jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/16 92/08/0158

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.03.1993

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;
66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;

Norm

AVG §56;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §36;
EStG 1988 §2 Abs2;
GSVG 1978 §25 Abs1;
GSVG 1978 §25 Abs2 Z2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Liska und die Hofräte Dr. Knell, Dr. Müller, Dr. Novak und Dr. Händschke als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schwächter, über die Beschwerde der M in G, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid des Landeshauptmannes von Steiermark vom 22. Mai 1992, Zl. 5-220 P 10/5-91, betreffend Feststellung der Beitragsgrundlage nach § 25 GSVG (mitbeteiligte Partei:

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

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Arbeit und Soziales) hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.120,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der die Beschwerdeführerin betreffende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1988 lautet:

"Die Einkommensteuer

wird für das Jahr 1988 festgesetzt mit 0,00 S

Bisher war vorgeschrieben 0,00 S

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 6.836.994,-- S

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -33.548,-- S

Gesamtbetrag der Einkünfte 6.803.446,-- S

Sonderausgaben 3.276,--

Verlustabzug +6.176.826,-- -6.180.102,-- S

Einkommen gem. § 2 (2) EStG 72 623.344,-- S

Sanierungsgewinn -623.344,-- S

Zu versteuerndes Einkommen 0,00 S

Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO) 0,00 S".

(Beim "Verlustabzug" handelte es sich um Verlustvorträge aus den Jahren 1985 bis 1987).

Am 4. Mai 1991 beantragte die Beschwerdeführerin die Berichtigung der Beitragsgrundlage für die Vorschreibung der Sozialversicherungsbeiträge für das Jahr 1991 mit der Begründung, daß im genannten Einkommensteuerbescheid ein Sanierungsgewinn enthalten sei. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stellten sich für das Jahr 1988 wie folgt dar:

"S

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid 6.836.994,--

ab: darin enthaltener Sanierungsgewinn

siehe Beilage zur Bilanz 31. 12. 1988 -8.477.878,--

laufender Verlust für das Jahr 1988 -1.640.884,--."

==========

Mit Bescheid vom 22. Juli 1991 entschied die mitbeteiligte Partei über diesen Antrag dahin, daß die Beitragsgrundlage in der Pensions- und Krankenversicherung für 1991 gemäß § 25 GSVG eine Höhe von S 6.213.659,-- habe. Begründet wurde dies damit, daß zwar in der Einkommensteuererklärung der Beschwerdeführerin für 1988 ein Sanierungsgewinn in der Höhe von S 8.477.878,-- angeführt, im Einkommensteuerbescheid für 1988 die Höhe des Sanierungsgewinnes jedoch nur mit S 623.340,-- festgestellt worden sei. Eine Herabsetzung der Beitragsgrundlage habe daher nur im Ausmaß des Sanierungsgewinnes nach dem genannten Einkommensteuerbescheid durchgeführt werden können.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dem von der Beschwerdeführerin dagegen erhobenen Einspruch keine Folge und bestätigte den bekämpften Bescheid. Begründet wurde diese Entscheidung lediglich damit, daß gemäß § 25 Abs. 2 Z. 2 GSVG nur der im Einkommensteuerbescheid 1988 ausgewiesene Sanierungsgewinn von S 623.340,-- zur Herabsetzung der Beitragsgrundlage habe herangezogen werden können und daher die im bekämpften Bescheid festgestellte Grundlage für das Jahr 1991 zu Recht bestehe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor, nahm aber ebenso wie die mitbeteiligte Partei von der Erstattung einer Gegenschrift Abstand.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach ständiger, auf die Grundsätze des Erkenntnisses eines verstärkten Senates vom 4. Mai 1977, Slg. Nr. 9315/A, gestützten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter anderem das Erkenntnis vom 24. November 1992, Zl. 88/08/0284, mit weiteren Judikaturhinweisen) ist die Beitragsgrundlage nach§ 25 GSVG grundsätzlich (das heißt sofern nichts anderes bestimmt ist) nach der Rechtslage zu ermitteln, die in dem Zeitraum in Geltung stand, für den die Beitragsgrundlage zu ermitteln ist. Demgemäß ist im Beschwerdefall § 25 GSVG in der im Jahre 1991 geltenden Fassung vor der insofern erst am 1. Jänner 1992 in Kraft tretenden

18. GSVG-Novelle, BGBl. Nr. 677/1991, anzuwenden. In dieser Fassung lautet diese Bestimmung auszugsweise:

"(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 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. 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. 2 tritt nur dann ein, wenn dies der

Versicherte bis zum Ablauf des Beitragsjahres beantragt, ... "

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 die Beschwerdeführerin) zu verstehen ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die Feststellung der Beitragsgrundlage nach § 25 GSVG, sofern in dieser Bestimmung nichts anderes vorgesehen ist, eine Bindung an das Einkommensteuerrecht in der Weise normiert, daß die für die Bemessung der Einkommensteuer maßgebenden Einkünfte (und nicht das Einkommen) des Pflichtversicherten aus dem drittvorangegangenen Kalenderjahr heranzuziehen sind und daß daher für die Beurteilung, welche Beträge die Einkünfte nach § 25 GSVG bilden und somit auch dafür, welche Beträge diese Einkünfte mindern, das (im drittvorangegangenen Kalenderjahr geltende) Einkommensteuerrecht maßgeblich ist (vgl. dazu das schon zitierte Erkenntnis vom 24. November 1992, Zl. 88/08/0284, sowie die Erkenntnisse vom 21. April 1986, Zl. 82/08/0080, vom 24. April 1990, Zl. 89/08/0226, und vom 25. September 1990, Zl.88/08/0296). Dies ist im Beschwerdefall das im Jahre 1988 noch geltende EStG 1972.

Unter den für die Bemessung der Einkommensteuer maßgeblichen "Einkünften" (zu denen nach § 2 Abs. 3 Z. 3 EStG 1972 auch jene aus Gewerbebetrieb zählen) ist nach § 2 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 unter anderem bei der eben genannten Einkunftsart der Gewinn (§§ 4 bis 14) zu verstehen. Einkommen ist nach § 2 Abs. 2 EStG 1972 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. 1 Z. 4 auch die dort näher umschriebenen Verlustvorträge gehören.

Die mit "Sanierungsgewinn" überschriebene Bestimmung des § 36 EStG 1972 lautet:

"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 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 ein 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 - entgegen der Auffassung der belangten Behörde und der mitbeteiligten Partei, aber in Übereinstimmung mit dem Beschwerdevorbringen - 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. Der von der mitbeteiligten Partei im Verwaltungsverfahren geäußerten Meinung, es müßten bei einem solchen Verständnis auch

einkommensmindernde Beträge im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG 1988 von dem nach § 25 Abs. 1 ermittelten Betrag abgezogen werden, ist entgegenzuhalten, daß (abgesehen davon, daß der vorliegende Fall, wie ausgeführt wurde, noch nach dem EStG 1972 zu beurteilen ist) für eine derartige Verminderung eine Rechtsgrundlage im GSVG fehlt.

Da die belangte Behörde, ausgehend von der rechtsirrigen Auffassung, es komme bei der Verminderung nach § 25 Abs. 2 Z. 2 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 1972 gehandelt hat (vgl. dazu die ausführlichen Darlegungen in den schon zitierten Kommentaren zum EStG 1972), war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991. Das Mehrbegehren auf Ersatz von Stempelgebühren war wegen der bestehenden sachlichen Abgabenfreiheit (§ 46 Abs. 1 Z. 2 GSVG) abzuweisen.

Schlagworte

Maßgebende Rechtslage maßgebender SachverhaltAnzuwendendes Recht Maßgebende Rechtslage VwRallg2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992080158.X00

Im RIS seit

16.03.1993

Zuletzt aktualisiert am

12.05.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at