jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/10/23 98/08/0187

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.10.2002

Index

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

Norm

EStG 1988 §10 Abs8;
EStG 1988 §18 Abs6;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §2 Abs4;
EStG 1988 §36;
GSVG 1978 §25 Abs1;
GSVG 1978 §25 Abs2 Z3;
GSVG 1978 §25 idF 1996/412;
GSVG 1978 §25a idF 1989/643;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Müller, Dr. Sulyok, Dr. Köller und Dr. Moritz als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Müller, über die Beschwerde des W in W, vertreten durch Dr. Friedrich Bubla, Rechtsanwalt in 2500 Baden, Biondekgasse 4, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Wien vom 28. Mai 1998, Zl. MA 15-II-S 35/97, betreffend Höhe der Beitragsgrundlagen nach § 25 und § 25a GSVG (mitbeteiligte Partei:

Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, 1051 Wien, Wiedner Hauptstraße 84-86), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für soziale Sicherheit und Generationen) hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 908,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid vom 26. Juni 1997 stellte die mitbeteiligte Sozialversicherungsanstalt fest, dass die monatliche Beitragsgrundlage in der Kranken- und Pensionsversicherung des Beschwerdeführers für das Kalenderjahr 1994 gemäß § 25a GSVG iVm § 25 GSVG 42.000,-- S und für das Kalenderjahr 1997 gemäß§ 25 GSVG 47.600,-- S betrage. Begründend führte sie dazu aus, dass der Beschwerdeführer auf Grund seiner Mitgliedschaft zur Kammer der

gewerblichen Wirtschaft seit 6. August 1992 der Pflichtversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 GSVG unterliege. Der rechtskräftige Einkommensteuerbescheid 1994 vom 7. November 1996 weise folgende, für die Bemessung relevante Daten aus:

"1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1,209.872,00 S

2) Sanierungsgewinn

- 679.118,00 S

3) Investitionsfreibetrag

2.030,00 S

532.784,00 S"

Die monatlichen Beitragsgrundlagen seien folgendermaßen

ermittelt worden:

"a) für 1994

Einkünfte

532.784,00 S

532.784,00 S : 12 =

44.399,00 S

Überschreitung der 1994 geltenden Höchstbeitragsgrundlage.

Somit 1994 monatliche Beitragsgrundlage in Höhe von

42.000,00 S.

b) für 1997

Einkünfte

532.784,00 S

Vorgeschriebene Beiträge 1994

40.956,00 S

Aktualisierungsfaktor

1, 138

532.784,00 S + 40.956,00 S =

573.740,00 S : 12 = 47.811,66 S

x 1,138 = 54.410,00 S.

Somit 1997 monatliche Höchstbeitragsgrundlage in Höhe von

47.600,00 S."

Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid Einspruch mit der Begründung, dass ein Sanierungsgewinn im Sinne des § 36 EStG aus einer Betriebsvermögenserhöhung durch Wegfall (Schuldnachlass) von Verbindlichkeiten entstehe. Würden im Zuge des Schuldnachlasses neue Verbindlichkeiten begründet, erstrecke sich die Begünstigung nur auf den Saldo der Vermögensvermehrung. In der Bilanz zum 31. Dezember 1994 würden die Bankverbindlichkeiten betragen:

"01.01.1994 S 3.433.805,--

31.12.1994 S 2.746.230,--

Saldo S 687.575,--"

Es sei dies eine Besonderheit des Einkommensteuergesetzes und diese könne nicht auch auf die Beitragsgrundlage der mitbeteiligten Sozialversicherungsanstalt angewendet werden. Tatsächlich betrage der "Nachlass der Bank" aber S 1.247.511,-- und sei daher in dieser Höhe aus der Bemessungsgrundlage für die Beitragsvorschreibung auszuscheiden. Stattdessen sei für 1994 und 1997 die Mindestbemessungsgrundlage vorzuschreiben.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dem Einspruch des Beschwerdeführers keine Folge und bestätigte den erstinstanzlichen Bescheid mit der Begründung, dass lediglich der nach den Vorschriften des EStG 1988 anerkannte Sanierungsgewinn die Beitragsgrundlage vermindern könne. Laut Einkommensteuerbescheid 1994 betrage dieser S 679.118,--.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete - ebenso wie die mitbeteiligte Sozialversicherungsanstalt - eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Beitragsgrundlagen nach § 25 Abs 1 GSVG nach der Rechtslage zu ermitteln, die in den Zeiträumen in Geltung stand, für die die Beitragsgrundlagen zu ermitteln sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. März 1984, Zl. 82/08/0038). Demgemäß ist im Beschwerdefall für die Ermittlung der Beitragsgrundlage betreffend das Jahr 1997 § 25 GSVG in der Fassung der 21. GSVG-Novelle, BGBl. Nr. 412/1996, anzuwenden, welcher auszugsweise lautet:

"§ 25. (1) Für die Ermittlung der Beitragsgrundlage für Pflichtversicherte gemäß § 2 Abs. 1 und gemäß § 3 Abs. 3 sind, soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt wird, die durchschnittlichen Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Erwerbstätigkeit in dem dem Kalenderjahr, in das der Beitragsmonat (Abs. 10) fällt, drittvorangegangenen Kalenderjahr heranzuziehen, die auf die Zeiten der Pflichtversicherung in diesem Kalenderjahr entfallen; hiebei sind die für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünfte des Pflichtversicherten zugrunde zu legen und, falls die Zeiten der Pflichtversicherung in der Krankenversicherung und in der Pensionsversicherung voneinander abweichen, die Zeiten der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung maßgebend. (...)

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

1. zuzüglich der auf eine Investitionsrücklage und auf einen Investitionsfreibetrag entfallenden Beträge,

2.

(...),

3.

vermindert um die auf einen Sanierungsgewinn und auf Veräußerungsgewinne nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge, vervielfacht mit dem Produkt aus der Aufwertungszahl (§ 47) des Kalenderjahres, in das der Beitragsmonat (Abs. 10) fällt, und aus den Aufwertungszahlen der beiden vorangegangenen Kalenderjahre, gerundet auf volle Schilling. Eine Minderung der Beitragsgrundlage nach Z 3 tritt nur dann ein, wenn dies der Versicherte beantragt, (...)"

Die Versicherungspflicht des Beschwerdeführers in der Kranken- und Pensionsversicherung hat mit 6. August 1992 begonnen. Für die Höhe der Beitragsgrundlage betreffend das Jahr 1994 ist im vorliegenden Fall § 25a GSVG idF BGBl. Nr. 643/1989 anzuwenden, der auszugsweise lautet:

"(1) Soweit bei Beginn der Versicherung und in den folgenden zwei Kalenderjahren eine Beitragsgrundlage gemäß § 25 nicht festgestellt werden kann, gilt als vorläufige monatliche Beitragsgrundlage der Betrag von 11 667 S. An die Stelle dieses Betrages tritt ab 1. Jänner eines jeden Jahres, erstmals ab 1. Jänner 1988, der unter Bedachtnahme auf § 51 mit der jeweiligen Aufwertungszahl (§ 47) vervielfachte Betrag. (Für das Kalenderjahr 1994 lautete dieser Betrag 15 656 S (Kdm. BGBl. Nr. 889/1993).)

(...)

(3) An die Stelle der vorläufigen Beitragsgrundlage nach Abs. 1 bzw. Abs. 2 tritt die endgültige Beitragsgrundlage, sobald die hiefür notwendigen Nachweise vorliegen. Für die Ermittlung dieser Beitragsgrundlage sind, abweichend von den Bestimmungen des § 25 Abs. 1, die durchschnittlichen Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Erwerbstätigkeit in dem Kalenderjahr, in das der Beitragsmonat (§ 25 Abs. 10) fällt, heranzuziehen, die auf die Zeiten der Pflichtversicherung in diesem Kalenderjahr entfallen.

(4) Für die Feststellung der Beitragsgrundlage nach Abs. 3 sind im Übrigen die Bestimmungen des § 25 Abs. 1, 3, 5, 6, 7 und 10 entsprechend anzuwenden, die Bestimmung des § 25 Abs. 2 jedoch mit der Maßgabe, dass eine Vervielfachung mit dem Produkt der Aufwertungszahlen zu unterbleiben hat. (...)"

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist ausschließlich strittig, ob unter den "auf einen Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträgen" nur "der im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Sanierungsgewinn" (so die belangte Behörde und die mitbeteiligte Partei) oder der "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelte Sanierungsgewinn" (so der Beschwerdeführer) zu verstehen ist.

Unter den für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblichen "Einkünften" (zu denen nach § 2 Abs. 3 Z. 3 EStG 1988 auch jene aus Gewerbebetrieb zählen) ist nach§ 2 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 unter anderem bei der eben genannten Einkunftsart der Gewinn (§§ 4 bis 14) zu verstehen. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 hingegen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) (zu denen nach § 18 Abs. 6 auch die dort näher umschriebenen Verlustvorträge gehören), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinnen (§ 36) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Die mit "Sanierungsgewinn" überschriebene Bestimmung des § 36 EStG 1988 lautet:

"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."

Der Verwaltungsgerichtshof hatte in seinem Erkenntnis vom 16. März 1993, Zl. 92/08/0158, einen vergleichbaren Sachverhalt, damals noch nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972, zu beurteilen. § 36 EStG 1972 lautete:

"Vor der Anwendung des Einkommensteuertarifs sind jene Einkommensteile auszuscheiden, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind."

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu Folgendes ausgeführt:

"Der Sanierungsgewinn im Sinne der eben zitierten Bestimmung stellt bei der Gewinnermittlung durch einen Betriebsvermögensvergleich im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1972 eine gewinnerhöhende Betriebsvermögensvermehrung, bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. eine gewinnerhöhende Betriebseinnahme dar. Von dem (demnach) unter Einbeziehung des Sanierungsgewinnes ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 EStG 1972 bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens die Sonderausgaben einschließlich des Verlustvortrages nach § 18 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 abzuziehen. Verbleibt nach dem Ausgleich mit Verlusten gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 und nach Abzug der Sonderausgaben (einschließlich des Verlustvortrages) noch ein positives Einkommen, so ist der darin enthaltene Sanierungsgewinn nach der eine Tarifbegünstigung darstellenden Bestimmung des § 36 EStG 1972 vor Anwendung des Einkommensteuertarifes auszuscheiden. Ist das Einkommen niedriger als der Sanierungsgewinn, so entsteht dadurch (mangels einer diesbezüglichen Rechtsgrundlage) kein vortragsfähiger Verlust, sondern es entfällt nur die Erhebung einer Einkommensteuer für diesen Veranlagungszeitraum. Ist das Einkommen hingegen größer als der Sanierungsgewinn, so ist er bis zur Höhe der Einkünfte aus der Einkunftsart, in der er angefallen ist, aus dem Einkommen auszuscheiden (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 36 EStG 1972, S. 2; Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 2-4 zu § 36).

Mit der Begründung, dass die Einkünfte im Sinne des § 25 GSVG (in der damals geltenden Fassung) durch den in§ 36 EStG 1972 geregelten Sanierungsgewinn nicht vermindert würden, sprach der Verwaltungsgerichtshof in seinen

Erkenntnissen vom 20. Juni 1985, Zl. 84/08/0035 und Zl. 84/08/0257, aus, dass der auf einen Sanierungsgewinn entfallende Betrag von der Beitragsgrundlage nach § 25 GSVG nicht in Abzug zu bringen sei.

Durch die 16. Novelle zum GSVG, BGBl. Nr. 643/1989, wurde aber in das GSVG die Bestimmung eingefügt, dass die gemäß § 25 Abs. 1 GSVG (also ausgehend von den für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünften) ermittelte Beitragsgrundlage unter anderem 'um die auf einen Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge' zu vermindern sei. Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage (1101 BlgNR 17. GP, S 9) war hiefür bestimmend, dass 'die geltende Rechtslage bezüglich einer Zuordnung der erwähnten Gewinne zu den steuerpflichtigen Einkünften eine Konstruktion des Steuerrechtes darstellt, die darauf beruht, dass diese Gewinne als eine Vermehrung des Betriebsvermögens (Sanierungsgewinn) ... gewertet werden. Dem ist allerdings aus der Sicht der Sozialversicherung entgegenzuhalten, dass es sich bei dem von den Gläubigern zum Zwecke der Betriebssanierung zugestandenen Schulderlass nicht um echte Einkünfte handelt. Zöge die sozialversicherungsrechtliche Regelung aus Gründen einer ökonomischen Vollziehung nicht die steuerrechtlich maßgebenden Einkünfte als Maßstab für die Beitragsbemessung heran, wäre an sich kein stichhältiger Grund dafür gegeben, den Sanierungsgewinn der Betragsbemessung zu unterwerfen.'

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes (...) unter den 'auf einen Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträgen', um die der gemäß § 25 Abs. 1 GSVG ermittelte Betrag zu vermindern ist, nicht der im Einkommensteuerbescheid 'ausgewiesene', sondern der in den bei der Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünften enthaltene Sanierungsgewinn zu verstehen. Denn nach dieser Regelung ist zwar von dem 'gemäß Abs. 1 ermittelten Betrag' (das heißt von dem 'für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünften', sofern sie aus der die Pflichtversicherung begründeten Erwerbstätigkeit erwachsen: vgl. Erkenntnis vom 25. September 1990, Zl. 88/08/0296) auszugehen; der so ermittelte Betrag ist aber nach dem klaren Wortlaut des § 25 Abs. 2 Z. 2 GSVG 'um die auf einen Sanierungsgewinn ... nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträgen', das heißt - nach den obigen Darlegungen zur Rechtsnatur des Sanierungsgewinnes - um den in den Einkünften enthaltenen Sanierungsgewinn (bzw. Teil des Sanierungsgewinnes, wenn dieser höher ist als die Einkünfte) und nicht nur um den (nach den obigen Ausführungen möglicherweise geringeren) im Einkommensteuerbescheid 'ausgewiesenen', also dem erst nach Ermittlung des steuerlichen Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1972 berücksichtigten Teil des Sanierungsgewinnes, zu vermindern."

Wie bereits oben dargestellt, wurde § 36 EStG 1972 zwar in das EStG 1988 übernommen, der neue § 36 EStG 1988 unterscheidet sich von der alten Fassung jedoch durch eine Änderung des Textes im ersten Teil des Satzes. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage (621 BlgNR 17. GP, S. 85) führen hiezu Folgendes aus:

"Die Bestimmung über den Sanierungsgewinn ist ebenso wie die außergewöhnlichen Belastungen nicht mehr als Tarifbegünstigung konzipiert. Sanierungsgewinne werden im Rahmen des neu definierten Einkommens im Sinne des § 2 Abs. 2 nach Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt. Der Sanierungsgewinn steht in Zukunft auch beschränkt Steuerpflichtigen zu."

Der Abzug des Sanierungsgewinnes ist nunmehr Teil der Einkommensermittlung. Er ist gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 nach Verlustausgleich sowie nach Abzug der Sonderausgaben und der außergewöhnlichen Belastungen, somit als letzter Abzug vor der Tarifierung des Einkommens, anzusetzen. Dies bedeutet, dass der Verlustausgleich, der Verlustabzug sowie Verrechnungsverluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 dem Abzug des Sanierungsgewinnes vorgehen. Der Abzug gemäß § 36 leg. cit. darf im Hinblick auf § 18 Abs. 6 leg. cit. auch nicht zu einem abzugsfähigen Verlust führen (siehe Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11). Dies bedeutet, dass - wie schon nach der im Vorerkenntnis berücksichtigten Rechtslage - weiterhin zwischen der Ermittlung des Sanierungsgewinnes nach steuerlichen Vorschriften einerseits und jenem Ausmaß, in welchem der ermittelte Sanierungsgewinn steuerlich wirksam in Abzug gebacht werden darf, zu unterscheiden ist.

Da nach § 25 Abs. 1 Z. 3 GSVG die Beitragsgrundlage auf diese Weise zu bilden ist, dass die für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünfte (also der Gewinn - § 2 Abs. 3 und 4 EstG 1988) um die "auf den Sanierungsgewinn ...nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entfallenden Beträge" zu vermindern sind und nicht um jenen Betrag des Sanierungsgewinns, der steuerlich wirksam in Abzug gebracht werden durfte, hat sich auch nach Inkrafttreten des § 36 EStG 1988 nichts an jenem Ergebnis geändert, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in

seinem oben wiedergegebenen Erkenntnis vom 16. März 1993 gelangte. Es ist daher nicht entscheidend, dass seit dem Inkrafttreten des EStG 1988 der Sanierungsgewinn nicht erst bei Anwendung des Tarifs, sondern schon bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens in Abzug gebracht wird, weil dadurch jener Einkommensbegriff, an welchen § 25 Abs. 1 GSVG anknüpft, nicht berührt wird.

Da die belangte Behörde, ausgehend von der rechtsirrigen Auffassung, es komme bei der Verminderung nach § 25 Abs. 2 Z. 3 GSVG nur auf den im Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Sanierungsgewinn an, nicht geprüft hat, ob und inwieweit es sich bei dem von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Sanierungsgewinn tatsächlich um einen solchen im Sinne des EStG 1988 gehandelt hat (vgl. dazu zum EStG 1988: Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 1-5.2, 11-13), war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 23. Oktober 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1998080187.X00

Im RIS seit

05.02.2003

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at