

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird mit Euro 891,30 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (Berufungswerber) erzielte im Streitjahr 2003 u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Bw. hat am 30. November 2004 beim zuständigen Finanzamt die Einkommensteuererklärung 2003 elektronisch eingereicht.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 erging am 9. Dezember 2004.

Aufgrund der übermittelten Lohnzettel wurden als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben den vom Berufungswerber erzielten Einkünften bei der Firma B.. in Höhe von € 3.984,78, eine Unfallrente in Höhe von € 1.506,36, bezugsauszahlende Stelle A., zum Ansatz gebracht.

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden weiters "aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte" in Höhe von

€ 1.303,68 berücksichtigt, und wird dazu in der Begründung des Bescheides wie folgt ausgeführt:

"Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurden zuerst Ihre steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet, Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt und anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf Ihr Einkommen angewendet (Umrechnungsvariante). Danach ist anhand einer Kontrollrechnung festzustellen, ob sich bei Hinzurechnung der Bezüge gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergibt. Da dies in Ihrem Fall zutrifft, wurde der Tarif auf ein Einkommen von 12.672,29 € angewendet."

Der steuerliche Vertreter des Bw. erhab mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2004 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003. In der Berufung wird begründend ausgeführt, dass bei der Ermittlung des Einkommens durch die Abgabenbehörde auch die Bezüge aus der Unfallrente, die der Bw. von der A. beziehe, mit einbezogen worden seien. Dies sei nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. verfassungswidrig.

Diese Bezüge seien daher aus der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer auszuscheiden, da Bezüge aus einer Unfallrente – auch im Jahr 2003 – steuerfrei seien. Der steuerliche Vertreter des Bw. begründe dies damit, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02 die Besteuerung der Unfallrenten als verfassungswidrig aufgehoben habe.

Nachdem der Gesetzgeber die im o.a. Erkenntnis gesetzte "Reparaturfrist" ungesäumt verstreichen habe lassen, gelte nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bw. die betreffende Gesetzesbestimmung von Anfang an als nichtig, sodass nicht nur eine Steuerfreiheit der Unfallrenten in den Jahren 2001 und 2002 sondern auch für das Jahr 2003 gegeben sei.

Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) ergebe sich laut der Berechnung des steuerlichen Vertreters des Bw. bei der Hochrechnung ein Durchschnittssteuersatz von 7,84 % und bei der Kontrollrechnung ein Durchschnittssteuersatz von 8,26 %. Damit wäre – unter Verweis auf die beiliegenden Berechnungen – die Hochrechnung in diesem Fall anzuwenden.

Es werde um Aufhebung des o.a. Bescheides bzw. um Abänderung dahingehend, dass die Bezüge aus der Unfallrente aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte bzw. aus dem Einkommen ausgeschieden werden, und um Anwendung des sich aus der Hochrechnung ergebenden Steuersatzes ersucht.

Weiters wurde in der Berufung gem. § 282 BAO idF des AbgRmRefG (BGBI. I 97/2002) die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gem. § 284 Abs. 1 Z 1 idF des AbgRmRefG (BGBI. I 97/2002) die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der steuerliche Vertreter des Bw. zog mit Schriftsatz vom 4. Mai 2005 die Anträge auf Senatszuständigkeit und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob im Jahr 2003 die Bezüge aus einer Unfallrente steuerpflichtig sind (Ansicht des Finanzamtes) oder eine Steuerpflicht aufgrund des Erkenntnisses des VfGH vom 7. Dezember 2002, G 85/02 nicht gegeben ist (Ansicht des Bw.). Weiters strittig ist die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes gem. § 3 Abs. 2 EStG 1988.

1. Bis zum Jahr 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBI. I 142/2000, änderte sich die Rechtslage zur Besteuerung der Unfallrenten grundlegend. Ausgehend vom Gedanken, dass Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für Arbeitnehmer beim Arbeitgeber Betriebsausgaben sind, ohne dass gleichzeitig beim Arbeitnehmer ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, entfiel ab 1. Jänner 2001 die Steuerbefreiung für Unfallrenten nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 ersatzlos. Im Rahmen des Euro-Steuerumstellungsgesetzes 2001, BGBI. I 59/2001, wurde allerdings eine klarstellende Regelung in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 mit dem folgenden Wortlaut geschaffen:

"(1) Von der Einkommensteuer sind befreit: ...

c) Erstattungsbeträge 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."

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 ausgesprochen, dass § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes BGBI. I 59/2001 – soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden – verfassungswidrig ist. Außerdem macht der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Halbsatz, B-VG eingeräumten Befugnis Gebrauch und sprach aus, dass die aufgehobenen

Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 für Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind.

Entsprechend diesem Erkenntnis blieben Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 steuerfrei.

Im oben zitierten Erkenntnis setzte der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis 31.12.2003, um allfällige legitistische Vorkehrungen zu ermöglichen.

Mit BGBl. I 2003/1 wurde vom Bundeskanzler Folgendes kundgemacht:

"(1) Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02-8, dem Bundeskanzler zugestellt am 17. Dezember 2002, 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 1 des Euro-Steuerumstellungsgesetzes- EuroStUG 2001, BGBl. Nr. 59/2001, das Wort "einmalige" sowie die Wortfolge "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden" als verfassungswidrig aufgehoben.

(2) Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember **2003** in Kraft.

(3) 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. 283/1990, in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesbehindertengesetz, das Behinderteneinstellungsgesetz und das Bundesfinanzgesetz 2001 geändert werden, BGBl. Nr. 60/2001, abgegolten worden ist."

Dies bedeutet aber, dass, da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 war, gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG das Gesetz auf die bis zum Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist (d.i. der 31.12.2003) verwirklichten Tatbestände anzuwenden und daher die vom Bw. im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig ist. Die zur Anwendung gelangte gesetzliche Bestimmung ist außerdem einer neuerlichen Überprüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit entzogen.

Auch ist der unabhängige Finanzsenat der Auffassung und kann Gegenteiliges auch dem zitierten Erkenntnis des VfGH vom 7. Dezember 2002 nicht entnommen werden, dass die unterbliebene Normierung der aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2003 – keinen Einfluss auf die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Unfallrenten im Jahre 2003 hat, insbesondere nicht deren Nichtigkeit von Anfang an bedeutet.

Die Berufung des Bw. richtet sich nicht gegen eine unrichtige oder willkürliche Auslegung von Gesetzen, sondern gegen die Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Die damit angeordnete Bindung der Verwaltung an das Gesetz bedeutet, dass jeder Vollzugsakt formell und materiell auf das Gesetz zurückführbar sein muss.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. § 3 Abs. 2 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen.

Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. ..."

Zur Umrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte auf einen Jahresbetrag wird vom unabhängigen Finanzsenat Folgendes festgestellt:

Wenn man die aus mehreren zeitlich aufeinanderfolgenden Einkunftsquellen bezogenen unterjährigen Einkünfte jeweils nur für ihre Bezugsdauer hochrechnet, würde der Zeitraum in dem die Einkünfte bezogen worden sind, gekürzt – im Ergebnis ein (teilweiser) gleichzeitiger Bezug der Einkünfte fingiert – und damit die hochgerechneten Einkünfte zu hoch angesetzt werden.

Es ist für die Hochrechnung von Einkünften gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 daher der gesamte Zeitraum heranzuziehen, in dem keine Transferleistungen bezogen wurden.

Denn die Hochrechnung bezweckt bei Durchführung einer (Arbeitnehmer-) Veranlagung nur jenen Zeitraum zu neutralisieren, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezogen hat.

Die (Arbeitnehmer-)Veranlagung entfaltet somit ihre Wirkung für jenen Zeitraum, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden.

Daher bewirken Umstände wie zB. zeitweises Fehlen jeglicher Einkünfte, unterschiedliche Bezugshöhe, nachträgliche Geltendmachung besonderer Aufwendungen eine entsprechende

Progressionsmildung (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 3 Anm 98).

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. durchgeführte Hochrechnung der Einkünfte und Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes ist zutreffend. Danach ergibt die Umrechnungsvariante – entgegen den Berechnungen des Finanzamtes – gegenüber der Hinzurechnung der Bezüge gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine niedrigere Steuer.

Es war daher der Berufung in diesem Punkt statzugeben.

Die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte unterbleiben, da der steuerliche Vertreter des Bw. die diesbezüglichen Anträge zurückgezogen hat.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise statzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. Mai 2005