



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.M., M., H., vom 25. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 9. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Der Berufungswerber (= Bw.) erzielte im Streitjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 47.091,80 brutto (KZ 210), das bedeutet er erhielt steuerpflichtige Bezüge in Höhe von € 38.168,20.

B) Das Finanzamt hat mit Einkommensteuererstbescheid vom 9. Jänner 2007 (OZ 12 ff./2003) die Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt. Dies geschah aufgrund des elektronisch übermittelten Lohnzettels. Die erklärten Sonderausgaben für freiwillige Personenversicherungen wurden gemäß der angeführten Einschleifregelung in Höhe von € 640,98 berücksichtigt, der Internetzugang mittels Breitbandtechnik in Höhe von € 370,00 und der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00. Geltend gemachte außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 4.498,03 überschritten nicht den gesetzlich vorgesehenen Selbstbehalt. Das zu besteuerte Einkommen errechnete sich demnach mit € 37.082,22, was unter Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von der Einkommensteuer eine Abgabengutschrift von € 420,55 ergab.

Begründend führte das Finanzamt zu diesem Bescheid aus:

- Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften könnten höchstens im Ausmaß von € 75,00 als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5

EStG 1988);

- Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von € 5.213,15 nicht überstiegen;
- Die Topf-Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 überdies nach der oben angeführten Formel eingeschliffen.
- Die vom Arbeitgeber einbehaltenen Beträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen (z. B. Gewerkschaftsbeiträge) seien bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt worden (§ 62 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Ein nochmaliger Abzug im Rahmen des Veranlagungsverfahrens sei daher nicht möglich.

C) Mittels elektronisch übermittelten Anbringens vom 25. Jänner 2007 (OZ 4/2003) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt B) Berufung. In diesem Anbringen führte der Bw. aus: Er ersuche um Überprüfung des Bescheides in formell- und materiellrechtlicher Hinsicht. Er begründe dies wie folgt:

- 1) Unter Berücksichtigung der Bestimmungen über die Aufhebung der Besteuerung von Unfallrenten, hätte sich in Gegenüberstellung bzw. im Vergleich der Gutschrift in Höhe von € 420,55 des oben bezeichneten Einkommensteuerbescheides 2003 mit dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens und einer Gutschrift in Höhe von € 1.574,01 aus dem Einkommensteuerbescheid für 2002, auch für das Kalenderjahr 2003, ein annähernd gleich hoher Betrag als Gutschrift errechnen müssen. Mit dem elektronischen Berechnungsergebnis in Höhe von € 420,55 für das Jahr 2003 könne er sich daher nicht einverstanden erklären.
- 2) Die Anwendung des allgemeinen Pensionistenabsetzbetrages hätte darüber hinausgehend ebenfalls eine weit höhere Gutschrift für das Jahr 2003 bedingt.

D) Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Februar 2007 (OZ 2/2003) wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte begründend aus:

Der Verfassungsgerichtshof habe die Besteuerung der Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 auf Grund einer fehlenden Übergangsbestimmung aufgehoben. Die Unfallrenten seien daher in den Jahren 2001 und 2002 steuerfrei gewesen. Im Jahr 2003 seien die Unfallrenten hingegen steuerpflichtig gewesen. Ab dem Jahr 2004 seien die Unfallrenten (wiederum) steuerfrei.

Der Pensionistenabsetzbetrag vermindere sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 16.715,00 und € 21.800,00 auf Null. Da die Pensionsbezüge des Bw. den Betrag von € 21.800,00 überstiegen, stehe kein Pensionistenabsetzbetrag zu.

E) Am 19. Februar 2007 reichte der Bw. die Berufungsvereentscheidung mit handschriftlich ergänztem Vorlageantrag vom selben Tag (OZ 2/2003) beim Finanzamt ein.

Der Bw. führte aus, dass er im Sinne der Rechtsmittelbelehrung um Herbeiführung einer Entscheidung über seinen Berufungsantrag durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bitte. Dies mit der Begründung, dass er die Angelegenheit bei den Gerichten des öffentlichen Rechtes (VwGH) etc. anfechten möchte. Diesbezüglich sei gemäß den einschlägigen Gesetzen ein aufrechter und rechtsgültiger Verwaltungsbescheid erforderlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind die Besteuerung einer Unfallrente im Jahr 2003 und die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages bei der Berechnung der Einkommensteuer, ebenfalls für das Jahr 2003.

I) Der Sachverhalt ist dadurch bestimmt, dass der Bw. im Streitjahr eine Unfallrente bezogen und den Pensionistenabsetzbetrag geltend gemacht hat.

II) Einkommensteuerliche Beurteilung:

1) 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, BGBl. I 142/2000, änderte sich die Rechtslage zur Besteuerung der **Unfallrenten** grundlegend. Ausgehend vom Gedanken, dass Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für Arbeitnehmer beim Arbeitgeber Betriebsausgaben sind, ohne dass gleichzeitig beim Arbeitnehmer ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, entfiel ab 1. Jänner 2001 die Steuerbefreiung für **Unfallrenten** nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ersatzlos. Im Rahmen des Euro-Steuerumstellungsgesetzes 2001, BGBl. I 59/2001, wurde allerdings eine klarstellende Regelung in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 mit dem folgenden Wortlaut geschaffen:

"(1) Von der Einkommensteuer sind befreit: ...

c) Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, weiters einmalige Geldleistungen, soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden, aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen."

Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) hat im Erkenntnis vom 7. 12. 2002, G 85/02, ausgesprochen, dass § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes,

BGBI. I 59/ 2001 – soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden – verfassungswidrig sei. Dies deshalb, weil der VfGH ausführte, dass der Gesetzgeber die angeführte Gesetzesbestimmung ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung eingeführt und somit gegen den aus dem Gleichheitssatz erfließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößen habe.

Durch den für die Betroffenen ohne Übergangszeitraum erfolgten Eingriff des Gesetzgebers, sehe sich der VfGH veranlasst, von der Befugnis des Art. 140 Abs. 7 zweiter Halbsatz B-VG Gebrauch zu machen und sprach aus, dass die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 für Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden seien. Entsprechend diesem Erkenntnis blieben **Unfallrenten** für die Jahre 2001 und 2002 steuerfrei.

Im vorhin zitierten Erkenntnis setzte der VfGH gemäß Art. 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis zum 31. 12. 2003, um allfällige legitime Vorkehrungen zu ermöglichen.

Mit BGBI. I 2003/1 wurde vom Bundeskanzler Folgendes kundgemacht:

"(1) Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02-8, dem Bundeskanzler zugestellt am 17. Dezember 2002, in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBI. Nr. 400, in der Fassung des Art. I Z 1 a des Euro-Steuerumstellungsgesetzes – EuroStUG 2001, BGBI. Nr. 59/2001, das Wort "einmalige" sowie die Wortfolge "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden" als verfassungswidrig aufgehoben.

(2) Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember **2003** in Kraft.

(3) Die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung sind für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden, soweit die aus der seit 1. Jänner 2001 geltenden Besteuerung von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversicherung oder aus einer gesetzlichen Unfallversorgung entstandene Mehrbelastung nicht nach den Bestimmungen der §§ 3 ff des Bundesbehindertengesetzes, BGBI. Nr. 283/1990, in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesbehindertengesetz, das Behinderteneinstellungsgesetz und das Bundesfinanzgesetz 2001 geändert werden, BGBI. Nr. 60/2001, abgeolten worden ist."

Dies bedeutet aber, dass, da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 war, gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG das Gesetz auf die bis zum Ablauf der vom VfGH gesetzten Frist, d.i. der 31. 12. 2003,

verwirklichten Tatbestände anzuwenden **und daher die vom Bw. im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig ist.** Die zur Anwendung gelangte gesetzliche Bestimmung ist außerdem einer neuerlichen Überprüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit entzogen.

Auch ist der unabhängige Finanzsenat dieser Auffassung und kann dem zitierten Erkenntnis des VfGH vom 7. 12. 2002 nichts Gegenteiliges entnommen werden, nämlich dass die unterbliebene Normierung der aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2003 keinen Einfluss auf die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Unfallrenten **im Jahr 2003** hat. Diese Überlegung ist auch darin begründet, dass die Aufhebung der Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Art. I Z 1 a Euro-StUG 2001, BGBl. Nr. 59/2001, durch den VfGH nicht deshalb erfolgte, weil die Besteuerung von Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung hätte vorangehen müssen. Durch die Herausnahme der Zeiträume 2001 und 2002 aus der Besteuerung der Unfallrenten, hat der VfGH selbst eine Art zweijähriger "Legisvakanz" erzeugt. Betreffend das **Jahr 2003** war ein weiterer, die Bezieher von Unfallrenten begünstigender Ausspruch deshalb nicht vonnöten, weil sich alle betroffenen Personen aufgrund der mittlerweile verstrichenen Zeit auf die neue Rechtslage einstellen konnten, sodass für dieses Jahr von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Die damit angeordnete Bindung der Verwaltung an das Gesetz bedeutet, dass jeder Vollzugsakt formell und materiell auf das Gesetz zurückführbar sein muss.

2) § 33 Abs. 6 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung normiert: "Soweit einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 (d. s. Verkehrs- und Arbeitnehmer- oder Grenzgängerabsetzbetrag) nicht zustehen, hat er Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag bis zu € 400,00 jährlich, wenn er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen oder gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 6 bezieht. Bei Einkünften, die den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Der Pensionistenabsetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden Pensionsbezügen von € 16.715,00 und € 21.800,00 auf Null."

Da die zu versteuernden Pensionsbezüge des Bw. über € 21.800,00 liegen, kann bei der Einkommensteuerberechnung für den Bw. im Jahr 2003 kein Pensionistenabsetzbetrag abgezogen werden.

Die Berufung ist daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Mai 2007