



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.R., wohnhaft in F, vom 23. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes R vom 12. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2003 bezog das Finanzamt beim Berufungswerber außer steuerpflichtigen Einkünften aus einem aufrechten Beschäftigungsverhältnis in Höhe von 21.975,83 € auch eine von der AUVA ausbezahlte Unfallrente in Höhe von 4.087,32 € in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Unter Zugrundelegung dieser Besteuerungsgrundlagen ergab sich für 2003 eine Einkommensteuerschuld von 4.697,83 €. Da die anrechenbare Lohnsteuer dem gegenüber 4.613,85 € betrug, setzte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 12. Juli 2004 gegenüber dem Berufungswerber eine Nachforderung an Einkommensteuer in Höhe von 83,98 € fest.

Dagegen wurde am 23. Juli 2004 aus nachstehenden Gründen fristgerecht berufen: Der Berufungswerber fühle sich durch die Miteinbeziehung der Unfallrente in die Einkommensteuerbemessungsgrundlagen 2003 in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten (Unversehrtheit des Eigentums, Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz und Schutz des Vertrauens, den Pensionen aus dem Sozialversicherungssystem genießen) verletzt.

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 Bemessungsgrundlagen von pauschal 33,3% und von der damals bestehenden Steuerfreiheit der Unfallrenten ausgegangen. 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 der Unfallrenten bezogenen Unfallrente dramatisch senke, stelle dies nicht einfach eine zulässige Besteuerungsmaßnahme, sondern im wirtschaftlichen Ergebnis einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Pensionen nach der Judikatur des VfGH im allgemeinen genießen würden, dar.

Mit Einführung des ASV-Unfallversicherungssystems wäre die Schadenersatzpflicht des Dienstgebers bei Arbeitsunfällen im Falle der Fahrlässigkeit des Dienstgebers beseitigt, und im Gegenzug dazu die alleinige Finanzierung der Unfallversicherung durch Dienstgeberbeiträge vorgesehen worden. Die Unfallrente könne deshalb auch als pauschalierter Schadenersatz gesehen werden. 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. Juni 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. 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 Berufungswerber hier mit dem Hinweis auf die jüngste Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes zu diesem Problemkreis beschränke.

Aus den angeführten Gründen werde daher beantragt, die Einkommensteuerveranlagung 2003 neu durchzuführen und dabei die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage auszuschneiden. Zwecks Verfahrensbeschleunigung werde außerdem ersucht, die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

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 selbständig 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 **Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02**:

(a) Der VfGH stellt darin 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 mit einzubeziehen.

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 im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang aufgrund eines Arbeitsunfalles 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 "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 59/2001) sei daher (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 Artikel 140 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 sei eine Frist bis zum 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.

3. *Aufgrund dieses dargestellten Judikates des VfGH bleibt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Steuerpflicht für Unfallrenten im Jahr 2003 unzweifelhaft weiter bestehen:*

(a) Den Einwand des Berufungswerbers - 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 das Höchstgericht 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. Dezember 2002 ergibt sich, dass die vom Rechtsmittelwerber behauptete Gleichheitswidrigkeit in diesem Punkt nicht vorliegt. Bemerkt wird an dieser Stelle, dass sich die Steuerpflicht der Renten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung in Österreich nicht aus § 29 EStG ergibt, sondern ausdrücklich im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG normiert ist.

(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 leg. cit. gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Gemäß Artikel 140 Abs. 7 B-VG 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 leg. cit. 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 jedoch (nur) die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 von der Besteuerung ausgenommen. Das Jahr 2003 betreffend sind demnach alle bezahlten Unfallrenten in die Veranlagung mit einzubeziehen.

Die Vorgangsweise des VfGH ist auch, wenn man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung betrachtet, konsequent: Die Aufhebung erfolgte nämlich nicht deshalb, weil die Besteuerung der 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 Gerichtshof selbst eine Art zweijährige "Legisvakanz" erzeugt. Für 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, so dass für diesen Zeitraum von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann.

Aus den dargestellten Entscheidungsgründen war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 13. Dezember 2004