

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung des Berufungswerbers für das Kalenderjahr 2003 bezog das Finanzamt auch eine von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt ausbezahlte Unfallrente in Höhe von € 5.688,96 in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 15. September

2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuernachforderung mit € 1.520,60 fest. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 05.10.2004 Berufung:

Der Bw. erachte die Besteuerung der Unfallrente als unsozial, verfassungswidrig und als politische Willkür.

Der Gesetzgeber habe durch die Festlegung der Rentenhöhe einer Vollpension (bei 100% Erwerbsminderung) mit 66,6% der Bemessungsgrundlage die Absicht verfolgt, bei 100%iger Erwerbsminderung eine 100%ige Nettoersatzrate durch die Unfallrente sicherzustellen. Dabei sei er von einer durchschnittlichen Abgabenbelastung der Bemessungsgrundlagen von pauschal 33,3% ausgegangen und von der damals bestehenden Steuerfreiheit der Unfallrenten. Wenn nun der Gesetzgeber diese Nettoersatzrate dramatisch senke, stelle das nicht einfach eine zulässige Besteuerungsmaßnahme dar, sondern einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Pensionen im allgemeinen nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) genießen würden.

Die Unfallrente sei, weil sie durch Dienstgeberbeiträge finanziert werde, pauschalierter Schadenersatz. Dem Gesetzgeber stehe es nicht frei, in solche Schadenersatzleistungen beliebig einzugreifen, ohne die Unversehrtheit des Eigentums zu verletzen. Dabei sei es ohne Belang, ob der Eingriff direkt über eine Absenkung der Unfallrenten oder über den Umweg einer ursprünglich nicht vorgesehenen Besteuerung erfolge. Der VfGH habe im Erkenntnis vom 22.6.1992, G 65/92 grundsätzlich anerkannt, dass es sich bei Unfallrenten zumindest teilweise um pauschalierten Schadenersatz handle und sei in der Folge von der Nichtsteuerbarkeit des Schadenersatzes ausgegangen. Im Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/2002, habe der VfGH die Bestimmungen über die Unfallrentenbesteuerung für die Jahre 2001 und 2002 als verfassungswidrig aufgehoben, nicht aber für 2003.

Aus diesen Gründen stelle der Bw. den Antrag, die Einkommensteuerveranlagung neu durchzuführen und die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung auch 2003 aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

Mit Schreiben vom 05.11.2004 wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung mit folgender Begründung vorgelegt: Das Finanzamt begehre die Abweisung der Berufung, da die Unfallrenten im Jahr 2003 eindeutig nach den Bestimmungen der §§ 25 Abs. 1 lit c und 47 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 der Besteuerung unterliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der vom Bw. bezogenen **Unfallrente** in die Einkommensbesteuerung für das Jahr **2003**.

Zur strittigen Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Unfallrente im Jahr 2003:

Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zum Jahr 2000 waren diese 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 2000/142 vom 29. Dezember 2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBl. I 2001/59 vom 26. Juni 2001 dahingehend abgeändert, dass **nur** mehr Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, einmalige Geldleistungen aus einer gesetzlichen und einer gleichartigen ausländischen Unfallversorgung (die nicht laufende Zahlungen abfinden) sowie Leistungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen steuerfrei gestellt wurden. Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung galten daher ab 1. Jänner 2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Über Antrag eines Drittels der Mitglieder des Nationalrates zog der VfGH die bezeichnete Regelung über die Unfallrentenbesteuerung in Prüfung. Das Ergebnis der Prüfung des VfGH ist das **Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02**:

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

Eine Ausnahme von der Steuerpflicht sei auch nicht im Hinblick auf die schadenersatzrechtliche Funktion der Rente geboten. Auch Entschädigungen für entgehende Einnahmen zählten gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 zu den steuerpflichtigen Einkünften, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten iS des § 29 Z 1 EStG 1988. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang aufgrund eines Arbeitsanfalles

oder einer Berufskrankheit ausgleiche, entspreche es durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders zu behandeln, als einkommensersetzende Schadensrenten.

Auch der Blick auf andere sozialpolitische Funktionen der Versehrtenrente könne die Bedenken der Antragsteller nicht erhärten. Die Versehrtenrente sei eine öffentlich-rechtliche Transferleistung, die ungeachtet dieser Funktionen 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 die bezeichneten Bestimmungen 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 2001/59) sei (teilweise) als verfassungswidrig aufzuheben gewesen, da bestehende Einkommen plötzlich dadurch gekürzt worden seien, dass ein bisher steuerfrei belassener Teil des Einkommens ohne Übergangsregelung voll in die Einkommensteuerpflicht miteinbezogen worden sei. Der Härteausgleich im Rahmen des Bundesbehindertengesetzes sei darauf ohne Einfluss gewesen. Eine Maßnahme durch die Einkommen monatlich um mindestens 10% absinken würden, könne nicht als geringfügiger Eingriff qualifiziert werden.

Durch den für die Betroffenen ohne Übergangszeitraum erfolgten Eingriff des Gesetzgebers, sehe sich der VfGH veranlasst, von der Befugnis des Artikel 140 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) Abs. 7 zweiter Satz 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 war eine Frist bis zum 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legislative Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stützt sich auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

Aufgrund des angeführten Judikates des VfGH bleibt die Steuerpflicht für Unfallrenten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2003 unzweifelhaft weiter bestehen:

Das Hauptargument des Bw. – Schadenersatzleistungen dürften nicht besteuert werden – hat der VfGH selbst entkräftet und in diesem Punkt die Argumente der Antragsteller nicht aufgegriffen: Unter Hinweis auf die Besteuerung anderer Entschädigungen (§ 32 EStG 1988)

und Renten (§ 29 EStG 1988) führte er aus, dass die Besteuerung der Unfallrenten (ebenso wie die der einkommensersetzenden Schadensrenten) durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes entspricht. Aus dieser Passage des Erkenntnisses vom 7.12.2002, G 85/02 ergibt sich, dass die vom Bw. behauptete Gleichheitswidrigkeit in diesem Punkt nicht vorliegt und somit bei den Höchstgerichten auch nicht geltend gemacht werden kann.

Gemäß Artikel 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 VfGH für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten. Hat der VfGH in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Gemäß Abs. 7 ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH 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 VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Ablauf des 31. Dezember 2003 begrenzt. Alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte unterliegen demnach der Steuerpflicht. Gemäß Artikel 140 Abs. 7 B-VG hat der VfGH in seiner Entscheidung **nur** die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 von der Besteuerung ausgenommen. Im Jahr 2003 sind aber alle bezahlten Unfallrenten in die Einkommensteueranlagung miteinzubeziehen.

Die Vorgangsweise des VfGH ist – betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung – konsequent: Die Aufhebung erfolgte nicht deshalb, weil die Besteuerung der Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legisvakanz, eine Einschleifregelung oder ein Übergangsbestimmung hätte vorangehen 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 vonnöten, weil sich alle betroffenen Personen aufgrund der mittlerweile verstrichenen Zeit auf die neue Rechtslage **einstellen konnten**, sodass für diesen Zeitraum von einer „überfallsartigen“ Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann.

Weiters ist aus dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes ersichtlich, dass der Gerichtshof die Besteuerung der Unfallrenten im Jahr 2003 nicht als unsozial oder willkürlich angesehen hat, sondern bewußt diese zeitliche Geltung der gesetzlichen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 (idF des Euro-Umstellungsgesetzes, BGBl. I 2001/59) getroffen hat.

Die Referentin versteht den Unmut des Bw. über diese Regelung, kann jedoch den Argumenten des Bw. nicht Folge geben.

Aus den oben ausführlich angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, 14. Dezember 2004