

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. N über die Beschwerde vom 18. Juni 2013 der Bf., vertreten durch Stb. , gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Juni 2013 betreffend Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28. Oktober 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben, die Veranlagung zur Einkommensteuer 2011 findet statt wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 15. November 2013.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezieht ua. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Fachärztin für med.Fach , beschwerdegegenständlich sind geltend gemachte Betriebsausgaben von 14.973,54 Euro als Kosten einer Einladung (Bewirtung).

a) Verwaltungsverfahren

Wegen Nichtabgabe der Erklärung erließ die belangte Behörde (bel. Beh.) den **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 11. Juni 2013** im Schätzungswege und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 279.800 Euro fest .

In der **Berufung** (nunmehr: Beschwerde) **vom 18. Juni 2013** brachte die Bf. vor, die Besteuerungsgrundlagen sei wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelt worden. Da diese Schätzung erheblich von den tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen abweichen und damit zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen würde, werde um Veranlagung der Einkommensteuer 2011 entsprechend einer beiliegenden Steuererklärung ersucht. Die Bf. erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 262.946,64 Euro.

Im **Vorhalt vom 2. Juli 2013** ersuchte die bel. Beh. ua. um Aufgliederung von Repräsentationsaufwendungen (KZ 9200) von 26.953,72. Im **Schreiben** (Poststempel) **vom 20. August 2013** gab die Bf. ua. die nunmehr beschwerdegegenständlichen Kosten von 14.973,54 Euro brutto an (enthalten in den 26.953,72 Euro):

Miete Raum ... der Ärzte	1.198,50
Miete Bankettische u. Stühle	718,20
Catering	11.316,84
Tischdekoration	1.740,00
	14.973,54

Im weiteren **Vorhalt vom 27. August 2013** ersuchte die bel. Beh. ua. um Beleg und Angabe eines (beruflichen) Zusammenhanges von Miete Raum 1.198,50 Euro und Catering 11.316,84 Euro. Die Bf. gab dazu im **Antwortschreiben vom 29. Oktober 2013** betreffend Werbe- & Repräsentationsaufwand an, die getätigten Aufwendungen hätten eine Präsentation ihrer Praxis und der hoch spezialisierten Tätigkeit im Bereich der med.Fachrichtung¹ vor etwa 90 Fach arzt- und Arztkollegen (med.Fachrichtung² "etc") aus dem örtlichen Umfeld der Praxis. Derartige Veranstaltungen seien für die Bf. zur Akquisition neuer Patienten unumgänglich, da die Bf. aufgrund ihrer Spezialisierung ausschließlich auf die Zuweisung von Patienten durch Fach arztkollegen angewiesen sei. Da sie keine laufende Betreuung von Patienten im Sinne einer klassischen Fach ärztlichen Tätigkeit ausübe. Werbeveranstaltungen vor Berufskollegen zur Erwirkung von Patientenzuweisungen seien daher als wesentliches Mittel zum Erwerb und zur Sicherung von künftigen Einnahmen der Praxis zwingend erforderlich. Eine Rechnung der ... für Ärzte in Wien, Adresse für Miete Raum und Aufsicht außerhalb der regulären Öffnungszeiten (bis 18:00 Uhr) und eines Cateringunternehmens für Spesen 90 Personen Galadiner und aufgelistete Getränke und Dienstleistungen (Veranstaltungsleiter, Service und Küche, Transport und Equipmentpauschale lagen bei.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2013** setzte die bel. Beh. die Einkünfte der Bf. aus selbständiger Arbeit abweichend von der Erklärung mit 281.320,18 Euro an (andere Streichungen wurden nicht angefochten).

Einkünfte sA:

Erklärung	262.946,64
beschwerdegegenständlich Bewirtung	14.973,54
nicht strittig Spenden	3.100,00
laut BVE	281.020,18

Als Begründung gab die bel. Beh. zu den beschwerdegegenständlichen Kosten 14.973,54 Euro an: "Präsentation der Praxis vor Fach arzt- und Arztkollegen[:]" Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen

erfolgen, nicht abgezogen werden. Nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen auch Repräsentationsaufwendungen nicht abgezogen werden, worunter auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden fallen. Folgende Ausgaben blieben steuerlich außer Ansatz: Miete Raum (1.198,50), Miete Bankettische (718,20) Catering (11.316,84), Tischdeko (1.740,-) d.s. insges. 14.973,54."

Im dagegen erhobenen (gemeint:) **Vorlageantrag vom 18. Dezember 2013** brachte die Bf. vor, in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2011 seien folgende Betriebsausgaben für ein betrieblich veranlasstes Event zur Präsentation der Praxis vor Zahnarzt- und Arztkollegen unter Hinweis auf "§ 20 Abs. 2 Z 2 lit. a" EStG nicht anerkannt worden:

Miete Raum (Veranstaltungsraum)	1.198,50
Miete Bankettische im Veranstaltungsraum	718,20
Catering im Veranstaltungsraum	11.316,84
Tischdeko im Veranstaltungsraum	1.740,00
Summe	14.973,54

Unter Hinweis auf Rz 4823 EStR (letzte 2 Teilstriche) dürfe die Bf. dazu ausführen, dass das Vorliegen eines betrieblich veranlassten Events zur Präsentation der eigenen Praxis vor Fach arzt und Arztkollegen "wie besprochen außer Streit" stehe. Die Bf. sei als Spezialistin im Bereich der med.Fachrichtung¹ tätig. Zielgruppe dieser Events seien Fach arzt- & Arztkollegen aus dem örtlichen Umfeld der Praxis der Bf. Klientin. Derartige Veranstaltungen seien für die Bf. zur Akquisition neuer Patienten unumgänglich, da sie aufgrund ihrer Spezialisierung auf die Zuweisung von Patienten durch Fach arztkollegen angewiesen sei. Präsentationen vor Berufskollegen zur Erwirkung von Patienten-Zuweisungen seien daher als wesentliches Mittel zum Erwerb und zur Sicherung von künftigen Einnahmen der Praxis zwingend erforderlich. Da Ärzte einem gesetzlichen Werbeverbot unterliegen würden, sei die Zwischenschaltung einer Werbeagentur zur Umsetzung eines Marketingkonzepts dieser Berufsgruppe nicht erwünscht. Daher könne die Akquisition neuer Patienten im Wesentlichen nur durch die Empfehlung und Überweisung von Arztkollegen sichergestellt werden. Persönliche Gespräche mit diversen Werbeagenturen hätten gezeigt, dass die von diesen erarbeiteten Werbevorschläge (jährliche Übersendung von einzelnen Gläsern oder Kunstdrucken) der sehr sensiblen Arzt-Patienten Beziehung nicht gerecht werde. Vielmehr erfordere die Akquisition neuer Patienten gehobene und "persönliche" Geschenke an potentielle Patienten-Zuweiser. Durch eine bloße Übersendung von Werbe-Kulis oder Werbe-Blöcken an Fach arztkollegen sei in der Branche der Bf. leider nicht möglich, die Überweisung von Patienten zu erwirken. Die Präsentation der Praxis der Bf. vor Fach arzt- und Arztkollegen sei in diesem Sinne nach dem von der Bf.

(selbst) aufgrund ihrer langjährigen Berufserfahrung selbst erstellten Marketingkonzept erfolgt. Der Erfolg dieses Konzeptes zeige sich in den Umsätzen sowie auch in den entsprechenden laufenden Steuerzahlungen der Bf. Für die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben von Werbeveranstaltungen könne es daher nur auf die inhaltliche und zielgruppenspezifische Ausrichtung eines Marketingkonzeptes ankommen und nicht auf die bloße Zwischenschaltung einer Werbeagentur. Auch gemäß Rz 4823 EStR würden als Voraussetzung für das Vorliegen eines betrieblich veranlassten Events folgende Kriterien angeführt:

1.) Der Anlass der Veranstaltung sei ausschließlich dem Betriebsgeschehen und nicht der Privatsphäre zuzuordnen. Dies sei unter Hinweis auf die Unumgänglichkeit der Zuweisung von Patienten durch Zahnarztkollegen aufgrund der Spezialisierung der Bf. auf Leistungen im Bereich der med.Fachrichtung1 zweifelsfrei gegeben. Dies wäre schon bereits aufgrund der Zuweisungen durch Fach arztkollegen undenkbar, da die behandelten Patienten nach Abschluss der med.Fachrichtung1 ausnahmslos wieder von den zuweisenden Fach arztkollegen übernommen würden.

2.) An dem betrieblichen Event würden weitaus überwiegend Geschäftsfreunde und potentielle Kunden teilnehmen. Auch dieses Erfordernis der Rz 4823 EStR sei durch die Teilnahme von Fach arzt- und Arztkollegen zweifelsfrei erfüllt.

Eine Liste der eingeladenen Personen sei selbstverständlich vorhanden und könne auf Wunsch persönlich vorgelegt werden. Die in Rz 4823 EStR (letzte 2 Teilstriche) angeführte Konsequenz des Vorliegens dieser beiden Kriterien sei, dass keine Bedenken bestünden, von einer Aufteilung in abzugsfähige Aufwendungen für Geschäftsfreunde bzw. potentielle Kunden und nichtabzugsfähige Aufwendungen für andere Personen (welche an dem vorliegenden Event ohnedies nicht teilgenommen hätten) abzusehen. Die getätigten Betriebsausgaben für das betriebliche Event würden daher auch nach dieser Bestimmung zu 100% steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und es werde gebeten, dies ebenso zu sehen.

Im **Vorlagebericht vom 31. Jänner 2014** gab die bel. Beh. an, die Bf. veranstalte als Fach ärztin Events für Arztkollegen, die laut eigenen Angaben ausschließlich betrieblich veranlasst seien, da sie der Akquisition neuer Patienten (durch Überweisungen) dienlich sein sollen. Sowohl eine private Veranlassung als auch eine vorhandene Repräsentationskomponente würden verneint. Nach Ansicht der bel. Beh. seien unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH (13.10.1999, 94/13/0035) Aufwendungen, die dazu dienen würden, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen bzw. bei Geschäftsfreunden eingeführt zu werden, um als möglicher Ansprechpartner in Betracht gezogen zu werden, nicht abzugsfähig. Durch die Bf. sei aus Sicht der bel. Beh. nicht dargelegt worden, inwiefern keinerlei Repräsentationskomponenten gegeben wären bzw. diese nur von absolut untergeordneter Bedeutung wäre. Die bel. Beh. beantrage, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid als unbegründet abzuweisen.

In einer **Ergänzung zur Beschwerde vom 24. Februar 2014** (Eingangsstempel der bel. Beh. 27. Februar 2014) legte die Bf. englischsprachige Unterlagen vor, welche ein von ihr auf Basis "der Gespräche mit diversen Werbeagenturen" erstelltes "Marketing-Konzept" untermauern sollen. Beigelegte Ausschnitte aus "diversen Fachpublikationen" habe sich die Bf. auf "diversen fach einschlägigen Kongressen und Fortbildungsveranstaltungen" sowie auch in einem "entsprechenden Literaturstudium" erworben:

MANAGEMENT & MARKETING, A Strategic med.Fachrichtung3 Marketing Plan, Part 3, VOLUME XLVII NUMBER 2, Seite 109 und 112

2013 Y med.Fachrichtung3 Practice Study, Y /NOVEMBER 2013, Seite 666 bis 671

b) Verfahren BFG

Im **Schreiben vom 14. November 2014** an das BFG ersuchte die Bf. zur persönlichen Darlegung und Verkürzung und Vereinfachung des Verfahrens um Abhaltung eines Erörterungstermins oder einer mündlichen Beschwerdeverhandlung.

Mit **Mail vom 16. September 2015**, 11:45 Uhr, legte die steuerliche Vertretung teilweise die bereits bekannten englischsprachigen Texte neuerlich vor:

neu:

2014 Y Study of med.Fachrichtung3 Diagnosis and Treatment Procedures, Part 1 Results and Trends, VOLUME XLVIII Number 10

alt:

MANAGEMENT & MARKETING, A Strategic med.Fachrichtung3 Marketing Plan, Part 3, VOLUME XLVII NUMBER 2, Seite 109 (doppelt) und 112

2013 Y med.Fachrichtung3 Practice Study, Y /NOVEMBER 2013, Seite 666 bis 671, die Seiten 666, 668 und 670 doppelt

Mit weiterer **Mail vom 25. September 2015**, 11:29 Uhr, legte die steuerliche Vertretung eine handschriftliche Gästeliste vor.

Eine mündliche Verhandlung wurde nicht fristgerecht beantragt, um jedoch der Bf. auf deren mehrfach geäußerten Wunsch ein persönliches Vorbringen zu ermöglichen wurde von Amts wegen die mündliche **Beschwerdeverhandlung vom 28. Oktober 2015** abgehalten. Der steuerliche Vertreter brachte vor, die Bf. sei Fachärztin¹ und in diesem Beruf von Zuweisungen von Fachärztkollegen abhängig. Die Bf. mache von Zeit zu Zeit Einladungen an Kollegen. Im vorliegenden Fall liege ein Event vor. Es liege die Einbeziehung einer externen Quelle vor.

Die Bf. gab an, es liege die Einbeziehung eines amerikanischen Marketingkonzepts vor. Sie habe alles mit. Die Bf. verweise auf die Zeitschrift Y. Weiters sei das Unternehmen T Business, Frau Z als Betreiberin der Eventagentur beigezogen worden. Frau Z habe das gesamt organisiert. Die Bf. habe Frau Z extra 2.000 Euro dafür bezahlt, die nicht in den jetzigen Kosten enthalten und als Betriebsausgabe geltend gemacht worden seien.

Über Befragen des Richters, gab die Bf. an, sie habe beim beschwerdegegenständlichen Anlass eine freie Rede gehalten.

Der Steuerliche Vertreter warf ein, es werde wohl so gewesen sein, dass es im Vorfeld einige Notizen gegeben habe.

Die Bf. gab an, die Rede sei wohl ein Notizzettel gewesen, den sie aber weggeworfen habe.

Der steuerliche Vertreter warf ein, er mache darauf aufmerksam, dass wohl anzunehmen sei, dass die Bf. gewusst haben werde, was sie in diesem Kreis zu sprechen habe.

Die Bf. gab an, dass Frau Z die Leute telefonisch eingeladen habe.

Die Frage des Richters nach einer schriftlichen Einladung blieb seitens der Bf. unbeantwortet.

Der steuerliche Vertreter gab an, die Bf. führe aus, dass sie im Zuge dieser Rede auf die schriftlichen, fachlichen Informationen, welche sie im Kreise der Fach ärztlichen Kollegen regelmäßig verteile, schwerpunktmäßig eingegangen sei. Insofern liege ein schriftliches Konzept der Rede vor.

Die Bf. gab an, dass die übermittelte handschriftliche Gästeliste alt sei [Nach der Frage des Richters: Dass diese schon damals bestanden habe.].

Der steuerliche Vertreter gab an, die Bf. versende regelmäßig fachliche Informationen an ihre Fach arztKollegen, welche ihr zwecks med.fachrichtung Behandlung die Patienten zuweisen würden. In diesen Fachinformationen werde auf aktuelle Entwicklungen und Novitäten auf dem Gebiet der med.Fach detailliert eingegangen. Im Rahmen der strittigen Veranstaltung sei eine Zusammenfassung und nochmalige Bekanntmachung dieser den Teilnehmern bereits vorher übermittelten schriftlichen Unterlagen erfolgt. Die Bf. habe in Verkenennung der Problematik die in den Jahren bis 2011 versendeten Unterlagen oder Informationen nicht aufbewahrt.

Der Richter stellte fest, es bestehe das Problem, dass die Bf. die betriebliche Veranlassung der Einladung mit Belegen nicht nachweisen könne. Nach eingehender Erörterung ersuchte die Bf. um Zuwarten der Entscheidung bis Ergehen einer weiteren schriftlichen Stellungnahme von ihrer Seite, danach werde die Entscheidung ergehen.

Der Richter gab in der nachfolgenden **E-Mail vom 9. November 2015** an den steuerlichen Vertreter zur Information der Bf. den einschlägigen Wortlaut von § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wieder und wies wie bereits in der mündlichen Beschwerdeverhandlung darauf hin, dass Essenseinladungen grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben absetzbar seien. Betreffend Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden sehe § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unter dem Begriff "Repräsentationsaufwendungen" eine begünstigende Absetzung nur zur Hälfte (unter Hinweis auf den übermittelten Gesetzestext, im vorliegenden Fall würden keine "Ausfuhrumsätze" vorliegen) vor, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche Veranlassung weit überwiege. Nach der Rechtsprechung bedeute Werbung ua., dass die Bewirtung ihm

Rahmen eines "Events" mit nachgewiesener Leistungs- und Produktinformation erfolgen müsse. Da es sich bei § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 um eine Begünstigungsvorschrift handle und der Nachweis des Überwiegens der betrieblichen Veranlassung gegenüber grundsätzlich nicht abzugsfähigen Essensaufwendungen vom Steuerpflichtigen selbst zu erbringen sei, sei im vorliegenden Fall die Bf. beweispflichtig. Damit verbunden sei die Obliegenheit der Bf. zur besonderen Beweisvorsorge, also dem Sichern und Aufheben damaliger Beweise zum Nachweis einer Leistungsinformation. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung konnte die Bf. keine ursprünglichen (also bereits damals existente) Beweise wie schriftliche Unterlagen über das Ablaufen der Veranstaltung vorlegen. Da diese Beweispflicht der Bf. wegen der notwendigen Abgrenzung von der Privatsphäre (Überwiegen der Leistungsinformation über die Essenseinladung) höheren Anforderungen unterliege, käme im Zuge der freien Beweiswürdigung nachträglich erstellten Unterlagen oder Zeugenaussagen weniger Bedeutung zu als damaligen schriftlichen Nachweisen (Konzepte, schriftliche Einladungen mit Angabe des zeitlichen Ablaufes, Tagesordnung, damals ausgehändigte schriftliche Unterlagen etc.). Grundsätzlich sei die Einschaltung einer Werbeagentur für eine Anerkennung von Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht erforderlich, jedoch müsse auch eine selbst erstellte Leistungsinformation durch zeitgerechte schriftliche Unterlagen bewiesen werden. Als Beispielsfall anerkannter Betriebsausgaben ua. einer Leistungsinformation im Zusammenhang mit Bewirtung verwies der Richter informativ und ohne Rechtsverbindlichkeit auf die Entscheidung UFS 18.4.2007, RV/0543-W/06.

In der Mail vom **2. Dezember 2015** gab die Bf. persönlich an, nach gründlicher Überlegung erlaube sich die Bf. nun doch dem Richter zu schreiben. Die Verhandlung sei für die Bf. leider sehr unerwartet und unvorstellbar verlaufen, da es für sie als Spezialistin ohne Kassenvertrag wie bei den wenigen anderen fachärzt in der Situation der Bf. nicht ohne Werbung und Darstellung ihrer Präsenz gehe. Ein Gesamtkonzept für Werbung mit Grundlagenforschung habe die Bf. ja auch dabei gehabt. Dass die Einladung der Bf. für ihre Klienten den formalen Schönheitsfehler gehabt habe und die Rede nicht schriftlich festgehalten worden und keine präzise Zeiteinteilung schriftlich vorgelegen sei, da gebe es gar nichts zu beschönigen. Als Selbstständige sei die Bf. gewohnt, der Situation angepasst zu denken und zu handeln. Die Gästeliste, möchte die Bf. nochmals betonen, sei original und beim Steuerberater bei den Unterlagen gelegen. Diese sei nicht jetzt von der Bf. geschrieben und nachgebracht worden. Die Bf. bitte nochmals zu überdenken, ob nicht der Kern der Sache das Wichtige sei. Dass ihre Zeugen nur eine geringe Glaubwürdigkeit hätten, da diese zur Bf. in einem Naheverhältnis seien, habe die Bf. irritiert. Eine Zeugenaussage wäre ohnehin kontraproduktiv, da die Überweiser der Bf. dafür inklusive Mitarbeiter einen stehenden Betrieb hätten und ihnen ein finanzieller Schaden entstehen würde mit geringfügigster Entschädigung. Dass es dann noch eine Kooperation mit der Bf. gebe, sei zu bezweifeln und der Gewinn aus der Mühe und den Kosten der Bf. seien verloren. Den Raum in der ... der Ärzte habe die Bf. gemietet, da ihre Ordination platzmäßig nicht ausreichend gewesen sei und dieser Raum für Vorträge und Meetings im medizinischen Bereich zur Verfügung stehe, also keine normale

Partylocation sei. Aus der Gästeliste sei außerdem zu sehen, dass es sich um Fachärzte, Ärzte und Geschäftspartner gehandelt habe. Die Bf. dürfe nochmals bitten, ihre Sichtweise als Selbstständige zu jener des Richters werden zu lassen und in das Urteil einzubeziehen; sie sehe der Begründung gerne entgegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

(...)

Z 2 lit. a: "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."

(...)

Z 3: "Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der **Bewirtung von Geschäftsfreunden**. Weist der Steuerpflichtige nach, dass **die Bewirtung der Werbung dient** und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

(...)"

In Richtlinien geäußerte Rechtsmeinungen sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt irrelevant, eine Anerkennung von "100%" von Bewirtungsspesen widerspricht im Übrigen dem Gesetzestext.

Dem Erkenntnis VwGH 3.7.2003, 2000/15/0159 (mit weiteren Zitaten), ist zu entnehmen, dass Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden grundsätzlich als Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abzugsfähig sind. Als Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. in Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern (vgl. § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988). Von diesem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben sieht § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Ausnahme vor, deren Vorliegen vom Abgabepflichtigen nachzuweisen ist. Dabei hat er neben dem tatsächlichen Erweisen der Aufwendungen auch nachzuweisen, dass mit der einzelnen Aufwendung ein **Werbezweck** verbunden war und dass die betriebliche Veranlassung weitaus überwogen hat. Unter Werbung ist eine **Produkt- und Leistungsinformation** und damit eine auf die betriebliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung zu verstehen. Bei Veranstaltungen im Bereich des Event-Marketing kann die Möglichkeit der weitaus überwiegenden betrieblichen Veranlassung nicht von vornherein ausgeschlossen werden.

Allerdings muss der Anlass der Veranstaltung ausschließlich dem Betriebsgeschehen zuzuordnen sein, und nicht der privaten Lebensführung des Unternehmers.

Im Erkenntnis 26.9.2000, 94/13/0260, hat der VwGH explizit festgestellt, dass nur der Werbung dienende Bewirtungsaufwendungen eine Ausnahme vom Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen darstellen. Laut VwGH sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Bewirtungsausgaben, die auf den Werbungsbereich (Leistungsinformation) entfallen, zur Hälfte abzugsfähig (die Bf. begehrt die vollständige Anerkennung der Bewirtungskosten), hingegen Ausgaben, die **nur im weitesten Sinn der Kontaktpflege** dienen, **zur Gänze nicht abzugsfähig**.

Dem Gesetzeskommentar Jakom/Baldauf/EStG, 2015, § 20 Rz 69ff, ist unter umfangreicher Zitierung der Rechtsprechung des VwGH betreffend Werbebezug (Leistungsinformation) als dem wesentlichen Tatbestandselement für eine steuerliche Anerkennung von Bewirtungsaufwendungen zu entnehmen: Unter dem Begriff der Werbung im Kontext zu § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist im Wesentlichen eine Produkt oder Leistungsinformation zu verstehen. Es ist ausreichend, wenn der Steuerpflichtige darlegt, dass er anlässlich der Bewirtung auf seine betriebliche Tätigkeit bezogene **Informationsleistungen** geboten hat. Es ist nicht erforderlich, dass mit der Bewirtung selbst eine Werbebotschaft an eine Zielperson herangetragen wird. Aufwendungen hingegen, die im weitesten Sinn nur der **Kontaktpflege**, der Herstellung einer gewissen **positiven Einstellung** zum "Werbenden" oder der Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern dienen, können nur als **werbeähnlich** und damit **nichtabzugsfähiger** Aufwand beurteilt werden. Der Umstand, dass eine Produkt- oder Leistungsinformation bei einem bestimmten Steuerpflichtigen nach der Art seiner Tätigkeit allenfalls nicht möglich ist [Hinweis: im vorliegenden Fall die Bf. als Ärztin stellenweise eine Art standesrechtliches "Werbeverbot"] zwingt nicht dazu, unter dem Begriff der Werbung **etwas anderes** zu verstehen, etwa das persönliche Gespräch anlässlich einer Bewirtung oder die Begegnung in entspannter Atmosphäre [Anmerkung: die beide nicht abzugsfähig sind].

Laut VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012, sind bei entsprechendem Vorbringen unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers Sachverhaltsfeststellungen darüber zu treffen, in welchem Umfang die geltend gemachten Bewirtungsausgaben auf **Leistungsinformation zur Mandatserteilung** entfielen oder **nur der Kontaktpflege** dienten.

2.

Folgende Sachverhaltsfeststellungen sind zu treffen:

Die Bf. tätigte Aufwendungen für Miete einer Räumlichkeit, von Tischen und Stühlen sowie für Catering und Tischdekoration im Gesamtausmaß von brutto 14.973,54 Euro. Die einzelnen Teilkosten sind den Aufstellungen oben in Punkt a zu entnehmen.

Die Einladung fand laut Angabe auf den Rechnungen der ... für Ärzte als Abendessen am Datum 2011 statt.

Zu dieser Einladung liegt eine handschriftliche Gästeliste der Bf. für rund 90 Personen vor. Bei den einzelnen Namen sind im Wesentlichen die Berufe Arzt bzw. Facharzt (größtenteils mit Begleitung) und ähnliches angegeben.

Der Bf. wurde ausführlich Gelegenheit gegeben, den Inhalt und den Ablauf der Einladung zu beweisen (siehe oben VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012). Die Bf. wurde darauf hingewiesen, dass auf Grundlage der Rechtsprechung (oben Punkt 1) eine Abgrenzung grundsätzlich nicht abzugsfähiger Bewirtungskosten von in dem von § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 streng gesetzten Rahmen absetzbaren Werbeaufwendungen einer erhöhten Beweispflicht unterliegt, zu deren Vorsorge die Bf. selbst verpflichtet ist.

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung).

Über Befragen konnte die Bf. nicht angeben, dass über eine gehaltene Rede ein schriftlicher Wortlaut oder ein Konzept vorliegt, die Bf. habe einen angeblich vorhanden gewesenen Notizzettel vielmehr selbst weggeworfen.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, dass die Bf. regelmäßig fachliche Informationen an ihre Kollegen verteile und auf diese bei der beschwerdegegenständlichen Einladung "schwerpunktmäßig eingegangen sei" und deshalb ein schriftliches Konzept einer Rede vorliege. Solche fachliche Informationen wurden jedoch nicht vorgelegt. In der mündlichen Verhandlungen waren keine vorhanden; die Bf. hat auch die Möglichkeit nicht genutzt, solche mit der ihr in der Verhandlung eingeräumten nachträglichen schriftlichen Stellungnahme nachzureichen.

Zu einem Zeugenbeweis etwa in der Form von Befragungen teilnehmender Ärzte gab die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 2. Dezember 2015 an, dass sie eine solche selbst nicht wünsche und diese aus den von ihr genannten Gründen "kontraproduktiv" sei. Die Bf. spricht sich selbst gegen die Einvernahme ihrer Gäste aus.

Grundsätzlich gilt die Unbeschränktheit und Gleichheit der Beweismittel (Ritz, BAO. 5. Auflage, § 166 Tz 2). Ein Beweis wäre leicht durch Vorlage einschlägiger, damals bereits existenter Unterlagen wie Einladungen, ein Programm über den Ablauf der Einladung, schriftliche Informationen für die Gäste (Handouts) oder den Text einer Rede möglich gewesen. Solche wurde trotz mehrfacher Gelegenheit nicht vorgelegt.

Dabei wird die bereits angesprochene Pflicht zur Beweisvorsorge der Bf. schlagend, die das Vorliegen eines sie steuerlich begünstigenden Sachverhalts im Zuge der sie treffenden Mitwirkungspflicht nachweisen muss (Ritz, aaO, § 115 Tz 12 mit Zitierung der Rechtsprechung des VwGH).

Die Bf. brachte auch vor, sie habe zwar keine Werbeagentur eingeschaltet, aber "aufgrund eigener langjähriger Berufserfahrung" ein "Marketingkonzept selbst erstellt" bzw. es sei "die Einbeziehung eines amerikanischen Marketingkonzeptes" erfolgt. Ein solches nachvollziehbares Konzept wurde von der Bf. in Bezug auf die konkrete Veranstaltung vom Datum 2011 nicht vorgelegt. Zur Beweiswürdigung ist darauf hinzuweisen, dass aus den vorgelegten Ausschnitten aus amerikanischen Zeitschriften, die teilweise aus einem Zeitraum nach der Einladung stammen, mit den dortigen Ausführungen (implementing your strategic marketing plan, allocate funds to address your survey results, create a marketing calendar, monitor changes and make adjustments, computer usage, delegation, source of referrals, practice business) und grafischen Darstellungen (unterschiedliche Kosten, use of management methods, routine computer usage by selected variables, routine delegation, use of practice-building methods) nicht auf den konkreten Inhalt und Ablauf der beschwerdegegenständlichen Veranstaltung geschlossen werden kann.

Es kann daher nicht festgestellt werden, dass die Bf. im Zuge der beschwerdegegenständlichen Bewirtung gegenüber ihren Gästen tatsächlich eine Produkt- bzw. Leistungsinformation betreffend ihre Ordination gegeben hätte.

Rechtlich folgt, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 die geltend gemachten Bewirtungskosten von 14.973,54 Euro (bzw. die Hälfte davon) nicht abzugsfähig sind.

Der Spruch des vorliegenden Erkenntnisses lautet auf teilweise Stattgabe, da der angefochtene Einkommsteuerbescheid 2011 vom 11. Juni 2013 noch im Schätzungsweg erlassen wurde und die nunmehrige Veranlagung nach der mit der damaligen Berufung vom 18. Juni 2013 abgegebenen Steuererklärung abzüglich strittiger und unstrittiger Betriebsausgaben laut der Berufungsvorentscheidung zu erfolgen hat. Gegenüber dieser Berufungsvorentscheidung ist keine Änderung eingetreten.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist im vorliegenden Fall unzulässig, da anhand der im Erwägungsteil ausführlich dargestellten Rechtsprechung des VwGH vorgegangen wurde und es sich bei der Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Abzugsfähigkeit von Bewirtungsspesen um eine Tatfrage handelt, die in der dargelegten freien Beweiswürdigung gelöst wurde.

