

TE Vwgh Erkenntnis 2024/10/15 Ra 2023/08/0123

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.10.2024

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32 Steuerrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze

Norm

AbgÄG 2014

EStG 1988 §2 Abs2b

EStG 1988 §2 Abs2b Z3

EStG 1988 §36

GSVG 1978 §25 Abs2 Z3

VwRallg

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 36 heute
2. EStG 1988 § 36 gültig ab 31.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
3. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
4. EStG 1988 § 36 gültig von 01.07.2010 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2010
5. EStG 1988 § 36 gültig von 31.12.2005 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
6. EStG 1988 § 36 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
7. EStG 1988 § 36 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Vizepräsidentin Drin Sporrer und die Hofrätin Dr. Julcher als Richterinnen sowie die Hofräte Mag. Stickler, Mag. Cede und Mag. Tolar als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Andrés, über die Revision der M M in L, vertreten durch Mag. Wolfgang Kempf, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Bürgerstraße 41, gegen das Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts vom 2. August 2023, L523 2262344-1/2E, betreffend Beiträge nach dem GSVG (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen; weitere Partei: Bundesminister für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

1

Mit dem angefochtenen, im Beschwerdeweg ergangenen Erkenntnis wurde die monatliche Beitragsgrundlage der

Revisionswerberin in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2018 mit € 2.443,30 und für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2019 mit € 2.938,06 festgesetzt. Sie wurde verpflichtet, monatliche Beiträge zur Pensionsversicherung in Höhe von € 452,01 für das Jahr 2018 und in Höhe von € 543,54 für das Jahr 2019 sowie monatliche Beiträge zur Krankenversicherung in Höhe von € 186,91 für das Jahr 2018 und in Höhe von € 224,76 für das Jahr 2019 zu leisten.

2

Der Berechnung lagen im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 25.658,61 (im Jahr 2018) bzw. € 33.854,68 (im Jahr 2019) zugrunde, die Gewinne aus Schuldnachlässen in Höhe von € 18.837,41 bzw. € 25.295,95 enthielten. Nur die Einbeziehung dieser Gewinne in die Beitragsgrundlage war im Verfahren strittig. Das Bundesverwaltungsgericht ging diesbezüglich davon aus, dass es sich deswegen nicht um die Beitragsgrundlage mindernde Sanierungsgewinne gemäß § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG handle, weil das Unternehmen der Revisionswerberin mehrere Monate vor der Annahme des Zahlungsplans im Konkursverfahren geschlossen worden sei und sie erst ca. vier Monate nach Konkursaufhebung (mit 14. September 2016) wieder eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Es habe daher mangels Sanierungsfähigkeit des Unternehmens am Vorliegen eines Schulderlasses „zum Zwecke der Sanierung“ gefehlt, was Voraussetzung für einen Sanierungsgewinn im Sinn des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG iVm dem EStG 1988 sei. Der Berechnung lagen im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 25.658,61 (im Jahr 2018) bzw. € 33.854,68 (im Jahr 2019) zugrunde, die Gewinne aus Schuldnachlässen in Höhe von € 18.837,41 bzw. € 25.295,95 enthielten. Nur die Einbeziehung dieser Gewinne in die Beitragsgrundlage war im Verfahren strittig. Das Bundesverwaltungsgericht ging diesbezüglich davon aus, dass es sich deswegen nicht um die Beitragsgrundlage mindernde Sanierungsgewinne gemäß Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG handle, weil das Unternehmen der Revisionswerberin mehrere Monate vor der Annahme des Zahlungsplans im Konkursverfahren geschlossen worden sei und sie erst ca. vier Monate nach Konkursaufhebung (mit 14. September 2016) wieder eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen habe. Es habe daher mangels Sanierungsfähigkeit des Unternehmens am Vorliegen eines Schulderlasses „zum Zwecke der Sanierung“ gefehlt, was Voraussetzung für einen Sanierungsgewinn im Sinn des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG in Verbindung mit , dem EStG 1988 sei.

3

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG sprach das Bundesverwaltungsgericht aus, dass die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG sprach das Bundesverwaltungsgericht aus, dass die Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

4

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Durchführung des Vorverfahrens, in dem die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS) eine Revisionsbeantwortung erstattete, erwogen hat:

5

Die Revisionswerberin wendet sich unter dem Gesichtspunkt einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG wie schon im Beschwerdeverfahren gegen die Einbeziehung des Sanierungsgewinns in die Beitragsgrundlage. Zu dieser Frage fehlt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage nach Aufhebung des § 2 Abs. 2b EStG 1988 durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13. Die Revision ist daher - entgegen dem nur formelhaft begründeten Ausspruch des Bundesverwaltungsgerichts - zur Klärung der Rechtslage zulässig. Die Revisionswerberin wendet sich unter dem Gesichtspunkt einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Artikel 133, Absatz 4, B-VG wie schon im Beschwerdeverfahren gegen die Einbeziehung des Sanierungsgewinns in die Beitragsgrundlage. Zu dieser Frage fehlt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage nach Aufhebung des Paragraph 2, Absatz 2 b, EStG 1988 durch das Abgabenänderungsgesetz 2014, Bundesgesetzblatt , I Nr. 13. Die Revision ist daher - entgegen dem nur formelhaft begründeten Ausspruch des Bundesverwaltungsgerichts - zur Klärung der Rechtslage zulässig.

6

Gemäß § 25 Abs. 1 GSVG sind für die Ermittlung der Beitragsgrundlage die im jeweiligen Kalenderjahr auf einen Kalendermonat der Erwerbstätigkeit im Durchschnitt entfallenden Einkünfte aus einer oder mehreren Erwerbstätigkeiten, die der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz unterliegen, heranzuziehen; als Einkünfte gelten die Einkünfte im Sinne des EStG 1988. Gemäß § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG ist der so ermittelte Betrag u.a. „um die auf

einen Sanierungsgewinn [...] nach den Vorschriften des EStG 1988 entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit“ zu vermindern, wenn die versicherte Person es beantragt. Gemäß Paragraph 25, Absatz eins, GSVG sind für die Ermittlung der Beitragsgrundlage die im jeweiligen Kalenderjahr auf einen Kalendermonat der Erwerbstätigkeit im Durchschnitt entfallenden Einkünfte aus einer oder mehreren Erwerbstätigkeiten, die der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz unterliegen, heranzuziehen; als Einkünfte gelten die Einkünfte im Sinne des EStG 1988. Gemäß Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG ist der so ermittelte Betrag u.a. „um die auf einen Sanierungsgewinn [...] nach den Vorschriften des EStG 1988 entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit“ zu vermindern, wenn die versicherte Person es beantragt.

7

Das EStG 1988 definierte in der bis zum 31. Dezember 1997 maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 400/1988 (der Stammfassung) den „Sanierungsgewinn“ in seinem § 36 als jene Einkommensteile, „die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“; diese Einkommensteile waren bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens auszuscheiden. Auf diese Definition bezog sich § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG idF BGBl. Nr. 643/1989, wonach sich die Beitragsgrundlage „um die auf einen Sanierungsgewinn [...] nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge“ verminderte. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, entfiel § 36 EStG 1988. In der Folge wurde mit dem SRÄG 1997, BGBl. I Nr. 139, auch die Regelung über den Abzug des Sanierungsgewinns im GSVG aufgehoben. Das EStG 1988 definierte in der bis zum 31. Dezember 1997 maßgeblichen Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 400 aus 1988, (der Stammfassung) den „Sanierungsgewinn“ in seinem Paragraph 36, als jene Einkommensteile, „die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“; diese Einkommensteile waren bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens auszuscheiden. Auf diese Definition bezog sich Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG in der Fassung , Bundesgesetzblatt Nr. 643 aus 1989, „wonach sich die Beitragsgrundlage „um die auf einen Sanierungsgewinn [...] nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge“ verminderte. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, Bundesgesetzblatt , Nr. 201, entfiel Paragraph 36, EStG 1988. In der Folge wurde mit dem SRÄG 1997, Bundesgesetzblatt , I Nr. 139, auch die Regelung über den Abzug des Sanierungsgewinns im GSVG aufgehoben.

8

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71, wurde in § 36 EStG 1988 wieder eine Regelung über Sanierungsgewinne geschaffen. Diese wurden in Abs. 1 als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“ definiert und zählten zum Einkommen, führten aber gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 zu einer Ausnahme von der Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze. Gemäß § 36 Abs. 2 EStG 1988 waren außerdem solche Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden waren, im Ergebnis nur soweit zu versteuern, wie es der Ausgleichsquote entsprach. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, Bundesgesetzblatt , I Nr. 71, wurde in Paragraph 36, EStG 1988 wieder eine Regelung über Sanierungsgewinne geschaffen. Diese wurden in Absatz eins, als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“ definiert und zählten zum Einkommen, führten aber gemäß Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG 1988 zu einer Ausnahme von der Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze. Gemäß Paragraph 36, Absatz 2, EStG 1988 waren außerdem solche Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (Paragraphen 140 f, f, Konkursordnung) entstanden waren, im Ergebnis nur soweit zu versteuern, wie es der Ausgleichsquote entsprach.

9

Mit dem 2. SVÄG 2003, BGBl. I Nr. 145, wurde dann in § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG die heute noch geltende Regelung betreffend die Minderung der Beitragsgrundlage um Sanierungsgewinne „nach den Vorschriften des EStG 1988“ geschaffen. In den ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, wurde dazu Folgendes ausgeführt: Mit dem 2. SVÄG 2003, Bundesgesetzblatt , I Nr. 145, wurde dann in Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG die heute noch geltende Regelung betreffend die Minderung der Beitragsgrundlage um Sanierungsgewinne „nach den Vorschriften des EStG 1988“ geschaffen. In den ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, wurde dazu Folgendes ausgeführt:

„Bis zum Jahr 1997 wurde nach § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG die Beitragsgrundlage für die Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge um die auf einen Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 entfallenden Beträge vermindert. Diese Regelung knüpfte an die Bestimmung des § 36 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung an. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1997 [richtig: 1996] entfiel § 36 EStG 1988. Grund dafür war die ‚Verewigung‘ des Verlustvortrages mit Wirkung ab dem Jahr 1998, wonach Sanierungsgewinne nicht mehr bei der Einkommensermittlung ausgeschieden werden konnten, eine Änderung, die rein steuerrechtlicher Natur war (siehe dazu und zur steuerrechtlichen Neuregelung die Erläuterungen zu § 36 EStG 1988 idF. des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, NR XXII. GP, RV 59, AB 111 S. 20). Gleichzeitig mit dem Wegfall des § 36 EStG 1988 wurde die auf diese Bestimmung bezugnehmende sozialversicherungsrechtliche Abzugsregelung auch im § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG gestrichen. Diese Streichung führte dazu, dass ab dem Jahr 1998 Sanierungsgewinne in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit in die Beitragsgrundlage einzubeziehen waren. Die sachliche Begründung für den Abzug von Sanierungsgewinnen bei Ermittlung der Beitragsgrundlage nach § 25 GSVG wurde bei der Schaffung dieser Regelung durch die 16. Novelle zum GSVG, BGBl. Nr. 643/1989, in den Gesetzesmaterialien ausführlich dargelegt (NR XVII. GP, RV 1101 zu § 25 Abs. 2 GSVG). Zentraler Punkt war und ist der Umstand, dass ein Sanierungsgewinn im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften eine Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung eines Betriebes darstellt. Die Zuordnung zu den steuerpflichtigen Einkünften stellt eine Konstruktion des Steuerrechts dar, die darauf beruht, dass ein Sanierungsgewinn als Vermehrung des Betriebsvermögens gewertet werden kann. Dem war und ist allerdings aus der Sicht der Sozialversicherung entgegen zu halten, dass es sich bei dem von den Gläubigern zum Zweck der Betriebssanierung zugestandenen Schuldenerlass nicht um echte Einkünfte handelt. Da nunmehr durch das Budgetbegleitgesetz 2003 erneut in § 36 EStG 1988 eine steuerrechtliche Bestimmung, die den Sanierungsgewinn betrifft, geschaffen wurde, kann rechtstechnisch die Anknüpfung in der gleichen Weise wie vor dem Jahr 1998 auch sozialversicherungsrechtlich umgesetzt und der Sanierungsgewinn aus der Beitragsgrundlage nach § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG in der vorgeschlagenen Fassung ausgeschieden werden. Das Erfordernis des Antrages, der binnen Jahresfrist ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit des ersten Teilbetrages (§ 35 Abs. 3 GSVG) der endgültigen Beiträge für jenen Zeitraum, für den eine Verminderung um den Sanierungsgewinn begehrt wird, zu stellen ist, entspricht ebenfalls inhaltlich der früheren (und derzeit für die Verminderung um Veräußerungsgewinne geltenden) Regelung.“

„Bis zum Jahr 1997 wurde nach Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG die Beitragsgrundlage für die Ermittlung der Sozialversicherungsbeiträge um die auf einen Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 entfallenden Beträge vermindert. Diese Regelung knüpfte an die Bestimmung des Paragraph 36, EStG 1988 in der damals geltenden Fassung an. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1997 [richtig: 1996] entfiel Paragraph 36, EStG 1988. Grund dafür war die ‚Verewigung‘ des Verlustvortrages mit Wirkung ab dem Jahr 1998, wonach Sanierungsgewinne nicht mehr bei der Einkommensermittlung ausgeschieden werden konnten, eine Änderung, die rein steuerrechtlicher Natur war (siehe dazu und zur steuerrechtlichen Neuregelung die Erläuterungen zu Paragraph 36, EStG 1988 in der Fassung , des Budgetbegleitgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,, NR römisch 22 . GP, Regierungsvorlage 59, , Ausschussbericht 111, S. 20). Gleichzeitig mit dem Wegfall des Paragraph 36, EStG 1988 wurde die auf diese Bestimmung bezugnehmende sozialversicherungsrechtliche Abzugsregelung auch im Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG gestrichen. Diese Streichung führte dazu, dass ab dem Jahr 1998 Sanierungsgewinne in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit in die Beitragsgrundlage einzubeziehen waren. Die sachliche Begründung für den Abzug von Sanierungsgewinnen bei Ermittlung der Beitragsgrundlage nach Paragraph 25, GSVG wurde bei der Schaffung dieser Regelung durch die 16. Novelle zum GSVG, Bundesgesetzblatt Nr. 643 aus 1989,, in den Gesetzesmaterialien ausführlich dargelegt (NR römisch siebzehn. GP, Regierungsvorlage 1101, zu Paragraph 25, Absatz 2, GSVG). Zentraler Punkt war und ist der Umstand, dass ein Sanierungsgewinn im Sinne der steuerrechtlichen Vorschriften eine Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung eines Betriebes darstellt. Die Zuordnung zu den steuerpflichtigen Einkünften stellt eine Konstruktion des Steuerrechts dar, die darauf beruht, dass ein Sanierungsgewinn als Vermehrung des Betriebsvermögens gewertet werden kann. Dem war und ist allerdings aus der Sicht der Sozialversicherung entgegen zu halten, dass es sich bei dem von den Gläubigern zum Zweck der Betriebssanierung zugestandenen Schuldenerlass nicht um echte Einkünfte handelt. Da nunmehr durch das Budgetbegleitgesetz 2003 erneut in Paragraph 36, EStG 1988 eine steuerrechtliche Bestimmung, die den Sanierungsgewinn betrifft, geschaffen wurde, kann rechtstechnisch die Anknüpfung in der gleichen Weise wie vor dem

Jahr 1998 auch sozialversicherungsrechtlich umgesetzt und der Sanierungsgewinn aus der Beitragsgrundlage nach Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG in der vorgeschlagenen Fassung ausgeschieden werden. Das Erfordernis des Antrages, der binnen Jahresfrist ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit des ersten Teilbetrages (Paragraph 35, Absatz 3, GSVG) der endgültigen Beiträge für jenen Zeitraum, für den eine Verminderung um den Sanierungsgewinn begehrt wird, zu stellen ist, entspricht ebenfalls inhaltlich der früheren (und derzeit für die Verminderung um Veräußerungsgewinne geltenden) Regelung.“

10

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161, wurde § 36 EStG 1988 substantiell geändert. Die Überschrift lautet seither nicht mehr „Sanierungsgewinn“, sondern „Steuerfestsetzung bei Schulderrlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens“, und die Bestimmung bezieht sich dementsprechend nur mehr auf aus derartigen Schulderrlässen resultierende Gewinne (dafür aber unabhängig von einer Sanierungswirkung). Diese sind gemäß § 36 Abs. 2 EStG 1988 im Ergebnis weiterhin nur insoweit steuerpflichtig, als es der im Insolvenzverfahren festgelegten Quote entspricht. Eine Definition von Sanierungsgewinnen fand sich nach der genannten Novelle nur mehr in § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“. Diese waren (bloß) insoweit begünstigt, als im Fall ihres Vorliegens die Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze nicht galt. § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG wurde nicht angepasst, sondern verwies weiterhin auf den „Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988“. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005, Bundesgesetzblatt, I Nr. 161, wurde Paragraph 36, EStG 1988 substantiell geändert. Die Überschrift lautet seither nicht mehr „Sanierungsgewinn“, sondern „Steuerfestsetzung bei Schulderrlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens“, und die Bestimmung bezieht sich dementsprechend nur mehr auf aus derartigen Schulderrlässen resultierende Gewinne (dafür aber unabhängig von einer Sanierungswirkung). Diese sind gemäß Paragraph 36, Absatz 2, EStG 1988 im Ergebnis weiterhin nur insoweit steuerpflichtig, als es der im Insolvenzverfahren festgelegten Quote entspricht. Eine Definition von Sanierungsgewinnen fand sich nach der genannten Novelle nur mehr in Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG 1988 als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“. Diese waren (bloß) insoweit begünstigt, als im Fall ihres Vorliegens die Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze nicht galt. Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG wurde nicht angepasst, sondern verwies weiterhin auf den „Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988“.

11

Zu dieser Rechtslage erging das Erkenntnis VwGH 25.5.2011, 2010/08/0219. Der Verwaltungsgerichtshof deutete den unveränderten Verweis in § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG so, dass er sich nunmehr auf den Sanierungsgewinn im Sinn des § 2 Abs. 2b Z 3 vierter Spiegelstrich EStG 1988 beziehe. Es bestehe also das Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen („zum Zwecke der Sanierung“). Dies schließe aber Schulderrlässe gemäß § 36 EStG 1988 von der Beitragsbegünstigung nicht aus, insofern es sich dabei gleichzeitig um Sanierungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 2b Z 3 vierter Spiegelstrich EStG 1988 handle, wenn also durch Insolvenz eine Sanierungswirkung eingetreten sei und keine Betriebsstilllegung erfolge. Nur unter der letztgenannten Voraussetzung seien auch - weiterhin - solche Sanierungsgewinne beitragsfrei gestellt, die durch Schulderrlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens zustandekämen, jedoch im Einkommensteuerrecht nicht steuerbegünstigt seien, sondern nur die Verlustvortragsgrenze ausschalteten. Zu dieser Rechtslage erging das Erkenntnis VwGH 25.5.2011, 2010/08/0219. Der Verwaltungsgerichtshof deutete den unveränderten Verweis in Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG so, dass er sich nunmehr auf den Sanierungsgewinn im Sinn des Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG 1988 beziehe. Es bestehe also das Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen („zum Zwecke der Sanierung“). Dies schließe aber Schulderrlässe gemäß Paragraph 36, EStG 1988 von der Beitragsbegünstigung nicht aus, insofern es sich dabei gleichzeitig um Sanierungsgewinne im Sinne des Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG 1988 handle, wenn also durch Insolvenz eine Sanierungswirkung eingetreten sei und keine Betriebsstilllegung erfolge. Nur unter der letztgenannten Voraussetzung seien auch - weiterhin - solche Sanierungsgewinne beitragsfrei gestellt, die durch Schulderrlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens zustandekämen, jedoch im Einkommensteuerrecht nicht steuerbegünstigt seien, sondern nur die Verlustvortragsgrenze ausschalteten.

12

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, entfiel § 2 Abs. 2b EStG 1988. Das EStG 1988 enthält den Begriff des „Sanierungsgewinns“ seither nicht mehr. Dass - wie das Bundesverwaltungsgericht in der Begründung des

angefochtenen Erkenntnisses angemerkt hat - § 23a KStG Sanierungsgewinne als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“ definiert, ist für die Auslegung des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG nicht relevant, weil ausdrücklich (nur) auf die Vorschriften des EStG 1988 verwiesen wird. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, Bundesgesetzblatt, I Nr. 13, entfiel Paragraph 2, Absatz 2 b, EStG 1988. Das EStG 1988 enthält den Begriff des „Sanierungsgewinns“ seither nicht mehr. Dass - wie das Bundesverwaltungsgericht in der Begründung des angefochtenen Erkenntnisses angemerkt hat - Paragraph 23 a, KStG Sanierungsgewinne als „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind“ definiert, ist für die Auslegung des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG nicht relevant, weil ausdrücklich (nur) auf die Vorschriften des EStG 1988 verwiesen wird.

13

Daraus, dass der Begriff des Sanierungsgewinns im EStG 1988 nicht mehr vorkommt, kann aber nicht auf die Absicht der Gesetzgebung geschlossen werden, Buchgewinne aus Schuldnerlässen durchwegs der Beitragspflicht zu unterwerfen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass unter dem in § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG genannten „Sanierungsgewinn“ nun ein Schuldnerlass im Sinn des § 36 EStG 1988 zu verstehen ist. Im wirtschaftlichen Sinn handelt es sich dabei um einen Sanierungsgewinn, auch wenn er im EStG 1988 nicht so bezeichnet wird. Unverändert trifft darauf zu, was zufolge den ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, für die Nichtberücksichtigung in der Beitragsgrundlage maßgeblich war, nämlich dass insoweit keine „echten Einkünfte“ (sondern nur Buchgewinne) vorliegen. Zwar mindern nach § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG nicht alle bloßen Buchgewinne aus Schuldnerlässen (und damit Sanierungsgewinne im wirtschaftlichen Sinn) die Beitragsgrundlage, sondern es muss eine Entsprechung in den Vorschriften des EStG 1988 geben. Genau das trifft in Bezug auf die in § 36 EStG 1988 geregelten Gewinne aber zu, werden sie doch steuerlich begünstigt, weshalb sie auch im Einkommensteuerbescheid gesondert auszuweisen sind. Daraus, dass der Begriff des Sanierungsgewinns im EStG 1988 nicht mehr vorkommt, kann aber nicht auf die Absicht der Gesetzgebung geschlossen werden, Buchgewinne aus Schuldnerlässen durchwegs der Beitragspflicht zu unterwerfen. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass unter dem in Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG genannten „Sanierungsgewinn“ nun ein Schuldnerlass im Sinn des Paragraph 36, EStG 1988 zu verstehen ist. Im wirtschaftlichen Sinn handelt es sich dabei um einen Sanierungsgewinn, auch wenn er im EStG 1988 nicht so bezeichnet wird. Unverändert trifft darauf zu, was zufolge den ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, für die Nichtberücksichtigung in der Beitragsgrundlage maßgeblich war, nämlich dass insoweit keine „echten Einkünfte“ (sondern nur Buchgewinne) vorliegen. Zwar mindern nach Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG nicht alle bloßen Buchgewinne aus Schuldnerlässen (und damit Sanierungsgewinne im wirtschaftlichen Sinn) die Beitragsgrundlage, sondern es muss eine Entsprechung in den Vorschriften des EStG 1988 geben. Genau das trifft in Bezug auf die in Paragraph 36, EStG 1988 geregelten Gewinne aber zu, werden sie doch steuerlich begünstigt, weshalb sie auch im Einkommensteuerbescheid gesondert auszuweisen sind.

14

Im schon genannten Erkenntnis VwGH 25.5.2011, 2010/08/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof zwar im Ergebnis die Ansicht vertreten, dass die Gewinne nach § 36 EStG 1988 nicht als beitragsgrundlagenmindernde Sanierungsgewinne im Sinn des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG zu verstehen sind (es sei denn, es wäre durch die Schuldnerlässe tatsächlich zur Sanierung des Unternehmens gekommen, sodass auch die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 erfüllt wären). Diese Auslegung erging allerdings - wie dargestellt - vor dem Hintergrund einer Fassung des EStG 1988, die in § 2 Abs. 2b Z 3 noch eine ausdrückliche Definition von „Sanierungsgewinnen“ (mit dem Erfordernis der Sanierungswirkung) enthielt, worauf der Verweis in § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG bezogen werden konnte. Sie kann für die nunmehr geltende und im Revisionsfall zeitraumbezogen anzuwendende Rechtslage nicht aufrechterhalten werden, da dies bedeuten würde, dass der Verweis - trotz nach wie vor bestehender steuerlicher Begünstigung von bestimmten Buchgewinnen aus Schuldnerlässen - gänzlich ins Leere ginge, was der in den Erläuterungen ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, zum Ausdruck kommenden Absicht der Gesetzgebung zuwiderliefe. Im schon genannten Erkenntnis VwGH 25.5.2011, 2010/08/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof zwar im Ergebnis die Ansicht vertreten, dass die Gewinne nach Paragraph 36, EStG 1988 nicht als beitragsgrundlagenmindernde Sanierungsgewinne im Sinn des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG zu verstehen sind (es sei denn, es wäre durch die Schuldnerlässe tatsächlich zur Sanierung des Unternehmens gekommen, sodass auch die Voraussetzungen des Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG 1988 erfüllt wären). Diese Auslegung erging allerdings - wie dargestellt - vor dem Hintergrund einer Fassung des EStG 1988, die in Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, noch eine ausdrückliche Definition von „Sanierungsgewinnen“

(mit dem Erfordernis der Sanierungswirkung) enthielt, worauf der Verweis in Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG bezogen werden konnte. Sie kann für die nunmehr geltende und im Revisionsfall zeitraumbezogen anzuwendende Rechtslage nicht aufrechterhalten werden, da dies bedeuten würde, dass der Verweis - trotz nach wie vor bestehender steuerlicher Begünstigung von bestimmten Buchgewinnen aus Schuldnachlässen - gänzlich ins Leere ginge, was der in den Erläuterungen ErlRV 310 BlgNR 22. GP, 23, zum Ausdruck kommenden Absicht der Gesetzgebung zuwiderliefe.

15

Im Revisionsfall lagen unstrittig Gewinne aus Schuldnachlässen vor, die den Voraussetzungen des § 36 EStG 1988 entsprachen, da sie aus der Annahme eines Zahlungsplans im Insolvenzverfahren resultierten. Eine Betriebsfortführung bzw. tatsächliche Sanierungswirkung ist dafür nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung, auf die der Verweis in § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG nunmehr zu beziehen ist, nicht erforderlich (vgl. auch die ErlRV 1187 BlgNR 22. GP, 9 f, zum Abgabenänderungsgesetz 2005, wonach sich die in der vorangehenden Fassung des § 36 EStG 1988 enthaltene Voraussetzung der Sanierungseignung als zu eng erwiesen habe). Die Beitragsgrundlage wäre daher jeweils um die entsprechenden Einkommensbestandteile zu vermindern gewesen. Im Revisionsfall lagen unstrittig Gewinne aus Schuldnachlässen vor, die den Voraussetzungen des Paragraph 36, EStG 1988 entsprachen, da sie aus der Annahme eines Zahlungsplans im Insolvenzverfahren resultierten. Eine Betriebsfortführung bzw. tatsächliche Sanierungswirkung ist dafür nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Bestimmung, auf die der Verweis in Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG nunmehr zu beziehen ist, nicht erforderlich vergleiche , auch die ErlRV 1187 BlgNR 22. GP, 9 f, zum Abgabenänderungsgesetz 2005, wonach sich die in der vorangehenden Fassung des Paragraph 36, EStG 1988 enthaltene Voraussetzung der Sanierungseignung als zu eng erwiesen habe). Die Beitragsgrundlage wäre daher jeweils um die entsprechenden Einkommensbestandteile zu vermindern gewesen.

16

Das angefochtene Erkenntnis, das sich an einer nach dem zuvor Gesagten nicht mehr aktuellen Rechtsprechung zu einer alten Rechtslage orientierte, war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis, das sich an einer nach dem zuvor Gesagten nicht mehr aktuellen Rechtsprechung zu einer alten Rechtslage orientierte, war somit gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

17

Von der in der Revision beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Von der in der Revision beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

18

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil einerseits die Umsatzsteuer in den Pauschalbeträgen nach der genannten Verordnung schon enthalten ist und andererseits im Hinblick auf die sachliche Abgabenfreiheit nach § 12 SVSG keine Eingabengebühr zu entrichten war. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit , der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil einerseits die Umsatzsteuer in den Pauschalbeträgen nach der genannten Verordnung schon enthalten ist und andererseits im Hinblick auf die sachliche Abgabenfreiheit nach Paragraph 12, SVSG keine Eingabengebühr zu entrichten war. Wien, am 15. Oktober 2024

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RA2023080123.L00

Im RIS seit

12.11.2024

Zuletzt aktualisiert am

27.12.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at