen. Daher handelt es sich meist – im Gegensatz zu den von Thunshirn/Kezsa in SWK 2004, S 382, vertretenen Thesen – nicht darum, eine mit dem Siegel der Verschwiegenheit anvertraute „Causa“ zu benennen, sondern darum, dass der Bw, bekanntgibt, welche Leistungsinformation von seiner Seite eine Mandatserteilung durch den Klienten bewirken sollte (die überhaupt erst zu einer „Causa“ geführt hat oder führen sollte).

Für den Fall, dass bereits anvertraute Informationen erörtert werden, greift die oberwähnte konkludente Zustimmung des Klienten, sodass die Verschwiegenheitsverpflichtung auch dann nicht verletzt wird.

Im übrigen liegt es an der Bw. die Informationsübermittlung an die Finanzverwaltung so zu gestalten, dass das Vertrauen ihres Kunden so weit als möglich gewahrt bleibt und dennoch eine eindeutige Nachprüfung der überwiegenden betrieblichen Veranlassung erfolgen kann.

f. Im vorliegenden Fall lässt sich den Restaurantrechnungen nicht entnehmen, welcher Zusammenhang mit der beruflichen Stellung des Berufungswerbers besteht, sodass der Nachweis des Werbezweckes und des erheblichen Überwiegens nicht erbracht wurde. Das bloße Beifügen der Namen der Gäste würde dafür nach der Rspr nicht ausreichen (VwGH 17.3.1999, [97/13/0211](#) zu Anbahnungsspesen eines Rechtsanwaltes; VwGH 30.4.2003, [99/13/0208](#) zu Bewirtungsspesen als werbeähnlichem Anbahnungsaufwand). Der Vertreter der Bw. hat dem Finanzamt außerdem trotz mehrfacher Aufforderung und in der mündlichen Berufungsverhandlung trotz entsprechender Ladung mit Hinweis auf die geforderten Informationen keine der VwGH-Rspr genügenden Nachweise beigebracht.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 3. Jänner 2012