

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. in der Rechtssache *****X***, **XAdr*****, vertreten durch Mag. Heimo Mauczka, Maltatal Weg 4, 9061 Klagenfurt-Wölfnitz, und Dr. Andreas Ottokar Mauczka, Mollardgasse 22 2/30, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 11. November 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 7. Oktober 2015 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe ist den einen integrierenden Bestandteil dieses Spruches bildenden und am Ende der Entscheidungsgründe angeschlossenen Berechnungsblatt Beilage ./1 zu entnehmen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Anerkennung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit als „Restauranttester“ strittig.

*****X***** (in der Folge kurz: DDr. M.) wurde mit Bescheid vom **07.10.2015** – nach Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung – zur Einkommensteuer veranlagt. Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom **11.11.2015** wurde dagegen das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und unter Hinweis auf die in einem mitübermittelten Abgabenerklärungen 2013 ua die Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 beantragt; in Bezug auf die Tätigkeit des DDr. M. als Restauranttester wurden neben Fahrtkosten (iHv € 1.954,68) auch Kosten diverser Restaurantbesuche (iHv € 2.789,40) als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Mit verfahrensleitenden Verfügungen der belangten Behörde vom **24.11.2015** bzw. **08.01.2016** wurde DDr. M. aufgefordert, die angefallenen Betriebsausgaben nachzuweisen, sowie ein Fahrtenbuch bzw. einen sonstigen Nachweis für die begehrten Reisespesen vorzulegen. Nachdem die darin gesetzte Frist fruchtlos verstrich, wurde der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom **09.03.2016** teilweise stattgegeben, respektive für die Tätigkeit als Restauranttester die Pauschalierung des § 17 EStG 1988 gewährt.

Mit weiterem Schriftsatz vom **08.05.2016** begehrte DDr. M. die Entscheidung „durch die Behörde 2. Instanz“ und legte eine Einnahmen-Ausgabenrechnung des Streitjahr betreffend vor.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde am **18.01.2017** vorgelegt und in einem beantragt, dieser im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 09.03.2016 teilweise stattzugeben.

DDr.M. verstarb am Datum, wobei dessen unbedingt erbantrittserklärten Söhne, Vertreter 1 und Vertreter 2 (in der Folge kurz: Bf.) berechtigt sind, die Verlassenschaft gemeinsam zu vertreten.

Mit Beschluss vom **20.03.2020** erging die Aufforderung an die Bf., einerseits den im Streitjahr in Geltung gestandenen Vertrag bezüglich der Restauranttestungen mit der Fa. 1 (in der Folge kurz: Gault Millau), sowie andererseits neben den (unleserlichen) Testabrechnungen sämtliche den Verfahrensstandpunkt des DDr. M.stützende Unterlagen vorzulegen. Binnen offener Frist legten die Bf. neben einer Bestätigung von Gault Millau auch eine (leserliche) Testspesenabrechnung datierend mit 14.05.2013 vor. Zur betrieblichen Veranlassung der Essens- und Getränkeeinladungen durch DDr. M., führten die Bf. aus, dass ein Tester eine größere Anzahl an Vor-, Haupt- und Nachspeisen verkosten müsse; dies könne er nur in Begleitung tun, ohne Verdacht auszulösen; meistens habe DDr. M. in Begleitung der Name der Bf. und/oder enger Freunde der Familie die Testungen vorgenommen und auch deren Konsumation bezahlt.

Die belangte Behörde beantragte an Konsumationskosten lediglich jene für 1 Person, sohin € 592,00, sowie an Fahrtkosten solche in Höhe von € 1.354,16 anzuerkennen.

II. Sachverhalt

Der am Datum verstorbene DDr. M. war im Beschwerdezeitraum in Adresse, wohnhaft.

Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezog DDr. M. im Veranlagungsjahr 2013 auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit, nämlich für eine Konsulententätigkeit bei der Fa. 2 einerseits und für die Tätigkeit als Restauranttester für Gault Millau andererseits. In seiner Funktion als Restauranttester hatte er diverse Gastronomiebetriebe zu besuchen und deren

Leistungen im Rahmen eines an Gault Millau gerichteten Berichtes zu beurteilen. Pro nachgewiesener Testung erhielt DDr. M. von Gault Millau einen Pauschalbetrag iHv € xxx, mit dem sämtliche entstandenen Kosten (Restaurantrechnung, Kilometergeld, etc.) abgegolten waren. DDr. M. suchte die zu testenden Lokale meist gemeinsam mit weiteren Personen auf und bezahlte auch deren Konsumation, wobei an dieser Stelle nicht festgestellt werden kann, ob die Bewirtung dieser dritten Personen durch DDr. M. der Werbung diene.

Im Beschwerdezeitraum testete DDr.M. nachfolgende Restaurants:

[...]

Darüberhinausgehende Testungen konnten nicht festgestellt werden.

Die Bf. gaben unbedingte Erbantrittserklärungen gegenüber dem Nachlass ab; sie sind weiters berechtigt, die Verlassenschaft nach DDr. M. iSd § 810 ABGB gemeinsam zu vertreten.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert einerseits auf dem Akteninhalt, sowie andererseits auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zum Wohnort sowie zum Ableben des DDr. M. ergeben sich aus einer Einsicht des Gerichtes in das Zentrale Melderegister des Bundesministeriums für Inneres, sowie der Amtsbestätigung Dr. Notar vom 08.05.2019.

Dass DDr. M. Einkünfte sowohl aus selbständiger als auch aus unselbständiger Arbeit von den festgestellten Institutionen bezog ist nicht nur unstrittig, sondern ergibt sich auch aus einer Einschau in den elektronischen Veranlagungsakt.

Wie aus der vorgelegten Bestätigung von Gault Millau vom 13.05.2020 hervorgeht, erhielt DDr. M. pro Restauranttest den festgestellten Pauschalbetrag, mit dem sämtliche sonstige Kosten abgegolten waren.

Dass die geltend gemachten Konsumationsbeträge auch Kosten für vom Tester DDr. M. eingeladene Personen enthielt, zeigt sich einerseits an den vorgelegten Rechnungen (vgl. etwa dort die Anzahl der verrechneten „Gedecke“ bzw. „Couverts“) und gestehen die Bf. andererseits in ihren Ausführungen vom 14.05.2020 auch zu. Wenn die Bf. zur Frage der diesbezüglichen betrieblichen Veranlassung darauf verweisen, dass ein fundierter Bericht nur möglich sei, wenn eine größere Anzahl an Speisen konsumiert werde, ohne den Verdacht einer Testung auszulösen, so mag dies de facto den Gepflogenheiten im Rahmen der Restauranttestung entsprechen, wie jedoch noch im Rahmen der rechtlichen Beurteilung näher ausgeführt werden wird, sind derartige „Bewirtungskosten“ nur unter engen gesetzlichen Voraussetzungen abzugsfähig. Dass diese Kosten der Werbung dienten wurde

weder von DDr. M. noch den Bf. behauptet, weshalb die entsprechende Negativfeststellung zu treffen war.

Die Feststellungen zu den durchgeführten Testungen basieren auf einer Zusammenschau zwischen der in leserlicher Form vorliegenden Abrechnung des DDr. M. an Gault Millau vom 14.5.2013 und den weiters im Akt erliegenden Rechnungskopien, sowie der Einnahmen-Ausgabenrechnung. Wenn die belangte Behörde bei einzelnen Belegen darauf verweist, dass diese nicht anzuerkennen seien, da die Abrechnungen „den Bestimmungen des § 11 UStG“ nicht entsprächen, so ist dem folgendes entgegenzuhalten: Die Nachweispflicht für Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat, soweit dies möglich und zumutbar ist, durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (VwGH 29.01.1991, 89/14/0088). Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalls nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (VwGH 26.04.1989, 89/14/0027). Ausgehend von diesen judikativen Prämissen ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass die Frage der Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben nicht vom Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG abhängt. Hinsichtlich sämtlicher festgestellter Restaurantbesuche sind die Bf. ihrer Beweis- bzw.

Glaubhaftmachungspflicht nachgekommen. Wenn die belangte Behörde iZm der Rechnung „A, Wien“ eine Aberkennung damit zu argumentieren versucht, als dem diesbezüglichen Beleg ein Datum fehlen würde, so unterliegt sie offenbar einem Irrtum: Der Beleg trägt in der letzten Zeile als Datum den 15.01.2013. Was die Belege bezüglich des Restaurants „B“ und der „C“ anlangt, so ist der belangten Behörde insofern beizupflichten, als diese kein Datum aufweisen und auch die Lokalitäten selbst daraus nicht ersichtlich sind. Nach Ansicht des Gerichtes haben die Bf. jedoch diese Ausgaben zumindest iSd vorgeannten Judikatur glaubhaft gemacht, bedenkt man doch, dass exakt dieselben Beträge auch Gault Millau gegenüber abgerechnet wurden (vgl. vorgelegte leserliche Abrechnung vom 14.5.2013, sowie letzter Eintrag in der teils unleserlichen Abrechnung vom Juni 2013).

Was die festgestellte Anzahl der eingeladenen Personen anlangt, so basiert diese auf den in den Rechnungen jeweils ausgewiesenen sog. „Gedeck-, Couvert-, bzw. Personenzahlen“ (zB Rechnung D vom 10.02.2013: „3xGedeck“; Rechnung A vom 15.01.2013: „Pers.: 2“; Rechnung E vom 11.05.2013: „2 Couvert“); lediglich auf den Belegen F vom 23.02.2013 und G vom 04.05.2013 scheint kein Hinweis auf die Anzahl der bewirteten Personen auf. Aufgrund der verrechneten Getränke und Speisen ist jedoch iBa den Beleg F von 3 Personen (vgl. Verrechnung von 3 Hauptspeisen) und iBa den Beleg G von 2 Personen (Verrechnung von 2 Vorspeisen) auszugehen, weshalb das Gericht in freier Beweiswürdigung die entsprechenden Feststellungen zu treffen hatte.

Weitere Testungen wurden weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Dass die Bf. unbedingte Erbantrittserklärungen abgegeben haben und zur gemeinschaftlichen Vertretung des Nachlasses befugt sind, geht unzweifelhaft aus der Amtsbestätigung Dr. Notar vom 08.05.2019 hervor.

IV. Rechtliche Beurteilung

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 stellen Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben dar, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen somit dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen; auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an (*Doralt*, EStG 1988²⁰, § 4 Tz 228). Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, wurde die betriebliche Veranlassung im Sinne der vorgenannten Judikatur durch Vorlage entsprechender Urkunden unter Beweis gestellt, sodass die im Sachverhalt festgestellten Aufwendungen als Betriebsausgaben anzuerkennen waren.

Der Verfahrensbehauptung der Bf., wonach die Gesamtkosten der einzelnen Restaurantbesuche absetzbar wären, ist Folgendes entgegenzuhalten: Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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. Für Bewirtungskosten sieht Z. 3 dieser Gesetzesstelle eine Sonderregelung vor; diese unterliegen grundsätzlich dem vorgenannten Abzugsverbot, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Deren Ankerkennung ist somit vom der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen – nämlich Werbezwecke und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (VwGH 02.08.2000, 94/13/0259); die Judikatur zur Anerkennung von grundsätzlich nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen ist „sehr streng“ (*Jakom*, EStG-Kommentar¹², Rz 63 zu § 20). Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass der Steuerpflichtige nachzuweisen hat, dass er anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat und die Bewirtung überwiegend betrieblich oder beruflich veranlasst war (VwGH 26.11.2015, 2 1012/15/0041). Unter Zugrundelegung all dieser normativen und judikativen Prämissen, ist festzustellen, dass den Bf. weder der Nachweis der betrieblichen Veranlassung, noch jener, dass die Aufwendungen der Werbung dienten, gelungen ist. Nicht nur, dass die diesbezügliche Verantwortung der Bf. die bloße Behauptungsebene nicht verlassen hat, führen sie expressis verbis aus, dass eine Testung durch mehrere Personen zur Erfüllung der Berichtspflichten an Gault Millau notwendig gewesen sei. Die Einladungen basierten sohin nicht auf der Absicht des DDr. M. seine Tätigkeit zu „bewerben“, sohin eine auf seine

berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation zu bieten, sodass insgesamt die dafür angefallenen Aufwendungen zu versagen waren.

Festgestelltmaßen verkostete jedoch auch DDr.M. selbst diverse Speisen und Getränke, die in den vorgelegten Konsumationsbelegen mit abgerechnet wurden. Die jeweils auf DDr. M. entfallenen Kosten pro festgestelltem Restaurantbesuch gehen aus den vorgelegten Unterlagen hingegen nicht hervor; es fehlen sohin Nachweise der Höhe nach, welcher Umstand auch das Bundesfinanzgericht als mit voller Kognitionsbefugnis ausgestattete Entscheidungsbehörde zur Schätzung berechtigt (VwGH 01.03.19 83,82/14/0199; BFG 26.06.2018, RV/2100536/2016). Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.200 9,2009/17/0119-0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.5.1997,95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (VwGH 30.09.1998,97/13/0033). Unter Zugrundelegung des Vorausgeführten hat sohin das Gericht die Gesamtkosten pro Restaurantbesuch durch die Anzahl der Mitkonsumierenden geteilt und den so errechneten Quotientenwert als Betriebsausgabe anerkannt.

Insgesamt war der Beschwerde im Umfang der nachgewiesenen Betriebsausgaben Folge zu geben, wobei die rechnerische Darstellung der Ergebnisse der Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht der einen integrierenden Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildenden Beilage./1 entnommen werden kann.

V. Zu Spruchpunkt II. (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. Einerseits waren Fragen die Sachverhaltsebene betreffend zu klären und wieweit das Gericht andererseits nicht von der zitierten Judikatur des VwGH ab.

