

TE Vwgh Erkenntnis 2011/5/25 2010/08/0219

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.05.2011

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;

Norm

EStG 1988 §2 Abs2b Z3 idF 2005/I/161;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §36 idF 2005/I/161;
EStG 1988 §36;
GSVG 1978 §25 Abs2 Z3;
GSVG 1978 §25;
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

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 den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Müller und die Hofräte Dr. Strohmayer, Dr. Lehofer, Dr. Doblinger und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Peck, über die Beschwerde des J M in L, vertreten durch Dr. Gerald Haas, Rechtsanwalt in 4600 Wels, Bauernstraße 9, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Oberösterreich vom 13. September 2010, Zl. Ges-180153/2-2010- Wa/Gu, betreffend Beitragsgrundlage und Beitragspflicht nach dem GSVG (mitbeteiligte Partei: Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, 1051 Wien, Wiedner Hauptstraße 84-86), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde festgestellt, dass (Spruchpunkt 1.) die monatliche Beitragsgrundlage des Beschwerdeführers in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG vom 1. August bis zum 31. Dezember 2007 EUR 4.480,- beträgt und (Spruchpunkt 2.) dass der Beschwerdeführer verpflichtet ist, für die Dauer der Pflichtversicherung einen monatlichen Beitrag in der Krankenversicherung in Höhe von EUR 326,14 und einen monatlichen Betrag in der Pensionsversicherung in Höhe von EUR 694,40 zu leisten.

Der Beschwerdeführer sei vom 7. August bis zum 31. Dezember 2007 der Pflichtversicherung nach § 2 Abs. 1 Z. 1 GSVG unterlegen. (Aus einer im Verwaltungsakt erliegenden Bestätigung der Wirtschaftskammer Oberösterreich betreffend das spätere Ruhen der Gewerbeausübung ergibt sich, dass der Pflichtversicherung eine Gewerbeberechtigung "Buffet Gastgewerbe" zu Grunde lag). Im Einkommensteuerbescheid 2007 des Beschwerdeführers vom 18. August 2009, bei der mitbeteiligten Partei eingelangt am 15. Oktober 2009, seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 74.460,13 ausgewiesen. In diesen sei auch ein Gewinn aus einem Schuldnachlass iSd § 36 EStG enthalten, für welchen das Finanzamt keine Einkommensteuer vorgeschrieben habe. Der Beschwerdeführer sei vom 7. August bis zum 31. Dezember 2007 der Pflichtversicherung nach Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer eins, GSVG unterlegen. (Aus einer im Verwaltungsakt erliegenden Bestätigung der Wirtschaftskammer Oberösterreich betreffend das spätere Ruhen der Gewerbeausübung ergibt sich, dass der Pflichtversicherung eine Gewerbeberechtigung "Buffet Gastgewerbe" zu Grunde lag). Im Einkommensteuerbescheid 2007 des Beschwerdeführers vom 18. August 2009, bei der mitbeteiligten Partei eingelangt am 15. Oktober 2009, seien Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von EUR 74.460,13 ausgewiesen. In diesen sei auch ein Gewinn aus einem Schuldnachlass iSd Paragraph 36, EStG enthalten, für welchen das Finanzamt keine Einkommensteuer vorgeschrieben habe.

Der im Verwaltungsakt erliegende Einkommensteuerbescheid 2007 führt dazu aus:

"Die Einkommensteuer mit Sanierungsgewinn beträgt 2007 EUR 23.580,25 und ohne Sanierungsgewinn - EUR 107,67. Es sind 94 % (EUR 22.266,65) nicht festzusetzen. Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrer Erklärung wird auf die Begründung zu Ihrem Einkommensteuerbescheid 2005 vom 7.8.2007 verwiesen (Zahlung einer 6 %igen Quote in 6 gleichen Raten 2005 bis 2010)."

Das Landesgericht W habe - so die belangte Behörde weiter - mit Beschluss vom 6. Oktober 2003 ein Konkursverfahren eröffnet und mit Beschluss vom 30. Dezember 2003 die Schließung des Unternehmens des Beschwerdeführers angeordnet. Danach sei dieses bis zum Jahr 2008 von der Tochter des Beschwerdeführers am selben Standort mit denselben Betriebsmitteln, denselben Dienstnehmern und mit demselben Inventar fortgeführt worden. Am 23. September 2004 sei ein Zahlungsplan angenommen und der Konkurs mit Beschluss vom 19. Oktober 2004 aufgehoben worden. Vom 1. Jänner bis zum 31. Dezember 2007 sei der Beschwerdeführer darüber hinaus nach dem ASVG (mit "Einkünften" in Höhe von EUR 5.973,38) pflichtversichert gewesen.

In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde zur Beitragsgrundlagenbildung nach dem GSVG aus, es sei strittig, ob der vom Beschwerdeführer reklamierte Sanierungsgewinn abzugsfähig sei. Seit dem am 1. Jänner 2004 in Kraft getretenen zweiten Sozialversicherungs - Änderungsgesetz 2003 sei ein in den Einkünften enthaltener Sanierungsgewinn wieder abzugsfähig (§ 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG). Diese Vorschrift verweise auf einen "Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988". Ein Sanierungsgewinn iSd § 2 Abs. 2b Z. 2 (richtig: Z. 3) EStG 1988 liege nur dann vor, wenn dieser durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sei. Der Betrieb des Beschwerdeführers sei jedoch im Laufe des Konkursverfahrens geschlossen worden. Es sei keine positive Fortbetriebsprognose erstellt worden. Nach dem Schuldnerlass sei nicht derselbe Betrieb weiter geführt worden. Die (für den geforderten spezifischen Schuldnerlass erforderliche) Voraussetzung des Sanierungszwecks sei nicht erfüllt. Die Weiterführung des Betriebes durch die Tochter des Beschwerdeführers ändere daran nichts, weil dieser vom Beschwerdeführer selbst hätte fortgeführt werden müssen. Die Beitragsgrundlage 2007 könne nicht gemäß § 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG um die Gewinne aus dem Schuldnerlass iSd § 36 EStG vermindert werden. Die monatliche Beitragsgrundlage in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG sei demnach in Höhe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage von EUR 4.480,- festzustellen. Der Beschwerdeführer habe die daraus resultierende Höhe der monatlichen Beitragspflicht nicht

bestritten. In rechtlicher Hinsicht führte die belangte Behörde zur Beitragsgrundlagenbildung nach dem GSVG aus, es sei strittig, ob der vom Beschwerdeführer reklamierte Sanierungsgewinn abzugsfähig sei. Seit dem am 1. Jänner 2004 in Kraft getretenen zweiten Sozialversicherungs - Änderungsgesetz 2003 sei ein in den Einkünften enthaltener Sanierungsgewinn wieder abzugsfähig (Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG). Diese Vorschrift verweise auf einen "Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988". Ein Sanierungsgewinn iSd Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 2, (richtig: Ziffer 3,) EStG 1988 liege nur dann vor, wenn dieser durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sei. Der Betrieb des Beschwerdeführers sei jedoch im Laufe des Konkursverfahrens geschlossen worden. Es sei keine positive Fortbetriebsprognose erstellt worden. Nach dem Schuldenerlass sei nicht derselbe Betrieb weiter geführt worden. Die (für den geforderten spezifischen Schuldenerlass erforderliche) Voraussetzung des Sanierungszwecks sei nicht erfüllt. Die Weiterführung des Betriebes durch die Tochter des Beschwerdeführers ändere daran nichts, weil dieser vom Beschwerdeführer selbst hätte fortgeführt werden müssen. Die Beitragsgrundlage 2007 könne nicht gemäß Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG um die Gewinne aus dem Schuldenerlass iSd Paragraph 36, EStG vermindert werden. Die monatliche Beitragsgrundlage in der Pensions- und Krankenversicherung nach dem GSVG sei demnach in Höhe der monatlichen Höchstbeitragsgrundlage von EUR 4.480,- festzustellen. Der Beschwerdeführer habe die daraus resultierende Höhe der monatlichen Beitragspflicht nicht bestritten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde mit dem Begehren, ihn wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt:

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 25 GSVG hat auszugsweise in der hier zeitraumbezogen maßgebenden Fassung BGBl. I Nr. 145/2003 folgenden Wortlaut: 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.

1. (3) Absatz 3, Hat der Pflichtversicherte Einkünfte aus mehreren die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Erwerbstätigkeiten, so ist die Summe der Einkünfte aus diesen Erwerbstätigkeiten für die Ermittlung der Beitragsgrundlage heranzuziehen.

..."

Gemäß § 301 Abs. 3 GSVG konnten Anträge auf Verminderung der Beitragsgrundlage um Sanierungsgewinne nach § 25 Abs. 2 Z 3 GSVG in der Fassung BGBl. I Nr. 145/2003 erstmals für die Beitragsgrundlage des Jahres 2004 gestellt werden. Gemäß Paragraph 301, Absatz 3, GSVG konnten Anträge auf Verminderung der Beitragsgrundlage um Sanierungsgewinne nach Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 145 aus 2003, erstmals für die Beitragsgrundlage des Jahres 2004 gestellt werden.

Die Beschwerde wendet sich gegen die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach der Begriff des Sanierungsgewinnes iSd § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG zu verstehen sei. Den Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 2005 sei zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die Anwendbarkeit des Gesetzesbegriffes "Sanierungsgewinn" ausschließlich auf die Körperschaftsteuerpflichtigen habe einschränken wollen. Mit der Neuregelung der Besteuerung habe der Gesetzgeber nicht mehr auf das Kriterium der Sanierungsfähigkeit und somit auf die Betriebsfortführung abstellen wollen. In den Gesetzesmaterialien zu § 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass die Gewinne aus Schulderrlässen aus Sicht der Sozialversicherung keine echten Einkünfte darstellten. Diese Ansicht müsse unabhängig von einer Sanierungsfähigkeit bzw. einer Betriebseinstellung gelten. Im § 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG sei nur deshalb von einem "Sanierungsgewinn" die Rede, weil er in der vormals geltenden Fassung des § 36 EStG so bezeichnet worden sei. Die Beschwerde wendet sich gegen die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach der Begriff des Sanierungsgewinnes iSd Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, EStG zu verstehen sei. Den Materialien zum Abgabenänderungsgesetz 2005 sei zu entnehmen, dass der Gesetzgeber die Anwendbarkeit des Gesetzesbegriffes "Sanierungsgewinn" ausschließlich auf die Körperschaftsteuerpflichtigen habe einschränken wollen. Mit der Neuregelung der Besteuerung habe der Gesetzgeber nicht mehr auf das Kriterium der Sanierungsfähigkeit und somit auf die Betriebsfortführung abstellen wollen. In den Gesetzesmaterialien zu Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass die Gewinne aus Schulderrlässen aus Sicht der Sozialversicherung keine echten Einkünfte darstellten. Diese Ansicht müsse unabhängig von einer Sanierungsfähigkeit bzw. einer Betriebseinstellung gelten. Im Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG sei nur deshalb von einem "Sanierungsgewinn" die Rede, weil er in der vormals geltenden Fassung des Paragraph 36, EStG so bezeichnet worden sei.

Die mit "Sanierungsgewinn" überschriebene Bestimmung des § 36 EStG 1988 in der bis zum 31. Dezember 1997 maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 400/1988 lautete: Die mit "Sanierungsgewinn" überschriebene Bestimmung des Paragraph 36, EStG 1988 in der bis zum 31. Dezember 1997 maßgeblichen Fassung Bundesgesetzblatt Nr. 400 aus 1988, lautete:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind." "Bei der Ermittlung des Einkommens (Paragraph 2, Absatz 2,) sind nach Abzug der Sonderausgaben (Paragraph 18,) und außergewöhnlichen Belastungen (Paragraphen 34 und 35) jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."

Der ab dem 1. Jänner 2004 wiedereingeführten Bestimmung über die Abzugsfähigkeit der Sanierungsgewinne ging eine frühere (durch die 16. Novelle zum GSVG, BGBl. Nr. 643/1989, eingeführte und durch das Arbeits- und Sozialrechts-Änderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 139/1997, mit 31. Dezember 1997 außer Kraft gesetzte) Regelung des § 25 GSVG voraus, wonach die Beitragsgrundlage der gemäß § 25 Abs. 1 GSVG ermittelte Betrag, "vermindert um die auf einen Sanierungsgewinn und auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge" ist. Der ab dem 1. Jänner 2004 wiedereingeführten Bestimmung über die Abzugsfähigkeit der Sanierungsgewinne ging eine frühere (durch die 16. Novelle zum GSVG, Bundesgesetzblatt Nr. 643 aus 1989,, eingeführte und durch das Arbeits- und Sozialrechts-Änderungsgesetz 1997, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 139 aus 1997,, mit 31. Dezember 1997 außer Kraft gesetzte) Regelung des Paragraph 25, GSVG voraus, wonach die Beitragsgrundlage der gemäß Paragraph 25, Absatz eins, GSVG ermittelte Betrag, "vermindert um die auf einen Sanierungsgewinn und auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge" ist.

Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zur 16. Novelle zum GSVG, BGBl. Nr. 643/1989, 1101 BlgNR 17. GP, 9, war für die Einführung der Abzugsfähigkeit der Sanierungsgewinne bei der Ermittlung der Beitragsgrundlage bestimmend, dass die geltende Rechtslage bezüglich einer Zuordnung der erwähnten Gewinne zu den steuerpflichtigen Einkünften eine Konstruktion des Steuerrechtes darstelle, die darauf beruhe, dass diese Gewinne als eine Vermehrung des Betriebsvermögens (Sanierungsgewinn) gewertet würden. Dem sei allerdings aus der Sicht der Sozialversicherung entgegenzuhalten, dass es sich bei dem von den Gläubigern zum Zwecke der Betriebssanierung zugestanden Schulderlass nicht um echte Einkünfte handle. Zöge die sozialversicherungsrechtliche Regelung aus Gründen einer ökonomischen Vollziehung nicht die steuerrechtlich maßgebenden Einkünfte als Maßstab für die Beitragsbemessung heran, wäre an sich kein stichhaltiger Grund dafür gegeben, den Sanierungsgewinn der Beitragsbemessung zu unterwerfen (vgl. zur damaligen Rechtslage das hg. Erkenntnis vom 16. März 1993, Zl. 92/08/0158). Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage zur 16. Novelle zum GSVG, Bundesgesetzblatt Nr. 643 aus 1989,, 1101 BlgNR 17. GP, 9, war für die Einführung der Abzugsfähigkeit der Sanierungsgewinne bei der Ermittlung der Beitragsgrundlage bestimmend, dass die geltende Rechtslage bezüglich einer Zuordnung der erwähnten Gewinne zu den steuerpflichtigen Einkünften eine Konstruktion des Steuerrechtes darstelle, die darauf beruhe, dass diese Gewinne als eine Vermehrung des Betriebsvermögens (Sanierungsgewinn) gewertet würden. Dem sei allerdings aus der Sicht der Sozialversicherung entgegenzuhalten, dass es sich bei dem von den Gläubigern zum Zwecke der Betriebssanierung zugestanden Schulderlass nicht um echte Einkünfte handle. Zöge die sozialversicherungsrechtliche Regelung aus Gründen einer ökonomischen Vollziehung nicht die steuerrechtlich maßgebenden Einkünfte als Maßstab für die Beitragsbemessung heran, wäre an sich kein stichhaltiger Grund dafür gegeben, den Sanierungsgewinn der Beitragsbemessung zu unterwerfen vergleiche , zur damaligen Rechtslage das hg. Erkenntnis vom 16. März 1993, Zl. 92/08/0158).

§ 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG erhielt seine für den vorliegenden Beitragszeitraum maßgebliche, oben wiedergegebene Fassung durch das zweite Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 145/2003. Die Erläuterungen (RV 310 BlgNR 22. GP, 41 ff) begründen die Gesetzesänderung wie folgt: Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG erhielt seine für den vorliegenden Beitragszeitraum maßgebliche, oben wiedergegebene Fassung durch das zweite Sozialversicherungs-Änderungsgesetz 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 145 aus 2003,. Die Erläuterungen Regierungsvorlage 310, BlgNR 22. GP, 41 ff) begründen die Gesetzesänderung wie folgt:

"Zu Art. 2 Teil 2 Z 2 bis 4 (§ 25 Abs. 2 Z 3 GSVG):"Zu Artikel 2, Teil 2 Ziffer 2 bis 4 (Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG):

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 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 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 beziehende 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."

§ 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG stellt auf "einen Sanierungsgewinn oder auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des EStG 1988" ab. Die mit "Sanierungsgewinne" überschriebene Bestimmung des § 36 EStG 1988 in der ab dem 21. August 2003 maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, lautete: Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG stellt auf "einen Sanierungsgewinn oder auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des

ESTG 1988" ab. Die mit "Sanierungsgewinne" überschriebene Bestimmung des Paragraph 36, ESTG 1988 in der ab dem 21. August 2003 maßgeblichen Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,, lautete:

"§ 36. (1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

1. (2) Absatz 2, Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes: Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (Paragraphen 140 f, f, Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.
2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.
3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen." 3. Das Ergebnis ist von der nach Ziffer eins, ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen."

§ 36 ESTG 1988 erhielt durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005), BGBl. I Nr. 161/2005, mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2005 samt Überschrift folgende Fassung: Paragraph 36, ESTG 1988 erhielt durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 161 aus 2005,, mit Wirkung ab dem 31. Dezember 2005 samt Überschrift folgende Fassung:

"Steuerfestsetzung bei Schuldenerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

§ 36. (1) Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem Schuldenerlass 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 Schuldenerlass 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 Schuldenerlass 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 Schuldenerlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.
2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldenerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden. 2. Auf den nach Ziffer eins, ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldenerlass entsprechende Prozentsatz (100 Prozent abzüglich der Quote) anzuwenden.
3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldenerlass resultierenden Gewinne ergibt." 3. Der nach Ziffer 2, ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldenerlass resultierenden Gewinne ergibt."

§ 2 ESTG 1988 idF des AbgÄG 2005 lauten auszugsweise: Paragraph 2, ESTG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2005 lauten 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 Schulderrlass gemäß § 36 Abs. 2, Gewinne aus einem Schulderrlass 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, (...)"

Die Materialien zum AbgÄG 2005 (RV 1187 BlgNR 22. GP) führen zu § 36 EStG 1988 aus Die Materialien zum AbgÄG 2005 Regierungsvorlage 1187, BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode führen zu Paragraph 36, EStG 1988 aus:

"Zu Z 14 und 27 (§§ 36 und 124b Z 127 EStG 1988)" Zu Ziffer 14 und 27 (Paragraphen 36 und 124 b Ziffer 127, EStG 1988):

Das bisher in § 36 geregelte Unterbleiben der Steuerfestsetzung bei Vorliegen eines 'Sanierungsgewinnes' setzt die Unternehmensfortführung nach einem gerichtlichen Ausgleich oder Zwangsausgleich voraus. Die gesetzlichen Beschränkungen des § 36 erweisen sich aber in mehrfacher Hinsicht als problematisch: Das bisher in Paragraph 36, geregelte Unterbleiben der Steuerfestsetzung bei Vorliegen eines 'Sanierungsgewinnes' setzt die Unternehmensfortführung nach einem gerichtlichen Ausgleich oder Zwangsausgleich voraus. Die gesetzlichen Beschränkungen des Paragraph 36, erweisen sich aber in mehrfacher Hinsicht als problematisch:

Nach derzeitiger Rechtslage setzt das Vorliegen eines 'Sanierungsgewinnes' die Sanierungseignung des Betriebes voraus. Sie wird in der Praxis ausgeschlossen, wenn nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs eine Betriebseinstellung erfolgt. In derartigen Fällen, in denen nach derzeitiger Rechtslage die Begünstigung des § 36 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen kann, sind aber die ehemaligen Betriebsinhaber vielfach auch nicht in der Lage, die aus den Schuldnachlässen resultierende Einkommensteuer ungeschmälert zu entrichten. Vielfach wird daher in solchen Fällen die Einkommensteuer von Amts wegen als uneinbringlich gelöscht (§ 235 BAO) oder auf Antrag nachgesehen (§ 236 BAO). Dazu kommt, dass die bisherige Regelung den so genannten Privatkonkurs (§§ 181ff KO) nicht erfasst, der auch noch andere Formen der (auch betrieblichen) Entschuldung (Zahlungsplan, Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung) vorsieht, die der Begünstigung nicht zugänglich sind. In derartigen Fällen kommt es daher häufig durch die ungeschmälerte Einkommensteuerfestsetzung auf den Schulderrass dazu, dass der Steuerpflichtige ein neuerliches Insolvenzverfahren anstrengen muss, um sich seiner Steuerschulden gegenüber dem Fiskus zu entledigen. Nach derzeitiger Rechtslage setzt das Vorliegen eines 'Sanierungsgewinnes' die Sanierungseignung des Betriebes voraus. Sie wird in der Praxis ausgeschlossen, wenn nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs eine Betriebseinstellung erfolgt. In derartigen Fällen, in denen nach derzeitiger Rechtslage die Begünstigung des Paragraph 36, EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen kann, sind aber die ehemaligen Betriebsinhaber vielfach auch nicht in der Lage, die aus den Schuldnachlässen resultierende Einkommensteuer ungeschmälert zu entrichten. Vielfach wird daher in solchen Fällen die Einkommensteuer von Amts wegen als uneinbringlich gelöscht (Paragraph 235, BAO) oder auf Antrag nachgesehen (Paragraph 236, BAO). Dazu kommt, dass die bisherige Regelung den so genannten Privatkonkurs (Paragraphen 181 f, f, KO) nicht erfasst, der auch noch andere Formen der (auch betrieblichen) Entschuldung (Zahlungsplan, Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung) vorsieht, die der Begünstigung nicht zugänglich sind. In derartigen Fällen kommt es daher häufig durch die ungeschmälerte Einkommensteuerfestsetzung auf den Schulderrass dazu, dass der Steuerpflichtige ein neuerliches Insolvenzverfahren anstrengen muss, um sich seiner Steuerschulden gegenüber dem Fiskus zu entledigen.

Die Regelung des § 36 ist damit insolvenzrechtlich zu eng. Darüber hinaus erscheint es insbesondere auch aus Sicht eines ökonomischen Steuerrechtsvollzuges wenig befriedigend, einen Steuerpflichtigen, dem eine tatsächliche Unternehmenssanierung - aus welchen Gründen immer - nicht gelingt, von einer steuerlichen Entlastung bei der Abgabefestsetzung gänzlich auszuschließen und auf Maßnahmen der Abgabeneinhebung zu verweisen. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung zu sehen, die darin besteht, die einkommensteuerliche Begünstigungsnorm durch den Verzicht auf das Erfordernis der 'Unternehmenssanierung' grundsätzlich anders, nämlich als besondere Vorschrift zur Steuerfestsetzung bei Schulderrässen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens, zu gestalten. Dementsprechend soll jede in einem gerichtlichen Ausgleich, einem Zwangsausgleich oder in einem Privatkonkurs erfolgende (endgültige) Entschuldung zu einer Entschuldung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkommensteuerschuld aus dem Schulderrass führen, wobei es auf die Qualifikation als 'Sanierungsgewinn' nicht ankommt. Der Fiskus wird damit hinsichtlich der aus dem Schulderrass resultierenden Einkommensteuer wie andere (Zwangs)Ausgleichsgläubiger bzw. Gläubiger im Privatkonkurs gestellt, da er sich in derartigen Fällen stets in gleicher Weise an der Entschuldung beteiligt, wie die anderen Gläubiger auch. In diesem Sinn stellt § 36 einen besonderen Beitrag des Fiskus im Interesse der Entschuldung des einkommensteuerpflichtigen Steuerschuldners dar. Da im Bereich der Körperschaftsteuer weder insolvenzrechtlich noch im Hinblick auf die Entlastungsbedürftigkeit des Steuersteuerpflichtigen ein vergleichbarer Regelungsbedarf besteht, bleibt § 23a KStG 1988 unverändert." Die Regelung des Paragraph 36, ist damit insolvenzrechtlich zu eng. Darüber hinaus erscheint es insbesondere auch aus Sicht eines ökonomischen Steuerrechtsvollzuges wenig befriedigend, einen Steuerpflichtigen, dem eine tatsächliche Unternehmenssanierung - aus welchen Gründen immer - nicht gelingt, von einer steuerlichen Entlastung bei der Abgabefestsetzung gänzlich auszuschließen und auf Maßnahmen der

Abgabeneinhebung zu verweisen. Vor diesem Hintergrund ist die Neuregelung zu sehen, die darin besteht, die einkommensteuerliche Begünstigungsnorm durch den Verzicht auf das Erfordernis der 'Unternehmenssanierung' grundsätzlich anders, nämlich als besondere Vorschrift zur Steuerfestsetzung bei Schulderrlässen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens, zu gestalten. Dementsprechend soll jede in einem gerichtlichen Ausgleich, einem Zwangsausgleich oder in einem Privatkonkurs erfolgende (endgültige) Entschuldung zu einer Entschuldung des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Einkommensteuerschuld aus dem Schulderrlass führen, wobei es auf die Qualifikation als 'Sanierungsgewinn' nicht ankommt. Der Fiskus wird damit hinsichtlich der aus dem Schulderrlass resultierenden Einkommensteuer wie andere (Zwangs)Ausgleichsgläubiger bzw. Gläubiger im Privatkonkurs gestellt, da er sich in derartigen Fällen stets in gleicher Weise an der Entschuldung beteiligt, wie die anderen Gläubiger auch. In diesem Sinn stellt Paragraph 36, einen besonderen Beitrag des Fiskus im Interesse der Entschuldung des einkommensteuerpflichtigen Steuerschuldners dar. Da im Bereich der Körperschaftsteuer weder insolvenzrechtlich noch im Hinblick auf die Entlastungsbedürftigkeit des Steuersteuerpflichtigen ein vergleichbarer Regelungsbedarf besteht, bleibt Paragraph 23 a, KStG 1988 unverändert."

Für die Feststellung der Beitragsgrundlagen nach § 25 GSVG ist eine Bindung an das Einkommensteuerrecht in der Weise normiert, dass die für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblichen Einkünfte des Pflichtversicherten heranzuziehen sind. Daher ist für die Beurteilung, welche Beträge die Einkünfte nach § 25 Abs. 1 GSVG bilden, das Einkommensteuerrecht maßgebend. Die mit einem rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid getroffene Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 bindet auch die mitbeteiligte Sozialversicherungsanstalt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 2009, Zl. 2008/08/0162, mwN). Für die Feststellung der Beitragsgrundlagen nach Paragraph 25, GSVG ist eine Bindung an das Einkommensteuerrecht in der Weise normiert, dass die für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblichen Einkünfte des Pflichtversicherten heranzuziehen sind. Daher ist für die Beurteilung, welche Beträge die Einkünfte nach Paragraph 25, Absatz eins, GSVG bilden, das Einkommensteuerrecht maßgebend. Die mit einem rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid getroffene Zuordnung der Einkünfte zu den Einkunftsarten gemäß Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 bindet auch die mitbeteiligte Sozialversicherungsanstalt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 2009, Zl. 2008/08/0162, mwN).

Das Einkommensteuergesetz in der hier anzuwendenden Fassung begünstigt somit Sanierungsgewinne im wirtschaftlichen Sinn je nach den näheren Umständen, unter denen sie entstanden sind, in verschiedener Weise: Sowohl Schulderrlässe im Insolvenzverfahren als auch Sanierungsgewinne im bisher verstandenen (technischen) Sinne, also sonstige Buchgewinne aus Schulderrlässen, sofern sie beim Unternehmen im Ergebnis zu einer Sanierungswirkung geführt haben, führen zur Ausschaltung der Verlustvortragsgrenze (§ 2 Abs. 2b Z. 3 erster und vierter Spiegelstrich EStG), während der Schulderrlass im Insolvenzverfahren überdies zur Steuerbegünstigung des § 36 Abs. 3 EStG führt. Die bisherigen Sanierungsgewinne im technischen Sinn führen also zwar - anders als nach der früheren Rechtslage - auch dann zu einer Steuerbegünstigung, wenn sie keine Sanierungswirkung beim Unternehmen hatten (zB weil das Unternehmen danach eingestellt wurde), jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sie aus Schulderrlässen im Insolvenzverfahren entstanden sind. Das Einkommensteuergesetz in der hier anzuwendenden Fassung begünstigt somit Sanierungsgewinne im wirtschaftlichen Sinn je nach den näheren Umständen, unter denen sie entstanden sind, in verschiedener Weise: Sowohl Schulderrlässe im Insolvenzverfahren als auch Sanierungsgewinne im bisher verstandenen (technischen) Sinne, also sonstige Buchgewinne aus Schulderrlässen, sofern sie beim Unternehmen im Ergebnis zu einer Sanierungswirkung geführt haben, führen zur Ausschaltung der Verlustvortragsgrenze (Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, erster und vierter Spiegelstrich EStG), während der Schulderrlass im Insolvenzverfahren überdies zur Steuerbegünstigung des Paragraph 36, Absatz 3, EStG führt. Die bisherigen Sanierungsgewinne im technischen Sinn führen also zwar - anders als nach der früheren Rechtslage - auch dann zu einer Steuerbegünstigung, wenn sie keine Sanierungswirkung beim Unternehmen hatten (zB weil das Unternehmen danach eingestellt wurde), jedoch nur unter der Voraussetzung, dass sie aus Schulderrlässen im Insolvenzverfahren entstanden sind.

§ 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG hat niemals auf den Sanierungsgewinn im wirtschaftlichen Sinn verwiesen, also niemals alle Buchgewinne, die durch Schulderrlässe entstanden sind, beitragsfrei gestellt, sondern nur Sanierungsgewinne im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988, dh jene Sanierungsgewinne die in § 36 EStG aF als solche bezeichnet waren. Die genannte Bestimmung des GSVG verweist ungeachtet der inhaltlichen und terminologischen Änderungen im

Einkommensteuerrecht unverändert "auf den Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988", dh nunmehr auf den Sanierungsgewinn, wie er in § 2 Abs. 2b Z. 3 vierter Spiegelstrich EStG definiert wird, also mit dem Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen. Dies schließt aber Schuldenerlässe gem. § 36 EStG von der Beitragsbegünstigung nicht aus, insofern es sich dabei gleichzeitig um Sanierungsgewinne im Sinne des § 2 Abs. 2b Z. 3 vierter Spiegelstrich EStG handelt, wenn also durch Insolvenz eine Sanierungswirkung eingetreten ist und keine Betriebsstillegung erfolgte. Unter der letztgenannten Voraussetzung sind aber auch - weiterhin - solche Sanierungsgewinne beitragsfrei gestellt, die durch Schuldenerlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens zustandekommen, jedoch im Einkommensteuerrecht nicht steuerbegünstigt sind, sondern nur die Verlustvortragsgrenze ausschalten. Paragraph 25, Absatz 2, Ziffer 3, GSVG hat niemals auf den Sanierungsgewinn im wirtschaftlichen Sinn verwiesen, also niemals alle Buchgewinne, die durch Schuldenerlässe entstanden sind, beitragsfrei gestellt, sondern nur Sanierungsgewinne im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988, dh jene Sanierungsgewinne die in Paragraph 36, EStG aF als solche bezeichnet waren. Die genannte Bestimmung des GSVG verweist ungeachtet der inhaltlichen und terminologischen Änderungen im Einkommensteuerrecht unverändert "auf den Sanierungsgewinn nach den Vorschriften des EStG 1988", dh nunmehr auf den Sanierungsgewinn, wie er in Paragraph 2, Absatz 2 b, Ziffer 3, vierter Spiegelstrich EStG definiert wird, also mit dem Erfordernis der tatsächlichen Sanierungswirkung beim Unternehmen. Dies schließt aber Schuldenerlässe gem. Paragraph 36, EStG 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 handelt, wenn also durch Insolvenz eine Sanierungswirkung eingetreten ist und keine Betriebsstillegung erfolgte. Unter der letztgenannten Voraussetzung sind aber auch - weiterhin - solche Sanierungsgewinne beitragsfrei gestellt, die durch Schuldenerlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens zustandekommen, jedoch im Einkommensteuerrecht nicht steuerbegünstigt sind, sondern nur die Verlustvortragsgrenze ausschalten.

Vor diesen Hintergrund ist die Beschwerde im Ergebnis berechtigt. Die belangte Behörde übersieht, dass ein Gewinn im Sinne des § 36 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 (aus einem Schuldenerlass resultierende Gewinne) den Eintritt einer Sanierungswirkung nicht ausschließt, wenngleich diese nicht mehr Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung ist. Die belangte Behörde hatte die Frage der Sanierungswirkung schon im Hinblick darauf zu prüfen, dass die Behandlung des Sanierungsgewinns des Beschwerdeführers im Einkommensteuerbescheid schon für das Jahr 2005 (auf Grund des § 36 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003) ein Indiz dafür ist, dass die Abgabenbehörden von einer Sanierungswirkung ausgegangen sind. Aber auch die mitbeteiligte Partei selbst ist bei Beurteilung der Versicherungspflicht des Beschwerdeführers im Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 31. Juli 2007 vom Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ausgegangen, wie Stück 34 des Anstaltsaktes zeigt. Vor diesen Hintergrund ist die Beschwerde im Ergebnis berechtigt. Die belangte Behörde übersieht, dass ein Gewinn im Sinne des Paragraph 36, Absatz 2, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 161 aus 2005, (aus einem Schuldenerlass resultierende Gewinne) den Eintritt einer Sanierungswirkung nicht ausschließt, wenngleich diese nicht mehr Voraussetzung für eine Steuerbegünstigung ist. Die belangte Behörde hatte die Frage der Sanierungswirkung schon im Hinblick darauf zu prüfen, dass die Behandlung des Sanierungsgewinns des Beschwerdeführers im Einkommensteuerbescheid schon für das Jahr 2005 (auf Grund des Paragraph 36, Absatz 2, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,) ein Indiz dafür ist, dass die Abgabenbehörden von einer Sanierungswirkung ausgegangen sind. Aber auch die mitbeteiligte Partei selbst ist bei Beurteilung der Versicherungspflicht des Beschwerdeführers im Zeitraum vom 1. Jänner 2006 bis 31. Juli 2007 vom Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ausgegangen, wie Stück 34 des Anstaltsaktes zeigt.

Eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd EStG 1988 ist die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes. Damit liegt keine Sanierung nach diesen Bestimmungen vor, wenn der Schuldenerlass gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat oder sich im Stadium der Abwicklung befindet. Der Schuldenerlass 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 Schuldenerlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, Zl. 95/13/0265, mwN). 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. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, Zl. 97/13/0204). Eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldenerlass oder die Fortführung des

Unternehmens in einer Nachfolgesellschaft oder Auffanggesellschaft steht der Sanierungsfähigkeit nicht entgegen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 36, Rz 10). Eine der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd EStG 1988 ist die Sanierungsfähigkeit des betreffenden Betriebes. Damit liegt keine Sanierung nach diesen Bestimmungen vor, wenn der Schuldnerlass gegenüber einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat oder sich im Stadium der Abwicklung befindet. Der Schuldnerlass 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 Schuldnerlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können. Das Unternehmen muss durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 31. März 1998, Zl. 95/13/0265, mwN). 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, das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, Zl. 97/13/0204). Eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldnerlass oder die Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolgesellschaft oder Auffanggesellschaft steht der Sanierungsfähigkeit nicht entgegen (vergleiche, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 36, Rz 10).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, das Landesgericht Wien habe mit Beschluss vom 30. Dezember 2003 die Schließung des Unternehmens des Beschwerdeführers angeordnet. Danach sei dieses bis zum Jahr 2008 von der Tochter des Beschwerdeführers am selben Standort mit denselben Betriebsmitteln, denselben Dienstnehmern und mit demselben Inventar fortgeführt worden.

Der Umstand allein, dass der Betrieb von der Tochter des Beschwerdeführers und nicht von diesem selbst fortgeführt wird, steht einer Berücksichtigung der Sanierungswirkung und damit dem Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd EStG 1988 im Jahr 2007 nicht entgegen. Handelt es sich bei dieser Sanierungswirkung doch um eine des Unternehmens und nicht des Unternehmers, sodass gleichgültig ist, durch wen das sanierte Unternehmen fortgeführt wird. Die belangte Behörde wird im fortgesetzten Verfahren nähere Feststellungen über den tatsächlichen Hergang und die rechtliche Gestaltung des Übergangs des Unternehmens und dessen Fortführung durch die Tochter des Beschwerdeführers zu treffen haben.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Zuerkennung von Aufwandsersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Zuerkennung von Aufwandsersatz beruht auf den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit, der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. Mai 2011

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2010080219.X00

Im RIS seit

07.07.2011

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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