



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 19. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 14. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht eine Unfallrente von der AUVA Landesstelle Salzburg, welche bei der Arbeitnehmerveranlagung für 2003 der Einkommensteuer unterworfen wurde. Der hierüber ergangene Einkommensteuerbescheid 2003 vom 14.10.2004 wurde vom Berufungswerber mit Schriftsatz vom 19.10.2004 beeinsprucht, weil die Steuerfreiheit der Unfallrente nicht anerkannt worden sei. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis die Besteuerung der Unfallrenten auf Grund fehlender Übergangsbestimmungen aufgehoben, sodass die Unfallrenten seit 1.1.2004 wieder steuerfrei seien. Dass nach der Aufhebung der Besteuerung der Unfallrenten und Rückerstattung der Steuern für 2001 und 2002 nunmehr im Jahr 2003 wieder besteuert werde, sei für den Berufungswerber nicht verständlich und nicht nachvollziehbar.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5.11.2004 als unbegründet abgewiesen, woraufhin der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 12.11.2004 den Vorlageantrag stellte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bis zum Jahr 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000, BGBl. I Nr. 142/2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie mittels Euro-Steuerumstellungsgesetz vom 26. Juni 2001, BGBl. I 59/2001 dahingehend abgeändert, dass nur mehr Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, einmalige Geldleistungen aus einer gesetzlichen oder einer gleichartigen ausländischen Unfallversorgung (die nicht laufende Zahlungen abfinden) sowie Leistungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen erfasst wurden. Laufende Zahlungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung bzw. deren Abfindung galten daher ab 1.1.2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 hat der Verfassungsgerichtshof in § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, das Wort "einmalige" sowie die Wortfolge "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden", somit jene Teile, durch die Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden, als verfassungswidrig aufgehoben.

Der Verfassungsgerichtshof stellte zunächst fest, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge bestehen. Dem Gesetzgeber stehe es offen, die Versehrtenrente unter Bedachtnahme auf ihre eigenständige Rechtsnatur in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen.

Eine Ausnahme der Unfallrenten von der Einkommensteuerpflicht sei auch im Hinblick auf deren schadenersatzrechtliche Funktion nicht geboten. Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen zählten gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG 1988, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988, zu den steuerpflichtigen Einkünften. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang auf Grund eines Arbeitsunfalls oder einer Berufskrankheit ausgleiche, entspreche es der Systematik des Einkommensteuerrechtes, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders als einkommensersetzende Schadensrenten als steuerpflichtige Bezüge zu behandeln.

Auch der Blick auf andere sozialpolitische Funktionen könne die Bedenken der Antragsteller des Gesetzesprüfungsverfahrens (ein Drittel der Mitglieder des Nationalrates) nicht erhärten. Die Versehrtenrente sei eine öffentlich-rechtliche Transferleistung, die ungeachtet dieser

Funktion mit einer nicht wiederkehrenden einkommensteuerfreien Schadenersatzleistung nicht vergleichbar sei. Dem Geschädigten werde vielmehr ein Ausgleich für eine Minderung der Erwerbsfähigkeit gewährt, der von einem fiktiven Schadenersatzanspruch vollkommen losgelöst sei.

Der Gesetzgeber habe aber dadurch, dass er mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 die Einkommensteuerpflicht für laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung und "überfallsartig" eingeführt habe, gegen den aus dem allgemeinen Gleichheitssatz erfließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, sei daher - soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden - als verfassungswidrig aufzuheben, da bestehende Einkommen plötzlich dadurch gekürzt worden seien, dass ein bisher steuerfrei belassener Teil des Einkommens ohne einschleifenden Übergang voll in die Einkommensteuerpflicht einbezogen worden sei. Der Härteausgleich im Rahmen des Bundesbehindertengesetzes sei darauf ohne Einfluss gewesen. Eine Maßnahme, durch die das Einkommen bereits ab einer Höhe von ca. 1.090 € monatlich um mindestens 10 % absinken würde, könne nicht als geringfügiger Eingriff qualifiziert werden. Auch könne angesichts der Anzahl der davon Betroffenen nicht davon ausgegangen werden, dass es sich nur um vereinzelte "Härtefälle" auf Grund besonderer, vom Gesetzgeber nicht vermeidbarer Umstände handle.

Da die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten nur deshalb als verfassungswidrig zu erkennen war, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen ohne angemessenen Übergangszeitraum in Wirksamkeit gesetzt worden war, sah sich der Verfassungsgerichtshof veranlasst, von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG eingeräumten Befugnis Gebrauch zu machen und auszusprechen, dass die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 für Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 (unter Bedachtnahme auf mittlerweile durchgeführte Abgeltungen nach dem Bundesbehindertengesetz) nicht mehr anzuwenden seien. Zum anderen setzte der Verfassungsgerichtshof gemäß § 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis 31.12.2003, um allfällige legislative Vorkehrungen zu ermöglichen:

"6. Da die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten nur deshalb als verfassungswidrig zu erkennen war, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen plötzlich (dh. ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraum bzw. ohne eine solche Legisvakanz) in Wirksamkeit gesetzt worden ist, sieht sich der Verfassungsgerichtshof zum einen veranlaßt, von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz, zweiter Halbsatz, B-VG eingeräumten Befugnis Gebrauch zu machen und

auszusprechen, daß die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z. 4 lit c EStG 1988 für Einkommensteuermessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 - unter Bedachtnahme auf allenfalls mittlerweile durchgeführte Abgeltungen auf Grund der Beihilfenregelung des Bundesbehindertengesetzes - nicht mehr anzuwenden sind.

Zum anderen aber war eine Frist bis 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legislative Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stützt sich auf Art. 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG."

Auf Grund dieses Erkenntnisses sind Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 steuerfrei. Für im Jahr 2003 bezogene Unfallrenten bleibt dagegen die Steuerpflicht aus folgenden Gründen bestehen:

Gemäß Art. 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung (der Aufhebung durch ein Erkenntnis) in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten. Hat der Verfassungsgerichtshof in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist nach Art. 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden. Gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG ist jedoch das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Diese Ermächtigung des Abs. 7 ist verbal nicht begrenzt, es können daher hinsichtlich der vor der Aufhebung verwirklichten Sachverhalte verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten - bis hin zu differenzierten Rückwirkungen - gewählt werden.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Ablauf des 31.12.2003 begrenzt. Alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte unterliegen somit der Steuerpflicht. Die Nichtanwendbarkeit der aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 hat der Gerichtshof ausdrücklich nur für die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 ausgesprochen. Da der Gesetzgeber innerhalb der gesetzten Frist keine legislative Änderungen vorgenommen hat, ist durch dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes für das Jahr 2003 im Ergebnis keine Änderung in Bezug auf die Besteuerung von Unfallrenten eingetreten. Dies bedeutet, da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 war, dass die vom Berufungswerber im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig ist. Die zur Anwendung gelangte gesetzliche Bestimmung ist außerdem einer neuerlichen Überprüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit entzogen (vgl. Mayer, Bundes-Verfassungsrecht³, 440 f).

Die Vorgangsweise des Verfassungsgerichtshofes ist auch - betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung - konsequent: Die Aufhebung erfolgte nicht

deshalb, weil die Besteuerung an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil die Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung vorangehen hätte müssen. Durch die Herausnahme der Zeiträume 2001 und 2002 aus der Besteuerung der Unfallrenten, hat der Gerichtshof selbst eine Art zweijährige "Legisvakanz" erzeugt. Betreffend das Jahr 2003 war ein weiterer begünstigender Ausspruch deshalb nicht nötig, weil sich alle betroffenen Personen auf Grund der mittlerweile verstrichenen Zeit auf die neue Rechtslage einstellen konnten, sodass für diesen Zeitraum von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann. Das Finanzamt hat daher zu Recht die gegenständliche Unfallrente der Einkommensteuer unterzogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. August 2005