



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K.W., Arbeitnehmer, geb. 3. April 1967, St.A., B.8, vom 20. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wolfsberg, vertreten durch HR Dr. Elisabeth Hofer, vom 26. März 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

K.W. (in der Folge Bw.) bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Entsprechend der vom Bw. am 30. Jänner 2004 beim Finanzamt Wolfsberg eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erließ das Finanzamt am 26. März 2004 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, in dem es die von der Bezug auszahlenden Stelle gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge sowie Arbeitslosengeld in Höhe von € 2.097,56 und eine Unfallrente von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Graz, in Höhe von € 3.153,84 (Lohnzettel: Kennzahl 245) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuerte.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2003 erhobenen Berufung vom 20. April 2004 brachte der Bw. Folgendes vor: Durch die Besteuerung der von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt bezogenen Rente in Höhe von € 3.153,00 fühle sich der Bw. in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten, insbesondere im Recht auf die

Unversehrtheit des Eigentums und der Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz, aber auch im verfassungsrechtlich gewährleisteten Schutz des Vertrauens, den Pensionen aus dem Sozialversicherungssystem genießen, verletzt. Als wesentliche Beschwerdegründe führte der Bw. an: Der Gesetzgeber habe durch die Festlegung der Rentenhöhe der Vollpension (bei 100% Erwerbsminderung) von 66,6% der Bemessungsgrundlage offenbar die Absicht verfolgt, bei 100%iger Erwerbsminderung eine 100%ige Nettoersatzrate durch die Unfallrente sicherzustellen. Dabei sei er offenbar von einer durchschnittlichen Abgabenbelastung der Bemessungsgrundlage von pauschal 33,3% ausgegangen und von der damals bestehenden Besteuerung der Unfallrenten. Unter diesen zwei Voraussetzungen werde eine vom Gesetzgeber offenbar gewollte Nettoersatzrate von 100% bei 100%iger Erwerbsminderung erzielt. Wenn nun der Gesetzgeber durch eine volle Steuerpflicht der Unfallrenten diese Nettoersatzrate einer bereits vor Inkrafttreten der Steuerpflicht bezogenen Unfallrente dramatisch senke, stelle das nicht einfach eine zulässige Besteuerungsmaßnahme dar, sondern im wirtschaftlichen Ergebnis einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Pensionen im Allgemeinen nach der Judikatur des VfGH genießen. Mit Einführung des ASVG-Unfallversicherungssystems sei die Schadenersatzpflicht des Dienstgebers bei Arbeitsunfällen im Falle der Fahrlässigkeit des Dienstgebers beseitigt, im Gegenzug die alleinige Finanzierung der Unfallversicherung durch Dienstgeberbeiträge vorgesehen worden. 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 Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 22.06.1992 (G 65/92) grundsätzlich anerkannt, dass es sich bei Unfallrenten zumindest teilweise um pauschalierten Schadenersatz handle und sei in der Folge von der Nichtbesteuerung des Schadenersatzes ausgegangen. Der mögliche Einwand dagegen, dass Schadenersatzleistungen in Rentenform gemäß § 29 Z 1 EStG steuerpflichtig seien, müsse mit der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung beantwortet werden, wobei sich der Bw. hier mit dem Hinweis auf die jüngste Judikatur des dt. Bundesfinanzhofes zu diesem Problemkreis beschränke. Zur Beschleunigung des Verfahrens beantragte der Bw., von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung Abstand zu nehmen und seine Berufung gleich der nächsten Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Das Finanzamt beantragte am 22. September 2004, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Unfallrente, die der Bw. von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Graz, bezogen hat, im Streitjahr 2003 steuerfrei zu behandeln ist oder nicht.

Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Bis 31. Dezember 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nach der Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Mit Artikel 7 Z 2 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 (herausgegeben am 29. Dezember 2000), wurde die lit. c des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 mit Wirkung vom 1. Jänner 2001 aufgehoben. Mit Artikel I Z 1a des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, wurde bei § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 mit Wirkung ab 27. Juni 2001 eine neue lit. c mit folgendem Wortlaut eingefügt: Von der Einkommensteuer sind befreit:...."Erstattungsbeiträge 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". Demzufolge waren laufende Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht mehr von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 erfasst, sondern galten diese ab 1. Jänner 2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c leg.cit. als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit einem auf Artikel 140 Abs. 1 zweiter Satz B-VG gestützten Antrag begeherten Nationalratsabgeordnete, der Verfassungsgerichtshof möge in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 die Ausdrücke "einmalige" sowie "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden" als verfassungswidrig aufheben.

Unter G 85/02 ist ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2002 mit folgendem Spruch ergangen:

"I. 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), BGBl. Nr. 400, in der Fassung des Art. I Z 1a des Euro-Steuerumstellungsgesetzes – EuroStUG 2001, BGBl. I Nr. 59/2001, werden das Wort "einmalige" sowie die Wortfolge "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden" als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2003 in Kraft.

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 §§ 33 ff des Bundesbehindertengesetzes, BGBl. Nr. 83/1990 in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesbehindertengesetz, das Behinderteneinstellungsgesetz und das Bundesfinanzgesetz 2001 geändert werden, BGBl. I Nr. 60/2001, abgegolten worden ist.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

II. Im übrigen wird der Antrag abgewiesen."

In seinem Erkenntnis führte der Verfassungsgerichtshof im Wesentlichen aus: Die Einbeziehung der Unfallrenten (Versehrtenrenten) in die Einkommensbesteuerung sei prinzipiell nicht verfassungswidrig. Dem Gesetzgeber stehe 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 einschließlich des Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen (§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988) sowie wiederkehrende Bezüge und Renten (§ 29 Z 1 EStG 1988) würden zu den steuerpflichtigen Einkünften zählen. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang auf Grund eines Arbeitsunfalls oder einer Berufskrankheit ausgleiche, entspreche es durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes, die Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders zu behandeln als einkommensersetzende Schadensrenten. Auch der Blick auf andere sozialpolitische Funktionen könne die Bedenken des Antragstellers 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 Nr. 59/2001) 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 Verfassungsgerichtshof veranlasst, von der Befugnis des Artikel 140 Abs. 7

zweiter Satz B-VG 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 sei eine Frist bis 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legistische Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stütze sich auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

Die Behandlung einer weiteren Beschwerde gegen eine Berufungsentscheidung (des unabhängigen Finanzsenates) betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, mit der erneut die Verfassungswidrigkeit der die Einkommensteuerpflicht von Versehrtenrenten begründenden, mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes Vfslg. 16.754/2002 (das ist jenes vom 7. Dezember 2002, G 85/02) unter Fristsetzung bis 31. Dezember 2003 aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 59/2001) behauptet wurde, hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 7. Juni 2005, B 375/05, abgelehnt. In der Begründung führte er aus, dass ein unter Fristsetzung aufgehobenes Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Sachverhalte mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sei (Artikel 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG), eine als verfassungswidrig erkannte Gesetzesstelle nicht neuerlich Gegenstand eines Gesetzprüfungsverfahrens sein könne sowie das (Beschwerde)Vorbringen auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen lasse, sodass die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

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 der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten. Hat der Verfassungsgerichtshof in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist nach der angeführten Gesetzesbestimmung gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Nach Artikel 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG ist 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.

Der gegenständliche Fall ist zweifelsohne kein Anlassfall, sodass Artikel 140 Abs. 7 B-VG zum Tragen kommt. Für den Berufszeitraum hat der Gesetzgeber trotz eingeräumter "Reparaturfrist" (bis 31. Dezember 2003) die Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes unverändert belassen, sodass diese für das Jahr 2003 weiterhin zur Anwendung zu kommen hat. Im Jahre 2003 sind daher alle bezahlten Unfallrenten – und somit auch die vom Bw. bezogene – in die Einkommensteuerpflicht miteinzubeziehen.

Was die vom Bw. in seiner Berufung erhobenen "Beschwerdegründe" (die ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken zum Inhalt haben) anbelangt, so ist dazu grundsätzlich auszuführen, dass die Abgabenbehörde gemäß § 18 B-VG lediglich dazu gehalten ist, ihr Verwaltungshandeln auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu vollziehen. Eine Überprüfung der Verfassungskonformität von Gesetzen steht ihr nicht zu, sondern bleibt diese Kompetenz ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (Artikel 140 Abs.1 B-VG). Die gegenständlichen Beschwerdegründe decken sich jedoch im Wesentlichen mit jenen im Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof, deren Ausfluss das bereits angeführte Erkenntnis G 85/02 vom 7. Dezember 2002 ist. Auf die diesbezüglich darin enthaltenen Ausführungen wird verwiesen.

Das Finanzamt hat daher zu Recht die vom Bw. bezogene Unfallrente in die Arbeitnehmerveranlagung miteinbezogen und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 als steuerpflichtig behandelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 23. August 2005