



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 24. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 10. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt das Gewerbe Consulting und Beratungsleistungen. Der Gewinn wird gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2002 bis 2004 wurde festgestellt, dass im Jahr 2002 Beträge in Höhe von ATS 1.260.000,- bzw. € 91.567,77 als Entgelt von dritter Seite für die Geschäftsführertätigkeit bei der Firma X.GmbH in Form von Gesellschafteranteilen an dieser GesmbH zugeflossen sind. Diese Entgelte stellen auch die Anschaffungskosten für die Gesellschaftsanteile dar.

Im Prüfungsbericht wurde zur Feststellung „Entgelt von dritter Seite“ wie folgt ausgeführt:

<N.G. (Bw.) erwarb lt. Abtretungsvertrag vom 19.12.2001, notariell beglaubigt ebenfalls am 19.12.2001, von Mag. P.H. Gesellschaftsanteile an der X.GmbH im Nominalwert von ATS 75.000,00 zu einem Kaufpreis von 1,250.000,00 ATS. Diesbezügliche Auszüge aus dem Abtretungsvertrag:

ABTRETUNGSVERTRAG

abgeschlossen zwischen

Mag. P.H., geb. X.X.X., Unternehmer, Adr., als abtretender Gesellschafter einerseits und

Herrn N.G., geb. Y.Y.Y., Kaufmann, Adr.1, als annehmender Gesellschafter andererseits wie folgt:

1) Mag. P.H. ist Gesellschafter der Fa. X.GmbH mit dem Sitz in XY; sein Geschäftsanteil entspricht einer zu 50% eingezahlten Stammeinlage von ATS 300.000,00 (in Worten Schilling dreihunderttausend).

2) a) Mag. P.H. tritt von diesem seinen Geschäftsanteil an der X.GmbH einen Teil, der einer mit ATS 37.500,00 einbezahlten Stammeinlage im Nominale von ATS 75.000,00 entspricht, um den Abtretungspreis von ATS 1.250.000,00 (in Worten: Schilling einemillionzweihundertfünfzigtausend) an N.G. ab und dieser erklärt die Vertragsannahme.

Laut diesem Abtretungsvertrag sollte der Abtretungspreis auf ein Bankkonto eingezahlt werden.

3) Die Zahlung des Abtretungspreises von ATS 1.250.000,00 hat auf ein vom abtretenden Gesellschafter namhaft zu machendes Bankkonto zu erfolgen.

Weiters wurde Herr N.G. im Rahmen dieses Abtretungsvertrages zum Geschäftsführer der X.GmbH bestellt unter der Bedingung die Geschäftsführertätigkeit mindestens für 2 Jahre auszuüben, da ansonsten die Abtretung der Geschäftsanteile rückabgewickelt wird (siehe dazu Punkt 2 b des Abtretungsvertrages)

b) Herr N.G. erklärt sich im weiteren bereit, als Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt zu werden, und in diesem Umfang Arbeitsleistungen, welche auch die Einbringung entsprechend erforderlichen Know-hows umfassen, zu erbringen. Diese Arbeitsleistung sowie die Geschäftsführertätigkeit ist zumindest für die nächsten zwei Jahre ab Übernahme der unter Punkt 2)a) angeführten Geschäftsanteile zu erbringen, Herr N.G. verpflichtet sich rechtsverbindlich, im Falle, dass er diese Arbeitsleistung - aus welchem Grunde immer - nicht (mehr) leisten kann, den betreffenden Geschäftsanteilsteil an Mag. P.H. rückabzutreten. Herr N.G. erklärt sich ausdrücklich damit einverstanden, dass eine Übertragung bzw. Ausübung der zu erbringenden Arbeitsleistung und faktische Geschäftsführertätigkeit an dritte Personen nicht zulässig ist.

Als Tag des Übergangs aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten wurde der Tag der Eintragung in das Firmenbuch vereinbart (siehe Punkt 6 des Abtretungsvertrages). Die diesbezügliche Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 24.1.2002.

6) Als Tag des Übergangs aller mit dem Geschäftsanteilsteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf den Übernehmer wird jener Tag vereinbart, an dem der Übergang des Geschäftsanteilsteils in das Firmenbuch des Landes - als Handelsgericht R. eingetragen wird.

Am 19.12.2001 wurde noch ein Sideletter zum Abtretungsvertrag unterfertigt, der hinsichtlich der Bezahlung des Abtretungspreises, eine andere Regelung als im Abtretungsvertrag, beinhaltete (siehe unten).

SIDELETTER

Herr N.G. und Mag. P.H. vereinbaren hiermit, dass der Abtretungspreis von ATS 1.260.000,00 dadurch als bezahlt gilt, dass N.G. seine Dienste als Geschäftsführer der Firma X.GmbH mit dem ausgewiesenen Geschäftsführergehalt von ATS 30.000,00 zur Verfügung stellt.

Beide Seiten gehen davon aus, dass diese Geschäftsführertätigkeit auf der Basis dieser Gehaltsfestsetzung für die Dauer von 2 Jahren erfolgt.

Bei vorzeitiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit aus Gründen, die ausschließlich auf Seiten von Herrn N.G. liegen, wird der Abtretungspreis aliquot ermittelt und binnen 14 Tagen nach Zurücklegung bzw. Beendigung der Geschäftsführertätigkeit zur Zahlung fällig. Im Verzugsfalle sind 8% Zinsen zu bezahlen.

Nunmehr wurde, entgegen dem Abtretungsvertrag festgelegt, dass der Abtretungspreis nicht durch Zahlung auf ein Bankkonto erfolgen soll, sondern dass Herr N.G. für 2 Jahre die Geschäftsführertätigkeit ohne Bezahlung ausüben soll. Die Geschäftsführertätigkeit wurde dabei mit ATS 30.000,00 monatlich bewertet. Da 24x bzw. 28 x ATS 30.000,00 nicht den Abtretungspreis von (nunmehr) ATS 1.260.000,00 ergeben, wurde Herr N.G. zu diesem Widerspruch befragt, konnte diesen jedoch nicht erklären. Aus diesem Grund wurde Herr Mag. P.H. am 18.8.2010 zu dieser Vereinbarung befragt und äußerte sich dazu wie folgt:

Warum gab es zusätzlich zum Notariatsakt vom 19.12.2001 auch noch einen Sideletter mit selbigem Datum der in Widerspruch zum Notariatsakt steht?

Der Hauptgrund war, dass Herr N. den Abtretungspreis zu dem Zeitpunkt gar nicht zahlen konnte. Es war von vornherein gar nicht geplant gewesen, dass der Abtretungspreis bezahlt wird. Der Fehler bzw. der Widerspruch im Sideletter besteht eigentlich nur im genannten Zeitraum von 2 Jahren. Das ist falsch es hätte 3 Jahre heißen müssen. Herr N. sollte für seine Tätigkeit 3 Jahre lang 14 x ATS 30.000,00 an Kaufpreis sozusagen abarbeiten. Daraus ergibt sich der Abtretungspreis von ATS 1.260.000,00. Ich habe für die Abtretung meiner Gesellschaftsanteile also kein Geld erhalten. Mein persönlicher Vorteil in dieser Abwicklung lag darin, dass ich ab diesem Zeitpunkt wesentlich weniger arbeiten musste und trotzdem mein Gehalt wie bisher weiter bezog. Aufgrund eines privaten Schicksalsschlags war ich ohnedies nicht mehr in der Lage wie bisher nur eine Wochenendehe zu führen. Geld war mir in dieser Situation nicht wichtig.

Über die steuerliche Behandlung dieser Abwicklung der Abtretung der Gesellschaftsanteile habe ich mich mit meinem (bzw. dem Firmen-) Steuerberater Dr. X. und mit dem Rechtsanwalt Dr. Y. beraten. Beide kamen zum Schluss, dass hinsichtlich der Abtretung der Gesellschaftsanteile gegen Erbringung einer Arbeitsleistung und zugleich Verringerung meiner Arbeitsleistung ohne Gehaltseinbuße für mich kein steuerlich relevanter Tatbestand vorliegt. Es würde lediglich ein nicht ausgleichsfähiger Veräußerungsverlust vorliegen.

Herr N.G. hat also als Entgelt für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der X.GmbH die Geschäftsanteile (15%) an der X.GmbH im Wert von ATS 1.260.000,00 (=42 x ATS 30.000,00) von Herrn Mag. P.H. erhalten. Es liegen demzufolge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Herr N. ist zu dem Zeitpunkt 15%-Gesellschafter) ohne Lohnsteuerabzug, da Entgelt von dritter Seite (von Mag. P.H.) vor. Der Zufluss dieser Einkünfte erfolgte zur Gänze im Jahr 2002 (die Gesellschaftsanteile wurden im Jahr 2002 auf einmal übertragen) im Ausmaß von 1.260.000,00 ATS.>

Im Rahmen der fristgerechten Berufung wurde betreffend die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2002 (€ 91.567,77) folgendes zur Begründung eingewendet:

„Zur Sachverhaltsdarstellung wird auf die Vertragsgrundlagen etc. im BP-Bericht verwiesen. Zur Würdigung seitens der Finanzverwaltung ("Entgelt von dritter Seite") wird wie folgt Stellung genommen:

1. Seitens der Finanzverwaltung wird mit einem umsatzsteuerlichen Begriff ("Entgelt von dritter Seite") argumentiert, der seinen Ausfluss in einem geänderten Einkommensteuerbescheid, also ertragsteuerlich findet.
2. Nach den gesellschaftsrechtlichen Regelungen im AktG und GmbHG, den Körperschaftsteuer- und den Umsatzsteuerrichtlinien führen Nutzungseinlagen in eine Körperschaft nicht den Tatbestand eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes. Auf Ebene der

Körperschaft ist weder der Ansatz eines Aktivpostens, noch sind fiktive Betriebsausgaben i.H.d. ersparten Aufwendungen vorzunehmen (KStRL Rz 679). Auf Ebene des Anteilsinhabers kommt es zu keinem Ansatz von fiktiven Betriebseinnahmen. Nach den UStRL ist bei verdeckten Nutzungseinlagen mangels Entgeltlichkeit Unentgeltlichkeit zu unterstellen.

3. Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist; - im konkreten Fall Herr N. zur Geschäftsführung an X.GmbH bzw. Herr Mag. H. als abtretender Gesellschafter. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat; - Herr Mag. H. (vgl. Punkt 4) und Herr N. als Käufer der Anteile.

4. Vertrag zugunsten Dritter: Beim Vertrag zugunsten Dritter wird vom Schuldner dem Gläubiger (Versprechensempfänger) die Erbringung einer Leistung an einen Dritten versprochen (§§ 881 ABGB). Im konkreten Fall liegt ein unechter Vertrag zugunsten Dritter vor, da nur der Versprechensempfänger, Herr Mag. H., berechtigt ist, den Verzicht auf die Entlohnung der Geschäftsführerleistung an die GmbH zu fordern (vgl. Ruppe, UStG Kommentar, § 1 Rz 287).

5. Entgelt von dritter Seite liegt nicht vor, wenn der Zuschuss nicht dem leistenden Unternehmer (Herr Mag. H. als Verkäufer der Anteile bzw. Herr N. als Geschäftsführer) sondern dem Abnehmer (Herr N. als Käufer der Anteile bzw. die GmbH als Empfänger der Geschäftsführerleistung mit Gehaltsverzicht) gewährt wird, damit dieser das von ihm geschuldete Entgelt aufbringen kann. In diesem Fall erhält der Unternehmer das Entgelt in voller Höhe vom Abnehmer (vgl. Ruppe, aaO, § 4 Rz 111). Ob Entgelt von dritter Seite vorliegt oder Entgelt des Abnehmers ist im Einzelfall danach zu entscheiden, ob derjenige der das Entgelt leistet, selbst Leistungsempfänger ist oder lediglich die einem anderen geschuldete oder erbrachte Leistung finanziert. Im konkreten Fall sind Herr N. (Geschäftsführer) bzw. Herr Mag. H. Leistende (Anteilsverkäufer) aber nicht Leistungsempfänger, da Leistungsempfänger die GmbH (Geschäftsführerleistungen ohne Entgeltzahlungsverpflichtung) bzw. Herr N. (Anteilsrwerber) ist.

6. Aus den der Finanzverwaltung vorgelegten Verträgen ergibt sich kein Hinweis auf irgendeine Art der unternehmerischen Tätigkeit, wonach mit einem umsatzsteuerlichen Tatbestand, "Entgelt von dritter Seite" argumentiert werden könnte. Auf Basis der EuGH Judikatur ist davon auszugehen, dass eine Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Gründung oder Aufnahme von Gesellschaftern, keine umsatzsteuerbaren Umsätze von Gesellschaftsanteilen tätigt, gleichgültig ob seitens der Gesellschafter Bar- oder Sacheinlagen erbringen (vgl. Ruppe, aaO, § 1 Tz 77 ff).

7. Niederschrift Herr Mag. H. 18.8.2010: Herr Mag. H. führt in dieser Niederschrift aus, dass niemals geplant war, dass der Kaufpreis bezahlt wird.

8. Wirtschaftlicher Sinn der vertraglichen Gestaltung des Abtretungsvertrages war, dass der damalige aufgriffswillige Gesellschafter, Herr Dr. F., die Anteile nicht (anteilig) aufgreift, nachdem er einer Anteilsübertragung an Herrn N. nicht zugestimmt hat.

9. Zuflussprinzip: Der Verzicht auf den Geschäftsführerbezug, bringt einen Nutzen für die GmbH; der Verzicht unseres Mandanten wird auch anderweitig nicht durch die GmbH abgegolten (LStR, Rz 637).

10. EStR 4015: Verzicht auf Einnahmen:

Der Verzicht auf eine nichtbetriebliche Forderung einer natürlichen Person gegenüber einer anderen natürlichen Person führt ebenso wie der Verzicht auf künftige Einnahmen zwischen diesen Personen nicht zu einem Einnahmenezufluss beim Gläubiger, da Zufluss und Rückzahlung grundsätzlich nicht fingiert werden dürfen (vgl. *VwGH 17.3.1994, 91/14/0076; VwGH 21.7.1998, 98/14/0021*) - (Anm. Herr N. verzichtet auf den Geschäftsführerbezug gegenüber der GmbH durch das Versprechen an Herrn Mag. H.; Herr Mag. H. hat seinen Gehalt auch nach Anteilsabtretung weiter bezogen).

Trifft jedoch der Anspruchsberechtigte eine Verfügung (Vorausverfügung), was mit den verzichteten Einnahmen zu geschehen habe (z.B. Anordnung, das Geld einem gemeinnützigen Zweck zuzuführen), so liegt eine Maßnahme der Einkommensverwendung vor und die Einnahmen gelten als dem Anspruchsberechtigten zugeflossen (Anm. Es erfolgte kein Zufluss an Herrn Mag. H.). Wird auf einen *bereits entstandenen Anspruch zu Gunsten Dritter* (Anm. nicht gegeben, da die Ansprüche auf Geschäftsführerbezüge im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht entstanden sind) verzichtet, so kommt diesem Verzicht der Charakter von Einnahmen zu, da eine derartige Leistung bereits als Einkommensverwendung einzustufen ist.

11. In der Bescheidbegründung der Finanzverwaltung findet sich kein Hinweis, wieso ein einlagefähiges Wirtschaftsgut in die GmbH vorliegt, woraus eine verdeckte Einlage angenommen werden könnte (KStR, Rz 667 ff).

12. Der Umstand, dass die Finanzverwaltung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ansetzt, welche der Einkommensbesteuerung unterliegen, führen im konkreten Fall mangels ausreichender liquider Mittel bei Herrn N. zu einer Nichterfüllung des Vertrages.

13. Der Vorteil kann auch von dritter Seite zufließen, er muss aber mit der Leistung in Zusammenhang stehen. Die Voraussetzung ist daher ein Veranlassungszusammenhang zwischen zugewendetem Vorteil und Dienstverhältnis (Anm. dies kann im konkreten Fall nicht erkannt werden). Ein Veranlassungszusammenhang liegt vor, wenn der Arbeitnehmer die Zuwendung vernünftigerweise als Frucht seiner Leistung für den Arbeitgeber (Anm. Arbeitgeber ist die GmbH und nicht Herr Mag. H.) ansehen muss. Die kapitalmäßige Verflechtung zwischen Arbeitgeber und Dritten oder wenn der Arbeitgeber von einer Zahlung Erkenntnis erlangt oder sie befürwortet, reichen dafür nicht aus (vgl. Doralt Kommentar zum EStG, § 15 Tz 13).

14. Tritt der Arbeitnehmer seinen Lohnanspruch gegen den Arbeitgeber entgeltlich einem Dritten ab, so ist das Entgelt keine Lohnzahlung, weil der Dritte nicht Arbeitgeber ist. Erst wenn der Arbeitgeber dem Dritten Zahlung leistet, liegt eine zum Steuerabzug verpflichtende Lohnzahlung vor. Vgl. VwGH 12.2.1965, ZI. 176/164, § 11 Abs. 1 EStG 1967 E 40a (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur ESt, zu § 78 EStG).

15. Wirtschaftlich betrachtet erfolgt die Anteilsabtretung nicht, damit Herr N. Arbeitsleistungen gegenüber der GmbH erbringt. Herr Mag. H. tritt die Anteile nicht ab, damit die GmbH keinen Lohn zahlen muss. (Der abtretende Gesellschafter ist vor der Anteilsabtretung nur 60%iger Gesellschafter.)"

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<1. Der Begriff „Entgelt von dritter Seite“ ist nicht nur ein umsatzsteuerlicher Begriff, sondern auch ein in zahlreichen Einkommensteuerkommentaren vorkommender Begriff bei der Thematik Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug wie aus den nachstehenden Auszügen aus den Einkommensteuerkommentaren „JAKOM“ bzw. Doralt klar zu entnehmen ist. Abgesehen davon ist es vollkommen irrelevant ob „Begriffe“ einer bestimmten Steuerart zuzuordnen sind, wenn sie auch auf andere zutreffen und den Sachverhalt damit klar darstellen.

Auszug Einkommensteuerkommentar „JAKOM“

Ausnahmsweise sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im **VA-Weg** zu erfassen, wenn

im Inl. keine Betriebsstätte (§ 81) des ArbG besteht (z.B. bei Grenzgängern);

der (völkerrechtl. privilegierte) ArbG im Inland nicht zum StAbzug verhalten werden kann (z.B. bei Botschaftsangestellten);

Entgelte von dritter Seite vorliegen (z.B. bei Versicherungsprovisionen eine Autoverkäufers; Zahlungen, die von der „Kontaktstelle“ an österr. Beamte, die in Twinning-Projekten tätig sind, geleistet werden, sofern keine Abkürzungszahlung vorliegt, die Dienststelle als ArbG somit u.a. keine Kenntnis über den Umfang der Zahlung hat, s LStR 1406a, Trinkgelder s § 3 Abs. 1 Z 16a); nach § 15 Abs. 1 ist allein erforderlich, dass dem Dienstnehmer ein Vorteil und nicht, dass dem Dienstgeber dar...

Auszug Einkommensteuerkommentar „Doralt“

Die Veranlagung von Vorteilen von dritter Seite ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. Nach § 47 wird die ESt bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben. Eine Sonderregelung für Einnahmen von dritter Seite fehlt; ihre Erfassung im Wege der Veranlagung ergibt sich aus der Konzeption des Steuerabzuges von den Zuwendungen des Arbeitgebers (VwGH 25.1.1980, 1361, 1806/78, 176/80, 1980, 246).

Dem **Lohnsteuerabzug** unterliegen Entgelte von dritter Seite dann, wenn der Dienstgeber ihre Höhe kennt und auf ihre Auszahlung Einfluss hat (z.B. der Gastwirt verteilt das in einer Trinkgeldkasse gesammelte Trinkgeld, VwGH 21.9.1982, 1982, 82/14/0105, 0106, 0121 - 0125, 1983, 67); vgl. auch BMF, AÖF 1993/224.

Überdies wird in der Berufung selbst die einkommensteuerrechtliche Beurteilung eines Vorteils von 3. Seite dargestellt (vgl. Pkt. 13).

2. Die erwähnte Randzahl 679 der Körperschaftsteuerrichtlinien behandelt die Nutzungseinlagen und lautet:

Unter Nutzungseinlage wird die Überlassung von Geld oder Gegenständen an die Körperschaft zum Gebrauch oder die Erbringung von Dienstleistungen durch den Anteilsinhaber ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt verstanden. Dem Nutzungsvorteil kommt nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Somit stellt dieser bei der Körperschaft keine Einlage dar und führt daher auch beim Anteilsinhaber nicht zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes (siehe EStR 2000 Rz 2605).

Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden, sind auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen (ebenso liegen beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor).

Im vorliegenden Fall hat Herr N. unbestritten eine Geschäftsführerleistung in der Mag. H. GmbH erbracht. Allein aus Sicht der GmbH läge eine Nutzungseinlage vor, eine entsprechende steuerrechtliche Würdigung bei der Einkommensermittlung der GmbH wird erforderlich sein. Im konkreten Fall ist aber das Einkommen des Geschäftsführers, Herrn N. Berufungsthema. Dabei ist einerseits eine ggf. erhaltene Gegenleistung von der GmbH zu berücksichtigen. Diesfalls liegt keine vor und ist eine solche bei der Einkommensermittlung für Herrn N. auch nicht angesetzt worden.

Daneben ist bei Ermittlung des Einkommens des Geschäftsführers auch ein Vorteil von dritter Seite, der in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten Geschäftsführerleistung gewährt wird, ebenfalls zu berücksichtigen, sobald dieser zugeflossen ist. Es ist der Gegenwert für die Geschäftsführerfunktion umfassend zu betrachten und kann daher diesfalls nicht isoliert von der Anteilsabtretung beurteilt werden, da entsprechend dem Sideletter zum Abtretungsvertrag vom 19.12.2001 unmittelbar ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftsführertätigkeit des Herrn N. und der Anteilsabtretung besteht. Die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist unmittelbar kausal mit der Anteilsabtretung verbunden und auch in betragsmäßiger Höhe ausdrücklich vereinbart. Auch im Punkt 13 der Berufung wird genau dieser Veranlassungszusammenhang als Voraussetzung für die Steuerwirksamkeit des Vorteils von dritter Seite dargestellt.

3.-6.) In den Punkten (3-6) beschäftigt sich der Bw. mit umsatzsteuerlichen Thematiken, was aber nicht Thema der Berufung gegen einen Einkommensteuerbescheid sein kann. Aus diesen Punkten ist daher kein Argument für die Berufungsentscheidung erkennbar und wird daher auch nicht eingegangen.

7. Niederschrift Herr Mag. H. 18.8.2010: „Herr Mag. H. führt in dieser Niederschrift aus, dass niemals geplant war, dass der Kaufpreis bezahlt wird.“

In der zitierten Niederschrift führte Herr Mag. H. wie folgt aus:

"Warum gab es zusätzlich zum Notariatsakt vom 19.12.2001 auch noch einen Sideletter mit selbigem Datum der in Widerspruch zum Notariatsakt steht?"

Der Hauptgrund war, dass Herr N. den Abtretungspreis zu dem Zeitpunkt gar nicht zahlen konnte. Es war von vornherein gar nicht geplant gewesen, dass der Abtretungspreis bezahlt wird. Der Fehler bzw. der Widerspruch im Sideletter besteht eigentlich nur im genannten Zeitraum von 2 Jahren. Das ist falsch es hätte 3 Jahre heißen müssen. Herr N. sollte für seine Tätigkeit 3 Jahre lang 14 x ATS 30.000,00 an Kaufpreis sozusagen abarbeiten. Daraus ergibt sich der Abtretungspreis von ATS 1.260.000,00. Ich habe für die Abtretung meiner Gesellschaftsanteile also kein Geld erhalten. Mein persönlicher Vorteil in dieser Abwicklung lag darin, dass ich ab diesem Zeitpunkt wesentlich weniger arbeiten musste und trotzdem mein Gehalt wie bisher weiter bezog. Aufgrund eines privaten Schicksalsschlags war ich ohnedies nicht mehr in der Lage wie bisher nur eine Wochenendehe zu führen. Geld war mir in dieser Situation nicht wichtig."

Daraus geht hervor, dass der Grund für die abweichende Vereinbarung im Sideletter in der fehlenden Finanzierbarkeit des Gegenwerts durch den Bw. liegt und deswegen der Abtretungspreis abgearbeitet werden musste. Die Gestaltung, dass 14 Monatsentgelte für die Geschäftsführertätigkeit berechnet werden, ist ein Indiz, dass dabei von nichtselbständigen Einkünften (mit Sonderzahlungen Urlaubs- und Weihnachtsgeld) ausgegangen wurde.

8. Dieser Punkt ist eigentlich unverständlich. Welchen Unterschied macht es hinsichtlich der „Aufgriffswilligkeit“ eines Gesellschafters aus, ob ein Anteilserwerb mit Bargeldzahlung oder mit Erbringung einer Arbeitsleistung entrichtet wird?

Abgesehen davon ist dieser Punkt für die Festsetzung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei N.G. irrelevant.

9. Zuflussprinzip: Der Nutzen für die GmbH ist unbestritten und dadurch auch der mittelbare Vorteil für den teilweise abtretenden Gesellschafter. Da Herr N. den Gegenwert für seine Geschäftsführertätigkeit nicht von der Mag. H. GmbH sondern von einem Gesellschafter dieser erhält, liegt ja Entgelt von dritter Seite vor, das ohne Lohnsteuerabzug im Veranlagungsweg bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist.

10. Herr N. verzichtet ja nicht auf Einnahmen. Mit der Mag. H. GmbH war seitens des Herrn N. kein Geschäftsführerbezug vereinbart, daher ist auch kein Verzicht auf diesen denkbar. Auch gegenüber Herrn Mag. H. erfolgte kein Verzicht, im Gegenteil, die Vereinnahmung der Gesellschaftsanteile erfolgt ja zur Gänze im Voraus zu Beginn des Jahres 2002 (Übergang aller Rechte und Verpflichtungen mit Eintragung im Firmenbuch) und die Erbringung der Arbeitsleistung erfolgte verteilt auf die Jahre 2002 bis 2004.

11. Warum sollte das in der Bescheidebegründung für den Einkommensteuerbescheid 2002 für N.G. enthalten sein?

12. Dieser Punkt ist wieder vollkommen unverständlich. Herr N. hat ja den Vertrag (gemeint ist wohl der Sideletter des Abtretungsvertrages) bereits längst erfüllt und die Gesellschaftsanteile gegen Erbringung der Geschäftsführertätigkeit vertragsgemäß erhalten.

In Punkt 13 wird vom Bw. selbst der Begriff des Zuflusses (Entgelt) von dritter Seite ins Spiel gebracht.

Natürlich besteht ein direkter Veranlassungszusammenhang. Herr N. erbringt eine Geschäftsführertätigkeit dafür, dass ihm die Anteile abgetreten worden sind. Es war nicht Vertragswille, den Gegenwert der Gesellschaftsanteile auf ein Bankkonto zu überweisen,

sondern ihn als Geschäftsführertätigkeit in der GmbH zu erbringen, um Herrn Mag. H. dort zu entlasten. Die vorhandene Kausalität wird durch den am Tag des Abschlusses des Abtretungsvertrages vereinbarten Sideletter eindeutig dokumentiert und auch betragsmäßig (der dabei unterlaufene Rechenfehler ist unbeachtlich) genau beziffert.

Die Übertragung der Geschäftsanteile ist ganz eindeutig die Gegenleistung zur Erbringung der Geschäftsführertätigkeit. Hätte Herr N. die Geschäftsführertätigkeit nicht erbracht, hätte er den Gegenwert für den Ankauf der Gesellschaftsanteile zahlen müssen. Auch im Falle einer vorzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit wäre Herr N. zur Zahlung des anteiligen Kaufpreises verpflichtet gewesen, wie untenstehender Ausschnitt aus dem Sideletter eindeutig beweist.

Bei vorzeitiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit aus Gründen, die ausschließlich auf Seiten von Nenn N.G. liegen, wird der Abtretungspreis aliquot ermittelt und binnen 14 Tagen nach Zurücklegung bzw. Beendigung der Geschäftsführertätigkeit zur Zahlung fällig. Im Verzugsfalle sind 8% Zinsen zu bezahlen.

14. Auch dieser Punkt trifft auf den gegebenen Sachverhalt nicht zu, da der Arbeitnehmer N.G. seinen Lohn nicht an den Dritten Mag. H. abtritt und eine Zahlung direkt vom Arbeitgeber Mag. H. & Co GmbH an Herrn Mag. H. stattfindet.>

In einem ergänzenden Schreiben wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt:

„1. Zu Beginn der Stellungnahme der BP wird seitens der Finanzverwaltung argumentiert, dass Entgelt von dritter Seite auch ein einkommensteuerlicher Begriff ist, stellt aber weiters zu den Punkten 3-6 der Berufung fest, dass umsatzsteuerliche Thematiken aufgearbeitet werden und daher nicht zu würdigen sind. Auf eine Stellungnahme auf die wörtliche Zitierung der KStRL durch die BP versus die Zusammenfassung in der Berufung wird verzichtet.

2. Zum Punkt 8 der Berufung wird seitens der Finanzverwaltung ausgeführt, dass dieser unverständlich ist. In diesem Zusammenhang wird auf die auch bei der Finanzverwaltung aktenhängigen Verfahren vor den Zivilgerichten mit Dr. F. verwiesen.

3. Zu Punkt 9 der Berufung führt die BP aus, dass der Nutzen für die GmbH unbestritten und dadurch auch der mittelbare Vorteil für den abtretenden Gesellschafter. Der Rest der Ausführungen der BP zu diesem Punkt ist widersprüchlich und nicht nachvollziehbar.

4. Zum Punkt 10 der Berufung führt die BP aus, dass Herr N. nicht auf Einnahmen verzichtet, da mit der GmbH kein Geschäftsführerbezug vereinbart war. Diesen Ausführungen kann in Anbetracht der zit. Unterlagen zur Anteilsabtretung nicht gefolgt werden.

5. Zu den Anmerkungen zu Punkt 11 der BP wird festgehalten, dass nur für ein einlagefähiges Wirtschaftsgut fiktive Betriebsausgaben auf Seiten der Körperschaft zu berücksichtigen sind. Diese Anmerkung in der Berufung erfolgte, da eben der Schlussfolgerung, dass es sich um Entgelt von dritter Seite handelt, nicht gefolgt werden kann. Ergänzend wird auf die widersprüchliche Stellungnahme der BP zu Punkt 2 - 1. Absatz ("Im vorliegenden Fall hat Herr N. unbestritten eine Geschäftsführerleistung für die Mag. H. GmbH erbracht. Allein aus der Sicht der GmbH läge eine Nutzungseinlage vor, eine entsprechende steuerrechtliche Würdigung bei der Einkommensermittlung der GmbH wird erforderlich sein"). Folgt man diesen Ausführungen, stehen diese im Widerspruch zu den zit. KStRL (Rz 679).

6. Zu den Anmerkungen zu Punkt 12 der BP wird festgehalten, dass unter Hinweis auf die Niederschrift mit Herrn Mag. H. "Herr N. den Abtretungspreis gar nicht zahlen konnte".

7. Wie schon die BP zu Punkt 13 ausführt, hat Herr N. eine "persönliche Leistung zugunsten der GmbH erbracht".

8. Aus der Sicht des Bw. ist der Punkt 14 der Berufung eindeutig formuliert und zutreffend und steht im Einklang mit den Vertragsgrundlagen.

9. Die zu Punkt 15 "wirtschaftliche Betrachtungsweise" ergibt sich aus der Niederschrift mit Herrn Mag. H..

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzt, dass es sich um ein rechtlich nicht geklärtes Dreiecksverhältnis handeln würde, eine Nutzungseinlage in der GmbH einerseits ohne Zufluss an den Bw. andererseits. Laut Gesellschaftsvertrag wäre für diese Vereinbarung die Zustimmung von 75% der Anteilsbesitzer notwendig gewesen, jedoch die anderen Gesellschafter nur über die Anteilsabtretung, nicht jedoch Nichtbezahlung des Gehaltes informiert worden.

Mag. H. war handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer, somit beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH. Später hat der Bw. sämtliche Anteile übernommen, wobei ein Gutachten durch die Kanzlei des steuerlichen Vertreters erstellt wurde.

Die Finanzamtsvertreterin wies auf das Vorliegen von nichtselbständiger Arbeit hin. Die Frucht der Leistung stelle einen Vorteil für die GmbH dar, welche de facto in einer Summe ausbezahlt wurde. Die gegenständliche Regelung ergibt einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis, welcher als Sachbezug zu beurteilen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen: Gemäß § 15 EStG liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder „geldwerte Vorteile“ im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 4 bis 7 leg.cit. zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist.

Gemäß § 19 EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ ist dabei weit auszulegen und umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen, gleichgültig ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Leistungen des Arbeitgebers handelt. Entscheidend ist dabei, dass der

Vorteil wegen seines Dienstverhältnisses zukommt, als Frucht seiner Arbeitsleistung ist (Quantschnigg/Schuch, EStG-HB, Tz 5 zu § 25, VwGH 8.11.83, 83/14/0108).

Arbeitslohn fließt in der Regel im Zeitpunkt der Auszahlung bzw. der Überweisung auf ein Bankkonto des Arbeitnehmers zu. Gutschrift auf einem Konto des Arbeitgebers bedeutet Zufluss, wenn tatsächliche Verfügungsmöglichkeit über den gutgeschriebenen Betrag besteht. Lässt der Arbeitnehmer seinen Lohn im Betrieb stehen (z.B. zur Schaffung einer Kapitalanlage), so ist ein Zufluss eingetreten (Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 15 zu § 19; VwGH 5.3.86, 85/13/0085).

Gleichgültig ist ferner, ob Bezüge und Vorteile dem Arbeitnehmer unmittelbar zufließen oder ihm nur mittelbar im Wege dritter Personen zukommen. Entscheidend ist, dass der Vorteil Frucht der Dienstleistung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ist (Quantschnigg/Schuch, EStG-HB, Tz 5 zu § 25 und dort zitierte Rechtsprechung).

Der Begriff „Vorteile aus dem Dienstverhältnis“ umfasst das Zufließen von Sach- und Geldwerten an den Dienstnehmer, über die er frei verfügen kann und somit alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer in Geld oder geldeswerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG zufließen (Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 8 zu § 25).

Sachbezüge sind (soweit nicht gemäß § 3 Abs. 1 EStG befreit) steuerpflichtiger Arbeitslohn (Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 11 zu § 25).

Nach Lehre und Rechtsprechung kann für „geldwerte Vorteile“ in Form von Sachbezügen ein Zufließen in dem Zeitpunkt angenommen werden, in dem die Verfügungsmacht (wirtschaftliches Eigentum) an der betreffenden Sache auf den Steuerpflichtigen übertragen wird (Quantschnigg/Schuch, aaO., Tz 17 zu § 19).

Werden dem Steuerpflichtigen „einmalige Vorteile“ eingeräumt (z.B. die Einräumung eines nichtrückzahlbaren Darlehens), so sind diese Vorteile dem Steuerpflichtigen in dem Zeitpunkt zugeflossen, in dem sie in seinem Vermögen wirksam wurden (Quantschnigg/Schuch, aaO., Tz 17 zu § 19).

Ein Sachbezug liegt z.B. vor, wenn den Arbeitnehmern Belegschaftsaktien zu Sonderkonditionen überlassen werden. Bei Einräumung von Optionen auf den verbilligten oder unentgeltlichen Erwerb von Aktien oder Wertpapieren muss untersucht werden, ob der Option der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukommt. Ist dies der Fall, müsste bereits im Zeitpunkt der Einräumung der Option ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis angenommen werden. Diese Betrachtung erscheint deswegen gerechtfertigt, weil Optionsrechte eigenständig handelbare Werte sind (Quantschnigg/Schuch, aaO., Tz 18 zu § 15).

Die so genannte Sachbezugsverordnung (BGBl II 2001/416) regelt in § 7 unter anderem die Erfassung von Optionen, sofern diese Wirtschaftsgüter darstellen.

Ein Zufluss von Einnahmen muss sich wirtschaftlich in einer Vermögensvermehrung des Steuerpflichtigen niederschlagen (VwGH 8.9.1992, 88/14/0076). Er muss rechtlich und wirtschaftlich über den Betrag verfügen können (VwGH 17.10.1984, 82/13/0266).

Sachverhalt: Strittig ist, ob die abgetretenen Geschäftsanteile im Jahr der Eintragung ins Firmenbuch als Sachbezug betreffend Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Bw. zuzurechnen ist.

Mit Abtretungsvertrag vom 19.12.2001 trat Mag. P.H. 15% seines Geschäftsanteiles an der X.GmbH, welcher einem Nominale von ATS 75.000 entspricht, um ATS 1.250.000 (€ 91.567,77) an den Bw. ab. Die Zahlung sollte laut dieser Vereinbarung auf ein Bankkonto erfolgen. Als Tag des Überganges aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten wurde der Tag der Eintragung in das Firmenbuch vereinbart.

In einem „Sideletter“ zum Abtretungsvertrag vom 19.12.2001 wurde ergänzend vereinbart, dass der Abtretungspreis von ATS 1.260.000 dadurch als bezahlt gilt, dass der Bw. seine Dienste als Geschäftsführer der X.GmbH mit dem ausgewiesenen Geschäftsführergehalt von ATS 30.000 zur Verfügung stellt. Bei vorzeitiger Beendigung der Geschäftsführertätigkeit durch den Bw. aus von ihm zu vertretenden Gründen habe der Bw. den aliquoten Abtretungspreis zu zahlen bzw. würde im Fall der Nichterbringung dieser Arbeitsleistung die Abtretung der Geschäftsanteile rückabgewickelt.

Der Bw. wurde unter der Bedingung, die Geschäftsführertätigkeit für mindestens zwei Jahre auszuüben, zum Geschäftsführer der X.GmbH bestellt. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 24.1.2002. Da die Geschäftsführertätigkeit mit ATS 30.000 pro Monat bewertet wurde und 24x bzw. 28x ATS 30.000 nicht den Abtretungspreis von (nunmehr) ATS 1.260.000 ergeben, wurde der Bw. zu diesem Widerspruch befragt, konnte dies jedoch nicht aufklären. Der Verkäufer der Anteile, Mag. H., gab in der Vernehmung bekannt, es handle sich nur um einen Fehler im „Sideletter“; richtigerweise sollte der Bw. im Verlauf von 3 Jahren 14x ATS 30.000 „abarbeiten“.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist festzustellen, dass die Geschäftsführerleistung unbestritten erbracht wurde und in der Einräumung des Geschäftsanteiles ein Wirtschaftsgut zu sehen ist. Der Bw. war damit an der X.GmbH zu 15% beteiligt und bezieht aus der Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, womit das Zuflussprinzip gem. § 19 EStG gilt.

Bei der Beurteilung des Einkommens des Bw. ist dieses Leistungsentgelt ein Vorteil von dritter Seite, welcher in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der erbrachten Geschäftsführerleistung steht, zu berücksichtigen.

Der Gegenwert für die Geschäftsführerfunktion ist umfassend zu betrachten und kann nicht isoliert von der Anteilsabtretung beurteilt werden, weil laut Sideletter zum Abtretungsvertrag vom 19.12.2001 ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Geschäftsführertätigkeit des Bw. und der Anteilsabtretung besteht. Mit der Eintragung ins Firmenbuch wurde dem Bw. unmittelbar die wirtschaftliche Verfügungsmacht übertragen.

Die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit ist somit kausal mit der Anteilsabtretung verbunden und auch in betragsmäßiger Höhe ausdrücklich vereinbart. Es war nicht Vertragswille, den Gegenwert der Gesellschaftsanteile auf ein Bankkonto zu überweisen, sondern ihn als Geschäftsführertätigkeit in der GmbH zu erbringen. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile, laut vertraglicher Vereinbarung mit ATS 1.260.000 bewertet, ist somit die Gegenleistung zur Erbringung der Geschäftsführertätigkeit. Der Nutzen für die GmbH ist unbestritten, und damit auch der mittelbare Vorteil für den - die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer - abtretenden Mag. H..

Ein Steuerpflichtiger ist zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind und er auch andere Einkünfte bezogen hat, deren Gesamtwert € 730 übersteigt. Zu den anderen Einkünften gehören Einkünfte aus den übrigen Einkunftsarten und Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die dem Grunde nach nicht den Lohnsteuer-Abzug unterliegen, z.B. steuerpflichtiger Arbeitslohn von dritter Seite wie Provisionen oder - wie im gegenständlichen Fall - Sachbezüge oder Vorteile, die auch gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft wurden (vgl. Jakom, EStG, 4. Aufl., Tz 5 zu § 41).

Da der Bw. den Gegenwert für seine Geschäftsführertätigkeit nicht von der X.GmbH sondern von einem Gesellschafter, somit „von dritter Seite“ - mittelbar erhält, liegt Entgelt von dritter Seite vor, das im Veranlagungsweg - ohne Lohnsteuerabzug - bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen ist. Der Zufluss des geldwerten Vorteils „Vereinnahmung der Gesellschaftsanteile“ erfolgte zur Gänze im Voraus zu Beginn des Jahres 2002 - gemäß Abtretungsvertrag Übergang aller Rechte und Pflichten (wirtschaftliches Eigentum) mit Eintragung im Firmenbuch, somit mit 24.1.2002.

Hätte der Bw. jedoch nicht Geschäftsanteile als Entgelt von dritter Seite erhalten sondern Lohnentgelt von der GmbH und wäre z.B. dieser Lohn im Betrieb stehen geblieben, um eine Kapitalanlage zu schaffen, so wäre Zufluss des Lohnes eingetreten (vgl. VwGH 5.3.86, 85/13/0085).

Laut Einwendungen des Bw. in der Berufung liege eine Nutzungseinlage in die GmbH vor auf Basis eines unechten Vertrages zugunsten Dritter, da nur Mag. H. als Versprechensempfänger berechtigt sei, den Verzicht auf die Entlohnung der Geschäftsführerleistung an die GmbH zu fordern. Entgelt von dritter Seite liege nicht vor, wenn ein Zuschuss dem Abnehmer (Bw.) als Käufer der Anteile bzw. der GmbH als Empfängerin der Geschäftsführerleistung mit Gehaltsverzicht gewährt wird, damit dieser das von ihm geschuldete Entgelt aufbringen kann. Im konkreten Fall sei der Bw. und Mag. H. nicht Leistungsempfänger, sondern die GmbH bzw. der Bw. als Anteilserwerber.

Zu den Einwendungen des Bw., dass eine Nutzungseinlage und keine flüssige Bezahlung der Arbeitsleistung vorliegt, ist festzuhalten: Zur Nutzungseinlage führt die zeitweise betriebliche Nutzung von (privaten) Wirtschaftsgütern, eine Zuführung von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich in die GmbH, die den Gewinn erhöht. Typische Fälle von Nutzungseinlagen sind die Zuführung von privaten Geldmitteln an den Betrieb oder die Einbringung von Sachgütern in das steuerliche Betriebsvermögen. Die Erbringung der Arbeitsleistung an die GmbH erfolgte jedoch als Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile. Im gegenständlichen Fall liegt somit keine Nutzungseinlage in die GmbH vor, sondern ging mit der Eintragung in das Firmenbuch die Verfügungsmacht (wirtschaftliches Eigentum) an den Geschäftsanteilen an den Bw. über.

Der umsatzsteuerliche Begriff Entgelt von dritter Seite ist zudem nicht streitgegenständlich und ist die GmbH letztlich zwar Leistungsempfänger, jedoch liegen keine vertraglichen Regelungen und kein Verzicht der Bezahlung der Leistung seitens der GmbH vor. Die Leistung wurde durch den Erhalt der Anteile abgegolten und zum Zweck bzw. zur Entlastung der Leistung des Mag. H. erbracht.

Mag. H. war in diesem Zeitraum beherrschender Geschäftsführer der GmbH (mit 60% Beteiligung) und hat mit dem Bw. diese interne Regelung der Anteilsabtretung vereinbart, ohne Einholung der Zustimmung der übrigen Anteilsbesitzer. Laut Gesellschaftsvertrag Punkt 10 wäre der abtretungswillige Gesellschafter verpflichtet gewesen, die Anteile im Falle der Abtretung schriftlich zum Erwerb anzubieten. Diese Umstände führten zur vorliegenden einkommensteuerlichen Veranlagung als Entgelt von dritter Seite.

Die Berufung als daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2011