



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH Hubner & Allitsch SteuerberatungsgesellschaftmbH, 8010 Graz, Leonhardstraße 104, vom 29. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. Juni 2005 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO (betreffend Einkommensteuer 1999) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

(1) Auf Grund einer Mitteilung der Oberfinanzdirektion München vom 20. Jänner 2004 wurde beim Berufungswerber (Bw.) eine (auch) das Streitjahr umfassende abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Dem Inhalt dieser Mitteilung zufolge habe der Bw. „für seine Leistungen beim Aufbau der Firmengruppe C (speziell der Fa. C-Graz-GmbH) einen Bonus in Form einer Unterbeteiligung im Wert von DM 660.995,- erhalten“. Dieser sei am 14. Juli 1999 „eingelöst“ worden. Die Zahlung sei laut vorliegendem Beleg von Seiten der C IT Systeme AG in J, Deutschland, erfolgt.

(2) In ihrem Bericht vom 24. Mai 2004 hielt die Prüferin des Finanzamtes - auszugsweise wörtlich wieder gegeben – ua. fest:

„Laut Firmenbuchauszug der Fa. CD-GmbH (Namensänderung am 15. Dezember 1999 auf Fa. C Computersysteme GmbH) mit Sitz in G war [der Bw.] vom 26. Oktober 1994 bis 28. Dezember 1995 mit 20 % an der Gesellschaft beteiligt. Weitere Gesellschafter waren zu

*diesem Zeitpunkt die Fa. MZG-GmbH mit 26 %, Herr RK mit 37 % und Frau BE mit 17 % .
[Der Bw.] war vom 15. März 1995 bis 14. Juli 2000 bei der Fa. C Computersysteme GmbH als
Dienstnehmer beschäftigt. Laut vorliegender Bestätigung der Fa. CS-AG wurde dieser als
Vertriebsleiter des Tochterunternehmens eingesetzt.*

*Am 15. Dezember 1998 schlossen Herr KW, Herr SK und Herr CL, Gesellschafter der Fa. MZG-
GmbH, und [der Bw.] eine schriftliche Vereinbarung in Form einer Niederschrift, die mit
"Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Management" betitelt wurde.*

*Dieser Vereinbarung ist zu entnehmen, dass mit Kauf - und Abtretungsvertrag vom
9. Dezember 1995 die Fa. CDV-GmbH mit Sitz in A, umbenannt in MZG-GmbH, zu 80 % an die
MZ-Inc., Bellevue, WA, (MZON) veräußert wurde. Vertragsziel der MZON war es, vor dem US-
Börsengang 80 % an einer bereits prospektierten deutschen Tochtergesellschaft zu erwerben,
die im gesamten deutschen Raum vertreten ist. Die restlichen 20 % mussten nach
Verständnis von MZON von der Geschäftsleitung gehalten werden, wobei eine
Unterbeteiligung des Managements ausdrücklich gewünscht war.*

*In der Niederschrift vom 15. Dezember 1998 wurde außerdem vereinbart, dass [der Bw.],
neben den laufenden Lohnzahlungen der Fa. C Computersysteme GmbH für seine Tätigkeit
beim Aufbau der Firma eine Unterbeteiligung in Höhe von 2,2 % an der deutschen
Muttergesellschaft, der Fa. MZG-GmbH, erhält. Herr KW, einer der Gesellschafter des
deutschen Mutterunternehmens, hat dabei die Anteile für [den Bw.] gehalten. Die Einräumung
der Unterbeteiligung erfolgte unentgeltlich.*

*Laut steuerlichem Vertreter hat es bereits 1995 eine mündliche Vereinbarung zur Errichtung
der Unterbeteiligung des Managements gegeben.*

*Wörtlich heißt es im Vertrag: "Aus der Sicht der MZON = Fa. MZ-Inc, Bellevue, WA, sollte
nach 3 Jahren ein professionelles Management eingesetzt werden, auf der anderen Seite aber
das übernommene "alte" Management innerhalb der Dreijahresfrist - motiviert durch die
Unternehmensbeteiligung - extrem erfolgsorientiert arbeiten und dadurch für einen schnellen
Aufbau des Unternehmens sorgen" .*

Am 14. Juli 1999 veräußerte [der Bw.] die Beteiligung an die Fa. C AG um DM 661.599,99.

(.....)

Steuerrechtliche Beurteilung:

*Entgelt ist jede Art von Leistung, die dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner
Arbeitskraft gewährt wird; dies trifft auch auf eine Unternehmensbeteiligung zu, die anstelle*

einer Lohn- oder Gehaltserhöhung und als Anreiz für eine erfolgsorientierte Arbeit eingeräumt wird. (OGH 27. November 1997, 8 Ob A 2349/96s).

Nach hL und Rspr wird unter Entgelt jede Art von Leistung verstanden, die dem Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft gewährt wird...

(.....)

Aufgrund der vorliegenden Vereinbarung und der Sachverhaltsdarstellung des deutschen Betriebsprüfers besteht seitens der BP kein Zweifel daran, dass es sich hierbei um eine Mitarbeiterbeteiligung handelt, die dem Abgabepflichtigen als Gegenleistung seiner Arbeitskraft (Aufbau der Firma) gewährt wurde. Für den Entgeltcharakter spricht auch, dass die Beteiligung "unentgeltlich" eingeräumt wurde. Zumal eine Einräumung einer unentgeltlichen Unterbeteiligung, also einer Beteiligung an der Substanz eines Großkonzerns, nicht fremdüblich ist. Außerdem wird in der vorgelegten Vereinbarung dezidiert festgehalten, dass [der Bw.] die Beteiligung für seine Leistung am Aufbau der österreichischen Firma erhält.

Die angeblich bereits im Jahre 1995 getroffene mündliche Vereinbarung betreffend der Errichtung einer Unterbeteiligung findet steuerlich keine Anerkennung. Wesentlich für die steuerliche Anerkennung einer Unterbeteiligung ist es, dass die Beteiligungsverhältnisse rechtlich klargestellt und erkennbar sind. Im Rahmen des Vertragsverhältnisses sind jedenfalls die Sorgfalt, mit der der Hauptbeteiligte die Interessen des Unterbeteiligten wahrzunehmen hat, ferner die Entnahmerechte, die Gewinnausschüttungen und sonstigen Rechte des Unterbeteiligten genau festzulegen. Mit dem behaupteten mündlichen Vertrag wurde der notwendigen Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen, Verträge und der Sachverhaltsdarstellungen des deutschen Prüfers gelangt die BP zur Ansicht, dass es sich beim Vorgang im Jahr 1999 um eine Form der Ausgestaltung einer erfolgsorientierten Entlohnung für leitende Angestellte (Mitarbeiterbeteiligung) des Unternehmens handelt. (.....)"

(3) Auf Basis dieser Prüfungsfeststellungen setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 8. Juni 2004 die Einkommensteuer mit € 167.072,88 fest. Darin wurde - neben nichtselbständigen Einkünften – ein aus der oa. „Beteiligungsveräußerung“ resultierender (Netto-)Betrag von DM 660.995,- (ATS 4.647.950,-) als „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ in Ansatz gebracht.

(4) Die dagegen mit Eingabe vom 4. August 2004 erhobene Berufung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 2. November 2004 als verspätet zurückgewiesen. Die in der Folge gegen

den Zurückweisungsbescheid eingebrachte Berufung wurde mit Bescheid vom 23. Dezember 2004 (rechtskräftig) abgewiesen.

(5) Mit Eingabe vom 18. November 2004 (beim Finanzamt eingelangt am 22. November 2004) beantragte der Bw. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 vom 8. Juni 2004 gemäß § 299 Abs. 1 BAO und begründete dies ua. unter Hinweis auf die Ausführungen in der – zurückgewiesenen – Berufung vom 4. August 2004 im Wesentlichen wie folgt: Das Finanzamt vertrete die Auffassung, es handle sich um eine Mitarbeiterbeteiligung, die dem Bw. als Gegenleistung für seine Arbeitskraft (Aufbau der Firma) gewährt worden sei. Tatsächlich resultiere der strittige Betrag jedoch aus der Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung iSd. § 31 EStG, welche dem Bw. im Jahre 1995 eingeräumt worden sei. Da diese Beteiligung in den letzten fünf Jahren vor der Veräußerung nie über 10% gelegen sei, sei der Verkauf der im Privatvermögen gehaltenen (Unter-)Anteile als steuerfrei zu beurteilen. Die Abgabenbehörde habe den vorliegenden Sachverhalt sohin rechtlich falsch beurteilt. Überdies hätte bei Beurteilung als Mitarbeiterbeteiligung der Arbeitgeber – und nicht der Bw. als Arbeitnehmer – als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden müssen. Der Zufluss sei zudem im Einkommensteuerbescheid rechtsunrichtig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen worden. Darüber hinaus sei der Spruch des Einkommensteuerbescheides 1999 auch aus dem Grunde rechtswidrig, da entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel keine Berücksichtigung gefunden hätten: Der erst nachträglich vorgelegten Vereinbarung vom 9. November 1995 sei eindeutig zu entnehmen, dass der Ursprung der mittelbaren Beteiligung in der 1995 bestandenen Gesellschafterstellung des Bw. und nicht in dessen Stellung als Mitglied des Managementteams verankert sei. Außerdem habe die Betriebsprüfung Zeugnisaussagen der Beteiligten bzw. der bei Vertragsabschluss anwesenden Personen steuerlich weder gewürdigt noch anerkannt. Dem Finanzamt ist zudem entgegen zu halten, dass ein Unterbeteiligungsvertrag wie jeder andere Vertrag auch mündlich abgeschlossen werden könne. Die mangelnde Schriftlichkeit reiche nicht aus, eine vertragliche Vereinbarung für steuerliche Zwecke als nicht erfolgt zu betrachten.

(6) Mit nunmehr angefochtenem Bescheid vom 21. Juni 2005 wies das Finanzamt den Aufhebungsantrag des Bw. als unbegründet ab. Laut vorliegendem Sachverhalt bestehe kein Zweifel daran, dass im Berufungsfall eine Mitarbeiterbeteiligung vorliege, zumal wesentlicher Aspekt einer solchen die höhere Motivation, aber auch die Bindung an das Unternehmen sei. Im gegenständlichen Fall sei die Beteiligung am 14. Juli 1999 – und sohin während des aufrechten Dienstverhältnisses - „*eingelöst*“ worden. Entgegen der im Antrag geäußerten Ansicht lasse sich aus der Vereinbarung vom 9. November 1995 keinesfalls „*eine behauptete Gesellschafterstellung des Antragstellers an der MZG-GmbH (vormals CDV-GmbH) herauslesen.*“ In der Vereinbarung vom 15. Dezember 1998 („*Errichtung von Unterbeteiligungen zur*

Beteiligung des Managements“) sei dem Bw. für seine Tätigkeit beim Aufbau der Firmengruppe C eine Unterbeteiligung in Höhe von 2,2% an der deutschen Muttergesellschaft zugesprochen worden (vgl. S. 2, 2. Absatz). Die Beteiligung sei somit zweifelsohne als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft gewährt worden. Auch aus den übrigen (auszugsweise wörtlich zitierten) Bestimmungen dieser Vereinbarung (vom 15. Dezember 1998) lasse sich eine Gesellschafterstellung des Bw. nicht ableiten. Die Vereinbarung biete aber auch dem *„Einwand der Verankerung der Gesellschafterstellung bereits im Jahre 1995 keinen Raum.“* Vielmehr werde in der Vereinbarung begrifflich zwischen (Minderheits-)Gesellschaftern, Mitgesellschaftern und Unterbeteiligten unterschieden. Der Bw. sei eindeutig dem Kreis der Unterbeteiligten zuzuordnen, auf eine etwaige Gesellschafterstellung werde ihm gegenüber nie Bezug genommen. Eine Gesellschafterstellung sei dem Bw. lediglich im Zeitraum von 26. Oktober 1994 bis 28. Dezember 1995 an der CD-GmbH (seit Dezember 1999: C Computersysteme GmbH) zugekommen (und zwar im Ausmaß von 20%). Bezüglich des behaupteten mündlichen Vertragsschlusses werde auf das in § 76 Abs. 2 GmbHG normierte Formgebot hingewiesen, wonach jede Übertragung von GmbH-Anteilen eines Notariatsaktes bedarf. Es entspreche auch nicht der Lebenserfahrung, dass Beteiligungen in einem Großkonzern mündlich *„ausgehandelt“* würden bzw. darüber kein schriftlicher Vermerk angefertigt würde. Die behauptete Rechtswidrigkeit liege demnach nicht vor, weshalb der Antrag auf Aufhebung spruchgemäß abzuweisen sei.

(7) In der dagegen erhobenen Berufung wird wiederum vorgebracht, bei dem strittigen Betrag handle es sich um den Erlös aus der Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung iSd. § 31 EStG, welche dem Bw. im Jahr 1995 mündlich eingeräumt worden sei. Der Vereinbarung vom 9. November 1995 sei eindeutig zu entnehmen, dass der Ursprung dieser Beteiligung in der 1995 bestandenen Gesellschafterstellung – und nicht wie vom Finanzamt angenommen in der Stellung als Mitglied des Managementteams - verankert sei. Die Einräumung dieser Unterbeteiligung sei *„auf Grund der Aufgabe der Gesellschafterstellung an der alten Gesellschaft“* erfolgt. Wenn im Vertrag von einer *„Mitwirkung beim Aufbau der neuen Gesellschaft“* die Rede sei, so sei damit lediglich die Aufgabe der Gesellschafterstellung gemeint. Der Bw. sei auch der einzige aus dem bestehenden Managementteam gewesen, der eine *„Prämie“* (Entgelt für die Aufgabe der Gesellschafterstellung) erhalten habe, was ebenfalls den Schluss zulasse, er habe die Prämie nicht in seiner Funktion als Manager, sondern auf Grund seiner Gesellschafterstellung erhalten. Bezüglich der *„steuerlichen Nichtanerkennung des mündlich abgeschlossenen Unterbeteiligungsvertrages“* werde darauf verwiesen, dass die Begründung einer Unterbeteiligung nach der Literatur formfrei sei. Die unrichtige Klassifizierung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei entgegen der Behauptung des Finanzamtes nicht mit Zustimmung des Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreters erfolgt. Die

dadurch bewirkte Rechtswidrigkeit habe für den Bw. zur Folge, dass er den Arbeitgeber zivilrechtlich nicht in Anspruch nehmen bzw. diesem gegenüber keine Gegenforderungen geltend machen könne. Das Finanzamt habe bislang entscheidungserhebliche Tatsachen und Beweismittel, insbesondere Zeugenaussagen der Beteiligten bzw. dritter, bei Vertragsschluss anwesender Personen, nicht berücksichtigt. Schließlich erweise sich der Einkommensteuerbescheid 1999 auch aus dem Grunde als unrichtig, da dem Bw. laut amtsärztlicher Bestätigung der Behindertenfreibetrag im Ausmaß von 70% und das Pauschale wegen Diätverpflegung zustehe, diese jedoch im Bescheid keine Berücksichtigung gefunden hätten.

(8) Zeitgleich mit dem hier verfahrensgegenständlichen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO brachte der Bw. am 22. November 2004 für das Streitjahr einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 308 Abs. 1 BAO ein. Diesen wies das Finanzamt mit Bescheid vom 21. Juni 2005 ab. Die dagegen erhobene Berufung wurde mit – in Rechtskraft erwachsener – abweisender Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2006 erledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. stützt seinen Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO bzw. die behauptete Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 1999 auf folgende Punkte:

- 1.) Die Einräumung der „Unterbeteiligung“ liege in der vormaligen Gesellschafterstellung des Bw. begründet, und nicht in seiner Funktion als Mitglied des Managements (bzw. in seiner Arbeitnehmerstellung). Da diese im Privatvermögen gehaltene, mittelbare Beteiligung nie über 10% gelegen sei, sei die nunmehrige Veräußerung gemäß § 31 EStG als steuerfrei zu beurteilen.
- 2.) Bei Klassifizierung als Mitarbeiterbeteiligung sei nicht der Bw. als Arbeitnehmer, sondern der Arbeitgeber als „*Haftungsschuldner für die steuerrechtliche Leistung*“ in Anspruch zu nehmen. Zudem sei der Zufluss im aufzuhebenden Bescheid unrichtig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen worden.
- 3.) Im Einkommensteuerbescheid vom 8. Juni 2004 seien entscheidungswesentliche Tatsachen und Beweismittel – in concreto die Vereinbarung vom 9. November 1995 sowie Zeugenaussagen der Beteiligten bzw. dritter, bei Vertragsschluss anwesender Personen – nicht berücksichtigt worden. Die Einräumung einer Unterbeteiligung sei entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch mündlich möglich.

4.) In der Berufung gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages gemäß § 299 BAO wird überdies erstmals die Berücksichtigung des Behindertenfreibetrages und des Pauschales wegen Diätverpflegung beantragt.

Der UFS geht auf Grund der vorliegenden Unterlagen von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. war in der Zeit von 26. Oktober 1994 bis 28. Dezember 1995 mit einem Anteil von 20% Gesellschafter der Fa. CD-GmbH (ab Dezember 1999: C Computersysteme GmbH) in Graz; bis 23. Jänner 1996 war er auch Geschäftsführer dieser GmbH (s. Firmenbuch). In der Zeit von 15. März 1995 bis 14. Juli 2000 war der Bw. bei der C Computersysteme GmbH bzw. deren Rechtsvorgängerin als Vertriebsleiter angestellt (s. Bestätigung der C IT Systeme AG vom 24. März 2004).

Bis zum 28. Dezember 1995 waren neben dem Bw. Herr RK (37%), Frau BE (17%) und die MZG-GmbH bzw. deren Rechtsvorgängerin CDV-GmbH (26%) weitere Gesellschafter der CD-GmbH. Zum vorgenannten Zeitpunkt erwarb die MZG-GmbH (bzw. deren Rechtsvorgängerin) sämtliche Anteile an der CD-GmbH in Graz und war damit deren Alleingesellschafterin. Der diesem Rechtsakt zugrunde liegende Vertrag wurde der Abgabenbehörde nicht zur Vorlage gebracht. Der Vereinbarung vom 9. November 1995 ist jedoch zu entnehmen, dass der Verkauf der GmbH-Anteile an das deutsche Mutterunternehmen zum Nennwert der Anteile erfolgte und die jeweiligen Kaufpreise sofort nach Abschluss des Vertrages an die ausscheidenden Gesellschafter überwiesen wurden (so festgehalten im zweiten Absatz der genannten Vereinbarung). Neben der österreichischen CD-GmbH übernahm die deutsche Mutterfirma zeitgleich auch ein schweizerisches Tochterunternehmen.

Des Weiteren wurde – wie bereits oa. – die CDV-GmbH in A, zwischenzeitig umbenannt in MZG-GmbH, mit (der Abgabenbehörde nicht vorliegendem) Vertrag vom 9. Dezember 1995 zu 80% an die amerikanische MZ-Inc veräußert. Letztgenannte wollte vor dem geplanten US-Börsengang einen 80%-Anteil an einer *„bereits prospektierten deutschen Tochtergesellschaft erwerben, die im gesamten deutschsprachigen Raum vertreten ist“* (s. Präambel der vorliegenden Niederschrift vom 15. Dezember 1998 zur *„Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Managements“*). Die restlichen 20% wurden von KW (8%), SK (8%) und CL (4%) gehalten.

Bei Vertragsschluss am 9. Dezember 1995 wurde zwischen der amerikanischen MZ-Inc und den vorangeführten verbleibenden „Minderheitsgesellschaftern“ ein Andienungsrecht (buy-out-Option) vereinbart, welchem zufolge die MZ-Inc bei Vorliegen näher geregelter Bedingungen die restlichen Anteile iHv. 20% nach drei Jahren zu einem bestimmten Preis ablösen konnte. Die Ausübung dieses Andienungsrechtes war – bei Vorliegen bestimmter

Voraussetzungen – bereits bei Vertragsschluss „*fest vorgesehen*“. Aus Sicht der amerikanischen Muttergesellschaft sollte nach Ablauf der drei Jahre ein professionelles Management eingesetzt werden, auf der anderen Seite aber das übernommene „alte“ Management innerhalb dieser drei Jahre – motiviert durch die Unterbeteiligung – extrem erfolgsorientiert arbeiten und dadurch für einen schnellen Aufbau des Unternehmens sorgen. Die Ausübung des „buy-outs“ wurde entsprechend auch auf der um die Unterbeteiligungen erweiterten Veräußererseite verbindlich vereinbart und dessen Ausübung verbindlich zwischen den verbleibenden Minderheitsgesellschaftern und den Unterbeteiligten erklärt (so festgehalten im dritten Absatz der Präambel der Niederschrift vom 15. Dezember 1998 zur „*Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Managements*“).

In derselben Niederschrift vom 15. Dezember 1998 heißt es in der Präambel – im zweiten Absatz der zweiten Seite – wie folgt:

Der Bw. „und CK, das **Managementteam** der CD-GmbH, Graz, deren Ergebnis wesentlich den Erhalt des Buy-outs beeinflussen wird, erhielten jeder die Zusage für 11% am Ergebnis des Buy-outs **für Ihre Tätigkeit, um sie für den notwendigen Ausbau des Unternehmens zu gewinnen**. Sie erwarben dadurch eine Unterbeteiligung in Höhe von je 2,2% an der MZG-GmbH.“

In der Niederschrift wurde schließlich – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – zwischen den Vertragsteilen (den „Minderheitsgesellschaftern“ KW, SK und CL einerseits sowie dem Bw. als „Unterbeteiligtem“ andererseits) Folgendes vereinbart:

„§ 1 Unterbeteiligung und Rechtsverhältnisse der Beteiligten untereinander

1. Die Gesellschafter räumen an ihrem Geschäftsanteil an der MZG-GmbH und dem bestehenden Anspruch auf Auszahlung eines Entgeltes aus der Buy-out-Option dem Unterbeteiligten eine Unterbeteiligung in Höhe eines Anteils von 2,2% der Geschäftsanteile der MZG-GmbH ein.

2. Der Unterbeteiligte steht zivilrechtlich nur in unmittelbaren Rechtsbeziehungen zu den Gesellschaftern, nicht dagegen zur MZG-GmbH. Die Gesellschafter sind durch die Unterbeteiligung nicht gehindert, ihre Gesellschafterrechte gegenüber der Gesellschaft selbständig in vollem Umfang wahrzunehmen; jedoch haben sie hiebei die Interessen des Unterbeteiligten nach Maßgabe dieser Vereinbarung unter Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu wahren.

§ 2 Informationsrechte des Unterbeteiligten

*Der Unterbeteiligte kann Auskünfte über alle wesentlichen Vorgänge in der Gesellschaft
..... verlangen. (.....)*

§ 3 Gewinn- und Verlustbeteiligung

*Ein etwaig durch die Gesellschaft zur Ausschüttung gelangender Gewinn wird im Verhält-
nis der Beteiligung an den Unterbeteiligten weitergeleitet.*

(.....)

§ 5 Verfügungen der Gesellschafter

*Beabsichtigen die Gesellschafter Verfügungen über ihre Beteiligung an der Gesellschaft, so
haben sie den Unterbeteiligten davon zu unterrichten. Im Fall einer Abtretung stehen sie
dafür ein, dass der Abtretungsempfänger dem Unterbeteiligten die Möglichkeit zum
Abschluss eines diesem Vertrag entsprechenden Vertrages einräumt.*

(.....)“

Mit Urkunde vom 30. April 1999 veräußerte die amerikanische MZ-Inc ihre 80%-Anteile an der deutschen MZG-GmbH an die C Holding AG (nach Firmenänderung: C IT Systeme AG). Ursprünglich hatte sich die MZ-Inc im Vertrag vom 9. Dezember 1995 verpflichtet, die Anteile der „Minderheitsgesellschafter“ KW, SK und CL zu den vertraglich näher bestimmten Bedingungen zu erwerben, wenn diese von ihrem (oa.) Andienungsrecht Gebrauch machen. MZ-Inc anerkannte ihre Ankaufsverpflichtung zu einem Kaufpreis von US-Dollar 3.320.000,- durch *Letter of Intend* vom 19. April 1999. Im Zuge der mit Urkunde vom 30. April 1999 vereinbarten Anteilsveräußerung übernahm die C Holding AG ua. sämtliche Verpflichtungen der MZ-Inc aus dem von den oa. „Minderheitsgesellschaftern“ ausgeübten Andienungsrecht und der daraus resultierenden Erwerbsverpflichtung. Mit Geschäftsanteilsabtretungsvertrag vom 8. Juni 1999 wurde diese übernommene Erwerbsverpflichtung bezüglich der restlichen Anteile der „Minderheitsgesellschafter“ an der MZG-GmbH schließlich erfüllt: Die „Minderheitsgesellschafter“ veräußerten ihre Geschäftsanteile an die C Holding AG und diese wurde damit alleiniger Gesellschafter der MZG-GmbH. Der Kaufpreis betrug insgesamt DM 6.009.044,-, wovon je 40% auf KW und SK bzw. 20% auf CL entfielen (s. Punkt II. des Vertrages vom 8. Juni 1999).

Am 13. bzw. 14. Juli 1999 brachte die (deutsche) C IT Systeme AG einen Betrag von DM 660.995,- - das entspricht einem Anteil von 2,2% des vorangeführten Gesamtkaufpreises – an den Bw. zur Überweisung.

Die eingangs angeführten, vom Bw. für die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 1999 ins Treffen geführten Argumente bzw. Umstände sind nun aus folgenden Gründen nicht geeignet, seinem Antrag auf Aufhebung zum Erfolg zu verhelfen:

1. Qualifikation der „Unterbeteiligung“ als Vorteil aus dem Dienstverhältnis:

Der Bw. behauptet, die „Unterbeteiligung“ (*buy-out*) an der MZG-GmbH sei ihm auf Grund seiner (früheren) Stellung als Gesellschafter der CD-GmbH bzw. als teilweise Gegenleistung für die Übertragung seines Geschäftsanteiles eingeräumt worden. Die vorliegenden Unterlagen vermitteln jedoch ein anderes Bild:

In der Präambel der Vereinbarung vom 15. Dezember 1998 (*„Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Management – Niederschrift“*) wird ausdrücklich festgehalten, dass **„das Managementteam“** der CD-GmbH – und nicht etwa die Gesellschafter – die Zusage für 11% am Ergebnis des *buy-outs* **„für ihre Tätigkeit“** erhalten haben. Weiters heißt es dort, dass das „alte“ Management durch diese Unterbeteiligung dazu motiviert werden sollte, extrem erfolgsorientiert zu arbeiten.

Daraus geht nach Ansicht des UFS eindeutig hervor, dass die Einräumung der „Unterbeteiligung“ allein mit der (früheren) Managementtätigkeit des Bw. in Zusammenhang steht. Die „Unterbeteiligung“ wurde dem Bw. als Dienstnehmer der CD-GmbH gewährt und sollte ihm einen Anreiz dafür bieten, eine überdurchschnittliche Arbeits- bzw. Einsatzbereitschaft an den Tag zu legen. Dem angeführten Wortlaut zufolge sollte das Managementteam die „Unterbeteiligung“ *expressis verbis* als Gegenleistung für seine Tätigkeit (!) erhalten.

Dazu kommt, dass die schriftliche und verbindliche Einräumung der „Unterbeteiligung“ (die im Wesentlichen einen Geldforderungsanspruch gegenüber den Gesellschaftern der deutschen MZG-GmbH mit gewissen gesellschafterähnlichen Informationsrechten und keine Beteiligung im eigentlichen Sinne darstellt) in der „Niederschrift“ (*„Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Management“*) vom 15. Dezember 1998 und sohin zu einem Zeitpunkt erfolgte, in dem der Bw. schon lange nicht mehr Gesellschafter der Grazer CD-GmbH war.

In der Vereinbarung vom 9. November 1995 wird ausgeführt, der Verkauf der Anteile an der CD-GmbH erfolge - gegen Bezahlung durch Überweisung - zum Nennwert der Anteile. Der Wortlaut der Vereinbarung liefert nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass darüber hinaus für die Übertragung der GmbH-Anteile noch weitere Gegenleistungen (wie etwa die Einräumung des *buy-outs*) vereinbart worden wären. Weitere Verträge, wie insbesondere etwa den Vertrag, mit welchem die Anteile an der Grazer CD-GmbH übertragen wurden, legte der Bw. nicht vor (s. dazu unten Punkt 3.).

Die Behauptung des Bw. in der Eingabe vom 24. Mai 2006 (S. 2 ganz unten bzw. S. 3 oben), er sei der einzige aus dem bestehenden Managementteam gewesen, der eine derartige Prämie erhalten habe, steht mit dem Wortlaut des Vertrages über die „*Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Management*“ nicht in Einklang: Dort heißt es nämlich in der Präambel, dass auch CK für ihre (Management-)Tätigkeit bei der CD-GmbH eine derartige „Unterbeteiligung“ eingeräumt werde. In gleicher Weise erhielten der Marketingleiter MM sowie der PC-Vertriebsleiter AL (beide laut Präambel aus der zweiten Managementebene in Deutschland) Zusagen für jeweils 5% am Ergebnis des *buy-outs* (sohin Unterbeteiligungen von jeweils 1%) für ihre Tätigkeit.

Die bisherigen Gesellschafter des deutschen Mutterunternehmens, GK und FW, erhielten laut Vereinbarung vom 15. Dezember 1998 (ua.) ebenfalls Unterbeteiligungen an der MZG-GmbH. Diese wurden jedoch ausdrücklich für den Verkauf (!) ihrer Anteile an der (deutschen) CDV-GmbH gewährt. Eine derartige – ausdrückliche – Verknüpfung der Einräumung der „Unterbeteiligung“ mit der Übertragung von GmbH-Anteilen findet sich demgegenüber für den Bw. nicht. Dieser erhielt die Beteiligung vielmehr *expressis verbis* **für seine Tätigkeit** als Mitarbeiter der Grazer GmbH.

Der Bw. verfügte auch niemals – wie im Berufungsschriftsatz vom 4. August 2004 auf S. 2 behauptet – über einen Geschäftsanteil von 37%. Er war vielmehr lediglich mit 20% an der CD-GmbH beteiligt.

Der UFS gelangt daher – wie schon das Finanzamt – zu der Auffassung, dass die „Unterbeteiligung“ dem Bw. nicht in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der CD-GmbH bzw. als Gegenleistung für die Übertragung seines Geschäftsanteiles an derselben, sondern vielmehr als Entgelt für seine Arbeitsleistung als Mitglied des Managementteams bzw. als Vertriebsleiter der GmbH eingeräumt wurde. Der strittige aus der „Veräußerung der Unterbeteiligung“ stammende Betrag war daher als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs. 1 EStG der Einkommensteuer zu unterwerfen.

2. Inanspruchnahme des Arbeitnehmers bzw. Frage der Einkunftsart:

2.1. Der Bw. moniert, dass im Falle der Klassifizierung der Einkünfte als solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit nicht der Bw. als Arbeitnehmer, sondern der Arbeitgeber als „*Haftungsschuldner gemäß §§ 82, 83 EStG*“ steuerlich in Anspruch zu nehmen gewesen wäre.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit grundsätzlich durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers besteht. Unterhält jedoch der Arbeitgeber im Inland keine Betriebsstätte oder stammen die Einnahmen von Dritten, so wird der Arbeitnehmer mit seinen

nichtselbständigen Einkünften zur Einkommensteuer veranlagt (*Doralt*, EStG 6. Auflage, § 47 Tz 3; weiters Jakom/*Lenneis* EStG § 25 Rz 1).

Wie bereits oben dargelegt, steht der hier in Frage stehende Zufluss nach Auffassung des UFS in Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw. als Mitglied des Managements bzw. als Vertriebsleiter der C Computersysteme GmbH bzw. deren Rechtsvorgängerin.

Die Auszahlung des strittigen Betrages von DM 660.995,- beruht jedoch auf einer Vereinbarung, die der Bw. mit den (Minderheits-)Gesellschaftern der MZG-GmbH, des deutschen Mutterunternehmens seiner Arbeitgeberin, getroffen hat. Die Gesellschafter traten ihre Geschäftsanteile mit Vertrag vom 8. Juni 1999 an die C IT Systeme AG ab (siehe oben). Diese wiederum brachte in weiterer Folge den (zwischen dem Bw. und den Gesellschaftern) vereinbarten Anteil am Kaufpreis direkt an den Bw. zur Anweisung.

Die hier in Frage stehenden nichtselbständigen Einkünfte des Bw. resultieren sohin zwar aus seinem Dienstverhältnis mit der CD-GmbH, wurden jedoch von dritter Seite – überdies aus dem Ausland - zur Auszahlung gebracht. Auf Grund der oben dargelegten Rechtslage war daher ein Abzug der darauf entfallenden Steuer vom „Lohn“ nicht möglich, sondern war der Bw. mit seinen Einkünften zur Einkommensteuer zu veranlagen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass sich die Lohnsteuer im Regelfall mit der auf die nichtselbständigen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer deckt (*Doralt*, aaO, § 47 Tz 2).

2.2. Der Bw. rügt in seinem Aufhebungsantrag vom 18. November 2004 überdies, das Finanzamt habe die Einkünfte rechtsunrichtig als solche aus Gewerbebetrieb ausgewiesen, was einen unrichtigen Bescheidspruch zur Folge habe. Durch diese unrichtige Qualifikation scheide die zivilrechtliche Inanspruchnahme des Arbeitgebers faktisch aus.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, vermag lediglich der die Rechte einer Partei gestaltende oder feststellende Teil eines Bescheides, nämlich sein Spruch, eine Rechtsverletzung zu bewirken. Die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart ist kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides. Durch eine allenfalls unrichtige Qualifikation der Einkünfte in einem Bescheid ohne Auswirkung auf die Besteuerung wird ein Abgabepflichtiger in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten nicht verletzt (so zB VwGH vom 4. Juni 2003, 2001/13/0300; weiters auch UFS vom 29. Jänner 2009, RV/0341-W/07).

Dass die Einkommensteuer des Jahres 1999 oder deren Bemessungsgrundlage bei einer anderen Qualifikation der vom Bw. bezogenen Einkünfte eine Änderung erfahren hätte, be-

hauptet der Bw. selbst nicht. Derartiges vermag auch der Unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen. Der Bw. vermeint zwar, als Folge dieser falschen Qualifikation sei ihm nun eine zivilrechtliche Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht möglich. Doch völlig abgesehen davon, dass dem UFS dieses allgemein gehaltene Vorbringen nicht nachvollziehbar erscheint, wird damit eine – für den Bw. nachteilige - Auswirkung auf die Besteuerung nicht dargetan.

3. Mündliche Vereinbarung betreffend „Unterbeteiligung“ bzw. Beweisaufnahme des Finanzamtes:

3.1. Der Bw. vermeint, der Vereinbarung vom 9. November 1995 sei zu entnehmen, dass der Ursprung der dem Bw. eingeräumten „Unterbeteiligung“ und des in der Folge daraus erzielten Erlöses in seiner (früheren) Gesellschafterstellung gelegen sei. Diese Vereinbarung habe das Finanzamt in seiner Entscheidung jedoch nicht berücksichtigt (s. etwa das Vorbringen in der nachgereichten Berufungsbegründung vom 24. Mai 2006 auf S. 4 unten). Wie bereits oben näher ausgeführt, teilt der UFS diese Auffassung nicht:

-- Im vorletzten Absatz der Vereinbarung heißt es, die Vereinbarung werde nach dem Verkauf der 80% der CDV-GmbH *„in einem schriftlichen Vertrag detailliert fixiert.“* Die Vereinbarung ist daher bestenfalls als eine Art Vorvertrag zu werten, der aber offenbar in dieser Weise niemals umgesetzt wurde. In der Vereinbarung wurde nämlich festgehalten, dass der Bw. unter bestimmten näher geregelten Bedingungen *„37% des auf den österreichischen Gewinn entfallenden Nach-Steuer-Anteiles des tatsächlich ausbezahlten Kaufpreises“* erhalten sollte. Tatsächlich wurde ihm jedoch in der Folge laut Vertrag vom 15. Dezember 1998 (*„Errichtung von Unterbeteiligungen zur Beteiligung des Management“*) eine Unterbeteiligung iHv. 2,2% der Geschäftsanteile an der MZG-GmbH eingeräumt.

-- Dazu kommt, dass zwar hinsichtlich der Gesellschafter der deutschen CDV-GmbH ausdrücklich vereinbart wurde, dass die Einräumung der *„Buy-Out-Option“* wesentlicher Bestandteil des Verkaufs der CDV-GmbH (so im vierten Absatz der schriftlichen Vereinbarung) und diese sohin zumindest Teil Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile sein sollte. Für den Bw. fehlt jedoch eine entsprechende (ausdrückliche) Vereinbarung, welcher zufolge die Übertragung der Geschäftsanteile an der österreichischen CD-GmbH zumindest zum Teil gegen Einräumung einer *„Buy-Out-Option“* bzw. einer „Unterbeteiligung“ erfolgt sein sollte. Aus dem Wortlaut der Vereinbarung lässt sich nach Meinung des UFS auch in keiner Weise herauslesen, dass der darin dem Bw. eingeräumte (letztlich in dieser Form jedoch offenbar niemals zur Umsetzung gelangte) Zahlungsanspruch mit der Aufgabe bzw. Übertragung seines Geschäftsanteiles an der CD-GmbH in Zusammenhang stünde.

-- Schließlich wurde der in der Vereinbarung vom 9. November 1995 angekündigte „detaillierte schriftliche Vertrag“, der noch folgen sollte, offenbar niemals abgeschlossen. Zumindest wurde er den Abgabenbehörden bislang in keinem der zahlreichen Verfahrensstadien (Vorhalteverfahren, Prüfungsverfahren, Berufungsverfahren, Wiedereinsetzungsverfahren, sowie Verfahren gemäß § 299 BAO) zur Vorlage gebracht.

Auf Grund all dieser Umstände bleibt es für den UFS im Dunkeln, aus welchen Gründen gerade diese Vereinbarung den Standpunkt des Bw., die Einräumung der „Unterbeteiligung“ habe ihre Wurzel in seiner vormaligen Gesellschafterstellung, stützen können sollte.

Dazu kommt, dass das Finanzamt diese Vereinbarung vom 9. November 1995 in der angefochtenen Entscheidung sehr wohl berücksichtigt hat (so etwa auf den S. 3 und 4 des Abweisungsbescheides vom 21. Juni 2005). Das Finanzamt gelangte jedoch im Gegensatz zum Bw. – nach Auffassung des UFS zu Recht - zu der Ansicht, dass sich aus dieser Vereinbarung ein Konnex der Einräumung der „Unterbeteiligung“ mit seiner früheren Gesellschafterstellung nicht herauslesen lasse.

3.2. Der Bw. begründet die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 1999 des Weiteren ua. damit, dass das Finanzamt den im Jahr 1995 erfolgten mündlichen Abschluss des „Unterbeteiligungsvertrages“ steuerlich nicht anerkannt habe.

Selbst wenn – wie vom Bw. behauptet - die in der Vereinbarung vom 15. Dezember 1998 schriftlich festgehaltene Einräumung einer „Unterbeteiligung“ tatsächlich bereits im Jahre 1995 - mit identem Inhalt - mündlich vereinbart worden sein sollte, ändert dies nichts daran, dass aus dieser Vereinbarung in keiner Weise hervorgeht, dass die Einräumung der „Unterbeteiligung“ mit der vormaligen Stellung des Bw. als Gesellschafter der CD-GmbH in Zusammenhang stünde (s. dazu oben Punkt 1.). Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Vereinbarung bereits 1995 in mündlicher Form geschlossen wurde oder nicht. Dass diese mündliche Vereinbarung einen anderen Inhalt gehabt hätte als ihre schriftliche Ausformulierung in der Urkunde vom 15. Dezember 1998 wird selbst vom Bw. nicht behauptet. Die schriftliche Vereinbarung legt jedoch den Schluss nahe, dass die Unterbeteiligung als Gegenleistung für den Arbeitseinsatz des Bw. gewährt wurde.

Es erscheint jedoch auch dem UFS wenig glaubhaft, dass eine derartige Vereinbarung, mit welcher mehreren Personen nicht unbeträchtliche „Unterbeteiligungen“ gewährt werden sollten, - hinreichend konkret und in verbindlicher Weise - lediglich mündlich abgeschlossen worden sein sollen. Eine derartige Vorgangsweise steht mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang und widerspricht auch den Gewohnheiten des üblichen Geschäftsverkehrs.

3.3. Wenn der Bw. rügt, die Abgabenbehörde habe den entscheidungswesentlichen Sachverhalt nicht hinreichend geklärt und wesentliche Beweismittel nicht herbeigeschafft bzw. gewürdigt, so ist dem wie folgt zu erwidern:

Es ist richtig, dass die Behörde gemäß § 115 BAO grundsätzlich verpflichtet ist, von sich aus alle relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln. Diese „Feststellungslast“ der Abgabenbehörde befreit jedoch die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (*Ritz*, BAO³, § 115 Tz 8).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei ua. dann vor, wenn wesentliche Sachverhaltselemente – wie im berufsgegenständlichen Fall - ihre Wurzeln im Ausland haben. In diesem Fall ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, zB im Ausland lebende Personen, die als Zeugen vernommen werden sollen, stellig zu machen (s. dazu die bei *Ritz*, aaO, § 115 Tz 10 zitierte Judikatur). Der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt nach Ansicht des VwGH überdies bei Begünstigungsbestimmungen in den Hintergrund (*Ritz*, aaO, § 115 Tz 12, mwN).

Wenn die Partei die sie treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen (VwGH vom 23. Februar 1994, 92/15/0159).

Aus diesen Rechtsausführungen folgt, dass den Bw. zweifelsohne eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Der maßgebende Sachverhalt hat sich zu einem beträchtlichen Teil im Ausland zugetragen; dazu kommt, dass der Bw. ein Verfahren betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1999 – zu seinen Gunsten – angestrengt hat. Es wäre daher im Sinne der vorzitierten Rechtsprechung an ihm gelegen, sämtliche (weiteren) – seiner Ansicht nach maßgeblichen - Unterlagen vorzulegen sowie allfällige Zeugen stellig zu machen, und nicht bloß ganz allgemein die Nichtberücksichtigung von Beweismitteln zu rügen.

Wenn der Bw. der Meinung sein sollte, dass der Abgabenbehörde nicht sämtliche Verträge bzw. relevanten Unterlagen vorgelegen seien, so bleibt unklar, weshalb er diese nicht längst beigebracht hat, zumal er bereits mehrfach – etwa im Prüfungsverfahren, im ursprünglichen Berufungsverfahren sowie nunmehr im Verfahren gemäß § 299 BAO – Gelegenheit dazu gehabt hätte.

Wenn in der Berufung behauptet wird, KW habe die dem Bw. gewährten Anteile am deutschen Mutterunternehmen quasi als Treuhänder des Bw. gehalten, so ist darauf zu verweisen, dass eine Treuhandschaft gegenüber den Abgabenbehörden nur dann geltend gemacht werden kann, wenn diese auch entsprechend offen gelegt wird. Einen dieser „Treuhandschaft“ zugrunde liegenden Vertrag hat der Bw. allerdings nie zur Vorlage gebracht.

Was schließlich die begehrten Zeugenaussagen anlangt, so ist darauf zu verweisen, dass Beweisanträge sowohl das Beweismittel als auch das Beweisthema anzugeben haben (*Ritz*, aaO, § 183 Tz 2, mwN). Ein ordnungsgemäßer Beweisantrag liegt etwa nicht vor, wenn der Name und/oder die genaue Adresse von Zeugen nicht bezeichnet werden (s. nochmals *Ritz*, aaO).

Da der Bw. lediglich ganz allgemein „*Zeugenaussagen der Beteiligten und von dritten, bei Vertragsabschluss anwesenden Personen*“ angeboten hat, waren diese allein schon mangels der vorangeführten Formalerfordernisse abzulehnen. Lediglich *ein* Zeuge (Herr KW) wurde namentlich genannt, nicht aber dessen Anschrift.

Außerdem wäre es am Bw. gelegen, die von ihm begehrten Zeugen stellig zu machen.

Die Abgabenbehörde hat den maßgebenden Sachverhalt letztlich auf Grundlage der vorliegenden Beweismittel - insbesondere der Vereinbarung vom 9. November 1995, jener vom 15. Dezember 1998 sowie des Geschäftsanteilabtretungsvertrages vom 8. Juni 1999 - im Rahmen der freien Beweiswürdigung durchaus schlüssig festgestellt (s. oben Punkt 1.).

4. Behindertenfreibetrag bzw. Pauschale wegen Diätverpflegung:

Der Bw. macht im gegenständlichen Aufhebungsverfahren erstmals in seiner Eingabe vom 24. Mai 2006 („*Nachreichung der Begründung*“ zur Berufung gegen den Abweisungsbescheid vom 21. Juni 2005) den oa. Freibetrag sowie das oa. Pauschale geltend.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist (§ 299 Abs. 1 BAO).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den hier nicht interessierenden Fällen des Abs. 1 der genannten Bestimmung – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch in der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz ist sohin durch „die Sache“ begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (*Ritz*, BAO³, § 289 Tz 38, mwN).

Das Gebot, „immer in der Sache zu entscheiden“, setzt Identität der Sache voraus, nämlich dass die zu erledigende Angelegenheit, die Gegenstand des Verfahrens der Abgabenbehörde

erster Instanz war, mit der Sache identisch ist, die in die Sachentscheidung der Rechtsmittelbehörde einbezogen wird. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf in einer Angelegenheit, die noch nicht oder nicht in der von der Rechtsmittelentscheidung in Aussicht genommenen rechtlichen Art Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen war, keinen Sachbescheid – im Ergebnis erstmals - erlassen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 2800).

Wie bei der Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens wird nach Ansicht des UFS auch im Verfahren betreffend Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Identität der Sache, über die erstinstanzlich abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der vom Antragsteller zur Begründung seines Anbringens (ursprünglich) herangezogen und welcher infolgedessen von der für die Entscheidung darüber zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz geprüft wurde. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz darf sohin nur jene Gründe allenfalls einer anderen rechtlichen Wertung unterziehen, die bereits vor der Abgabenbehörde erster Instanz verfahrensbestimmende Grundlage darstellten bzw. der (angefochtenen) Entscheidung zugrunde lagen. Die Beschränkung der Berufungsbehörde auf die Sache erster Instanz schließt es daher aus, dass diese neue (vom Finanzamt bislang ungeprüfte) Aufhebungsgründe einführen und solcherart an Stelle der gemäß § 299 Abs. 1 BAO zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz aus anderen Gründen die Aufhebung verfügen kann (vgl. dazu zur Wiederaufnahme des Verfahrens *Stoll*, aaO, 2803). Diesfalls würde die Sache der ersten Instanz nicht fortgeführt, sondern erstmals begründet.

Dadurch, dass der Bw. den Behindertenfreibetrag sowie das Pauschale für Diätverpflegung im Verfahren gemäß § 299 BAO erstmals in der Berufung (bzw. in der dieser nachgereichten Begründung) gegen die Abweisung seines Aufhebungsantrages geltend gemacht hat, konnten diese auch (noch) nicht Sache des berufungsgegenständlichen Bescheides sein. Dem UFS ist es daher versagt, diese erstmals im Berufungsverfahren geltend gemachten Umstände in seine vorliegende Entscheidung mit einzubeziehen. Dieses erstmalig in der nachträglichen Berufungsbegründung gestellte Begehren ist sohin bestenfalls als eigener (neuerlicher), nunmehr auf andere Umstände gegründeter Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu werten, über den die Abgabenbehörde erster Instanz erst abzusprechen haben wird. Dabei wird sie jedoch insbesondere die Fristenregelungen des § 302 BAO zu beachten haben.

Die vom Bw. zur Begründung seines Aufhebungsantrages herangezogenen – oben unter 1. bis 4. dargestellten – Umstände sind sohin nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheides vom 8. Juni 2004 aufzuzeigen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 30. Juni 2009