

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Rudolf Wanke, die beisitzende Richterin Mag. Gertraud Hausherr, den fachkundigen Laienrichter Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl und den fachkundigen Laienrichter Reinhold Haring, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Beschwerde des Kommerzialrat A B, Adresse, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch A.R.T. Allgemeine Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft Dr. Wirth & Co. Kommandit-Partnerschaft, 1040 Wien, Waaggasse 12/3, vom 31. August 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, 3500 Krems an der Donau, Rechte Kremszeile, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Hofrat Herbert Winkler, vom 30. Juni 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 zur Steuernummer 23XXX/XXXX, nach der am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 i.V.m. § 274 Abs. 1 Z 1 Bundesabgabenordnung - BAO) abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision zulässig.

## Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw) und späteren Beschwerdeführer (Bf), A B, fand für das Jahr 2006 eine Außenprüfung statt, wobei der hierüber gemäß § 150 BAO erstattete Bericht vom 10. 6. 2009 unter anderem ausführt:

„Tz. 1 Funktionsgebühren gem. § 29 Z 4

*Die Mitglieder der Lehrabschlussprüfungs- u. Meisterprüfungskommission sind nur als Einzelperson in dieser Prüfungskommission tätig, und werden in diesem Sinne auch nur als Einzelperson angelobt. Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit sind Funktionsgebühren iSd § 29 Z4 EStG 1988 (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II zu § 29 EStG RZ 48/1, Anhang 11 zu Abschn 22. Rz 6601 ff [Entschädigung der Kammerfunktionäre insbesondere der Vorsitzenden und Beisitzer in den Zulassungs- und Prüfungsausschüssen sowie bei gewerblichen Prüfungen] sowie AÖF 2003/23). Funktionsgebühren, die mit betrieblichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, bleiben trotz des Zusammenhangs Funktionsgebühren im Sinne des § 29 Z 4 (zB Prüftätigkeit bei Berufsprüfungen der Kammern). Dies wird bei der Angelobung durch einen eigenen Passus in der Angelobungsurkunde auch ausdrücklich erwähnt. Der Passus lautet (siehe auch beiliegende Angelobungsurkunde von Herrn B A):*

*"Ferner nehme ich zur Kenntnis, dass die mir ausbezahlten Prüferentschädigungen der Einkommensteuerpflicht unterliegen und von mir zu versteuern sind. Dies unabhängig davon, ob die Prüferentschädigungen auf ein Privatkonto oder auf ein Firmenkonto überwiesen werden. Werden diese Entschädigungen auf ein Firmenkonto überwiesen, so müssen sie in der internen Buchhaltung auf einem eigenen erfolgsneutralen Konto (Klasse 9) gebucht werden und sind im Gewinn nicht enthalten. Keinesfalls wird eine Prüferentschädigung durch Überweisung auf ein Firmenkonto zur Betriebseinnahme.*

*Ich nehme weiters zur Kenntnis, dass die Meisterprüfungsstelle gemäß § 109 a EStG verpflichtet ist, dem Wohnsitzfinanzamt unter Angabe von Namen, Adresse und Sozialversicherungsnummer Meldung über erhaltene Prüferentschädigungen zu machen."*

*Es sind deshalb die Prüfungshonorare bei Herrn Komm B A als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 4 EStG 1988 der Einkommensteuer zu unterziehen und nicht als Betriebseinnahme bei der C D GmbH anzusetzen...*

#### *Tz. 2 Aufwandsentschädigung von FXXXX (FXX) GmbH*

*Herr KommR. B A erhält monatlich von der FXXXX (FXX) GmbH eine Aufwandsentschädigung von Euro 100,00. Dem gegenüberstehende Ausgaben wurden vom Abgabepflichtigen nicht nachgewiesen. Die erhaltenen Aufwandsentschädigungen sind daher als Einnahme anzusetzen...*

#### *Tz. 3 nachträgliche Betriebsausgaben Rückzahlung G GmbH*

*Gem. § 32 Z 2 EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG auch die Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit. Der Begriff Einkünfte ist sowohl im positiven wie im negativen Sinn zu verstehen.*

*Er umfasst daher nicht nur die nachträglichen Einnahmen, sondern auch die nachträglichen Ausgaben aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem früheren Rechtsverhältnis, also auch nachträgliche Betriebsausgaben und Werbungskosten (VwGH v. 18.5.1960, 1843/59). Nachzahlungen an Betriebsausgaben, wie Nachforderungen an Betriebssteuern, restliche Löhne und dergleichen sind keine nachträglichen*

*Betriebsausgaben, so weit sie infolge Passivierung bereits berücksichtigt wurden (VwGH v. 19.3.1985, 84/14/0178). Dabei wird im Falle einer Betriebsaufgabe an die letzte Schlussbilanz angeknüpft. Die Zahlung von Verbindlichkeiten, die in dieser Schlussbilanz schon erfasst wurden bzw. hätten werden müssen, kann sich nicht in späteren Jahren einkünftemindernd auswirken. Diese Verbindlichkeiten haben sich vielmehr schon bis zum Schlussbilanzstichtag ausgewirkt. Das heißt, dass sich Verbindlichkeiten aus dem seinerzeitigen Betrieb nicht in dem Jahr steuerlich auswirken, in dem diese Schulden tatsächlich beglichen werden. Sie sind vielmehr in dem Jahr steuerlich zu erfassen, in dem sie entstanden sind bzw. bekannt wurden. Aus diesem Grund ist es für die Beurteilung, ob einer nachträglichen Betriebsausgabe vorliegt oder nicht, unerlässlich bekannt zu geben welcher Geschäftsfall obiger Zahlung zugrunde liegt und zu welchem Zeitpunkt dies bekannt wurde (Siehe auch UFSS v. 28.10.2004, RV/0372-S/03). Da dieser Nachweis nicht erfolgte ist die Zahlung von Euro 1.000,00 auch nicht als nachträgliche Betriebsausgabe abziehbar.“*

Die Einkünften aus selbständiger Arbeit wurden von 930,01 € um 1.000,00 € auf 1.930,01 € erhöht, jene aus Gewerbebetrieb von 4.899,84 € um 1.200,00 € aufn 6.099,84 €. Anstelle von sonstigen Einkünften von 16.676,99 € setzte die Außenprüfung um 8.839,57 € höher, nämlich solche von 25.516,56 € an.

Der im Anschluss an die Außenprüfung ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 30. 6. 2009 weist Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 1.930,01 €, Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 6.099,84 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 6.411,92 € sowie sonstige Einkünfte von 25.516,56 € aus, somit einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 39.958,33 €.

Innerhalb verlängerter Berufungsfrist erhaben der Bw durch seine steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 31. 8. 2009 Berufung gegen den am 3. 7. 2009 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2009:

*„...Namens und auftrags unseres o.a. Mandanten erheben wir in verlängerter Frist das nachstehende Rechtsmittel der*

#### **BERUFUNG**

*durch die die erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer 2006 begehren, und führen hierzu folgende*

#### **Begründung**

**1.) Hinsichtlich der Zuteilung von Einkünften aus "Funktionsgebühren":**

*Wie in der als Begründung des bekämpften Bescheides dienenden Niederschrift ausgeführt, werden von der C D GmbH, deren Geschäftsführer unser Mandant ist, fakturierte und an deren Bankkonto gezahlte Honorarabrechte unserem Mandanten zugeordnet, da es sich dabei um "Funktionsgebühren" handle.*

*Diese Argumentation lässt jedoch außer Acht, daß unser Mandant überhaupt nur aufgrund seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C D GmbH die Prüfungskurse und*

*Prüfungen abhalten konnte, da er wegen seines Wohnsitzes in Niederösterreich und in Ermangelung einer eigenen einschlägigen Gewerbeberechtigung gar nicht die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt hätte, diese Tätigkeiten für die Wirtschaftskammer Wien auszuüben.*

*Auch die in Tz 48/1 angeführte Trennung von mit gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehenden sonstigen Einkünften geht am konkreten Fall vorbei, da hier ja nicht aus einer gewerblichen Tätigkeit unseres Mandanten eine Position von sonstigen Einkünften herauszuschälen sind, sondern es sich vielmehr um gewerbliche Einkünfte einer GmbH handelt, bei welcher unser Mandant bloß Geschäftsführer ist, wobei in diesem Zusammenhang auch zu beachten ist, daß unser Mandant nicht Gesellschafter dieser GmbH ist! Daß auch seitens der Wirtschaftskammer die Erteilung der Aufträge an die C D GmbH beabsichtigt war, ergibt sich daraus, daß sämtliche Honorarnoten de facto vom Sekretariat der Wirtschaftskammer geschrieben und ausgedruckt wurden.*

*Der Hinweis in dem von unserem Mandanten unterzeichneten Gelöbnis, daß die Funktionsgebühren über ein Konto der Klasse 9 (also der Kapitalkonten) erfolgsneutral zu verbuchen sei, auf den der Prüfungsbericht verweist, geht darüberhinaus schon deshalb ins Leere, weil unser Mandant eben nicht am Kapital der Gesellschaft beteiligt, sondern ausschließlich Geschäftsführer derselben ist. Ein etwaiges Verrechnungskonto (dem kein Eigenkapital-, sondern Verbindlichkeitscharakter zukommt) wäre daher in der Klasse 3 zu führen. In diesem Fall ist zu fragen, ob die Beträge durch die bloße Verbuchung auf einem Konto der GmbH deshalb schon unserem Mandanten zugeflossen sind. Hiezu geht die Finanzbehörde offenbar stillschweigend davon aus, daß dies der Fall ist. Dem steht allerdings entgegen, daß die diesbezüglich einschlägige Judikatur sich auf Geschäftsführer-Gesellschafter bezieht, nicht auf reine Geschäftsführer ohne Gesellschaftsbeteiligung. Die bloße - und noch dazu nachträgliche - Einstellung einer Verrechnungsposition in die Buchhaltung der GmbH bedeutet daher noch keinen Zufluß an unseren Mandanten, womit eine steuerwirksame Zurechnung bei unserem Mandanten, da dieser seine Einkünfte als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ermittelt, jedenfalls noch nicht gegeben wäre, gleichgültig, ob die prinzipielle Zuteilung dieser Einkünfte an unseren Mandanten nun zuträfe, oder nicht.*

*Sollte die Berufungsbehörde eine Zurechnung der Einkünfte an unseren Mandanten dennoch als zutreffend erachten, so wäre allerdings zu berücksichtigen, daß den zufließenden Einkünften diesfalls in gleicher Höhe Abflüsse an die C GmbH gegenüberstehen, denn - und das darf nicht übersehen werden! - die Intention eines Zuflusses an unseren Mandanten war eben nicht gegeben (und zwar weder von Seiten unseres Mandanten, noch seitens der C GmbH, wie auch von Seiten der Wirtschaftskammer!), sodaß also statt einer direkten Zurechnung an die C GmbH eben eine indirekte über eine zwischengeschaltete Einkunftsverrechnung bei unserem Mandanten (die jedoch per Saldo Null ergibt!) anzunehmen ist. Dies ist jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen eine entbehrliche Verkomplizierung des Falles und kann daher, da das steuerliche Ergebnis sich nicht ändern würde, ebenso gut unterbleiben*

*und die von unserem Mandanten gewählte direkte Zurechnung an die GmbH beibehalten werden.*

*2.) Hinsichtlich der Hinzurechnung der pauschalen Aufwandsentschädigung der von FXXXX:*

*Die € 100,00 werden monatlich als pauschaler Aufwandsersatz gewährt, dem Kosten unseres Mandanten (z.B. für Fahrten nach Wien bzw. zum Postamt etc.) in etwa gleicher Höhe gegenüberstehen. Da unser Mandant davon ausging, daß diese quasi ehrenamtliche Tätigkeit analog einem Vereinsfunktionär bis zu einem monatlichen Pauschale von € 100,00 steuerlich irrelevant ist, hat er diesbezüglich auch keine Aufzeichnungen geführt, mit deren Hilfe er nun im Abgabenverfahren beweisen könnte, daß es sich dabei mehr oder weniger um ein "Nullsummenspiel" handelt. Wir ersuchen daher im Fall einer schätzungsweisen Bemessung einen angemessenen Ausgabenbetrag den Einnahmen gegenüberzustellen und schlagen hiefür, falls sich die Berufungsinstanz nicht dazu durchringen kann, den gesamten Pauschbetrag als Aufwendungen anzuerkennen, jedenfalls einen Betrag von € 70,00 monatlich vor.*

*3.) Zahlung an die G GmbH:*

*Die Zahlung erfolgte zur Abdeckung eines Kontos der mittlerweile liquidierten A G GmbH, wie bereits im Prüfungsverfahren ausgeführt, war diese seitens des Handelsgerichts Wien gelöscht worden, nachdem infolge eines Rechtsstreites mit der damaligen Hausbank der Gesellschaft eine Fortführung der Geschäfte faktisch ausgeschlossen war. Unser Mandant zahlte zur Abdeckung eines Kontos einen Betrag von € 1.000,00 zur Abwendung einer weiteren Inanspruchnahme aus seiner früheren Tätigkeit als Geschäftsführer der G GmbH.*

*Dies stellt U.E. eine nachträgliche Betriebsausgabe im Zusammenhang mit seiner früheren Geschäftsführertätigkeit dar. Der Hinweis, daß solche Ausgaben in die Schlußbilanz einer Betriebsaufgabe eingestellt gehörten und sich nicht als nachträgliche Betriebsaufgabe auswirken können, geht insofern am Sachverhalt vorbei, als unser Mandant als Geschäftsführer von GmbHs ja nicht bilanziert, und eine Beendigung einer Geschäftsführertätigkeit bei einer konkreten Firma nicht notwendig als Betriebsaufgabe dieser seiner Geschäftsführertätigkeiten (die er ja mehrfach ausübt und ausübt) anzusehen ist.*

*Daß im Fall einer Pensionierung unseres Mandanten unter Aufgabe jeglicher weiterer Geschäftsführertätigkeit eine solche Betriebsaufgabe vorliegen würde, steht außer Zweifel. Diesfalls wäre natürlich auch von ihm eine "Betriebsaufgabebilanz" seiner selbständigen Geschäftsführertätigkeit aufzustellen und wären darin auch allfällige bekannte Verbindlichkeiten bzw. Drohverlustrückstellungen einzubeziehen. Nur ist dies, wegen der noch weiterhin bestehenden Tätigkeit als selbständiger Geschäftsführer (wenngleich anderer Gesellschaften) derzeit noch nicht der Fall. Wir ersuchen daher nochmals um erklärungsgemäße Veranlagung des Falles.*

Weiters stellen wir in obiger Berufungssache für den Fall der unmittelbaren Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Berufungssenat und verbinden mit dem vorstehend ausgeführten Rechtsmittel außerdem den höflichen Antrag auf

Aussetzung gem. § 212a BAO

hinsichtlich des gesamten Nachforderungsbetrages, verweisen zur Begründung auf die vorstehenden Ausführungen, sowie darauf, daß auch die übrigen Erfordernisse für eine Aussetzung erfüllt sind und verbleiben, für Ihre positive Erledigung im voraus dankend...“

Mit Bericht vom 14. 7. 2010 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat als (damals) zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte in der Sache aus:

„...Funktionsgebühren

Der Abgabepflichtige ist laut Gelöbnis vom 26.9.2005 (siehe Blatt 10/D/E) Mitglied der Meisterprüfungskommission der Wirtschaftskammer Wien für die Befähigungsprüfungen im Gewerbe D. In diesem Gelöbnis wird auch die Verfügung getroffen, auf welches Konto die Entschädigungen für diese Tätigkeit ausbezahlt werden. Laut einem handschriftlichem Vermerk auf dem Gelöbnis werden die Entschädigungen über telefonisches Ersuchen vom 9.5.2006 auf das Konto Nr. 528XXX bei der Bank Austria Creditanstalt ausbezahlt. Hierbei handelt es sich um ein Bankkonto der C D GmbH, bei der der Abgabepflichtige die Funktion des Geschäftsführers ausübt. Aufgrund dieser Auszahlungsverfügung wurden die Entschädigungen von der C GmbH in der Gewinnermittlung des Jahres 2006 als Einnahme erfasst.

Die Einnahmen aus dieser Tätigkeit sind Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG.

Funktionsgebühren, die mit betrieblichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, bleiben trotz des Zusammenhangs Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG. Der Prüfer sieht dies durch einen Passus im Gelöbnis bestätigt, wonach die dem jeweiligen Prüfungskommissionsmitglied ausbezahlten Entschädigungen von diesem zu versteuern sind.

Dies unabhängig davon, ob die Prüferentschädigungen auf ein Privatkonto oder auf ein Firmenkonto überwiesen werden. Der Prüfer hat daher die Prüfungshonorare beim Abgabepflichtigen als Einkünfte gem. § 29 Z 4 EStG der Einkommensteuer unterzogen.

In der Berufungsbegründung wird ausgeführt, bei der Zurechnung von Honoraren, die von der C GmbH fakturiert und an deren Bankkonto gezahlt werden, an den Abgabepflichtigen, hat der Prüfer außer Acht gelassen, dass der Abgabepflichtige nur aufgrund seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der C GmbH die Prüfungskurse und Prüfungen abhalten konnte. Wegen seines Wohnsitzes in Niederösterreich und in Ermangelung einer eigenen einschlägigen Gewerbeberechtigung hätte er die rechtlichen Voraussetzungen für diese Tätigkeit für die Wirtschaftskammer Wien nicht erfüllt.

*Eine Trennung von mit gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehenden sonstigen Einkünften ist im konkreten Fall nicht erforderlich. Es sind nicht sonstige Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen herauszuschälen, sondern es handelt sich um gewerbliche Einkünfte einer GmbH, bei welcher der Abgabepflichtige nur Geschäftsführer und nicht Gesellschafter ist. Dass auch seitens der Wirtschaftskammer die Erteilung der Aufträge an die C GmbH beabsichtigt war, ergibt sich daraus, dass sämtliche Honorarnoten de facto vom Sekretariat der Wirtschaftskammer geschrieben und ausgedruckt wurden.*

*Durch die Auszahlung der Prüfungsentschädigungen auf ein Konto der C GmbH wird in der Berufung eine steuerwirksame Zurechnung an den Abgabepflichtigen mangels Zuflusses bestritten, da dieser seine Einkünfte als Einnahmen-Ausgaben-Rechner ermittelt. Sollte eine Zurechnung der Einkünfte an den Abgabepflichtigen als zutreffend erachtet werden, würden den zufließenden Einkünften in gleicher Höhe Abflüsse an die C GmbH gegenüberstehen, denn die Intention eines Zuflusses an den Abgabepflichtigen war nicht gegeben.*

*Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die rechtliche Gestaltung ist dabei nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.*

*Wie die Wirtschaftskammer Wien auf Anfrage des Prüfers bekanntgab (siehe Bp-Arbeitsbogen BlattNr. 82), sind nur Einzelpersonen als Mitglieder der Lehrabschlussprüfungs- und Meisterprüfungskommissionen tätig und werden auch nur Einzelpersonen angelobt.*

*Als Mitglieder der Lehrabschlussprüfungs- und Meisterprüfungskommissionen kommen nur natürliche Personen in Betracht. Die mit dieser Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Marktchancen können nur vom Abgabepflichtigen und nicht von der C GmbH genutzt werden. Darüberhinaus hat die Wirtschaftskammer Wien die Vereinbarung über die Tätigkeit als Prüfungskommissionsmitglied mit dem Abgabepflichtigen und nicht mit der C GmbH abgeschlossen.*

*Als unberechtigt erweist sich unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH 28.5.2009, 2006/15/0360, der Berufungseinwand, das Zuflussprinzip des § 19 EStG stehe der Erfassung von Einkünften beim Abgabepflichtigen entgegen. Der VwGH führt in diesem Erkenntnis aus, erfolgt auf der Grundlage einer Vorwegverfügung die Zahlung an einen Dritten, schließt dies einen Zufluss iSd § 19 EStG beim Verfügenden nicht aus. Die auf dem Gelöbnis vermerkte nachträgliche Verfügung der Auszahlung der Prüfungsentschädigungen auf ein Konto der C GmbH stellt nach Ansicht des Finanzamtes eine Vorwegverfügung im vorgenannten Sinne dar, womit ein Zufluss dieser Entschädigungen an den Abgabepflichtigen anzunehmen ist.*

*Die Einkünfte aus der Tätigkeit als Mitglied der Lehrabschlussprüfungs- und Meisterprüfungskommission der Wirtschaftskammer Wien sind daher unverändert gern. § 2 Abs. 3 EStG dem Abgabepflichtigen zuzurechnen.*

#### *Aufwandsentschädigung*

*Der Abgabepflichtige erhielt von der FXXX (kurz FXX) GmbH eine Aufwandsentschädigung von monatlich € 100. Diese Entschädigungen wurden als Betriebseinnahme erfasst, damit zusammenhängende Aufwendungen wurden nicht nachgewiesen.*

*Laut Berufungsbegründung stehen diesem pauschalen Aufwandsersatz Kosten in etwa gleicher Höhe gegenüber. Diese Kosten wurden vom Abgabepflichtigen nicht aufgezeichnet, da er davon ausging, dass diese quasi ehrenamtliche Tätigkeit analog einem Vereinsfunktionär bis zu einer monatlichen Pauschale von € 100 steuerlich irrelevant ist. Es wird daher um eine schätzungsweise Bemessung eines angemessenen Ausgabenbetrages in Höhe der Entschädigung, mindestens aber € 70 monatlich, ersucht.*

*Der Prüfer hat in seiner Stellungnahme hierzu ausgeführt, dass bei einem Nachweis, dass die Überweisungen tatsächlich von einem Bankkonto der FXX erfolgten, keine Einwände gegen die Anerkennung des Betrages von € 70 monatlich als Betriebsausgaben bestehen.*

*Auf dem Bankkonto des Abgabepflichtigen erfolgten monatliche Gutschriften iHv € 100 mit dem Vermerk "FXX-Freiwillige". Die vom Prüfer getroffene Feststellung, wonach es sich hierbei um Aufwandsentschädigungen von FXX handelt, wird seitens des Abgabepflichtigen nicht bestritten. Wenn diese Zahlungsflüsse trotz fehlendem Nachweis des Auftraggeberkontos steuerrechtlich als Betriebseinnahme gewertet werden und das Vorliegen von Aufwendungen des Abgabepflichtigen als Geschäftsführer der FXX (siehe Firmenbuchauszug im Bp-Arbeitsbogen Blatt 114-118) vom Prüfer angenommen wird, können im Schätzungswege monatlich € 70 als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.*

#### *Zahlung an G GmbH*

*Der Abgabepflichtige hat im Mai 2006 einen Betrag iHv € 1.000 an die Fa. G GmbH überwiesen und diesen als nachträgliche Betriebsausgaben gem. § 32 Z 2 EStG geltend gemacht. Der Prüfer hat im Bp-Bericht ausgeführt, dass Nachzahlungen an Betriebsausgaben, wie Nachforderungen an Betriebssteuern, restliche Löhne und dergleichen keine nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG sind, so weit sie infolge Passivierung bereits berücksichtigt wurden. Im Fall einer Betriebsaufgabe wird hierbei an die letzte Schlussbilanz angeknüpft. Die Zahlung von Verbindlichkeiten, die in dieser Schlussbilanz schon erfasst wurden bzw. hätten werden müssen, kann sich nicht in späteren Jahren einkünftemindernd auswirken. Aus diesem Grund ist es für die Beurteilung, ob eine nachträgliche Betriebsausgabe vorliegt oder nicht, unerlässlich bekanntzugeben, welcher Geschäftsfall der Zahlung iHv € 1.000 zugrunde liegt und zu welchem Zeitpunkt dies bekannt wurde. Da dieser Nachweis nicht erfolgte, wurde die Zahlung nicht als nachträgliche Betriebsausgabe iSd § 32 Z 2 EStG anerkannt.*

*Laut Berufungsbegründung erfolgte die Zahlung, wie auch bereits im Prüfungsverfahren ausgeführt, zur Abdeckung eines Kontos der bereits liquidierten A G GmbH. Die GmbH wurde infolge eines Rechtsstreites mit der damaligen Hausbank der GmbH vom Handelsgesetz Wien gelöscht. Der Abgabepflichtige leistete diese Zahlung, um weitere Inanspruchnahmen aus seiner früheren Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH abzuwenden. Der Hinweis, dass solche Ausgaben in der Schlussbilanz einer Betriebsaufgaben eingestellt gehören, ist im konkreten Fall nicht zutreffend, da der Abgabepflichtige nicht bilanziert und seine Tätigkeit als Geschäftsführer von GmbH's nicht beendet hat.*

*Der Prüfer merkt in seiner Stellungnahme an, dass nicht bekanntgegeben wurde, aus welchem Titel und an wem die Zahlung von € 1.000 erfolgte. Solange der Grund der Zahlung nicht offengelegt wird, kann keine Beurteilung, ob nachträgliche Betriebsausgaben vorliegen, erfolgen. Die in der Berufung angeführte Begründung, die Zahlung erfolgte zur Abdeckung eines Kontos um weitere Inanspruchnahmen aus der früheren Tätigkeit als Geschäftsführer der G GmbH abzuwenden, ist nicht ausreichend. Es müsste anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen werden, dass weitere Haftungsansprüche aus der früheren Geschäftsführertätigkeit durch diese Zahlung vermieden werden können. Dieser Nachweis erfolgte jedoch bisher nicht, ebenso wurde nicht bekanntgegeben auf welches Konto die Zahlung erfolgte.*

*Der Abgabepflichtige war Geschäftsführer nicht aber Gesellschafter der A G GmbH (siehe Firmenbuchauszug Bp-Arbeitsbogen Blatt 45-46). Geschäftsführer haften nur für jenen Schaden, den sie durch rechtswidriges, innerhalb des Schutzzwecks der Norm des § 25 GmbHG gelegenes, schuldhaftes Verhalten adäquat verursachen. Nur Zahlungen aufgrund einer derartigen Haftungsinanspruchnahme können Geschäftsführer von GmbH's als Betriebsausgaben iSd 4 EStG bzw. als Werbungskosten iSd § 16 EStG geltend machen. Da der Nachweis, dass die Zahlung iHv € 1.000 auf einer Haftungsinanspruchnahme als Geschäftsführer der G GmbH beruht bzw. dass mit dieser Zahlung weitere Haftungsinanspruchnahmen abgewendet werden konnten, nicht erbracht wurde, kann diese Zahlung nicht als Betriebsausgabe gern. § 4 EStG iVm § 32 Z 2 EStG anerkannt werden.*

*Es wird ersucht, die Berufung mit Ausnahme des Streitpunktes Aufwandsentschädigung als unbegründet abzuweisen...“*

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringungen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der am 13. 3. 2014 am Bundesfinanzgericht in Wien abgehaltenen mündlichen Verhandlung ergänzte der Bf, dass die einzelnen Landeskammern der Wirtschaftskammer Aufträge jeweils nur an Betriebe erteilen, die im betreffenden Bundesland angesiedelt

sind. Daher sei der Wohnsitz des Bf wie Firmensitz der C GmbH im Waldviertel, der Gewerbestandort der GmbH sei jedoch in Wien.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass im Gelöbnis der vor der Wirtschaftskammer als Adresse des Bf die Wohnadresse im Waldviertel angegeben worden sei.

Der steuerliche Vertreter legte die Originalbeilage zur Einkommensteuererklärung 2006 mit der rechnerischen Darstellung der Funktionsgebühren vor. In den vom FA angesetzten Gebühren von € 8.839,57 seien auch Honorare für Vorträge enthalten, die jedenfalls keine Funktionsgebühren sind.

Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem Blatt Nr. 67 des Arbeitsbogens der Außenprüfung entgegen, wonach der Betrag von € 8.839,57 einer Auskunft der Wirtschaftskammer zufolge ausschließlich Prüfungsentschädigungen betreffe, die Vortragshonorare seien gesondert ausgewiesen.

Über Vorhalt von Blatt 67 des Arbeitsbogens erklärte der Bf, nach acht Jahren könne er nicht mehr im Einzelnen sagen, ob die dort angeführten Zahlen des Prüfers stimmen.

Das Finanzamt bestritt nicht, dass der Gewerbestandort der GmbH in Wien war.

Der steuerliche Vertreter verwies zur Gelöbnisformel nochmals darauf, dass diese auf den Fall des Bf aus den in der Berufung angeführten Gründen nicht zutreffe. Es dürfe sich hier um eine Standardformel handeln.

Über Vorhalt der einschlägigen Bestimmungen der Gewerbeordnung durch den Vorsitzenden verwies der steuerliche Vertreter auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Ohne den Gewerbestandort der GmbH in Wien wäre der Bf nie Besitzer gewesen.

Hinsichtlich des zweiten Beschwerdepunktes erklärten die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend, dass die monatlichen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Aufwandsentschädigung mit € 70,00 zu schätzen seien.

Zum dritten Beschwerdepunkt legte der Bf. dar, dass er als damaliger Geschäftsführer der A G GmbH gegenüber der Bank auch eine persönliche Haftungserklärung abgegeben habe, da ansonsten ein entsprechender Kreditrahmen von der Bank nicht gewährt worden wäre. Anlässlich der Auflösung der GmbH sei ein negativer Saldo auf dem Konto offen gewesen, die Bank habe sich letztlich mit der Zahlung eines Betrages von € 1.000,00 bereit erklärt, den Bf aus der Haftung zu entlassen.

Der Vertreter des Finanzamtes erwiderte, dass während des Prüfungsverfahrens ein entsprechendes Vorbringen nicht erstattet worden ist und daher in entsprechende Nachweise nicht eingesehen werden konnte. Aus verfahrensökonomischen Gründen und im Hinblick auf den vergleichsweise geringen Betrag gehe das Finanzamt nunmehr vom Vorliegen nachträglicher Betriebsausgaben i.H.v. 1.000,00 € aus.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Seitens der Parteien wurden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der Entscheidung gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt.

Die Entscheidung wurde der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

**1. Entschädigungen durch die Wirtschaftskammer Wien**

Der Bf war im Streitzeitraum Besitzer der Meisterprüfungsstelle Wien für die Befähigungsgruppe im Gewerbe D.

Ihm standen hierfür im Jahr 2006 Funktionsgebühren i. H. v. 8.839,57 € zu.

Über seinen Wunsch wurden diese Funktionsgebühren von der Wirtschaftskammer Wien auf ein Konto der C D GmbH überwiesen, deren Geschäftsführer der Bf ist.

§ 350 GewO 1994 lautete in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2002:

*„§ 350. (1) Zur Durchführung der Meisterprüfungen, der Befähigungsprüfungen für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe und der Unternehmerprüfungen sind die Meisterprüfungsstellen berufen. Die Meisterprüfungsstellen sind im übertragenen Wirkungsbereich der Landeskammern der gewerblichen Wirtschaft eingerichtet.“*

*(2) Die Landeskammer der gewerblichen Wirtschaft hat die Funktion eines Leiters der Meisterprüfungsstelle in geeigneter Weise auszuschreiben. Die Bestellung erfolgt durch das satzungsgebende Organ der Landeskammer. Der Leiter der Meisterprüfungsstelle muss mit den einschlägigen Rechtsvorschriften vertraut sein und über die für diese Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse und Erfahrungen verfügen.“*

§ 351 GewO 1994 lautete in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2002:

*„§ 351. (1) Die Meisterprüfungsstelle hat zur Abnahme der im § 350 Abs. 1 genannten Prüfungen die erforderliche Anzahl von Kommissionen zu bilden. Die Kommission für die Abnahme der Meisterprüfung (Modul 1 bis 3) und der Befähigungsprüfung für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe hat aus dem Vorsitzenden und zwei Beisitzern zu bestehen.“*

*(2) Der Kommission haben höchstens zwei weitere Beisitzer anzugehören, wenn die Mitwirkung der weiteren Beisitzer im Hinblick auf die zu prüfenden Sachgebiete in der Meisterprüfungsordnung für das Handwerk oder in der Prüfungsordnung für das sonstige reglementierte Gewerbe angeordnet wird.“*

*(3) Die Kommission für die Abnahme der Unternehmerprüfung hat aus dem Vorsitzenden und zwei Beisitzern zu bestehen.“*

(4) Der Vorsitzende einer Kommission für die Meisterprüfung oder eine sonstige Befähigungsprüfung muss ein geeigneter Beamter des höheren Verwaltungsdienstes sein. Die Funktion des Vorsitzenden ist öffentlich in geeigneter Weise auszuschreiben. Das Auswahl- und Ausschreibungsverfahren ist vom Leiter der Meisterprüfungsstelle durchzuführen. Der Landeshauptmann hat die Vorsitzenden auf die Dauer von drei Jahren zu bestellen. Die Beisitzer müssen in der beruflichen Praxis stehende Fachleute auf einem der zu prüfenden Fachgebiete sein. Der Vorsitzende und die Beisitzer bei der Unternehmerprüfung müssen Fachleute sein. Die Beisitzer sind vom Leiter der Meisterprüfungsstelle auf die Dauer von drei Jahren zu bestellen.

(5) Die Beisitzer sind listenmäßig zu reihen. Der Leiter der Meisterprüfungsstelle hat die jeweiligen Listen zu führen und bei der Beschickung der Prüfungskommissionen in der Reihenfolge der Listen vorzugehen.

(6) Von der Bildung einer Kommission kann abgesehen werden, wenn in einem Bundesland keine hinreichende Zahl von Prüfungswerbern im betreffenden Gewerbe zu erwarten ist oder wenn die für die Prüfung benötigten Einrichtungen und Geräte nicht zur Verfügung stehen.

(7) Sollte für den konkreten Prüfungstermin keine ausreichende Anzahl von fachlich geeigneten [richtig: geeigneten] Beamten des höheren Verwaltungsdienstes zur Verfügung stehen, so hat der Leiter der Meisterprüfungsstelle einen anderen geeigneten Vorsitzenden heranzuziehen.

(8) Vom Amt eines Mitgliedes der Prüfungskommission sind ausgeschlossen

1. der Lehrberechtigte (die Lehrberechtigten) sowie die Arbeitgeber des Prüflings während der letzten drei Jahre,
2. Personen, die mit dem Prüfling in gerader Linie verwandt oder verschwägert oder mit ihm in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt oder bis zum zweiten Grad verschwägert sind,
3. der Ehegatte des Prüflings,
4. die Wahl- und Pflegeeltern und der gesetzliche Vertreter des Prüflings und
5. Personen, deren volle Unbefangenheit gegenüber dem Prüfling aus anderen Gründen in Zweifel zu ziehen ist.

(9) Über den Ausschluss des Vorsitzenden und der übrigen Mitglieder der Prüfungskommission entscheidet der Leiter der Meisterprüfungsstelle. Der Vorsitzende hat die Prüfer vor Beginn der Prüfung über allfällige Ausschließungsgründe zu befragen; doch soll schon bei der Zusammensetzung der Prüfungskommission und bei der Anberaumung des Prüfungstermins auf allfällige Ausschließungsgründe nach Möglichkeit Bedacht genommen werden.

(10) Alle Prüfer haben dem Leiter der Meisterprüfungsstelle die gewissenhafte und unparteiische Ausübung ihres Amtes schriftlich oder mündlich zu versprechen. Wenn

dieses Versprechen bereits einmal abgelegt wurde, genügt es, wenn an dieses Versprechen bloß erinnert wird.

(11) Der Landeshauptmann kann zur Überwachung des ordnungsgemäßen Vorganges bei der Prüfung einen Vertreter zur Prüfung entsenden.“

§ 352 GewO 1994 lautete in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 111/2002:

„§ 352. (1) Die Meisterprüfungsstellen haben für die Abhaltung der Prüfungen unter Berücksichtigung der Zahl der zu erwartenden Prüfungswerber regelmäßig wiederkehrende Termine festzusetzen und für deren entsprechende Verlautbarung zu sorgen. Zwischen den Prüfungsterminen soll in der Regel ein Zeitraum von höchstens sechs Monaten liegen; jedenfalls ist ein Termin einmal im Jahr anzuberaumen.

(2) Der Prüfungswerber hat sich für die Prüfung spätestens sechs Wochen vor dem festgesetzten Termin (Abs. 1) bei der Meisterprüfungsstelle anzumelden. Die Wahl der Prüfungsstelle steht dem Prüfungswerber frei.

(3) Der Prüfungswerber ist von der Meisterprüfungsstelle formlos und rechtzeitig zur Prüfung einzuladen. Sind die allenfalls vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Zulassung zur Prüfung nicht erfüllt, hat die Meisterprüfungsstelle mit Bescheid die Zulassung zu verweigern. Gegen Bescheide der Meisterprüfungsstelle steht dem Prüfungswerber das Recht der Berufung an den Landeshauptmann zu.

(4) Alle Schriften, Zeugnisse und Amtshandlungen in Prüfungsangelegenheiten sind von den Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes 1957 und den Bundesverwaltungsabgaben befreit.

(5) Über den Verlauf der Prüfung und der Beratung der Prüfungskommission ist eine Niederschrift anzufertigen, die von allen Prüfern zu unterzeichnen ist. Das Ergebnis der Prüfung bestimmt sich nach der Stimmenmehrheit, bei Stimmengleichheit entscheidet der Vorsitzende.

(6) Das Ergebnis der schriftlichen Prüfung ist dem Prüfungswerber durch die Meisterprüfungsstelle schriftlich oder fermündlich bekannt zu geben. Dem Prüfungswerber ist auf sein Ersuchen in der Meisterprüfungsstelle Einsicht in die Beurteilung seiner schriftlichen Prüfungsarbeiten zu gewähren.

(7) Bei Fragestellungen der schriftlichen Prüfung, die sich für die Anwendung eines Prüfungsverfahrens mit Mehrfachauswahl (Multiple-Choice-Verfahren) eignen, ist die Prüfung entsprechend einer Verordnung gemäß § 352a Abs. 1 Z 3 nach einem zertifizierten Computerprogramm abzuwickeln. Die Ermittlung des Prüfungsergebnisses hat ebenfalls automationsunterstützt zu erfolgen. Der Einsatz der Prüfungskommission ist nicht erforderlich.

(8) Die mündliche Prüfung ist öffentlich, sofern der Prüfungswerber dagegen keinen Einspruch erhebt und die räumlichen Verhältnisse es zulassen. Im Zweifelsfall entscheidet der Vorsitzende. Der mündliche Teil der Prüfung ist vor der gesamten Kommission

*abzulegen. Das Ergebnis der Prüfung ist dem Prüfungswerber durch den Vorsitzenden vor der gesamten Kommission bekannt zu geben.*

*(9) Gegen den Beschluss der Kommission steht dem Prüfling kein Rechtsmittel zu.*

*(10) Die Meisterprüfungsstelle hat für jedes einzeln abgelegte positiv absolvierte Modul einer Prüfung eine Bestätigung auszustellen. Wurden die Module 1 bis 4 der Meisterprüfung und das allenfalls abzulegende Modul Unternehmerprüfung positiv absolviert, so ist ein Meisterprüfungszeugnis auszustellen. Ein Befähigungsprüfungszeugnis ist auszustellen, wenn die fachlichen Module und die allenfalls zu absolvierenden Module "Unternehmerprüfung" und "Ausbilderprüfung" positiv absolviert wurden.*

*(11) Hat der Prüfling die Prüfung lediglich teilweise bestanden, so kann die Prüfungskommission unter Berücksichtigung der bei der Prüfung festgestellten Fähigkeiten und Kenntnisse festlegen, welcher Prüfungsteil bei der Prüfung nicht zu wiederholen ist.*

*(12) Bei behinderten Prüfungskandidaten ist, sofern die Behinderung die Ablegung der Prüfung überhaupt zulässt, auf das Gebrechen des Behinderten in besonderer Weise Bedacht zu nehmen.*

*(13) Prüfungen, deren Ergebnis durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Handlung herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist oder deren Aufgabenstellung oder Abwicklung nachweisbar schwere Mängel aufweist, können von der Aufsichtsbehörde für ungültig erklärt werden.“*

Gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 zählen zu den Sonstigen Einkünften „Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen“.

Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (§ 19 Abs. 1 EStG 1988).

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

Als Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften gelten nur Organe der Körperschaften, die namens der Körperschaft handeln können. Die Personen müssen daher mit Macht- und Entscheidungsbefugnis („imperium“) ausgestattet sein (vgl. Grabner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 29 Anm. 58).

Der Begriff des „Funktionärs“ i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1988 beschränkt sich nicht auf gewählte Mandatare, also auf in Bezug auf die Wirtschaftskammer auf Kammerorgane, sondern stellt auf das „imperium“ des Betreffenden ab. Daher können nach Ansicht des Gerichts auch Prüfungskommissäre Funktionäre i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1988 sein.

Funktionsgebühren der Funktionäre öffentlich-rechtlicher Körperschaften gehören stets zu den sonstigen Einkünften, auch wenn sie zu einer unter die anderen Einkunftsarten

fallenden Tätigkeit zu einem wirtschaftlichen Naheverhältnis stehen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 29 EStG 1988 Tz. 7).

Die Entschädigungen für die Tätigkeit als Besitzer bei gewerblichen Prüfungen stellen nach Verwaltungspraxis (EStR 2000 Anhang II) und einhelliger Lehre (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 29 Tz 52; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2013, § 29 Rz 53; *Grabner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 29 Anm. 65); Funktionsgebühren i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1988 dar.

In Zusammenhang mit der Abhaltung von Prüfungen am WIFI hat der VwGH in seinem Erkenntnis VwGH 21. 7. 1993, 91/13/0098, zu der gleichlautenden Bestimmung des § 29 Z 4 EStG 1972 unter anderem ausgeführt:

*„...Da das WIFI eine Abteilung (§ 61 Abs. 1 HKG) im Rahmen der Kammer der gewerblichen Wirtschaft Wien bildet, die wiederum als Körperschaft öffentlichen Rechts konstituiert ist (§ 1 Abs. 2 HKG), richtet sich der Funktionärsbegriff nach den Bestimmungen des Handelskammergesetzes.*

*Als Funktion im Sinne des § 29 Z. 4 EStG 1972 kann nur eine Tätigkeit eines Organes einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft angesehen werden (vgl. das Erkenntnis vom 17. März 1986, 85/15/0002). In diesem Sinn wird der Begriff Funktion auch im § 7 HKG verwendet. Danach sind Organe der Landeskammern der Präsident, das Präsidium, der Vorstand, der arbeitsrechtliche Ausschuß, die Vollversammlung, die Sektionsobmänner und -leitungen sowie die Sektionstage (vgl. auch *Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht*, 2. Auflage (1986), 438).*

*Daß der Beschwerdeführer eine der im § 7 HKG genannten Funktionen ausübt, hat weder das Ermittlungsverfahren ergeben, noch wurde dies vom Beschwerdeführer selbst behauptet. Der Beschwerdeführer hat somit als Vortragender und Prüfer keine Stellung inne, die ihn als Organwalter und somit als Funktionär erscheinen läßt...“*

In dieser Entscheidung ging es allerdings um – nicht näher bezeichnete – Buchhaltungskurse am WIFI und auf Grund vom WIFI selbst erlassener Prüfungsordnungen durchgeführte – ebenfalls nicht näher bezeichnete – Prüfungen.

Hingegen werden die Landeskammern der gewerblichen Wirtschaft hinsichtlich der Meisterprüfungen, der Befähigungsprüfungen für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe und der Unternehmerprüfungen im übertragenen Wirkungsbereich tätig (§ 337 Abs. 2 GewO 1994). Die Landeskammern vollziehen hier in der mittelbaren Bundesverwaltung die Gewerbeordnung (vgl. *Gruber/Paliege-Barfuß*, GewO<sup>7</sup> § 350 Anm. 2 f.).

Die erfolgreich abgelegte Meisterprüfung bildet einen Zugang zum Handwerk (§ 20 Abs. 1 GewO 1994). Kann die Befähigung für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe auf Grund einer Verordnung gemäß § 18 Abs. 1 GewO 1994 durch das Zeugnis über eine erfolgreich abgelegte Befähigungsprüfung nachgewiesen werden, so hat die zuständige Fachorganisation der Wirtschaftskammer Österreich den Prüfungsstoff und die fachlich in Betracht kommenden Ausbildungen und Prüfungen festzulegen, bei deren Absolvierung bestimmte Teile der Prüfung entfallen (§ 22 Abs. 1 GewO 1994). Bei

der Unternehmerprüfung hat der Prüfling die für die selbständige Gewerbeausübung erforderlichen betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Kenntnisse nachzuweisen. Der Prüfungswerber hat die Wahl, ob er die Unternehmerprüfung als Prüfungsteil der jeweiligen Befähigungsprüfung oder als Einzelprüfung vor oder nach dieser Prüfung ablegen will (§ 23 Abs. 1 GewO 1994; zwischenzeitig ist die Unternehmerprüfung als Modul 5 in die Meisterprüfung eingefügt worden).

Dem Selbstverwaltungskörper Wirtschaftskammer wurden mit der GewO 1994 in Bezug auf die Prüfungsordnungen und Meisterprüfungsstellen bestimmte Aufgaben staatlicher Verwaltung übertragen (vgl. *Gruber/Paliege-Barfuß*, GewO<sup>7</sup> § 337 Anm. 3). Als Besitzer der Meisterprüfungsstelle Wien für die Befähigungsgruppe im Gewerbe D übte der Bw somit hoheitliche Aufgaben aus.

Daher war der Bf als Funktionär einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1998 tätig. Einkünfte nach § 25 EStG 1988 lagen unstrittig nicht vor.

Der Bf – und nicht die GmbH, deren Geschäftsführer er im Jahr 2006 war – wurde gemäß § 351 GewO 1994 zum Besitzer einer Kommission für die Abnahme der Befähigungsprüfung für ein sonstiges reglementiertes Gewerbe bestellt.

Die hierfür erhaltenen Entschädigungen stellen im Sinne der dargestellten einheitlichen Lehre Funktionsgebühren i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1988 dar.

Bemerkt wird, dass auch im Fall einer anderen Qualifikation der als Prüfungskommissär erhaltenen Zahlungen, etwa als selbständige oder gewerbliche Einkünfte, Steuersubjekt der Bf und nicht die GmbH ist; die Leistungen werden vom Bf als natürliche Person erbracht. Die GmbH selbst könnte hier Marktchancen nicht selbst nutzen, da juristische Personen nicht Besitzer der Prüfungskommission sein können, sodass eine Zwischenschaltung der Körperschaft nicht in Betracht kommt (vgl. *Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 2 Anm. 40c).

Trifft der Gläubiger im Vorhinein eine Verfügung über einen Geldbetrag, ist der Zufluss in jenem Zeitpunkt gegeben, in dem der Geldbetrag dieser Verwendung zugeführt wird (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL § 19 Anm. 21). Es kommt nicht auf den körperlichen Zufluss an, weil diesem der Zufluss bei einer anderen Person gleichzuhalten ist, wenn über den Anspruch entsprechend verfügt wurde. Hier gelten die Einnahmen als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (vgl. VwGH 5. 7. 1994, 91/14/0064; VwGH 17. 3. 1994, 91/14/0076).

Hat der Bf – wie festgestellt – die Wirtschaftskammer angewiesen, seine Entschädigung als Prüfer auf ein Konto einer GmbH anzuweisen, ist somit der Zufluss beim Bf im Zeitpunkt der Zahlung durch die Wirtschaftskammer erfolgt.

Auch wenn der Bf nur infolge seiner Funktion bei der GmbH, deren Geschäftsführer er war, zum Prüfungskommissär bestellt worden sein sollte, ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Belassung des dem Bf rechtlich zugeflossenen Entschädigungsbetrages bei

der GmbH Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) als Prüfungskommissär darstellen sollen. Die als Beschwerde geltende Berufung begründet dies auch nicht.

Im (nunmehrigen) Beschwerdepunkt Versteuerung der Entschädigungen als Prüfungskommissär ist die (nunmehrige) Beschwerde somit als unbegründet abzuweisen.

## **2. Aufwandsentschädigung**

Nach Angaben des Bf hat er einen Betrag von 100,00 € monatlich von der FXXX als Aufwandsentschädigung erhalten.

Auch im Außenprüfungsbericht und im Vorlagebericht wird es als erwiesen angesehen, dass der Betrag von 1.200,00 € von der FXX - FXXXX GmbH stammt.

Unstrittig ist, dass dieser Betrag von 1.200,00 € als Einnahme zu versteuern ist.

Strittig ist, ob diesem Betrag Betriebsausgaben oder Werbungskosten gegenüberstanden.

Laut Firmenbuch war der Bf – gemeinsam mit einer weiteren Person – selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der FXX - FXXXX GmbH, die im Jahr 2008 wegen Vermögenslosigkeit amtswegig gelöscht wurde.

Es ist glaubwürdig, dass den Einnahmen von der FXX - FXXXX GmbH auch Aufwendungen gegenüber standen. Derartige Aufwendungen wurden vom Bf dem Grunde nach auch dargelegt.

Hinsichtlich der Höhe dieser Aufwendungen fehlt jedoch eine nähere, nachvollziehbare Konkretisierung.

Das Finanzamt hält eine Schätzung der Aufwendungen mit 70,00 € monatlich für gerechtfertigt.

In Ermangelung plausiblerer Angaben des Bf zum Bestand höherer Aufwendungen erachtet das Gericht – im Einklang mit den Äußerungen beider Parteien in der mündlichen Verhandlung - Aufwendungen i. H. v. 840,00 € in Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit im Jahr 2006 für gegeben.

Die Einkünfte von der FXX - FXXXX GmbH sind daher mit 360,00 € anzusetzen.

Mangels steuerlicher Auswirkungen kann es dahingestellt bleiben, ob der Bf als Geschäftsführer gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 16. EL § 22 Anm. 138) erzielt hat, und nimmt das Gericht keine Änderung der von den Parteien einvernehmlich vorgenommenen Einkünftequalifikation (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) vor.

In diesem Beschwerdepunkt ist der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von bisher 6.099,84 € sind um 840,00 € zu vermindern und betragen daher 5.259,84 €.

## **3. In Zusammenhang mit einer früheren Geschäftsführertätigkeit erfolgte Zahlung**

Nach den unstrittigen Feststellungen der Außenprüfung hat der Bf im Jahr 2006 einen Betrag von 1.000,00€ auf ein Bankkonto der A G GmbH, deren Geschäftsführer er war, überwiesen.

Laut Firmenbuch wurde die A G GmbH am 24. 7. 2004 amtswegig gelöscht.

In der mündlichen Verhandlung hat der Bf dargelegt, dass er als damaliger Geschäftsführer der A G GmbH gegenüber der Bank auch eine persönliche Haftungserklärung abgegeben hat, da ansonsten ein entsprechender Kreditrahmen von der Bank nicht gewährt worden wäre. Anlässlich der Auflösung der GmbH sei ein negativer Saldo auf dem Konto offen gewesen, die Bank habe sich letztlich mit der Zahlung eines Betrages von 1.000,00 € bereit erklärt, den Bf aus der Haftung zu entlassen.

Bei dieser Sachlage ist – mit den Ausführungen der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung – davon auszugehen, dass weitere Ermittlungen unzweckmäßig sind und nachträgliche Betriebsausgaben in Höhe von 1.000,00 € vorliegen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind daher um 1.000,00 € auf 930,01 € zu vermindern.

#### **4. Entscheidung über die Beschwerde**

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit in den Erwägungspunkten 2 und 3 nach den gemäß § 270 BAO zu berücksichtigenden Ergebnissen der mündlichen Verhandlung als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), dieser ist gemäß § 279 BAO abzuändern.

Hieraus ergeben sich im beiliegenden Berechnungsblatt dargestellten Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgabe. An die Stelle der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Einkommensteuer von 11.343,04 € tritt eine Einkommensteuer von 10.504,01 €.

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

#### **5. Zulassung der Revision**

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG die Revision zulässig, da zu der im Erwägungspunkt 1. angesprochenen Rechtsfrage, ob die Entschädigungen für Besitzer einer Meisterprüfungsstelle Funktionsgebühren i. S. d. § 29 Z 4 EStG 1988 sind, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.