



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung von Frau D.E., Pensionistin, wohnhaft in Adr., vom 16. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 26. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat am 12. Jänner 2004 beim zuständigen Finanzamt die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 eingereicht.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung (Formular: L 1) kreuzte die Bw. unter der Rubrik *"Ich habe 2003 Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- /Unfallversicherung (Krankengeld/**Unfallrente**), Arbeitslosenunterstützung, Notstandshilfe, Überbrückungshilfe für Bundesbedienstete, Entschädigungen Truppen-, Kader- oder Waffenübungen, rückgezahlte Pflichtbeiträge an Sozialversicherung oder Bezüge aus dem Insolvenz-Ausgleichs-Fonds erhalten"* das Kästchen **"Ja"** an. Auf Seite 4 der Arbeitnehmerveranlagungserklärung stellte die Bw. folgenden wörtlichen Antrag: *"Um Rückerstattung der für 2003 erfolgten Unfallrentenbesteuerung wird auf Grund meiner VfGH-Beschwerde Erk. G 85/02 v. 7.XII.2002 - Individualbeschwerde (Anlassfall!) - gebeten. Der vorgenommene Abzug, vor allem in dieser Höhe, bestand auch für 2003 nicht zu Recht, da bis 31.XII.2003 eine Gesetzesreparatur nicht erfolgt ist."*

Das Finanzamt erließ am 26. Mai 2004 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, mit welchem es die von der bezugs- bzw. pensionsauszahlenden Stelle gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (Lohnzettel: Kz 245), inklusive der Unfallrente, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuerte. Entgegen dem Antrag der Bw. wurde folglich die Unfallrente vom Finanzamt der Einkommensteuer unterworfen, wobei eine gesonderte Begründung für die Unfallrentenbesteuerung dem Einkommensteuerbescheid 2003 allerdings nicht zu entnehmen ist.

Gegen die Berücksichtigung der Unfallrente als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhob die Bw. Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 die Besteuerung der Unfallrente als verfassungswidrig aufgehoben habe. In ihrem Falle liege auch ein "Anlassfall" im Sinne des angesprochenen VfGH-Erkenntnisses vor. Weiters gehe aus dem Erkenntnis des VfGH nicht hervor, dass die Unfallrentenbesteuerung ab dem 1.1.2003 wieder zu besteuern sei und schon gar nicht, wenn der Gesetzgeber die in diesem Erkenntnis gesetzte "Reparaturfrist bis 31.12.2003" ungesäumt verstreichen habe lassen. Da für das Kalenderjahr 2003 tatsächlich keine neue Gesetzesbestimmung für die Unfallrentenbesteuerung durch den Gesetzgeber erfolgte, sei die Bw. der Meinung, dass das Erkenntnis des VfGH vom 7.12.2002, G 85/02, auch auf die Veranlagung des Jahres 2003 anzuwenden sei. Im Übrigen habe der VfGH die Besteuerung von Unfallrenten nur dem Grunde nach für statthaft erklärt. Aus dem Erkenntnis des VfGH gehe weiters hervor, dass der Gesetzgeber für die Besteuerung der Unfallrenten weder eine Legisvakanz noch eine Einschleifregelung vorgesehen habe und dass ein derartiger Eingriff in die Einkommensverhältnisse somit dem Grundsatz der "Angemessenheit" widerspreche. Unter Verweis auf die vorgebrachte Begründung stellte die Bw. stellte den Antrag, die Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2003 neu durchzuführen und dabei die in Rede stehende Unfallrente aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. aus dem zu versteuernden Einkommen auszuscheiden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt, wie von der Bw. im Berufungsschriftsatz angeregt, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Vorlageantrag vom 7. September 2004 stellte das Finanzamt den Antrag auf Abweisung der Berufung mit der Begründung, dass die rechtliche Grundlage für die Steuerfreiheit von Unfallrenten - bis zum Ende des Jahres 2000 waren solche gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit - für das Streitjahr 2003 keine Bedeutung habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist gegenständlich, ob die Unfallrente, die die Bw. von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter 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 zum Ende des Jahres 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung jedoch nach der Gesetzesbestimmung des § 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 1.1.2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Über Antrag eines Drittels der Mitglieder des Nationalrates wurde die bezeichnete Regelung über die Unfallrentenbesteuerung durch den Verfassungsgerichtshof in Prüfung gezogen. Ergebnis dieser Prüfung ist das Erkenntnis des VfGH vom 7.12.2002, G 85/02, auf welches auch die Bw. in der Berufung verwies.

Im Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02, sprach der Gerichtshof im Wesentlichen aus, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge bestünden. 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 in 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 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 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 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 sei.

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.

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

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.

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 VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht.

Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Ablauf des 31. Dezembers 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. Im Jahr 2003 sind daher alle bezahlten Unfallrenten in die Veranlagung miteinzubeziehen.

Wenn die Bw. einwendet, der vorliegende die Einkommensteuer des Jahres 2003 betreffende Fall sei gleichfalls als Anlassfall anzusehen, da sie schon gegen die erstmals versuchte Unfallrentenbesteuerung eine auf deren Verfassungswidrigkeit gegründete Berufung und Beschwerde erhoben hatte, ist auf die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.10.2002, 2002/14/0109, geäußerte Rechtsansicht zu verweisen, wonach die normative, die Verwaltungsbehörden bindende Fristsetzung gemäß Artikel 140 Abs. 5 B-VG durch den Verfassungsgerichtshof die Ausdehnung der Anlassfallwirkung auf Fälle, in denen ein Verfahren vor den Verwaltungsbehörden anhängig und die Anrufung des Verfassungsgerichtshofes beabsichtigt war, selbst dann nicht erlaubt, wenn die Abgabenbehörde erster Instanz die Abgabenfestsetzung nicht ohne unnötigen Aufschub iSd § 311 Abs. 1 BAO vorgenommen haben sollte. Das die Bw. betreffende Veranlagungsverfahren für das Jahr 2003 und nunmehrige Berufungsverfahren war jedoch zweifelsohne kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 mit dem am 7.12.2002 ergangenen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 85/02.

Auch die übrigen Berufungsargumente der Bw. gehen ins Leere, zumal die Aufhebung im angesprochenen VfGH Erkenntnis nicht deshalb erfolgte, weil die Besteuerung der Unfallrente an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung vorangehen hätte müssen. Durch die Herausnahme der Zeiträume 2001 und 2002 aus der Besteuerung der Unfallrenten hat der Gerichtshof selbst eine Art zweijähriger "Legisvakanz" erzeugt. Betreffend das Jahr 2003 war ein weiterer begünstigter Ausspruch deshalb nicht nötig, 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.

Zumal der Gesetzgeber für den Berufszeitraum, wie die Bw. selbst in der Berufungsschrift richtig bemerkte, die Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetz unverändert belassen hat, dh die ihm vom VfGH eingeräumte so genannte "Reparaturfrist" ungenutzt für eine allfällige Gesetzesänderung verstreichen lies, ist für das Jahr 2003 - außer es liegt ein so genannter "Anlassfall" vor, welcher im

gegenständlichen Verfahren zweifelsohne nicht gegeben ist - § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetz weiter anzuwenden.

Da nach dieser Bestimmung die laufende Zahlung einer Unfallrente nicht befreit ist, hat das Finanzamt die von der Bw. im Streitjahr bezogene Unfallrente daher zu Recht in die Arbeitnehmerveranlagung miteinbezogen und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 steuerpflichtig behandelt.

Die Berufung war daher aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 18. Mai 2005