



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 12. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 31. März 2008 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die Einkommensteuer 2003 in Höhe von € 1.428,42 sowie Anspruchszinsen 2003 von € 193,18 nachgesehen.

Entscheidungsgründe

Mit Ansuchen vom 12. Februar 2008 beantragte der Berufungswerber (Bw.), die laut Bescheiden vom 9. Jänner 2008 festgesetzte Einkommensteuer 2003 von € 1.428,42 sowie Anspruchszinsen 2003 von € 193,18 nachsehen zu wollen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Nachforderungen auf der nachträglichen Erfassung der ihm für das Jahr 2003 zustehenden Unfallrentenbeträge in Höhe von € 5.732,27 beruhen würden. Anlässlich einer Betriebsprüfung im August 2002 wäre er von Angehörigen bzw. Handlangern des Inhabers des von ihm geprüften Betriebes überfallen worden, wobei er nur durch das zufällige Vorbeikommen von zwei Landwirten und eines Autofahrers davor bewahrt worden wäre, dort tödlich verletzt zu werden.

Bedauerlicherweise wäre jedoch die Bundesversicherungsanstalt Öffentlich Bediensteter (BVA) nicht bereit gewesen, diesen zweifellos (wäre bereits anerkannt worden) als Dienstunfall einzustufenden Überfall durch entsprechende Rentenzahlung zumindest für jenen Bereich abzugelten, der mit Geld gutgemacht werden könne. Aus diesem Grund hätte er ein

umfangreiches und kostenaufwändiges Verfahren anstrengen müssen, das dazu geführt hätte, dass die Rententeile betreffend das Jahr 2002 und den Zeitraum Jänner bis November 2003 im Mai 2004, der Betrag für Dezember 2003 im Mai 2005 zugeflossen wären.

Die bescheidmäßig zuerkannten Unfallrenten wären mit Budgetbegleitgesetz 2001 ab Zufluss 2001 als steuerpflichtig eingestuft worden. Der Verfassungsgerichtshof hätte im Jahr 2002 jedoch die Besteuerung für die Jahre 2001 und 2002 als verfassungswidrig aufgehoben und dem Gesetzgeber für das Jahr 2003 eine Reparaturfrist eingeräumt, die dieser ergebnislos verstreichen hätte lassen, weshalb die Unfallrenten ab 2004 wieder steuerfrei wären. Bedauerlicherweise sehe die Rz 631a der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) vor, dass für Unfallrenten ab Jänner 2001 nicht das sonst dem § 19 Abs. 1 EStG entsprechende Zuflussprinzip zu Grunde zu legen wäre, sondern die steuerliche Situation jenes Zeitraumes heranzuziehen wäre, für welchen die Rente gewährt werde.

Diese mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Ergänzung der LStR hätte zweifellos den Sinn in Abkehr vom sonst gültigen Zuflussprinzip Nachzahlungen betreffend Zeiträume vor dem 1. Jänner 2001, die bei späterem Zufluss steuerpflichtig geworden wären, in der Steuerfreiheit zu belassen. Würde es diese begünstigende Richtlinie nicht geben, wären seine Rentennachzahlungen dem Zuflussprinzip entsprechend in den Jahren 2004 und 2005 steuerfrei geblieben.

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Auswirkungen brachte der Bw. vor, dass durch den Überfall nicht nur seine Kleidung, sondern auch sein Mobiltelefon, seine Brillen, seine Uhr und vor allem durch den von den Tätern eingesetzten Pfefferspray, der so ätzend wäre, dass sein Einsatz zu Lackablösungen und Schäden im Innenbereich des Wagens geführt hätte, sein PKW so beschädigt worden wären, dass sie unbenutzbar geworden wären. Daneben hätte er noch einen erheblichen Beratungsaufwand sowie Fahrt- und Telefonkosten zu tragen gehabt. Jedoch wäre der Dienstgeber nicht bereit gewesen, den in Höhe von rund € 5.000,00 bezifferten (materiellen) Schaden zu ersetzen (lediglich € 300,00 wären ihm als Abgeltung angeboten worden), weshalb er seine Kosten vor dem Verwaltungsgerichtshof eingeklagt hätte. Seine physischen und psychischen Schäden könne ihm ohnehin niemand abgelten.

Zusammenfassend wendete der Bw. ein, dass sowohl der Gesetzgeber als auch die Judikatur in dieser Konstellation jene Unbilligkeit des Einzelfalles sehen würden, die zu einer Nachsichtsgewährung führe.

Mit Bescheid vom 31. März 2008 wies das Finanzamt dieses Ansuchen als unbegründet ab und führte aus, dass eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO anzunehmen wäre, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete,

sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit anderen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen müsse seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hätte, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt wäre (VwGH 22.4.2004, 2000/15/0196).

Eine solche Unbilligkeit liege aber nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen wäre. Materiell-rechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungechtigkeiten“) wären keine Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO, die stets eine Unbilligkeit der Einhebung und nicht eine Unbilligkeit der Festsetzung sein müsse. In der allgemeinen Auswirkung einer generellen Norm wäre eine sachliche Unbilligkeit nicht gelegen (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Es könne nicht Aufgabe des § 236 BAO sein, materielles Abgaberecht in bestimmten Fällen durch Abgabenverzichte zu korrigieren.

Unter Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO könnten nur solche Härten, unzumutbare Eingriffe, unverständliche Ergebnisse und subjektiv oder objektiv unerträgliche behördliche Maßnahmen zu verstehen sein, die im Bereich der Einhebung liegen würden, und nicht auch solche, die im Abgaberecht selbst und damit in der Stufe der Anwendung des materiellen Rechts und damit in der Abgabenfestsetzung ihren Grund hätten (UFS RV/0940-L/06; UFS RV/0451-S/05; VwGH 14.1.1991, 90/15/0060).

Auf Grund der jeweils geltenden Gesetzeslage wären (laufende) Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung (Unfallrente) im Jahr 2003 steuerpflichtig gewesen. Darüber hinaus wären auch alle Nachzahlungen einer Unfallrente für das Jahr 2003, welche in den Jahren 2004 und 2005 geleistet worden wären, infolge der gesetzlichen „Zuflussfiktion“ (BGBl I 142/2000; Zurechnung für jenen Zeitraum, für den der Anspruch bestanden hätte) steuerpflichtig gewesen.

Die Steuerpflicht für die Unfallrente 2003 stelle demnach lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage dar, welche alle vom betreffenden Gesetz erfassten Unfallrenten und – nachzahlungen für 2003 (in den Jahren 2003-2005) in gleicher Weise erfasst hätte. Die sich aus den gegenständlichen Änderungen der Gesetzeslage ergebenden Unterschiede in der steuerlichen Belastung, je nach Auszahlungszeitpunkt (2003-2005 oder ab 2006), könnten zwar zu subjektiv empfundenen Härten führen, wären jedoch in allen sachlich gleichgelagerten Fällen für die Unfallrentenbezieher – also allgemein – eingetreten und hätten deswegen auch keine Unbilligkeiten des Einzelfalles dargestellt. Spätere Änderungen der Ge-

setzeslage oder auch Einführung von steuerlichen Begünstigungen würden nicht zur Unbilligkeit der entsprechend der vorherigen Gesetzeslage durchgeführten Besteuerung führen.

Eine persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der jeweiligen wirtschaftlichen Situation des Nachsichtswerbers und werde dann vorliegen, wenn die Einhebung die Existenz des Abgabepflichtigen oder seiner Familie gefährde oder die Abstattung mit solchen wirtschaftlichen Schwierigkeiten verbunden wäre, die außergewöhnlich wären. Wie der Nachsichtswerber selbst ausführe, wäre ihm mittlerweile eine den Tatumständen entsprechende Unfallrente zuerkannt worden.

Soweit er von seinem Dienstgeber (der Abgabenbehörde) einen Schadenersatz aus dem Dienstunfall verlange, könne dieser nicht im Wege der Abgabennachsicht beglichen werden und wäre vom Nachsichtswerber dementsprechend auch der Klagsweg beschritten worden (wobei das diesbezügliche Ergebnis noch ausstünde). Auch die sehr bedauerlichen physischen und psychischen Schäden, welche dem Nachsichtswerber zweifellos entstanden wären, könnten nicht im Wege der Abgabennachsicht abgegolten werden.

Eine Gefährdung seiner Existenz oder der seiner Familie durch die gegenständliche Abgabeneinhebung wäre vom Nachsichtswerber selbst nicht behauptet worden, weshalb daher auch von einer persönlichen Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nicht auszugehen wäre.

In der dagegen am 1. April 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, dass § 19 EStG besage, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr als bezogen gelten würden, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen wären. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurz vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören würden, zugeflossen wären, würden als in diesem Kalenderjahr bezogen gelten. Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen werde, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren würden in dem Kalenderjahr als zugeflossen gelten, für das der Anspruch bestehe.

Laut dieser Gesetzesausführung wären somit die bereits angeführten Nachzahlungen von Pensionen bzw. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren eindeutig angeführt — von einer „Zuflussfiktion“ bei Zahlungen von Unfallrenten 2003 wäre im Gesetzestext weit und breit nichts festzustellen. Laut Ausführungen in der SWK zum § 19 EStG wären somit die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren und Pensionsnachzahlungen dem Kalenderjahr zuzuordnen, in welchem der Anspruch entstanden wären. Weiters wäre die „Zuflussfiktion“ für bescheidmäßig festgesetzte Nachzahlungen von Unfallrenten im Hinblick auf deren Steuerbefreiung ab dem Jahre 2004 entbehrlich. Der Autor dieses Artikels verweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 6.7.2006, 2003/15/0128, wonach Einnahmen als zugeflossen anzusehen wären, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über diese verfügen könne.

Zur Besteuerung der Unfallrenten führte der Bw. weiters an, dass der VfGH die Besteuerung von Unfallrenten 2003 für verfassungswidrig erklärt hätte (fehlende Übergangsfrist) und die Besteuerung ab 2004 durch die Regierung (Neuregelung) aufgehoben worden wäre. Es wäre daher für den Bw. als Staatsbürger nicht als verfassungskonform anzusehen bzw. nachvollziehbar, dass die Besteuerung von Unfallrenten 2003 nunmehr als verfassungskonform bezeichnet werde. Eine Übergangsfrist könne sich ja nur von einem Stichtag (2001) bis zur klaren gesetzlichen Regelung (2004) durchgehend erstrecken und keinesfalls einen Zeitraum (2003) freilassen, wo ein nicht gesetzeskonformer Zustand herrsche.

Des weiteren führte der Bw. aus, dass der VfGH die Besteuerung wegen fehlender Übergangsfristen als verfassungswidrig erklärt, jedoch dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer Korrektur eingeräumt hätte (Frist 31.12.2003). Da der Gesetzgeber diese „Reparaturfrist“ durch Untätigkeit verstreichen lassen hätte, wodurch in punkto Versteuerung der Unfallrenten 2003 im Einkommensteuergesetz ein „gesetzloser“ Raum entstanden wäre, welcher mit Erlassung von Richtlinien zum Einkommensteuergesetz saniert hätte werden sollen, wäre seiner Ansicht nach für den Zeitraum 2001 bis einschließlich 2004 eine Besteuerung der Unfallrenten als verfassungswidrig einzustufen.

Da die Richtlinien nur „Durchführungsanweisungen“ wären, wäre § 19 EStG anzuwenden, wo nur über Pensionsnachzahlungen bzw. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren abgesprochen werde, nicht aber über die Besteuerung von Unfallrenten 2003. Auch wenn das Jahr 2003 nicht ausdrücklich angeführt wäre, erstrecke sich diese Übergangsfrist bis zum Zeitpunkt der Neuregelung und das wäre laut Gesetzesbestimmungen zum 1.1.2004, wo wiederum die Steuerfreiheit der Unfallrenten zugestanden worden wäre.

Auch die Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates, dass der Gesetzgeber sich ab 2004 für eine Besteuerungspflicht von Unfallrenten mit entsprechenden Übergangsregelungen entscheiden hätte können, könne seinerseits nichts abgewonnen werden, denn der Gesetzgeber hätte sich eben nicht so entschieden.

Der Unfallschaden und die daraus anfallende Mehrbelastung wären dem Grund nach eine außergewöhnliche Belastung und somit nach §§ 24 und 25 EStG abzugsfähig, soweit der Schaden nicht ersetzt werde. Die Unfallrente solle nach Ansicht des Gesetzgebers den auf Grund der Behinderung künftig entgehenden Verdienst ausgleichen. Entschädigungen für entgangene oder künftig entgehende Einnahmen wären nach § 32 Z 1 EStG grundsätzlich einkommensteuerpflichtig. Eine Besteuerung von Unfallrenten wäre aus dieser Sicht systematisch konsequent.

Bei der Bemessung der Unfallrenten wären dementsprechend nicht die entgehenden Einkünfte nach Einkommensteuer, sondern vor Einkommensteuer heranzuziehen. Die bisherige

Einkommensteuerbefreiung nach § 3 EStG hätte nicht auf eine Rentenbemessung nach Maßgabe der entgehenden/entgangenen Einkünfte nach Einkommensteuer abgezielt, da nicht der gesetzliche Unfallversicherer in der Ersatzleistung entlastet werden solle, sondern der Unfallgeschädigte in seiner Einkommensteuerleistung.

Wer an seinem Erwerb durch einen Unfallschaden behindert wäre, erleide eine Beeinträchtigung in seinem Leistungspotenzial. Die Unfallrente ersetze dem Geschädigten nur einen Teil seines Schadens, da das persönliche Leid außerhalb des erlittenen finanziellen Schadens durch Schmerzensgeld (nicht einkommensteuerwirksam) nicht wieder gutzumachen wäre. Die Einkommensteuer berücksichtige im Regelfall nicht, mit wie viel Mühe und Arbeitsleid Einkünfte erzielt werden würden. Eine Besteuerung von Unfallrenten wäre insofern durchaus systemkonform.

Das heiße jedoch nicht, dass die bisherige Einkommensteuerbefreiung sachlich nicht zu rechtfertigen wäre. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip wäre das gesamte durch Leistung erzielte Einkommen zu erfassen. Entschädigungen für entgangene/entgehende Einnahmen wären durch die Einkunftserzielung veranlasst und somit grundsätzlich zu besteuern. Eine Abweichung von dieser Grundregel bedürfe einer sachlichen Rechtfertigung — selbst bei vollem Ersatz entgangener/entgehender Einnahmen würden Unfallopfer darüber hinaus viele Leiden erfahren, welche in Geld nicht abzugelten wären — alleine dieser Gedanke rechtfertige eine Steuerfreistellung von Unfallrenten.

Im gegenständlichen Fall hätte der Bw. im Jahre 2004 ein umfangreiches und kostenaufwändiges Verfahren anstrengen müssen, welches dazu geführt hätte, dass ihm eine Unfallrente gerichtlich zugestanden worden wäre und nunmehr Rententeile betreffend das Jahr 2002 und den Zeitraum 1-11/2003 im Mai 2004, der Betrag für Dezember 2003 im Mai 2005 zugeflossen wären.

Da das Gerichtsverfahren bezüglich der Zuzählung einer Unfallrente auf Grund des Vorfalles vom 8. August 2002 erst im Jahre 2004 erwirkt und abgeschlossen, erst 2004 über die Unfallrente 2002 bis 2008 entschieden worden wäre und die Rentenzahlungen erst 2004 bzw. 2005 für 2003 erfolgt wären, wäre er der Meinung, dass diese Rentenzahlungen für das Jahr 2003 nicht steuerpflichtig wären.

Der Begründung im angefochtenen Bescheid, dass eine sachliche Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO nur vorliege, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ereignis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und zu einem atypischen Vermögenseingriff komme, stimme der Bw. vollinhaltlich zu, da der Gesetzgeber im § 19 EStG keine Besteuerung von Unfallrenten 2003 vorsehe, lediglich in den Richtlinien zum Einkom-

mensteuergesetz spreche man von Nachzahlungen von Pensionen und Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren, welche mit „Zuflussfiktion“ der Besteuerung unterworfen werden würden.

Der Gesetzgeber hätte somit seines Erachtens jedoch keine Besteuerung von Unfallrenten 2003 beabsichtigt, da dies ansonsten im Gesetzestext aufgenommen worden wäre, weshalb es auf Seiten von Unfall- und Verbrechenopfer zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen würde.

Die von der Unfallrentenbesteuerung 2003 betroffenen Menschen müssten sich in Punkto der verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte, insbesondere im Recht auf Unversehrtheit des Eigentums und der Bürger vor dem Gesetz, aber auch im verfassungsrechtlich gewährleisteten Schutz des Vertrauens, den Renten und Pensionen aus dem Sozialversicherungssystem genießen würden, verletzt fühlen — bzw. wären und würden verletzt werden.

Der Gesetzgeber hätte durch 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 wäre er von einer durchschnittlichen Abgabenbemessungsgrundlage von pauschal 33,3% ausgegangen und von der Steuerfreiheit der Unfallrente 2003. Wenn nunmehr der Gesetzgeber durch eine volle Steuerpflicht der Unfallrente 2003 diese Nettoersatzrate einer bereits vor Inkrafttreten der Steuerpflicht bezogenen Unfallrente dramatisch senke, stelle das nicht einfach eine zulässige Besteuerungsmaßnahme dar, sondern wirtschaftlich einen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Renten und Pensionen nach der Judikatur genießen würden.

Nach Ansicht des Bw. könne die Unfallrente auch als pauschalierter Schadenersatz gesehen werden, weshalb es dem Gesetzgeber daher nicht freistehe, in solche Schadenersatzleistungen nach Belieben einzugreifen, ohne die Unversehrtheit des Eigentums zu verletzen. Es wäre daher ohne Belang, ob der Eingriff direkt über eine Absenkung der Unfallrente oder über den Umweg einer ursprünglich nicht vorgesehen Besteuerung erfolge.

Der VfGH hätte im Erkenntnis vom 22.6.1992 grundsätzlich festgestellt, dass es sich bei Unfallrenten zumindest um einen teilweise pauschalierten Schadenersatz handle, — was zumindest eine teilweise Nichtsteuerbarkeit der Unfallrenten bewirke.

Die in der Begründung des angefochtenen Bescheides angeführte Gesetzeslage bezüglich der Besteuerung von Unfallrenten 2003 hätte der Bw. wie bereits angeführt nicht vorfinden können, da im Gesetzestext die Unfallrente 2003 nicht erwähnt wäre, sondern wie bereits ausgeführt Nachzahlungen von Pensionen bzw. Nachzahlungen im Insolvenzverfahren, und die in der Begründung angeführten Richtlinien zur Einkommensteuer lediglich Durchführungs-

bestimmungen, jedoch seines Erachtens kein Gesetz wären. Auch die angeführte „Zuflussfiktion“ finde im Einkommensteuergesetz (§ 19) keine Deckung.

Zweck der Bestimmungen des § 236 BAO wäre es, in jenen Fällen, in denen die Einhebung einer Abgabe nach Lage des Einzelfalles unbillig wäre, die Strenge des Gesetzes nach Ermessen der Behörde durch Billigkeitsmaßnahmen zu mildern (VwGH 25.1.2001). Die Einhebung der Abgaben wäre unbillig, wenn hiedurch zufolge der im einzelnen Fall gegebenen Umstände (Verbrechensopfer) die wirtschaftliche Lage des Abgabenschuldners gefährdet oder beeinträchtigt wäre oder wenn die Anwendung des Gesetzes zu einer vom Gesetzgeber offenbar nicht gewollten Härte führen würde.

Eine persönliche Unbilligkeit liege vor, wenn die Abstattung der Abgabenschuld mit wirtschaftlichen Auswirkungen verbunden wäre. Laut Bescheidebegründung liege eine persönliche Unbilligkeit nur dann vor, wenn die Einhebung die Existenz gefährde oder die Abstattung mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Abgabenschuldners und/oder dessen Familie verbunden wäre. Diese wirtschaftlichen Schwierigkeiten würden im gegenständlichen Fall vorliegen und wären aus der Tabelle und dem Nachsatz leicht zu erkennen:

Kosten Sachschäden (uneinbringlich)	€ 5.700,00
Kosten VwGH-Beschwerde	€ 1.300,00
Nachforderung Unfallrente 2003	€ 1.428,00
Nachforderung Zinsen 2003	€ 193,00
<i>Summe</i>	€ 8.621,00

Für den Bw. und seine Familie würden diese angeführten, uneinbringlichen Beträge sehr wohl eine finanzielle Belastung darstellen, weshalb eine persönliche Unbilligkeit gegeben wäre.

Das dem Bw. vom Gericht zugesprochene Schmerzensgeld wäre laut Angaben seines Rechtsanwaltes auf Grund diverser Schuldenregulierungsverfahren der Täter (Privatkonkurs) nicht einbringlich, was nunmehr auch zu einer wesentlichen Verschlechterung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geführt hätte.

Die bis 2008, wie von der Behörde angeführt, „den Tatumständen entsprechende Unfallrente“ wäre von der Abgabenbehörde nicht zu beurteilen und diene nicht zur Entrichtung von Steuern und Abgaben, sondern zu den bereits angeführten Zwecken.

Eine sachliche Unbilligkeit liege seines Erachtens nunmehr vor, als im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber ungewolltes und nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete und es daher zu einer anormalen Belastungswirkung komme. Die Nachsichtsregelung

solle der Behörde die Möglichkeit schaffen, eine infolge der besonderen Umstände des Einzelfalles (Raubüberfall auf einen Beamten im Dienst) eingetretene, besonders harte Auswirkung der Abgabenvorschriften, die der Gesetzgeber, wäre sie vorhersehbar gewesen, vermieden hätte, zu mildern. Nach dem angeführten Sachverhalt sehe sowohl der Gesetzgeber als auch die Judikatur jene Unbilligkeit des Einzelfalles vor, die zu einer Nachsichtsgewährung führe.

Der am 16. Dezember 2008 vom Unabhängigen Finanzsenat an den Bw. übermittelte Fragenvorhalt zur Feststellung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 236 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung nach der Lage des Falles ist tatbestandsmäßige Voraussetzung für die in § 236 BAO vorgesehene Ermessensentscheidung. Ist die Unbilligkeit der Abgabeneinhebung zu verneinen, so ist für eine Ermessensentscheidung kein Raum (VwGH 3.10.1988, 87/15/0103; sowie *Stoll*, BAO, 583).

Die in § 236 BAO geforderte Unbilligkeit kann entweder persönlich oder sachlich bedingt sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Abgabeneinhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen steht, die sich aus der Einziehung für den Steuerpflichtigen oder den Steuergegenstand ergeben (VwGH 9.12.1992, 91/13/0118).

Dabei ist es Sache des Nachsichtswerbers, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (VwGH 13.9.1988, 88/13/0199). Legt der Abgabepflichtige jene Umstände nicht dar, aus denen sich die Unbilligkeit der Einhebung ergibt, so ist es allein schon aus diesem Grund ausgeschlossen, eine Abgabennachsicht zu gewähren (VwGH 30.9.1992, 91/13/0225).

Eine persönlich bedingte Unbilligkeit liegt im Besonderen dann vor, wenn die Einhebung der Abgaben die Existenzgrundlagen des Nachsichtswerbers gefährdet, wobei es allerdings nicht unbedingt der Gefährdung des Nahrungsstandes, besonderer finanzieller Schwierigkeiten oder Notlagen bedarf, sondern es genügt, wenn etwa die Abstattung trotz zumutbarer Sorgfalt nur durch Veräußerung von Vermögenswerten möglich wäre und diese Veräußerung einer Verschleuderung gleichkäme (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0156).

Eine Unbilligkeit ist nach der Judikatur jedoch dann nicht gegeben, wenn die finanzielle Situation des Abgabenschuldners so schlecht ist, dass auch die Gewährung der beantragten

Nachsicht nicht den geringsten Sanierungseffekt hätte und an der Existenzgefährdung nichts änderte (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0033).

Für das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit muss ein wirtschaftliches Missverhältnis zwischen der Einhebung der Abgabe und den im subjektiven Bereich der Bw. entstehenden Nachteilen bestehen. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Einhebung die Existenz des Unternehmens gefährden würde.

Der Bw. hat jedoch nicht ausreichend dargelegt, weshalb gerade durch die Einbringung der in Rede stehenden restlichen Abgaben seine wirtschaftliche Existenz gefährdet wäre. Eine - unbestrittene - Verminderung der Liquidität reicht jedoch für die Annahme einer Existenzgefährdung nicht aus (VwGH 4 10.1985, 82/17/0021).

Sachlich bedingte Unbilligkeit liegt nur dann vor, wenn sie in den Besonderheiten des Einzelfalles begründet ist. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt. Nur wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, ist die Einziehung "nach der Lage des Falles unbillig" (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0022).

Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich dann anzunehmen, in denen das außergewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist (VwGH 29.1.2004, 2002/15/0002).

Eine solche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO (*Stoll*, BAO, 2421).

Da vom Bw. sachliche Unbilligkeit behauptet wurde, war nunmehr zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall eine sachliche Unbilligkeit vorliegt. Hierbei ist jedoch noch keine Ermessensentscheidung zu treffen, sondern ein unbestimmter Gesetzesbegriff auszulegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG sind Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG (in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142) sind (u.a.) Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG zählen Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen gewährt werden, zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG. Ebenso sind gemäß § 29 Z 1 EStG wiederkehrende Leistungen sonstige Einkünfte nach § 2 Abs. 3 Z 7 EStG.

Der vorliegende Sachverhalt wird folgendermaßen rechtlich gewürdigt (vgl. auch UFS vom 7.5.2008, RV/0649-W/05):

Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Bis zum Jahr 2000 waren diese Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG von der Einkommensteuer befreit.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142 vom 29. Dezember 2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBl. I 2001/59 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. Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung galten daher ab 1. Jänner 2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Über Antrag eines Drittels der Mitglieder des Nationalrates zog der Verfassungsgerichtshof die bezeichnete Regelung über die Unfallrentenbesteuerung in Prüfung und kam in seinem Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02, zu folgendem Ergebnis:

Der VfGH stellte 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 miteinzubeziehen.

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 zu den steuerpflichtigen Einkünften, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten im Sinne des § 29 Z 1 EStG. Auch wenn man davon ausgehe, dass die

Versehrtenrente einen Verdienstentgang auf Grund eines Arbeitsanfalles 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 der Versehrtenrente 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.

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 (idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I 2001/59) 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. Eine Maßnahme, durch die Einkommen ab einer Höhe von ca. ATS 15.000,00 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 Artikels 140 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) Abs. 7 zweiter Satz Gebrauch zu machen und auszusprechen, dass die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG für Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 (unter Bedachtnahme auf mittlerweile durchgeführte Abgeltungen nach dem Bundesbehindertengesetz) nicht mehr anzuwenden seien.

Zum anderen wurde vom Verfassungsgerichtshof unter Bezugnahme auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis zum 31. Dezember 2003 gesetzt, um allfällige legislative Vorkehrungen zu ermöglichen.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 4 B-VG ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind nach Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß

Art. 140 Abs. 5 B-VG gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit 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 Verfassungsgerichtshof (nur) die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 von der Besteuerung ausgenommen. Im Jahr 2003 sind daher - entsprechend dem der Nachsicht zu Grunde liegenden Bescheid - Unfallrenten in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Diese Vorgangsweise ist - betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung - konsequent: Die Aufhebung erfolgte nicht deshalb, weil die Besteuerung der Unfallrenten an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil der Neuregelung eine Legiskavanz 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 (vgl. UFS 14.10.2004, RV/1319-W/04).

Betreffend das Jahr 2003 war ein weiterer begünstigender Ausspruch deshalb nicht vonnöten, weil sich alle betroffenen Personen auf Grund der mittlerweile verstrichenen Zeit auf die neue Rechtslage einstellen konnten, sodass für diesen Zeitraum von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann (vgl. UFS 14.10.2004, RV/1319-W/04).

Dem Vertrauensschutz wurde nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02, vertretenen Auffassung durch die Nichtbesteuerung der Unfallrenten in den Jahren 2001 und 2002 ausreichend Rechnung getragen. Die Besteuerung der Unfallrente im Jahr 2003 stellt daher aus diesem Titel keine Unbilligkeit dar.

Soweit der Bw. angesichts der ab dem Jahre 2004 geltenden Steuerbefreiung für Unfallrenten eine fehlende Gleichheit und Gleichbehandlung aller Bürger sieht, ist ihm zu entgegnen, dass sich der Unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG bei der Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren hat. Dabei können Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur im Abgabungsverfahren nicht berücksichtigt werden und sind daher auch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, gelten gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG (in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 2000/142) in dem Kalendermonat als zugeflossen, für den der Anspruch besteht.

Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten gemäß § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG (in der Fassung des Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161) in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Rz 631a der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (LStR) lautet folgendermaßen:

Ab 1. Jänner 2001 gelten Nachzahlungen von Pensionen und Bezügen aus der Unfallversorgung, über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, in den Kalendermonaten als zugeflossen, für die der Anspruch besteht. (...) Sonstige verspätete Auszahlungen bzw. Nachzahlungen von Ansprüchen, über die nicht gesondert bescheidmäßig abgesprochen wurde, sind weiterhin nach dem Zuflussprinzip zu erfassen.

Dem Vorbringen des Bw., dass ohne die Rz 631a seine Rentennachzahlungen dem Zuflussprinzip entsprechend in den Jahren 2004 und 2005 steuerfrei geblieben wären und dass von einer Zuflussfiktion bei Zahlungen von Unfallrenten 2003 im Gesetzestext nichts zu erkennen wäre, muss entgegengehalten werden, dass die Ausnahmeregelung vom Zuflussprinzip für Pensionen **und** Bezügen aus der Unfallversorgung nicht nur aus den Richtlinien ableitbar ist, sondern sich auch aus dem Gesetz ergibt, nämlich aus § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG in der vom 30. Dezember 2000 (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl I 2000/142) bis 31. Dezember 2005 (Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161) geltenden Fassung.

Aus dem angeführten Artikel in der Steuer- und Wirtschaftskartei, wonach lediglich Pensionsnachzahlungen und Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren dem Kalenderjahr zuzurechnen wären, in welchem der Anspruch entstanden wäre, lässt sich nichts gewinnen, da sich diese Ausführungen auf die ab 1. Jänner 2006 herrschende Rechtslage beziehen.

Gleichfalls geht der Hinweis auf die Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 6.7.2006, 2003/15/0128, wonach Einnahmen als zugeflossen anzusehen wären, wenn der Empfänger rechtlich und wirtschaftlich über diese verfügen könne, ins Leere, da in diesem Judikat nicht über Unfallrenten abgesprochen wird.

Gesetzesmaterialien zum Budgetbegleitgesetz 2001, Pkt. 6a, zu § 19 Abs. 1 EStG:

Über die Zahlung von Pensionen, insbesondere aus der gesetzlichen Sozialversicherung ist bescheidmäßig abzusprechen. Vor Ergehen des Bescheides sind Akontozahlungen insbesondere bei Witwen- und Waisenspensionen oder in zwischenstaatlichen Fällen nicht möglich. Daher wird für diese Ausnahmefälle über die Regelung des § 19 Abs. 1 zweiter Satz hinaus eine Zuordnung zu jenem Zeitraum vorgesehen, zu dem die Pensionen und Bezüge wirtschaftlich gehören.

Allerdings kann der Rechtsansicht des Bw., dass die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Zuflussfiktion eine begünstigende Bestimmung gewesen wäre, da dadurch Zeiträume vor dem 1. Jänner 2001 betreffende Nachzahlungen, die bei Zufluss ab diesem Zeitpunkt steuerpflichtig geworden wären, in der Steuerfreiheit belassen worden wären,

gefolgt werden, da sich diese Auffassung auch aus den zum Budgetbegleitgesetz 2001 ergangenen Gesetzesmaterialien ergibt.

Zu diesem Zeitpunkt konnte der Gesetzgeber aber nicht berücksichtigen, dass sich diese Bestimmung für jene Abgabepflichtige, deren Bezüge aus der Unfallversorgung für den Zeitraum 2003 erst in den Jahren 2004 und 2005 nachbezahlt werden, nachteilig auswirken könnte, da der Verfassungsgerichtshof (naturgemäß) erst in seinem Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02, die durch das Budgetbegleitgesetz 2001 aufgehobene Einkommensteuerbefreiung als verfassungswidrig erkannte.

Da bei Anwendung des Gesetzes, nämlich § 19 Abs. 1 dritter Satz EStG, ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrat, nämlich die nachteilige Auswirkung der ansonsten als begünstigend intendierten Vorschrift, liegt eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung vor.

Sind alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben, so liegt die Bewilligung der Nachsicht im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Bei der Ermessensübung war vor allem das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen, das keinen Hinweis auf begangene Pflichtwidrigkeit ergab. Für den Bw. spricht auch, dass ihn an der verspäteten Auszahlung der Unfallrente für 2003 kein Verschulden trifft, da seitens seines Dienstgebers, der Abgabenbehörde, die nunmehr zugleich auch die gegenständliche Besteuerung vornahm, erst nach jahrelangem Rechtsstreit der in Ausübung seines Dienstes auf ihn verübte Anschlag als Dienstunfall anerkannt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. Februar 2009