



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin Fachoberinspektor Ingrid Pavlik über die Berufung des Bw., 0000 Wien, A-Str. 11, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1010 Wien, Kohlmarkt 8 - 10, vom 11. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, vom 10. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 nach der am 28. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, sowie Beteiligter an der „A -B C. & Partner OHG und der D. E. F. G. HIJ- GmbH.

Abweichend von der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006, mit der der Bw. u. a. Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Höhe von € 24.000 geltend gemacht hatte, erließ das Finanzamt einen Jahreseinkommensteuerbescheid mit einem Gesamteinkommen von € 534.358,28 u. a. mit der Begründung:

„Aufgrund der Verteilung des Veräußerungsgewinns 2004 aus der atypisch stillen Beteiligung an der Immofinanz 1 Liegenschafts- und MobilienvermietungsGmbH ... wird das dritte Drittel in der Höhe von € 13.174,70 (1/3) im Jahr 2006 den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.“

Gegen die Nichtanerkennung des halben Einkommensteuersatzes für jene in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft „A-B C. & Partner

OHG", für welche die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11 a EStG in Anspruch genommen wurde, brachte der Bw. vor, dass in dessen Gesamteinkommen (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € -20.306,95 enthalten seien, die sich im Wesentlichen aus einem Gewinnanteil aus der „A -B C. & Partner OHG“ in Höhe von € 81.565,55, aus einem anteiligen Veräußerungsgewinn (1/3-Verteilung) aus der atypischen Beteiligung an der Immofinanz 1 Liegenschafts- und VermietungsGmbH in Höhe von € 13.174,70 sowie aus einem Verlustanteil aus der Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der D. E. F. G. HIJ- GmbH in Höhe von € 113.888,13 ergeben würden. In den Gesamteinkünften des Bw. seien daher letztlich positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 81.565,55 aus der Beteiligung an der A -B C. & Partner OHG enthalten. Hinsichtlich der Einkünfte des Bw. aus dieser Mitunternehmerschaft sei in der Gewinnfeststellungserklärung für das Jahr 2006 der Mitunternehmerschaft für einen Teilbetrag von € 41.724,74 (=nicht entnommener Gewinn/ Eigenkapitalzuwachs des Wirtschaftsjahres 2005/06) die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11 a EStG geltend gemacht worden (siehe auch Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2006 vom 30. April 2008). Die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11 a EStG bestehe darin, dass der nicht entnommene Gewinn (Eigenkapitalzuwachs) nur mit dem halben Einkommensteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG versteuert werde.

Die Anwendung des halben Steuersatzes setze naturgemäß voraus, dass positive Einkünfte, die der Einkommensteuer unterliegen, vorliegen würden. Dies sei im Fall des Bw. unzweifelhaft gegeben: Die Einkünfte des Bw. für das Jahr 2006, in denen auch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten seien, würden - wie eingangs erwähnt - € 534.358,28 betragen.

Das Finanzamt gehe möglicherweise davon aus, dass die Gewährung der Begünstigung des halben Einkommensteuersatzes für den erwähnten nicht entnommenen Gewinn nicht möglich sei, weil die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach dem sogenannten „horizontalen“

Verlustausgleich insgesamt negativ seien (siehe auch die Beispiele in Rz 3860g EStR). Dieser Umstand hindere bei Vorliegen eines positiven Gesamteinkommens die Anwendung der Begünstigung gemäß § 11 a Abs. 1 EStG nach Erachten des Bw. jedoch nicht. Die zitierte *Bestimmung des Finanzamts* lautet: *„Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn ... bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch € 100.000, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von € 100.000 steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu.“*

Die Voraussetzungen für die Anwendung der Halbsatzbegünstigung seien daher:

*)	Es müsse ein Gewinn (hier € 81.565,55) vorliegen, der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werde (was im vorliegenden Fall zutreffe).
----	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*)	Es müsse ein Anstieg des Eigenkapitals vorliegen (im vorliegenden Fall in Höhe von € 41.724,74 festgestellt durch den Einkünftefeststellungsbescheid vom 30. April 2008 zu StNr. 000/0000).
*)	In diesem Fall könne der Gewinn im Ausmaß des Eigenkapitalanstiegs, maximal € 100.000, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG versteuert werden.

Die dem Einkommensteuerbescheid offensichtlich zugrunde liegende Rechtsansicht, dass der halbe Einkommensteuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG nur anwendbar sei, wenn die gesamten Einkünfte aus Gewerbebetrieb positiv seien, könne weder § 11a EStG, noch § 37 EStG entnommen werden.

„Eine solche Einschränkung würde wohl auch der Zielsetzung der Begünstigung des § 11a EStG zuwider laufen“ (Zitat Ende). § 11 a EStG diene lt. den Gesetzesmaterialien der direkten Förderung der Eigenkapitalbildung in Unternehmen. In diesem Sinne sollten lt. EB Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals „reserviert“ werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt werden. Es gebe nunmehr nach Erachten des Bw. keine sachliche Begründung dafür (und wäre wohl auch verfassungsrechtlich bedenklich), dass trotz eines positiven Gesamteinkommens bei Vorliegen mehrerer gewerblicher Einkunftsquellen der begünstigte Steuersatz für den bei einer gewinnbringenden Einkunftsquelle (hier: „A -B C. & Partner OHG“) erzielte Eigenkapitalzuwachs im Sinn des § 11 a EStG deshalb verwehrt werde, weil durch den (möglicherweise zufälligen) Verlust aus einer anderen gewerblichen Einkunftsquelle die Einkünfte aus Gewerbebetrieb insgesamt negativ seien. *„Die Gewährung der Begünstigung wäre in diesem Fall von den Zufälligkeiten der Ergebnisse innerhalb einer Einkunftsart abhängig und würde trotz Erfüllung aller Voraussetzungen des § 11 a EStG und trotz eines positiven Einkommens verwehrt werden, weil im betreffenden Veranlagungsjahr zufälligerweise auch negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden“* (Zitat Ende).

Diesen Überlegungen stünden nach Erachten des Bw. auch nicht die Grundsätze des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs entgegen.

Tatsache sei, dass der Bw. im vorliegenden Fall die Begünstigung gezielt in Anspruch nehmen wollte, dass der Bw. dementsprechend nur einen geringen Teil des Gewinnes entnommen und daher alle Voraussetzungen für die Begünstigung erfüllt habe. Aufgrund des Umstands, dass insgesamt ein positives und damit begünstigungsfähiges Einkommen vorliege, sei die Halbsatzbegünstigung im Ausmaß des für den Mitunternehmeranteil an der „A -B C. & Partner OHG“ festgestellten Eigenkapitalzuwachs (nicht entnommener Gewinn) in Höhe von € 41.724,74 - insbesondere auch unter verfassungsrechtlichen Gleichheitsgesichtspunkten - zu gewähren.

Abschließend beantragte der Bw., einerseits den Einkommensteuerbescheid 2006 aufzuheben und bei der bescheidmäßigen Festsetzung der Einkommensteuer 2006 einen Teilbetrag von

€ 41.724,74 (=nicht entnommener Gewinn aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft „A -B C. & Partner OHG“) nur mit dem halben Einkommensteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG zu besteuern, andererseits die Zuständigkeit des Berufungssenats und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Bw. vor:

„Es ist festzuhalten, dass § 11 a EStG 1988 anordnet, die nicht entnommenen Gewinne mit dem begünstigten Steuersatz gem. § 37 Abs. 1 zu versteuern. Da aber § 37 eine bloße Tarifbestimmung ist, vor deren Anwendung erst die Bemessungsgrundlage ermittelt werden muss, kommt der ermäßigte Steuersatz nur insoweit zur Anwendung, als die positiven Einkünfte die Verluste aus der betreffenden Einkunftsart im selben Veranlagungszeitraum übertroffen haben. Demgemäß können die unter die Tarifbestimmung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Einkünfte nicht höher sein als die insgesamt aus der betreffenden Einkunftsart erzielten Einkünfte. Nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs erzielten Sie im Jahr 2006 einen Verlust aus Gewerbebetrieb in der Höhe von € 20.306,95. Da gemäß § 11 Abs. 2 EStG bei Gesellschaftern, die als Mitunternehmer anzusehen sind, und gleichzeitigem Vorhandensein von mehreren Beteiligungen eine Eigenkapitalstärkung des betreffenden Gesellschafter nur im Rahmen des nach einem horizontalen bzw. vertikalen Verlustausgleich vorhandenen Restbetrages erfolgen kann, ist die Berufung somit abzulehnen.“

Mit dem Vorlageantrag vom 17. September 2008 wies der steuerliche Vertreter nochmals darauf hin, bereits in der Berufung die Zuständigkeit des Berufungssenats sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt zu haben.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2008 stellte die Amtspartei den Antrag auf Abänderung des angefochtenen Bescheides mit der Begründung, dass ihr aufgrund einer heute zugegangenen Information des FA Waldviertel (Krems, zuständig für Rentenempfängerin) bekannt geworden sei, dass der Bw. dem Grunde nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 abziehbare Renten zum Teil im Voraus im Jahr 2006 bezahlt habe; für die vorausbezahlten Renten fehle es nach Auffassung der Amtspartei an einer Verpflichtung (vgl. Jakom/Baldauf, Rz. 21 zu § 18), was insoweit der Abzugsfähigkeit entgegenstehen dürfte. Im Zuge der Berufungserledigung möge der vorausbezahlte Teil der Renten ausgeschieden werden. Einzuräumen sei, dass der Berufungspunkt mit den erwähnten Sonderausgaben nichts zu tun habe, doch sei die Abänderungsbefugnis durch das Berufungsbegehren nicht begrenzt (Ritz, 3. Aufl., BAO, Rz 7 zu § 276).

In der am 28. Mai 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. gegen die Verwehrung der Begünstigung des § 11a EStG 1988 ins Treffen, es hieße der Ansicht des Bw. nach Gleiches ungleich zu behandeln, würde man nicht auch im Fall des Bw. den Hälftesteuersatz zugestehen. Als Beispiel führte der Bw. ins Treffen, dass ein Steuerpflichtiger, der zwei Gewerbebetriebe habe und mit dem einen Verluste erziele, anders

behandelt werde, als ein solcher, der aus einem Betrieb einen Gewinn bzw. Einkünfte von Null und aus dem anderen Betrieb ebenfalls einen Gewinn lukriere. Gleiches gelte auch für den Fall, dass eine Beteiligung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit darstelle, aus dieser ein Verlust resultiere, und die andere Beteiligung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen sei, im Rahmen derer ein Gewinn erzielt werde und überdies begünstigte Besteuerung für nicht entnommenen Gewinn anfalle. *„In diesem Fall würde nämlich jedenfalls der Halftesteuersatz zustehen.“*

Schließlich verwies der Bw. darauf, dass ihm zwar die Judikatur zum horizontalen und vertikalen Verlustausgleich naturgemäß bekannt sei, sich diese aber ausschließlich auf die Bestimmung des § 37 Abs. 5 beziehe. Im § 11 a Abs. 1 werde hingegen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass derartige begünstigte Gewinne mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG zu versteuern seien.

Das Finanzamt habe somit bei der Veranlagung bloß die Bestimmungen der Einkommensteuerrichtlinien berücksichtigt, ohne aber zu bedenken, dass in verfassungskonformer und teleologischer Auslegung im Berufungsfall für den Bw. der ~~Halftesteuersatz~~ ~~Zustehen müsse~~ betreffend der Höhe der in Rede stehenden Sonderausgabenposition, also zur Frage, ob die im Streitjahr erfolgten doppelten Rentenzahlungen im Gesamtausmaß von € 24.000 steuerlich abzugsfähig seien, entgegnete der Bw., dass betreffend Sonderausgaben und damit auch für Rentenzahlungen, die Sonderausgaben darstellen, das Zu- und Abflussprinzip des § 19 Abs. 1 EStG gelte. Wirtschaftlich gesehen habe die Zahlung den Hintergrund gehabt, dass der Bw. mit seiner Mutter Miteigentümer eines Hauses gewesen sei, und der Bw. anfallende Reparaturkosten für seine Mutter durch die 2006 erfolgte Vorauszahlung vorfinanziert habe. Abschließend gab der Bw. zu Protokoll, dass zwar 2007 eine Absetzung der einfachen Rentenzahlung erfolgt sei, dafür aber 2008 nichts als Sonderausgabe abgesetzt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 11a EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/ 2004 lautet:

„(1)	<i>Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen</i>
------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<i>Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.</i>
(2)	<i>Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100.000 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann.</i>
(3)	<i>Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.</i>
(4)	<i>Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachsteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.</i>
(5)	<i>Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.</i>
(6)	<i>Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachsteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht</i>
(7)	<i>Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der</i>

	<p><i>Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahres 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahres 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.“</i></p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

§ 37 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006 lautet:

„Der Steuersatz ermäßigt sich für

-	<i>Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),</i>
-	<i>außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),</i>
-	<i>Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,</i>
-	<i>Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)</i>

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 6 zu § 37, ist aus der Bezugnahme der Tatbestände des § 37 jeweils auf Einkünfte, zu schließen, dass erst das jeweilige Ergebnis aus einer der Einkunftsarten der ermäßigten Besteuerung unterliegt. Dies bedeutet, dass die außerordentlichen ua Einkünfte in einem ersten Schritt mit Verlusten im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, in der sie anfallen (VwGH 19. Dezember 1990, 87/13/0147), und in einem zweiten Schritt mit Verlusten in der betreffenden Einkunftsart auszugleichen sind. Erst das verbleibende (Rest-)Ergebnis unterliegt dem ermäßigten Steuersatz (z. B. VwGH 27. März 1985, 84/13/0005; 19. März 1986, 84/13/0105; 6. November 1991, 90/13/0081; 5. Dezember 1991, 91/13/0177). Verluste aus anderen Einkunftsarten bleiben hingegen außer Betracht. Fallen neben den Verlusten und den außerordentlichen ua Einkünften noch positive ordentliche Einkünfte in der Einkunftsquelle bzw. der Einkunftsart an, so ist der Verlustausgleich vorrangig mit diesen vorzunehmen.

Dem Text des § 11a EStG 1988 zufolge sind die nicht entnommenen Gewinne mit dem begünstigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 leg. cit. zu versteuern. Da aber § 37 eine bloße Tarifbestimmung ist, vor deren Anwendung erst die Bemessungsgrundlage ermittelt werden

muss, kommt der ermäßigte Steuersatz nur insoweit zur Anwendung, als die positiven Einkünfte die Verluste aus der betreffenden Einkunftsart im selben Veranlagungszeitraum überstiegen haben (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. März 1985, 84/13/0005). Im Fall des Bw. bedeutet dies, dass die Verluste der Fa. D. E. F. G. HIJ- GmbH die positiven Einkünfte aus der Einkunftsart "Gewerbebetrieb", bestehend aus dem Gewinn der „A -B C. & Partner OHG“ und dem anteiligen Veräußerungsgewinn aus der atypischen Beteiligung an der *Immofinanz 1 Liegenschafts- und Mobilienvermietungs GmbH* überstiegen haben. Demgemäß können die unter die Tarifbestimmung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 fallenden Einkünfte nicht höher sein als die insgesamt aus der betreffenden Einkunftsart erzielten Einkünfte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. März 1986, 84/13/0105). Daran ändert auch nichts, dass in § 11a EStG 1988 mit dem Begriff "Gewinn" eine Größe angesprochen wird, die sich häufig nur als Teil der in einer Einkunftsart als Saldo enthaltener Gewinn darstellt.

Insoweit seitens des Bw. auf die Tz 6 zu § 37 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, im Vorlageantrag vom 17. November 2006 verwiesen wird, ist zu erwidern, dass unter dieser Textziffer steht: *„Aus der Bezugnahme der Tatbestände des § 37 jeweils auf Einkünfte ist zu schließen, dass erst das jeweilige Ergebnis aus einer der Einkunftsarten der ermäßigten Besteuerung unterliegt.“* (Zitat Ende). Dies bedeutet, dass die gegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der „A -B C. & Partner OHG“ in einem ersten Schritt mit Verlusten im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, in der sie anfallen, und in einem zweiten Schritt mit Verlusten in der betreffenden Einkunftsart, das wären die Verluste aus der Fa. D. E. F. G. HIJ- GmbH auszugleichen sind. Erst das verbleibende (Rest-)Ergebnis unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

Unter Berücksichtigung der oben zitierten Meinung des Kommentars Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 6 zu § 37, vertritt der Unabhängige Finanzsenat unter Bezugnahme auf Doralt die Ansicht, dass dem Hälftesteuersatz im Rahmen des steuersubjektbezogenen Höchstbetrages nur jene nach § 11 a EStG 1988 begünstigungsfähigen Einkünfte unterliegen, die nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches verbleiben und nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleiches bzw. eines Verlustabzuges im Einkommen gedeckt sind (vgl. Doralt, EStG, 9. Aufl., Kommentar, Bd. I, Tz 38 zu § 11a). Da gemäß § 11 a Abs. 2 EStG 1988 bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen können, kann bei mehreren Beteiligungen an Mitunternehmerschaften eine Eigenkapitalstärkung des betreffenden Gesellschafters nur im Rahmen des nach einem horizontalen und vertikalen Verlustausgleiches verbleibenden Restbetrages erfolgen.

Soweit der Bw. laut seinen Ausführungen im Vorlageantrag in dieser Vorgangsweise den Gleichbehandlungsgrundsatz mit Steuerpflichtigen, die ihre positiven Einkommensteile nicht aus Gewerbebetrieben beziehen, verletzt erblickt, ist darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungsmäßigkeit nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat (§ 1 Abs. 1 UFSG) obliegt, sondern unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof. Der unabhängige Finanzsenat hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität anzuwenden.

Was den Antrag des Finanzamts auf Abänderung der geltend gemachten Sonderausgaben der Höhe nach anbelangt, war dieser aus folgenden Gründen abzuweisen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Ziffer 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Werden Renten oder dauernde Lasten als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes:

Die Renten und dauernden Lasten sowie Abfindungen derselben sind nur insoweit abzugsfähig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt. Stellt eine aus Anlass der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarte Rente oder dauernde Last keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, so sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann abzugsfähig, wenn keine Betriebsausgaben vorliegen und keine derart unangemessen hohen Renten oder dauernden Lasten vorliegen, dass der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung einer Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos und damit ein Abzug nach § 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz ausgeschlossen ist. § 19 EStG 1988 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005 lautet:

„(1)	<p><i>Einnahmen sind in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten. Für das abgelaufene Kalenderjahr ist ein Lohnzettel gemäß § 84 an das Finanzamt zu übermitteln. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.</i></p>
------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

(2)	<i>Ausgaben sind für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben gilt Abs. 1 zweiter Satz. Die Vorschriften über die Gewinnermittlung bleiben unberührt.</i>
(3)	<i>Vorauszahlungen von Beratungs-, Bürgschafts-, Fremdmittel-, Garantie-, Miet-, Treuhand-, Vermittlungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten müssen gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.“</i>

Die vom Bw. als Sonderausgabe bezeichneten Zahlungen beruhten auf einen Kauf- und Leibrentenvertrag, demzufolge sich der Bw. als Käufer verpflichtet hatte, als Kaufpreis von zwei Ölbildern (Gesamtschätzwert der beiden Bilder - € 50.000) für sich und seine Rechtsnachfolger zur ungeteilten Hand, an die Mutter als Verkäuferin auf deren Lebenszeit eine jährliche Leibrente in Höhe von € 12.000 spesenfrei auf das von der Verkäuferin genannte Bankkonto zu bezahlen. Obwohl jede weitere Jahresleibrente in Höhe von € 12.000 jeweils am Jahrestag der Unterfertigung des Vertrages fällig ist, war in Anwendung des § 19 Abs. 1 EStG der Leibrentenbetrag für das Streitjahr und der im vorausbezahlte Leibrentenbetrag für das folgende Jahr als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 im Jahr 2006 abzugsfähig.
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Mai 2009