

GZ. RV/2628-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 23. September 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Leonidas SteuerberatungsgmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird teilweise Folge gegeben.  
Dieser angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage ange- schlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird als unbegründet abge- wiesen. Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Facharzt und Vorstand einer Universitätsklinik. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 1998 erfolgte erklärungsgemäß.

Da – hier nicht mehr interessierende – Belege in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nicht eingearbeitet worden waren, brachte die damalige steuerliche Vertretung Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 ein. Im Zuge der Erledigung dieser Berufung wurde ein Ermittlungsverfahren durchgeführt und dabei um Vorlage einer Aufgliederung, um belegmäßigen Nachweis sowie um ausführliche Darstellung der betrieblichen Veranlassung u.a. der Positionen "Morgenvorlesung (ATS 173.886)" sowie "Beratungsaufwand (ATS 723.043)" ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde bezüglich "Morgenvorlesung" ausgeführt, diese sei eine "Fortbildungsveranstaltung" für Mitarbeiter, die jeden Donnerstag um 6 Uhr stattfinde. Sie diene der Fortbildung der Mitarbeiter, wobei als Motivation für deren Erscheinen zu jedem Termin ein Frühstück (Buffet) durch das Restaurant F. geliefert werde.

Da die Vereinnahmung von Sonderklassegeldern auf der Erbringung von ärztlichen Leistungen (insbes. durch Assistenzärzte) an Patienten beruhe, und zur Vermeidung von ärztlichen Fehlleistungen die Qualität auf einem kontinuierlichen bzw. sich erhöhenden Niveau gehalten werden müsse, seien die Kosten der Morgenvorlesung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Betreffend Beratungsaufwand wurden zwei Honorarnoten für die größten Posten ohne nähere Erläuterungen vorgelegt.

Ein weiterer diesbezüglicher Vorhalt blieb ohne Reaktion.

Am 13. Juni 2001 wurde der angefochtene Bescheid mittels Berufungsvorentscheidung zu Ungunsten des Bw. abgeändert; die Kosten für die Morgenvorlesung und den Beratungsaufwand wurden nicht anerkannt.

Als Begründung hierfür führte das Finanzamt an, dass

- die Kosten für die Morgenvorlesung
- a) kein Werbeaufwand seien, da die es sich bei den Bewirteten nicht um Auftraggeber des Bw. handle, und also auch kein direkter Zusammenhang mit den Einnahmen gegeben sei;
- b) auch keinen freiwilligen Sozialaufwand darstellten, da die Bewirteten nicht Dienstnehmer des Bw. seien;

- der Beratungsaufwand nicht anzuerkennen sei, da trotz Vorhalt die berufliche Veranlassung bzw. auch die Bezahlung und tatsächliche Kostentragung durch den Bw. nicht dargestellt und bewiesen wäre.

Dagegen wurde vom Bw. – nunmehr nach Beraterwechsel bereits von der im Adressfeld angeführten Steuerberatungskanzlei vertreten – ein Vorlageantrag eingebracht.

In diesem wurde wörtlich ausgeführt:

"Vorab halten wir fest, dass der Berufungswerber, ..., neben seiner Ordination als Facharzt für Anästhesie als Vorstand der Universitätsklinik für... tätig ist. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Vorstand der obgenannten Universitätsklinik erwirtschaftet der Berufungswerber gemeinsam mit den in seinem Bereich tätigen ca.200 Ärzten/innen den wesentlichen Teil seiner steuerpflichtigen Einnahmen. Von den Sonderklassehonoraren werden exakt 60% an diese nachgeordneten Ärzte weitergegeben, rd. 20% sind Honorare des Berufungswerbers, ..., die verbleibenden rd. 20% werden für klinikinterne Ausgaben wie Fortbildung, freie Dienstnehmer, wissenschaftliche Mitarbeiter, Beratungsaufwand etc. aufgewendet.

Aus unserer Sicht hat die nicht ausführliche Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 12. Jänner 2000 betreffend die Berufung ESt 1998 dazu geführt, dass die Betriebsausgaben Morgenvorlesung (ATS 173.886,42) und Beratungsaufwand (ATS 723.043,04) vom Finanzamt nicht anerkannt wurden.

Die Aufgliederung des **Beratungsaufwandes**, der in der Einkommensteuererklärung 1998 mit ATS 723.043,04 als Betriebsausgabe angesetzt wurde, sowie die dazugehörigen Zahlungsbelege ist bzw. sind als Beilage 1 diesem Antrag angeschlossen. Die aufgelisteten Rechnungen bzw. Aconto-zahlungen wurden einerseits vom Konto bei der CA Nr. ...8/00 lautend (Anm.: Name des Bw.) und andererseits vom Konto bei der CA Nr. ...8/03 lautend auf (Anm.: Name des Bw.) Sonderkl.Geb.Abt...., gezahlt bzw. geleistet. **Dazu ist festzuhalten, dass Zahlungen von beiden genannten Bankkonten als Ausgaben in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Berufungswerbers,..., aufzunehmen sind. Die Trennung in "Ordination" und "Klinik" hat ausschließlich organisatorische Gründe, wobei die Bezeichnung ,Klinik" nichts mit dem Krankenhaus ... zu tun hat, sondern es sich hierbei um die Verwaltung der steuerpflichtigen Einnahmen an Privatpatientengeldern (Sonderklassegebühren) von (Anm.: Name des Bw.) handelt.** Wie oben bereits erläutert werden 100% der Sonderklassegebühren (Anm.: Name des Bw.) als Betriebseinnahmen erfasst und 60% davon an nachgeordnete Ärzte für deren Leistungen weitergegeben und somit als Betriebsausgabe angesetzt. Von den verbleibenden 40% der Sonderklassegebühren werden 20% auf das Ordinationskonto (CA Nr. ...8) von (Anm.: Name des Bw.) übertragen. Die restlichen 20% werden für die Bezahlung von klinikinternen Ausgaben verwendet.

Da in der Vorhaltsbeantwortung die Aufgliederung des Beratungsaufwandes unterblieben ist und somit dem Finanzamt die berufliche Veranlassung bzw. auch die Bezahlung / tatsächliche Kostentragung durch den Berufungswerber nicht erkennbar war, wurde der Beratungsaufwand zur Ganze nicht anerkannt. Wie aus den in Kopie beiliegenden Rechnungen (Beilage 1) ersichtlich ist, handelt es sich um Steuerberatungshonorare (Jahresabschluss 1996 und 1997, Aconto Jahresabschluss 1998 sowie diverse Beratungsleistungen), Rechtsanwaltskosten für diverse Causen und Kosten von .... für das Projekt "Begleitung der Evaluierung der Universitätsklinik für ...". Beim zuletzt angesprochenen Projekt handelt es sich um Beratertätigkeiten, die im Rahmen einer intern durchgeführten Betriebsevaluierung einen optimalen Einsatz der Ressourcen, der sich neben dem allgemeinen Versorgungsauftrag für die Patienten auch in dem Aufkommen von Sonderklassepatienten niederschlägt, ermöglichen soll. Diese Rechnungen stehen nur teilweise im Zusammenhang mit der Privatordination und betreffen hauptsächlich die Abteilung für ..., deren Vorstand (der Bw.) ist. Daher waren diese Rechnungen auf die Klinik mit der Adresse ... Wien, ..., auszustellen. Zum Nachweis der Zahlungen sind in der Beilage 1 zu den jeweiligen Rechnungen die entsprechenden Zahlungsbelege in Kopie angeschlossen. **Wie aus den detaillierten Ausführungen und Aufgliederungen ersichtlich ist, ist der Beratungsaufwand zur Gänze betrieblich veranlasst und abzugsfähig.**

Betreffend die **Kosten für die Morgenvorlesung** i.H.v. ATS 173.886,42 ist ebenfalls festzuhalten, dass die eher oberflächliche Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung das Finanzamt zu einer Nichtanerkennung als Betriebsausgabe veranlasst hat.

Zunächst ist die Frage zu klären, worum es sich bei der Morgenvorlesung überhaupt handelt. Mit dem Dienstantritt des Berufungswerbers, ..., als Vorstand der Universitätsklinik für ... konnte eine Übereinstimmung mit dem operativen sowie diagnostisch interventionellen Bereich erzielt werden, die wöchentlichen Vorlesungen jeweils an Mittwochen um 7 (sieben) Uhr früh abzuhalten (bei der Vorhaltsbeantwortung ist man irrtümlich von Donnerstag 6 (sechs) Uhr morgens ausgegangen). Dies deshalb, da aufgrund massiver Überziehungen des Operationsprogrammes an Nachmittagen – früher hat die Vorlesung jeweils um 15 Uhr 30 stattgefunden - nur ein Teil der Mitarbeiter/innen bzw. nachgeordneten Ärzte/innen teilnehmen konnte. Zur Dokumentation legen wir in der Beilage 2 das Programm für das Sommersemester 1998 und das Wintersemester 1998/1999 bei. **Die Morgenvorlesung ist einerseits unerlässlich für die Fortbildung der im Bereich von (Anm.: Name des Bw.) tätigen Ärzte/innen und andererseits auch ein wichtiges Instrument der "Patientenaquirierung".**

Weil auch andere Kliniken dem Beispiel folgend ihre wöchentliche Fortbildungsstunde auf Mittwoch früh verlegt haben, nehmen auch Mitarbeiter anderer Kliniken an diesen Vorlesungen teil. Einige dieser Vorlesungen werden auch gemeinsam mit anderen Kliniken abgehalten. Von der Wichtigkeit der Arbeit und gemeinsamer Fortbildungsinhalte abgesehen, ist dieser Umstand für die Klinik von (Anm.: Name des Bw.) deshalb von Bedeutung, weil die Einkünfte an Sonderklassegebühren unmittelbar von der Belegung von Sonderklassepatienten durch operative und diagnostisch interventionelle Fächer abhängig sind. Aus Sicht des Klinikvorstandes, (Anm.: Name des Bw.), haben die gemeinsamen Veranstaltungen dazu beigetragen, dass die angesprochenen Kollegen und Kolleginnen vermehrt ihre Patienten/innen innerhalb des Allgemeinen Krankenhauses und nicht in Wiener Privatspitäler behandeln. Eine transparente Darstellung der Leistungen der Universitätsklinik für ... auf dem Gebiet der Intensivmedizin hat somit positive Auswirkungen auf Zutransferierungen an deren Stationen.

Entgegen der in der Vorhaltsbeantwortung vertretenen Meinung, dass die Bewirtung durch das Catering des Restaurants Fritz in den Hörsaal IV im Hörsaalzentrum ... zum Besuch der Morgenvorlesung motivieren soll, ist klar festzuhalten, dass - wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich - die Fortbildung außer Zweifel im Vordergrund steht. Es werden ausschließlich Aufmerksamkeiten in geringem Umfang dargeboten. Dieser Umstand ist aus der in Beilage 3 in Kopie angeschlossenen Rechnung des Restaurants F...., ... Wien, ersichtlich: Pro Teilnehmer wurden ATS 50,00 (fünfzig Schilling) für Imbisse und Erfrischungen verrechnet; es handelt sich daher tatsächlich um Aufmerksamkeiten in geringem Umfang! Die Gesamtkosten für die wöchentliche Vorlesung belaufen sich auf rd. ATS 3.000,00 bis 4.000,00, je nach Anzahl der Teilnehmer.

**Gemäß KZ 4819 der EStR sind zur Gänze abzugsfähig Bewirtungskosten, die (nahezu) keine Repräsentationskomponente aufweisen.** Als Beispiel wird angeführt die Bewirtung anlässlich von Fortbildungsveranstaltungen, die für Geschäftsfreunde, mit denen laufende Geschäftsbeziehungen bestehen, gegeben werden (wie Produktvorstellung, Schulung usw. für selbständige Handelsvertreter, Kaufleute usw., die die Erzeugnisse des Betriebs vertreten). Weiters wird als Beispiel angeführt die Bewirtung anlässlich der Schulung von Arbeitnehmern eines in- oder ausländischen Geschäftsfreundes.

Für (Anm.: Name des Bw.) ist es unerlässlich, dass an seiner Klinik sehr gut aus- und laufend fortgebildete Ärzte/innen tätig sind, damit der Umsatz an Sonderklassegebühren erwirtschaftet werden kann. Wie oben ausführlich dargelegt, ist ein wesentlicher Effekt der Morgenvorlesung, dass sich die Einnahmen an Sonderklassegebühren durch die Belegung von Sonderklassepatienten, von an der Veranstaltung teilnehmenden Kollegen und Kolleginnen erhöhen. **Die im Rahmen der Morgenvorlesung in geringem Umfang dargebotenen Aufmerksamkeiten sind unter die KZ 4819 der EStR subsumierbar und daher die Kosten als Betriebsausgabe zur Gänze abzugsfähig."**

Beigelegt war dem Vorlageantrag eine Aufgliederung des Beratungsaufwandes und die korrespondierenden Belege, weiters eine Aufstellung der im Streitjahr abgehaltenen Morgenvorlesungen sowie eine der – allerdings das Jahr 2000 betreffenden - Cateringrechnungen des Restaurants F.

Diese lautete:

“Lieferung von Frühstück nach der Morgenvorlesung am 4., 11. und 25.10.00 für jeweils 70 Ärzte...

Kaffee, Earl Grey, Plunder groß gem., Tramezzini, Müsli, Orangensaft....”

Pro Person wurden ATS 50,-- sowie 9 Stunden à ATS 100,-- für Betreuung in Rechnung gestellt, die Rechnungssumme belief sich somit auf ATS 11.400,--.

Für 1999 erfolgte zunächst am 22. Juni 2001, also nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998, eine erklärungsgemäße Veranlagung. Am 31. August 2001 wurde der Bescheid nach § 293b BAO berichtigt und die Kosten der Morgenvorlesung in Höhe von ATS 166.648,-- nicht mehr berücksichtigt. Die dagegen gerichtete Berufung entspricht in den wesentlichen Teilen dem Vorlageantrag 1998.

Über Antrag der Partei wurde am 23. September 2003 eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. Als Vertreter des Bw. sind Fr. Mag. K. und Hr. Mag. S. erschienen.

Die Amtsbeauftragte des Finanzamtes hegte keine Bedenken gegen die Anerkennung der Beratungskosten, da die fehlenden Unterlagen betreffend zwischenzeitig vorgelegt wurden.

Betreffend der Kosten der in Rede stehenden Morgenvorlesungen führte Fr. Mag. K. zunächst aus, es handle sich ganz eindeutig um Fortbildungsveranstaltungen, was wird auch vom Finanzamt nicht bestritten werde. Diese Vorlesungen fänden – ausgenommen in der Ferienzeit - wöchentlich zwei Mal statt. Im Schnitt würden 77 Ärzte daran teilnehmen. Im Anschluss an die Veranstaltung werde den Teilnehmern auf Kosten des Bw. Kaffee und Gebäck angeboten. Auf Grund dieser Verknüpfung mit der eindeutigen Fortbildungsveranstaltung handle es sich um abzugsfähige Betriebsausgaben.

An den Veranstaltungen würden überdies neben Anästhesisten auch Ärzte anderer Fachrichtungen teilnehmen, was wiederum dafür entscheidend sein könne, dass diese Patienten im AKH behandeln lassen.

Zwei Teilnehmerlisten wurden dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Die Amtsbeauftragte des Finanzamtes hielt dem entgegen, es möge durchaus zutreffen, dass die Bewirtungen im Anschluss an die eindeutig vorliegenden Fortbildungsveranstaltungen geeignet seien, ein angenehmes Klima zu schaffen. Dennoch stehe § 20 EStG einer Abzugsfähigkeit entgegen.

Mag. S. erwiderte, dass es sich bei den angebotenen Bewirtungen um Aufmerksamkeiten bloß geringen Umfanges handle. Analog Rz. 4819 der EStR lägen daher abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Mag. K. verwies weiters darauf, dass niemand sehr gerne um 7 Uhr früh eine Fortbildungsveranstaltung besuche, von der Schaffung eines angenehmen Klimas könne somit nicht gesprochen werden.

Überdies sei darauf hinzuweisen, dass bei Veranstaltungen von Seminaren, bei denen ebenfalls Speisen und Getränke angeboten werden, an der Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen keineswegs gezweifelt werden könne.

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

#### **1. Beratungskosten**

Der Bw. hat im Vorlageantrag die berufliche Veranlassung der Aufwendungen unter Anschluss der damit zusammenhängenden Belege dokumentiert. Es bestehen daher – wie auch das Finanzamt einräumt – keine Bedenken gegen eine Anerkennung.

#### **2. Kosten der Morgenvorlesung**

**2.1.** Nach § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. 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."

**2.2.** Nach dem insoweit unbestrittenen Sachverhalt steht fest, dass sog. "Morgenvorlesungen" idR zweimal wöchentlich von 7-8 Uhr stattgefunden haben. Nach der vorgelegten Aufstellung kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich hierbei tatsächlich um Fortbildungsveranstaltungen gehandelt hat: Vortragende waren offenkundig qualifizierte Ärzte, die über einschlägige Themen referierten. Auch die Finanzamtsvertreterin hat diese Ansicht geteilt.

**2.3.** Fest steht weiters, dass im Anschluss an diese einstündigen Fortbildungsveranstaltung die daran teilnehmenden Personen auf Kosten des Bw. bewirtet wurden. Es ist daher nur mehr zu prüfen, ob es sich bei den Bewirtungspesen um Repräsentationsaufwendungen gehandelt hat.

Aus der obig zitierten Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG ist erkennbar, dass der Gesetzgeber für Repräsentationsaufwendungen – ebenso wie bei den Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG – einen prinzipiellen Ausschluss von einer steuerlichen Berücksichtigung normiert. Davon ausgenommen sind – unter bestimmten einschränkenden Voraussetzungen – nur Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

Da feststeht, dass es sich beim bewirteten Personenkreis nicht um Geschäftsfreunde des Bw. handelt, kann der Ausnahmetatbestand der obigen Bestimmung nicht zum Zug kommen. Sollte es sich also tatsächlich hierbei um Aufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und/oder Z 3 EStG handeln, sind diese zur Gänze nicht abzugsfähig.

**2.4.** Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind unter Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern (vgl. z.B. VwGH 28.11.2001, 2000/13/0145). Maßgebend ist dabei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (vgl. z.B. VwGH 15.7.1998, 93/13/0205; 30.4.2003, 99/13/0208).

Nun hängen zwar die getätigten Aufwendungen eindeutig mit dem Beruf des Bw. zusammen; sie wären nicht getätigten worden, wäre er nicht Vorstand einer Universitätsklinik und gäbe nicht Klassengelder an Mitarbeiter weiter.

Dies kann aber nichts daran ändern, dass die Bewirtungsspesen geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Bw. zu fördern, was die berufliche (Mit)Veranlassung dieser Aufwendungen überlagert. Der Bw. ist damit jedem anderen Vorgesetzten vergleichbar, der seine Mitarbeiter gelegentlich zum Essen einlädt oder ihnen sonst Aufmerksamkeiten zukommen lässt. Es ist durchaus zutreffend, dass dies alles das Arbeitsklima und damit den beruflichen Erfolg fördert; eine Absetzbarkeit dieser Aufwendungen kann dadurch nicht eintreten.

**2.5.** Der Bw. argumentiert weiters, die Morgenvorlesungen seien einerseits unerlässlich für die Fortbildung der im Bereich des Bw. tätigen Ärzten und Ärztinnen, stellten aber auch ein wichtiges Instrument der „Patientenakquirierung“ dar. Da auch Mitarbeiter anderer Kliniken an den Fortbildungsveranstaltungen teilgenommen hätten, hätten die gemeinsamen Veranstaltungen aus der Sicht des Klinikvorstandes (=Bw.) dazu beigetragen, dass die

angesprochenen Kolleginnen und Kollegen ihre Patienten vermehrt innerhalb des Spitals des Bw. und nicht in Privatspitalen behandeln.

Es wird auch hier keineswegs in Abrede gestellt, dass die Fortbildungsveranstaltungen geeignet sein können, die Belegdichte und damit die Klassengelder zu erhöhen.

Inwieweit dies aber nur iZm den in Anschluss an die Morgenvorlesungen stattgefundenen Bewirtungen hätte erfolgen können, ist für den unabhängigen Finanzsenat in keiner Weise ersichtlich. Gerade dem Wohl der Patienten verpflichtete Ärzte und Ärztinnen werden sich bei der Wahl des Spitals nur von dessen Qualität leiten lassen und nicht davon, ob ihnen Aufmerksamkeiten zukommen.

Wenn der Vorlageantrag auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, so ist zunächst anzumerken, dass diese keine für den unabhängigen Finanzsenat beachtliche Rechtsgrundlage darstellen. Festzuhalten ist allerdings, dass die in Rz 4819 angesprochenen Personengruppen, wie Geschäftsfreunde und deren Arbeitnehmer, keinesfalls mit den hier Bewirteten vergleichbar sind.

**2.6.** Bewirtungsspesen können ausnahmsweise auch dann abzugsfähig sein, wenn sie überwiegend Entgeltcharakter haben (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208, und 26.9.2000, 97/13/0238, jeweils betreffend Bewirtungsspesen eines Journalisten zwecks Informationsbeschaffung; VwGH 15.6.1988, 87/13/0052, betreffend Bewirtungskosten eines Nationalratsabgeordneten für freiwillige Mitarbeiter oder Wahlhelfer; vgl. auch Doralt, ESt-Kommentar<sup>4</sup>, § 20 Tz 87, mwN). Dies setzt aber einen konkreten Zusammenhang mit einer Gegenleistung voraus (die jeweilige Information, die Wahlhilfe...). Ein solcher Zusammenhang ist im vorliegenden Fall aber in keiner Weise erkennbar.

Auch bei Seminarveranstaltungen sind im Seminarpreis auch die Essenskosten inkludiert; der Teilnehmer „kauft“ daher die entsprechenden Leistungen mit, weshalb auch die Abzugsfähigkeit nicht verwehrt werden kann.

**2.7.** Zuletzt sei noch der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass auch die in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 13. Juni 2003 zum Ausdruck kommende Rechtsmeinung zutreffend ist, mangels Dienstnehmereigenschaft der Bewirteten zum Bw. läge auch kein freiwilliger Sozialaufwand vor, was auch vom Bw. nicht behauptet wurde.

**3.** Aus all diesen Gründen konnte der Berufung nur insoweit entsprochen werden, als der Beratungsaufwand 1998 anerkannt wird; der Einkommensteuerbescheid 1998 war daher abzuändern, der Gewinn aus selbständiger Arbeit vermindert sich gegenüber der Berufungsvor-

entscheidung von ATS 5,399.061 um ATS 723.043 auf ATS 4,676.018. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 war hingegen abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, 25. September 2003