

# TE Vfgh Erkenntnis 1990/3/6 B1541/88

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 06.03.1990

## Index

66 Sozialversicherung

66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

GSVG §25 Abs2 idFBGBI 750/1988

## Leitsatz

Sanierung der Verfassungswidrigkeit einer Bestimmung über die Hinzurechnung von Beträgen zur sozialversicherungsrechtlichen Beitragsgrundlage (hier: gemäß §25 Abs2 GSVG) durch eine Vorschrift über deren späteren Abzug zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung; Verfassungskonformität der Ermittlung der Beitragsgrundlage auf Basis einer Durchschnittsberechnung

## Spruch

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Bescheid weder in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht noch wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

und dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung darüber abgetreten, ob der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in einem sonstigen Recht verletzt worden ist.

## Begründung

Entscheidungsgründe:

I. Die Beschwerde bekämpft einen Bescheid des Landeshauptmannes von Kärnten, der den Einspruch gegen einen Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft über die Beitragsgrundlage 1988 in der gewerblichen Sozialversicherung abweist und feststellt, daß diese in der Krankenversicherung monatlich 26.000 S und in der Pensionsversicherung monatlich 32.200 S beträgt. Nach dem Einkommensteuerbescheid für 1985 (dem nach §25 Abs1 des Gewerblichen SozialversicherungsgG - GSVG - für die Berechnung maßgeblichen drittvorangegangenen Kalenderjahre) hätten die Einkünfte dieses Jahres ab Versicherungsbeginn am 18. November einschließlich des (nach Abs2 hinzuzurechnenden) Investitionsfreibetrages 75.790 S betragen.

Die gegen diesen Bescheid am 9. September 1988 erhobene Beschwerde rügt die Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes und die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums durch Hinzurechnung des Investitionsfreibetrages. Unter Hinweis auf

die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zu §25 Abs1 GSVG legt sie dar, daß der Freibetrag solcherart doppelt zur Beitragspflicht herangezogen werde: im Jahr der Geltendmachung und im Falle des gewinnbringenden Ausscheidens von Wirtschaftsgütern vor Ablauf der fünfjährigen Bindungsfrist nach §10 Abs3 EinkommensteuerG. Darüber hinaus sei es denkunmöglich, den ausgewiesenen Verlust mit dem Investitionsfreibetrag zu "saldieren"; vielmehr hätte die Hinzurechnung erst nach Feststellung der durchschnittlichen Einkünfte während der Zeit der Pflichtversicherung im Jahre 1985 erfolgen dürfen. Die Berechnung von Durchschnittswerten (aus einem kurzen Zeitraum) führe insbesondere bei den bekannt hohen Umsätzen der Eröffnungsmonate zu bloß fiktiven Einkünften und sei daher ebenso unsachlich wie die volle Berücksichtigung des auf das ganze Jahr bezogenen Investitionsfreibetrages.

II. Die Beschwerde ist im Ergebnis nicht begründet.

1. Ihre Bedenken wegen doppelter Belastung sind durch den Gesetzgeber nach Erhebung der Beschwerde wirksam beseitigt worden:

a) Der Ermittlung der Beitragsgrundlage nach dem GSVG, für welche nach der Stammfassung des Gesetzes ein Zwölftel der Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung begründenden Erwerbstätigkeit (im drittvorangegangenen Kalenderjahr) heranzuziehen war, waren ursprünglich

"die für die Bemessung der Einkommensteuer herangezogenen Einkünfte des Pflichtversicherten zuzüglich der auf eine vorzeitige Abschreibung, auf eine Investitionsrücklage, auf einen Investitionsfreibetrag und auf einen nichtentnommenen Gewinn entfallenden Beträge zugrunde zu legen".

Mit Erkenntnis VfSlg. 10099/1984 hat der Verfassungsgerichtshof in dieser Bestimmung die Worte "auf eine vorzeitige Abschreibung" als verfassungswidrig aufgehoben, weil die Vorschrift ein System begründe, das die Versicherten unterschiedlich behandle:

"Bei denjenigen Pflichtversicherten, die bei der Bemessung der Einkommensteuer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens nur im Wege der Absetzung für Abnutzung gewinnmindernd verbuchen, wirken sich die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten - verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes - letztlich auch bei der Ermittlung der Beitragsgrundlage mindernd aus.

Hingegen wird für Pflichtversicherte dann, wenn sie einen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzeitig abschreiben, dieser Teil bei der Ermittlung der Beitragsgrundlage überhaupt nicht berücksichtigt. Die auf eine vorzeitige Abschreibung entfallenden Beträge erhöhen nämlich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes die Beitragsgrundlage, ohne daß diese Beträge aber in den folgenden Kalenderjahren zu einer Verminderung der Beitragsgrundlage führen können."

Diese unterschiedliche Behandlung hat der Gerichtshof aus denselben Gründen für unsachlich - und damit als Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz - angesehen wie die dem §25 Abs1 GSVG für den Bereich der Krankenversicherung vorangegangene Bestimmung des §18 Abs1 GSKVG (VfSlg. 10100/1984): Für den Bereich der Krankenversicherung lasse sich keine sachliche Rechtfertigung für die Mehrbelastung jener Pflichtversicherten feststellen, die von der steuerrechtlichen Möglichkeit der vorzeitigen Abschreibung Gebrauch machen.

Im Erkenntnis VfSlg. 10645/1985 ging es um die beitragsrechtliche Beurteilung von Investitionsrücklagen. Angefochten waren Bescheide, die einen Abzug des auf die Auflösung der Rücklage entfallenden Gewinnes verweigert hatten. Der Gerichtshof zog die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens bezüglich der Worte "auf eine Investitionsrücklage" aus diesem Anlaß jedoch nicht in Betracht. Er fand, daß die im Erkenntnis VfSlg. 10099/1984 aufgegriffene Verfassungswidrigkeit nur in der Hinzurechnung des entsprechenden Betrages im Jahre seiner steuerlichen Berücksichtigung liege und sich daher in den Beschwerdefällen bereits auf unanfechtbare Weise ausgewirkt habe. Die bei Auflösung der Rücklage angewendete Regel über die Maßgeblichkeit der für die Steuerbemessung herangezogenen Einkünfte sei verfassungsrechtlich unbedenklich:

"Der bloße Umstand, daß die Verfassungswidrigkeit der (früher angewendeten) Bestimmung über die Hinzurechnung von Beträgen einer Investitionsrücklage nicht bloß durch Aufhebung dieser Bestimmung selbst, sondern auch durch Beifügen einer Bestimmung über den (späteren) Abzug aufgelöster Rücklagen beseitigt werden könnte, belastet den angewendeten Text nicht mit Verfassungswidrigkeit. Es handelt sich dabei um ganz unterschiedliche Stadien im Ablauf des Verwaltungsgeschehens. Daher ist die Lage ähnlich wie in Fällen, in denen eine höhere Beitragsleistung nur dann

sachlich wäre, wenn ihr auch eine höhere Leistungserwartung gegenüberstünde: wer die Anwendung der (unsachlichen) Vorschriften über die Beitragsbemessung unbekämpft gelassen hat, kann dann nicht die (für sich allein unbedenklichen) Regeln des Leistungsrechts als unsachlich angreifen."

b) Mit Wirkung vom 1. Jänner 1988 wurde durch die 13. Novelle, BGBl. 610/1987, §25 Abs1 GSVG dahin abgeändert, daß die Einkünfte aus einer versicherungspflichtigen Tätigkeit nicht wie bisher in allen Fällen durch zwölf geteilt werden; vielmehr sind nun

"die durchschnittlichen Einkünfte aus einer die Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz begründenden Erwerbstätigkeit in dem dem Kalenderjahr, in das der Beitragsmonat (Abs10) 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

... "

Dazu heißt es in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 325 BlgNR, 17. GP:

"Diese Neuregelung hat zur Folge, daß die monatliche Beitragsgrundlage auch dann, wenn Pflichtversicherung nicht während eines ganzen Kalenderjahres hindurch bestanden hat, die tatsächliche Einkommenssituation des Versicherten widerspiegelt. Den dadurch erzielten höheren Beitragsgrundlagen entsprechen höhere Beitragseinnahmen des Versicherungsträgers auch in der Pensionsversicherung, sodaß hiedurch in einem Teilbereich der von der Bundesregierung erhobenen Forderung auf Verminderung des Bundesbeitrages zur Pensionsversicherung der in der gewerblichen Wirtschaft selbständig Erwerbstätigen Rechnung getragen werden kann."

Schließlich wurde mit Wirkung vom 1. Jänner 1989 durch die 15. Novelle, BGBl. 750/1988 (ausgegeben am 30. Dezember 1988), auch §25 Abs2 GSVG neu gefaßt; er lautet nunmehr:

"(2) Beitragsgrundlage ist der gemäß Abs1 ermittelte Betrag zuzüglich der auf eine Investitionsrücklage und auf einen Investitionsfreibetrag entfallenden Beträge, vervielfacht mit dem Produkt aus der Aufwertungszahl (§47) des Kalenderjahres, in das der Beitragsmonat (Abs10) fällt, und aus den Aufwertungszahlen der beiden vorangegangenen Kalenderjahre, gerundet auf volle Schilling. Ist die Investitionsrücklage bzw. der Investitionsfreibetrag gewinnerhöhend aufgelöst worden, so sind die darauf entfallenden Beträge, die schon einmal bei Ermittlung einer Beitragsgrundlage nach diesem Bundesgesetz berücksichtigt worden sind, im gleichen Ausmaß bei Ermittlung der Beitragsgrundlage über Antrag außer Ansatz zu lassen. Der Antrag ist bis zum 30. Juni des Kalenderjahres beim Versicherungsträger einzubringen, in dem sich die gewinnerhöhende Auflösung der Investitionsrücklage bzw. des Investitionsfreibetrages auf die Beitragsgrundlage auswirkt. Kann innerhalb dieser Frist der entsprechende rechtskräftige Einkommensteuerbescheid mangels Vorliegens nicht beigebracht werden, so verlängert sich die Antragsfrist bis zum Ablauf des sechsten auf den Eintritt der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides folgenden Kalendermonates."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 783 BlgNR, 17. GP, begründen diese Änderung einerseits mit der Notwendigkeit der Anpassung an das geänderte Einkommensteuerrecht, andererseits mit der vorgemerkten Anregung, eine doppelte und daher ungerechtfertigte Berücksichtigung der in §25 Abs2 GSVG genannten Einkommensteile auszuschließen, und führen dazu aus:

"Eine solche doppelte Heranziehung bei der Beitragsbemessung tritt in jenen Fällen ein, in denen die Investitionsrücklage, der Investitionsfreibetrag und die Rücklage für nichtentnommenen Gewinn, nachdem sie steuerschonend geltend gemacht wurden, in der Folge gewinnerhöhend aufgelöst werden. Die im Einkommensteuerrecht vorgesehene gewinnerhöhende Auflösung hat zur Folge, daß die betreffenden Beträge der Steuerbemessungsgrundlage des Kalenderjahres der Auflösung zugeschlagen und auf diese Weise neuerlich von der Ermittlung der Grundlage für die Bemessung der Beiträge nach dem GSVG erfaßt werden, nachdem sie schon einmal auf Grund der Regelung des §25 Abs2 GSVG - bei der Beitragsbemessung Berücksichtigung gefunden haben. Der gegenständliche Novellierungsvorschlag eröffnet dem Versicherten in Form eines Antragsrechtes die Möglichkeit, die im Zuge der Beitragsgrundlagenfeststellung erfaßten Beträge, die auf eine gewinnerhöhende Auflösung der Investitionsrücklage bzw. des Investitionsfreibetrages zurückgehen, aus der Beitragsgrundlage auszuschneiden."

(ArtIII der Novelle enthält eine Übergangsbestimmung für den Fall, daß der Einkommensteuerbescheid Beträge enthält, die auf eine vorzeitige Abschreibung und auf einen nicht entnommenen Gewinn entfallen).

c) Schon im Erkenntnis VfSlg. 10099/1984 hat der Verfassungsgerichtshof die Unsachlichkeit der Hinzurechnung eines

die Bemessungsgrundlage aus steuerrechtlichen Gründen vermindern den Betrag (damals: der vorzeitigen Abschreibung) zum beitragsrechtlich maßgeblichen Einkommen daraus abgeleitet, daß ihr (auf der anderen Seite) keine Möglichkeit der gewinnmindernden Berücksichtigung allfälliger steuerlicher Nachteile (damals: der Nichtzulässigkeit der Abschreibung für Abnutzung) in den folgenden Kalenderjahren gegenüberstehe. Auch im Erkenntnis VfSlg. 10645/1985 hat es der Verfassungsgerichtshof für möglich gehalten, daß der Gesetzgeber die Verfassungswidrigkeit der (unanfechtbar angewendeten) Bestimmung über die Hinzurechnung von Beträgen (einer Investitionsrücklage) durch Beifügung einer Bestimmung über den (späteren) Abzug aufgelöster Rücklagen beseitigen könnte. Eben diesen Weg hat der Gesetzgeber mit der 15. GSVG-Novelle gewählt. Seit 1. Jänner 1989 bewirkt daher die frühere Hinzurechnung (unter anderem) von Beträgen, die auf einen Investitionsfreibetrag entfallen, keine Doppelbelastung mehr. Durch die Einräumung der Möglichkeit, im Falle gewinnbringender Auflösung des Investitionsfreibetrages Beträge außer Ansatz zu lassen, "die schon einmal bei Ermittlung einer Beitragsgrundlage . . . berücksichtigt worden sind", wird die Hinzurechnung zu einer durch den Zweck der Beitragsbemessung gerechtfertigten Außerachtlassung bloß steuerlicher Begünstigungen.

Daß eine Hinzurechnung schon vor Inkrafttreten der Novelle erfolgt ist, schlägt dabei nichts, weil die Möglichkeit, früher berücksichtigte Beträge außer Ansatz zu lassen, vom Zeitpunkt dieser Berücksichtigung nicht abhängt. Wann immer der Freibetrag bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet wurde, kann er bei Auflösung wieder ausgeschieden werden. Die Novelle hat daher die Rechtslage für alle Fälle verfassungsmäßig gemacht, in denen der früher hinzugerechnete Freibetrag aufgelöst wurde oder (wie gegebenenfalls durch den Beschwerdeführer) künftig aufgelöst werden wird; im Ergebnis hat sie so nicht nur für den Beschwerdefall, sondern für alle zur Beitragsbemessung anstehenden Fälle den Mangel nachträglich noch rechtzeitig ausgeglichen.

Unter diesen besonderen Umständen bietet die Beschwerde auch keinen Anlaß, ein am Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides ausgerichtetes Gesetzesprüfungsverfahren mit dem Ziel einzuleiten, festzustellen, daß §25 Abs2 GSVG bis zum Inkrafttreten der 15. Novelle verfassungswidrig war.

2. Die übrigen Vorwürfe und Bedenken der Beschwerde teilt der Verfassungsgerichtshof gleichfalls nicht.

Sie richten sich insgesamt gegen die in §25 Abs1 GSVG vorgesehene Ermittlung von durchschnittlichen Einkünften unter Heranziehung der Pflichtversicherungszeit. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers erzielt aber die Durchschnittsberechnung auf der Basis der Pflichtversicherungszeit kein "verzerrtes, keinesfalls einem 'Durchschnitt' entsprechendes Ergebnis", weil die verfügte Hinzurechnung nur einen steuerlich motivierten Abzug vom tatsächlichen Einkommen wieder rückgängig macht, die Rechnung also auf die Basis der tatsächlich erzielten Einkünfte stellt. Es werden also nur die tatsächlichen Einkünfte zwecks Bemessung der Beitragsgrundlage für das drittfolgende Kalenderjahr auf das ganze Jahr hoch gerechnet. Zu einer mehrfachen Berücksichtigung der nur einmal gebührenden Steuerbegünstigung kommt es dadurch nicht. Die Beschwerde scheint zu verkennen, daß der Beschwerdeführer aufgrund des angefochtenen Bescheides nicht etwa Beiträge aus einem - bloß fiktiven - Einkommen des Jahres 1985, sondern aus seinem laufenden Einkommen für 1988 zu leisten hat, die nur aus technischen Gründen am festgestellten Erfolg im drittvorangegangenen Kalenderjahr anknüpfen.

Daß der für diese Anknüpfung in Betracht kommende Zeitraum innerhalb des drittvorangegangenen Kalenderjahres möglicherweise nicht typisch war, ist allenfalls eine bei diesem System in Kauf zu nehmende Härte; dieser Umstand wirkt sich keineswegs immer zulasten des Beitragspflichtigen aus, weil es ebenso gut möglich ist, daß der Erfolg der versicherungspflichtigen Tätigkeit gerade am Anfang vergleichsweise gering ist.

Der Beschwerdefall weckt insoweit keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die angewendeten Vorschriften und die Art ihrer Anwendung. Es ist keine vom Verfassungsgerichtshof aufzugreifende Rechtswidrigkeit erkennbar.

Die Beschwerde ist daher abzuweisen und antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof abzutreten.

Da die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten ließ, hat der Gerichtshof von einer mündlichen Verhandlung abgesehen.

### **Schlagworte**

Sozialversicherung, Beitragsgrundlagen (Sozialversicherung)

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VFGH:1990:B1541.1988

**Dokumentnummer**

JFT\_10099694\_88B01541\_00

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)