

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LH, vertreten durch Gabl Kogler Papesch Leitner Rechtsanwälte OEG, Karl-Wiser-Straße 1, 4020 Linz vom 6. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 23. September 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Rechtsmittelwerber bezog im berufungsgegenständlichen Jahr u.a. Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung („Unfallrente“), die von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern ausbezahlt wurden. Diese Einkünfte wurden vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid vom 23. September 2004 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt.

Gegen die Berücksichtigung der Unfallrente als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erhob er Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:

Einnahmen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 7.12.2002 in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 das Wort „einmalige“ sowie die Wortfolge „soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden“ als verfassungswidrig aufgehoben. Die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung seien schon für die Bemessung der Einkommensteuer für 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden gewesen. Auch bei Veranlagung des Einkommens für das Jahr 2003 sei „selbstverständlich“ die Unfallrentenbesteuerung nicht mehr anzuwenden. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung gelte bereits § 3

Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in der Fassung nach Aufhebung der obigen Wortfolge durch den VfGH.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2005 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

Der VfGH habe im Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/2002 die Bestimmungen über die Unfallrentenbesteuerung für die Jahre 2001 und 2002 wegen fehlender Übergangsbestimmung als verfassungswidrig aufgehoben. Dies gelte nicht für das Jahr 2003, weil der VfGH eine Frist bis 31. Dezember 2003 gesetzt habe, um allfällige legitime Vorkehrungen zu treffen. Der VfGH habe die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit 31. Dezember 2003 begrenzt. Alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte unterliegen demnach der Steuerpflicht. Gemäß Art 140 Abs. 7 B-VG habe der VfGH jedoch nur die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 von der Besteuerung ausgenommen. Im Jahr seien daher alle bezahlten Unfallrenten in die Veranlagung mit einzubeziehen. Die Aufhebung durch den VfGH sei nicht deshalb erfolgt, weil die Besteuerung der Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Übergangsbestimmung oder Einschleifregelung hätte vorangehen müssen.

Am 14. Februar 2005 brachte der Berufungswerber einen Vorlageantrag ein, in welchem er zur Begründung auf seine Berufungsausführungen verwies und die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragte. Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung wurde mit Schriftsatz vom 22. März 2005 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Diese waren aber bis zum Ende des Jahres 2000 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 mittels Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBl. I 59/2001 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 selbständigen Erwerbstätigen steuerfrei gestellt wurden. Bezüge 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.

2. Ein Drittel der Mitglieder des Nationalrates stellte einen Antrag auf Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der bezeichneten Regelung über die Unfallrentenbesteuerung. Ergebnis der Prüfung des VfGH ist das – auch vom Berufungswerber angesprochene - **Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02**, worin der Gerichtshof im Wesentlichen feststellte:

- a) Es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge. Dem Gesetzgeber stünde es offen, die Versehrtenrente unter Bedachtnahme auf ihre eigenständige Rechtsnatur in die Einkommensbesteuerung mit einzubeziehen.

Eine Ausnahme von der Steuerpflicht sei auch nicht im Hinblick auf die schadensersatzrechtliche 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 iSd. § 29 Z 1 EStG 1988. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang aufgrund eines Arbeitsunfalls 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 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.

- b) Der Gesetzgeber habe aber dadurch, dass er die bezeichneten Bestimmungen ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung und gleichsam "überfallsartig" eingeführt habe, gegen den aus dem allgemeinen Gleichheitssatz erfließenden Grundsatz des Vertrauenschutzes verstoßen. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (iDF. des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I 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.
- c) 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

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 zum 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legistische Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stütze sich auf Art 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

3. Aufgrund des bezeichneten Judikats des VfGH vom 7.12.2002 bleibt die Steuerpflicht für Unfallrenten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2003 unzweifelhaft weiter bestehen:

- a) Ein allfälliger – vom Berufungswerbers jedoch ohnehin nicht vorgebrachter - Einwand (pauschale) Schadenersatzleistungen dürften nicht besteuert werden - hat der VfGH selbst entkräftet: 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 einkommensersetzen Schadensrenten) durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes entspricht. Aus dieser Passage des Erkenntnisses vom 7.12.2002, G 85/02, ergibt sich, dass eine Gleichheitswidrigkeit in diesem Punkt nicht vorliegt.
- b) 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.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Jänner 2005 ausgeführt, hat der VfGH die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit Ablauf des 31. Dezember 2003 begrenzt. Alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte unterliegen demnach – unabhängig vom Datum der Bescheiderlassung - der Steuerpflicht. Gemäß Artikel 140 Abs. 7 B-VG hat der VfGH jedoch (nur) die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 von der Besteuerung ausgenommen. Im Jahr 2003 sind daher alle bezahlten Unfallrenten in die Veranlagung mit einzubeziehen.

Die Vorgangsweise des VfGH ist auch - betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung - konsequent: Wie ebenfalls bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, erfolgte die Aufhebung nicht deshalb, weil die Besteuerung der Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung hätte vorzugehen 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.

Aus den bezeichneten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. März 2005