

TE Vwgh Erkenntnis 2012/10/17 2010/08/0009

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.10.2012

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;

Norm

EStG 1988 § 2 Abs 2b Z 3 idF 2005/I/161;

GSVG 1978 § 25 Abs 2 Z 3;

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Müller und die Hofräte Dr. Strohmayer,

Dr. Lehofer und MMag. Maislinger als Richter sowie die Hofrätin Dr. Julcher als Richterin, im Beisein der Schriftführerin Mag. Dobner, über die Beschwerde des K B in M, vertreten durch Dr. Hubert Köllensperger, Rechtsanwalt in 4614 Marchtrenk, Linzer Straße 44, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Oberösterreich vom 30. November 2009, Zl. SV(SanR)-415170/4-2009- Wa/Kie, betreffend Beitragsgrundlage und Beitragspflicht in der Kranken- und Pensionsversicherung nach dem GSVG (mitbeteiligte Partei: Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in 1051 Wien, Wiedner Hauptstraße 84-86), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Bescheid stellte die belangte Behörde in Spruchpunkt 1. fest, dass die monatliche Beitragsgrundlage in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG im Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2006 EUR 4.375,-- und im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 EUR 4.480,-- betrage. Mit Spruchpunkt 2. wurden die monatlichen Beiträge für diese Zeiträume festgesetzt, mit Spruchpunkt 3. die vom Beschwerdeführer unter Anrechnung der bereits vorläufig geleisteten Beiträge noch zu bezahlenden Beiträge zur Pensions- und Krankenversicherung.

Begründend führte die belangte Behörde nach der Darstellung des Verfahrensgangs im Wesentlichen aus, dass laut rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid 2006 Einkünfte des Beschwerdeführers aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 367.086,44 festgestellt worden seien. Aus der vorliegenden Aufstellung sei ersichtlich, dass im Jahr 2006 ein Sanierungsgewinn in Höhe von EUR 360.605,89 angesetzt worden sei. Laut rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid 2007 seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 78.828,26 festgestellt worden. Aus der vorliegenden Aufstellung sei ersichtlich, dass in den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Sanierungsgewinn in Höhe von EUR 58.533,13 enthalten sei.

Aktenkundig sei zudem, dass der Beschwerdeführer bis 30. November 2005 und ab 1. Oktober 2006 bis laufend der Pflichtversicherung in der Pensions- und Krankenversicherung im Sinn des § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG unterlegen sei. Aktenkundig sei zudem, dass der Beschwerdeführer bis 30. November 2005 und ab 1. Oktober 2006 bis laufend der Pflichtversicherung in der Pensions- und Krankenversicherung im Sinn des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer eins, GSVG unterlegen sei.

Vom Landesgericht W sei (zwar) mit Beschluss vom 31. Jänner 2005 das Konkursverfahren über das Unternehmen des Beschwerdeführers eröffnet worden. Mit Beschluss vom 8. Juni 2005 sei im Rahmen des Konkursverfahrens die Schließung des Unternehmens angeordnet worden. Am 17. März 2006 sei ein Zahlungsplan angenommen worden, mit Beschluss vom 11. April 2006 sei der Konkurs aufgehoben worden.

Laut den Angaben des Beschwerdeführers seien die Unternehmensschließung und die Rücklegung der Gewerbeberechtigung durch den Masseverwalter erfolgt. Die selbständige Tätigkeit sei jedoch mit 1. Oktober 2006 wieder aufgenommen und das Einzelunternehmen seither weitergeführt worden.

Im Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 2. April 2006 sei ein Arbeitslosengeldbezug und im Zeitraum 3. April 2006 bis 31. Oktober 2006 eine Pflichtversicherung nach dem ASVG (mit Einkünften in der Höhe von insgesamt EUR 14.292,--) vorgelegen.

Strittig sei im vorliegenden Fall, ob der vom Beschwerdeführer reklamierte Schulderrass in Höhe von EUR 360.605,89 für das Jahr 2006 bzw. in Höhe von EUR 78.828,26 für das Jahr 2007 im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Sanierungsgewinn gemäß § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG bei der Beitragsgrundlagenbildung nach dem GSVG abzugsfähig sei. Strittig sei im vorliegenden Fall, ob der vom Beschwerdeführer reklamierte Schulderrass in Höhe von EUR 360.605,89 für das Jahr 2006 bzw. in Höhe von EUR 78.828,26 für das Jahr 2007 im verfahrensgegenständlichen Zeitraum als Sanierungsgewinn gemäß Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG bei der Beitragsgrundlagenbildung nach dem GSVG abzugsfähig sei.

§ 25 Abs. 2 Z 3 GSVG verweise seit der Wiedereinführung der Abzugsmöglichkeit des Sanierungsgewinnes mit dem

2. Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 unverändert auf einen "Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988". Der Begriff "Sanierungsgewinn" finde sich im EStG 1988 explizit in "§ 2 Abs. 2 Z 2 lit. b" (gemeint offenbar: § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988). Der Sanierungsgewinn im Sinn dieser Bestimmung sei mit dem Zweck der Sanierung und Fortführung des Betriebes verbunden. Er setze voraus, dass ein Gewinn durch Vermehrung des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sei. Diesen Begriff des Sanierungsgewinns erachtete die belangte Behörde - mit näherer Begründung - für die Anwendung des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG als maßgeblich, auch wenn in den Erläuterungen zum 2. Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 auf § 36 EStG verwiesen werde. Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG verweise seit der Wiedereinführung der Abzugsmöglichkeit des Sanierungsgewinnes mit dem 2. Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 unverändert auf einen "Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988". Der Begriff "Sanierungsgewinn" finde sich im EStG 1988 explizit in "§ 2 Absatz 2, Ziffer 2, lit. b" (gemeint offenbar: Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG 1988). Der Sanierungsgewinn im Sinn dieser Bestimmung sei mit dem Zweck der Sanierung und Fortführung des Betriebes verbunden. Er setze voraus, dass ein Gewinn durch Vermehrung des Betriebsvermögens in Folge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zweck der Sanierung entstanden sei. Diesen Begriff des Sanierungsgewinns erachtete die belangte Behörde - mit näherer Begründung - für die Anwendung des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG als maßgeblich, auch wenn in den Erläuterungen zum 2. Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003 auf Paragraph 36, EStG verwiesen werde.

Unstrittig sei, dass der Betrieb des Beschwerdeführers im Lauf des Konkursverfahrens auf Grund einer konkursgerichtlichen Verfügung geschlossen worden sei. Daraus sei ersichtlich, dass keine positive Fortbetriebsprognose erstellt worden sei und daher jedenfalls keine Sanierungsfähigkeit des Betriebes bestanden habe.

Die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Form es auf Grund eines Sanierungsgewinns zu einer besonderen Steuerfestsetzung (zB nach § 36 Abs. 2 EStG) gekommen sei, sei für die Abzugsfähigkeit nach § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG nicht relevant. Da gemäß § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 ein steuerlicher Sanierungsgewinn nur bei Vorliegen einer Sanierungsfähigkeit gegeben sei und gemäß § 25 Abs. 3 Z 2 GSVG nur derartige Sanierungsgewinne zu berücksichtigen seien, könne gemäß § 25 Abs. 3 Z 2 GSVG die Beitragsgrundlage 2006 bzw. 2007 nicht um die Gewinne aus dem Schuldnachlass im Sinn des § 36 EStG in Höhe von EUR 360.605,89 (für das Jahr 2006) bzw. EUR 58.533,13 (für das Jahr 2007) vermindert werden. Die Frage, ob und gegebenenfalls in welcher Form es auf Grund eines Sanierungsgewinns zu einer besonderen Steuerfestsetzung (zB nach Paragraph 36, Absatz 2, EStG) gekommen sei, sei für die Abzugsfähigkeit nach Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG nicht relevant. Da gemäß Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG 1988 ein steuerlicher Sanierungsgewinn nur bei Vorliegen einer Sanierungsfähigkeit gegeben sei und gemäß Paragraph 25, Absatz 3, Ziffer 2, GSVG nur derartige Sanierungsgewinne zu berücksichtigen seien, könne gemäß Paragraph 25, Absatz 3, Ziffer 2, GSVG die Beitragsgrundlage 2006 bzw. 2007 nicht um die Gewinne aus dem Schuldnachlass im Sinn des Paragraph 36, EStG in Höhe von EUR 360.605,89 (für das Jahr 2006) bzw. EUR 58.533,13 (für das Jahr 2007) vermindert werden.

Die monatliche Beitragsgrundlage in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG sei demnach im Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2006 in Höhe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage von EUR 4.375,- und im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 in Höhe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage von EUR 4.480,- festzustellen gewesen. Weiters sei zu Recht festgestellt worden, dass die Summe der Beitragsgrundlagen nach dem ASVG und dem GSVG im Jahr 2006 die Summe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlagen nicht überschreite.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, ihn wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Die mitbeteiligte Sozialversicherungsanstalt hat von der Erstattung einer Gegenschrift abgesehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. § 25 GSVG hat auszugsweise in der hier zeitraumbezogen maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 145/2003 folgenden Wortlaut: 1. Paragraph 25, GSVG hat auszugsweise in der hier zeitraumbezogen maßgebenden Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 145 aus 2003, folgenden Wortlaut:

"§ 25. (1) Für die Ermittlung der Beitragsgrundlage für Pflichtversicherte gemäß § 2 Abs. 1 sind, soweit im folgenden nichts anderes bestimmt wird, die im jeweiligen Kalenderjahr auf einen Kalendermonat der Erwerbstätigkeit im Durchschnitt entfallenden Einkünfte aus einer oder mehreren Erwerbstätigkeiten, die der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz, unbeschadet einer Ausnahme gemäß § 4 Abs. 1 Z 5 und 6, unterliegen, heranzuziehen; als Einkünfte gelten die Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988. Als Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung begründenden Erwerbstätigkeit gelten auch die Einkünfte als Geschäftsführer und die Einkünfte des zu einem Geschäftsführer bestellten Gesellschafters der Gesellschaft mit beschränkter Haftung."§ 25. (1) Für die Ermittlung der Beitragsgrundlage für Pflichtversicherte gemäß Paragraph 2, Absatz eins, sind, soweit im folgenden nichts anderes bestimmt wird, die im jeweiligen Kalenderjahr auf einen Kalendermonat der Erwerbstätigkeit im Durchschnitt entfallenden Einkünfte aus einer oder mehreren Erwerbstätigkeiten, die der Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz, unbeschadet einer Ausnahme gemäß Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer 5 und 6, unterliegen, heranzuziehen; als Einkünfte gelten die Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988. Als Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung begründenden Erwerbstätigkeit gelten auch die Einkünfte als Geschäftsführer und die Einkünfte des zu einem Geschäftsführer bestellten Gesellschafters der Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

1. (2) Absatz 2, Beitragsgrundlage ist der gemäß Abs. 1 ermittelte Betrag, Beitragsgrundlage ist der gemäß Absatz eins, ermittelte Betrag,

...

3. vermindert um die auf einen Sanierungsgewinn oder auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des EStG 1988 entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit; diese Minderung tritt jedoch nur dann ein, wenn der Versicherte es beantragt und bezüglich der Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen überdies nur soweit, als der auf derartige Gewinne entfallende Betrag dem Sachanlagevermögen eines Betriebes des Versicherten oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der Versicherte mit mehr als 25 % beteiligt ist, zugeführt worden ist; diese Minderung ist bei der Feststellung der Ausnahme von der Pflichtversicherung gemäß § 4 Abs. 1 Z 5 und 6 nicht zu berücksichtigen; ein Antrag auf Minderung ist binnen einem Jahr ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit des ersten Teilbetrags (§ 35 Abs. 3) der endgültigen Beiträge für jenen Zeitraum, für den eine Verminderung um den Veräußerungsgewinn oder Sanierungsgewinn begehrt wird, zu stellen. 3. vermindert um die auf einen Sanierungsgewinn oder auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des EStG 1988 entfallenden Beträge im Durchschnitt der Monate der Erwerbstätigkeit; diese Minderung tritt jedoch nur dann ein, wenn der Versicherte es beantragt und bezüglich der Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen überdies nur soweit, als der auf derartige Gewinne entfallende Betrag dem Sachanlagevermögen eines Betriebes des Versicherten oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der Versicherte mit mehr als 25 % beteiligt ist, zugeführt worden ist; diese Minderung ist bei der Feststellung der Ausnahme von der Pflichtversicherung gemäß Paragraph 4, Absatz eins, Ziffer 5 und 6 nicht zu berücksichtigen; ein Antrag auf Minderung ist binnen einem Jahr ab dem Zeitpunkt des Eintritts der Fälligkeit des ersten Teilbetrags (Paragraph 35, Absatz 3,) der endgültigen Beiträge für jenen Zeitraum, für den eine Verminderung um den Veräußerungsgewinn oder Sanierungsgewinn begehrt wird, zu stellen.

..."

§ 36 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 (AbgÄG 2005), BGBl. I Nr. 161, lautet: Paragraph 36, EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2005 (AbgÄG 2005), Bundesgesetzblatt , römisch eins Nr. 161, lautet:

"Steuerfestsetzung bei Schulderrass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

§ 36. (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen. Paragraph 36, (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schulderrass resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Absatz 2, nach Maßgabe des Absatz 3, zu erfolgen.

1. (2) Absatz 2, Aus dem Schulderrass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:

1. Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder durch

2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) oder durch 2. Erfüllung eines Zwangsausgleiches (Paragraphen 140 f, f, der Konkursordnung) oder durch

3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 193ff der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199ff der Konkursordnung). 3. Erfüllung eines Zahlungsplanes (Paragraphen 193 f, f, der Konkursordnung) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (Paragraphen 199 f, f, der Konkursordnung).

1. (3)Absatz 3,Für die Steuerfestsetzung gilt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.

2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldnerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden. 2. Auf den nach Ziffer eins, ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldnerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.

3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne ergibt." 3. Der nach Ziffer 2, ermittelte Betrag ist von der Steuer abziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldnerlass resultierenden Gewinne ergibt."

§ 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2005 lautet auszugsweise: Paragraph 2, EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005 lautet auszugsweise:

"§ 2 (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

1. (2)Absatz 2,Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3, aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (Paragraph 18,) und außergewöhnlichen Belastungen (Paragraphen 34, und 35) sowie der Freibeträge nach den Paragraphen 104 und 105,

...

1. (2b)Absatz 2 b,Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können. 2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des Paragraph 18, Absatz 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des Paragraph 117, Absatz 7, zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

3. Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- -Strichaufzählung
Gewinne aus einem Schuldverlass gemäß § 36 Abs. 2, Gewinne aus einem Schuldverlass gemäß Paragraph 36, Absatz 2,,
- -Strichaufzählung
Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
- -Strichaufzählung
Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
- -Strichaufzählung
Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
- -Strichaufzählung
Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988. Liquidationsgewinne im Sinne des Paragraph 19, des Körperschaftsteuergesetzes 1988.

1. (3) Absatz 3, (...)"

2. Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die Verminderung der Beitragsgrundlage um einen Sanierungsgewinn gemäß § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG voraussetzt, dass dieser im Sinn des § 2 Abs. 2b Z 3 vierter Spiegelstrich EStG 1988 infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden "zum Zwecke der Sanierung" entstanden ist. Dabei vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, dass es infolge der Änderung des § 36 EStG 1988 durch das AbgÄG 2005 auch für die Anwendung des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG nicht mehr darauf ankomme, ob ein Schuldverlass zu Sanierungszwecken gewährt worden sei, sondern jeder Schuldverlass im Sinn des § 36 EStG 1988 zu einer Verminderung der Beitragsgrundlage zu führen habe. 2. Im Beschwerdefall ist ausschließlich strittig, ob die Verminderung der Beitragsgrundlage um einen Sanierungsgewinn gemäß Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG voraussetzt, dass dieser im Sinn des Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG 1988 infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden "zum Zwecke der Sanierung" entstanden ist. Dabei vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, dass es infolge der Änderung des Paragraph 36, EStG 1988 durch das AbgÄG 2005 auch für die Anwendung des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG nicht mehr darauf ankomme, ob ein Schuldverlass zu Sanierungszwecken gewährt worden sei, sondern jeder Schuldverlass im Sinn des Paragraph 36, EStG 1988 zu einer Verminderung der Beitragsgrundlage zu führen habe.

3. Der Verwaltungsgerichtshof hat im hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2011, Zl. 2010/08/0219, bereits ausgeführt, dass § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG ungeachtet der inhaltlichen und terminologischen Änderungen im Einkommensteuerrecht durch das AbgÄG 2005 unverändert auf den "Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des EStG 1988" verweist, d.h. nunmehr auf den Sanierungsgewinn, wie er in § 2 Abs. 2b Z 3 vierter Spiegelstrich EStG 1988 definiert wird, also u.a. mit dem Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen. Eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd. EStG 1988 und des darauf verweisenden § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG ist somit weiterhin die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes. Damit liegt keine Sanierung nach diesen Bestimmungen vor, wenn der Schuldverlass gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat oder sich im Stadium der Abwicklung befindet. Der Schuldverlass muss geeignet sein, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens reicht nicht aus, um den Schuldverlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben. Demgemäß bezieht der Verwaltungsgerichtshof das Tatbestandselement "zum Zwecke der Sanierung" in der Bestimmung des EStG 1988 auf das Unternehmen und nicht auf den Unternehmer (vgl. auch dazu das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2011, Zl. 2010/08/0219, mwN). 3. Der Verwaltungsgerichtshof hat im hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2011, Zl. 2010/08/0219, bereits ausgeführt, dass Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG ungeachtet der inhaltlichen und terminologischen Änderungen im Einkommensteuerrecht durch das AbgÄG 2005 unverändert auf den "Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des EStG 1988" verweist, d.h. nunmehr auf den Sanierungsgewinn, wie er in Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG 1988 definiert wird, also u.a. mit dem Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen. Eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd.

EStG 1988 und des darauf verweisenden Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG ist somit weiterhin die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes. Damit liegt keine Sanierung nach diesen Bestimmungen vor, wenn der Schulderrlass gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat oder sich im Stadium der Abwicklung befindet. Der Schulderrlass muss geeignet sein, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Die bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens reicht nicht aus, um den Schulderrlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben. Demgemäß bezieht der Verwaltungsgerichtshof das Tatbestandselement "zum Zwecke der Sanierung" in der Bestimmung des EStG 1988 auf das Unternehmen und nicht auf den Unternehmer vergleiche , auch dazu das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2011, Zl. 2010/08/0219, mwN).

4. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das Unternehmen des Beschwerdeführers - dessen Gegenstand den Verwaltungsakten zufolge "Handel und Montage von Fenstern" war - mehrere Monate vor der Annahme des Zahlungsplans im Zuge des Konkursverfahrens geschlossen wurde und der Beschwerdeführer erst ein halbes Jahr nach Konkursaufhebung wieder eine selbständige, die Pflichtversicherung nach dem GSVG begründende Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Umstände, die dennoch für die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sprechen würden - etwa die Übernahme und Fortführung des Betriebs durch eine andere Person (vgl. zu einer solchen Konstellation das oben zitierte Erkenntnis vom 25. Mai 2011) - sind im Beschwerdefall nicht ersichtlich und wurden auch nicht behauptet. Der belangten Behörde kann daher im Ergebnis nicht entgegen getreten werden, wenn sie das Vorliegen eines Schulderrlasses "zum Zwecke der Sanierung" und damit einen Sanierungsgewinn im Sinn des § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG iVm. § 2 Abs. 2b Z 3 vierter Spiegelstrich EStG 1988 verneint hat. 4. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass das Unternehmen des Beschwerdeführers - dessen Gegenstand den Verwaltungsakten zufolge "Handel und Montage von Fenstern" war - mehrere Monate vor der Annahme des Zahlungsplans im Zuge des Konkursverfahrens geschlossen wurde und der Beschwerdeführer erst ein halbes Jahr nach Konkursaufhebung wieder eine selbständige, die Pflichtversicherung nach dem GSVG begründende Erwerbstätigkeit aufgenommen hat. Umstände, die dennoch für die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sprechen würden - etwa die Übernahme und Fortführung des Betriebs durch eine andere Person vergleiche , zu einer solchen Konstellation das oben zitierte Erkenntnis vom 25. Mai 2011) - sind im Beschwerdefall nicht ersichtlich und wurden auch nicht behauptet. Der belangten Behörde kann daher im Ergebnis nicht entgegen getreten werden, wenn sie das Vorliegen eines Schulderrlasses "zum Zwecke der Sanierung" und damit einen Sanierungsgewinn im Sinn des Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG 1988 verneint hat.

5. Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 5. Die Beschwerde war somit gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm. der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Wien, am 17. Oktober 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2010080009.X00

Im RIS seit

23.11.2012

Zuletzt aktualisiert am

11.01.2013

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