



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LS, vertreten durch DGL, RA, vom 22. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, vom 14. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Datum vom 28. April 2004 langte die Erklärung des Berufungswerbers (Bw.) zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 bei der Abgabenbehörde ein. Das Finanzamt erließ am 14. Juli 2004 den Einkommensteuerbescheid 2003. In diesem unterwarf es die vom Bw. bezogene Versehrtenrente (Unfallrente) der Besteuerung.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde deshalb Berufung erhoben mit folgender Begründung:

Mit der berufungsgegenständlichen Arbeitnehmerveranlagung sei die Versehrtenrente des Bw. gemeinsam mit dem Ruhegenuss der Besteuerung unterzogen worden. Im Jahr 2003 habe er monatlich eine Versehrtenrente in Höhe von € 611,50 erhalten und sei diese Zahlung zusätzlich zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pension) der Einkommensteuer unterzogen worden.

Der Bw. habe gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion Y vom 5. Februar 2002 fristgerecht Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG erhoben, weil nach seiner Auffassung mit diesem Bescheid ein verfassungswidriges Gesetz, nämlich die

Einkommensteuergesetz-Novelle, BGBl. I Nr. 142/2000 angewandt worden sei. Die Beschwerde sei beim Verfassungsgerichtshof unter der Zahl Bxxx protokolliert worden und der Verfassungsgerichtshof habe der vom Bw. erhobenen Beschwerde wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes Folge gegeben und den bekämpften Bescheid aufgehoben.

Er sei daher Anlassfall zum Erkenntnis VfGH 7.12.2002, G 85/02, gewesen. Der Verfassungsgerichtshof habe das Wort *einmalige* und die Wortfolge *soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden* in § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 in der Fassung des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, als verfassungswidrig aufgehoben und festgestellt, dass die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind, 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 in der geltenden Fassung abgegolten worden sei.

Im Fall des Bw. sei eine derartige Abgeltung nicht erfolgt. Die Aufhebung der angeführten Bestimmungen sei mit Ablauf des 31.12.2003 in Kraft getreten (vgl Kundmachung BGBl. 2003 I 1).

Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG sei das (aufgehobene) Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist (hier der 31.12.2003) verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Bw. habe als so genannter Anlassfall das Privileg, dass das aufgehobene Gesetz – trotz der vom Verfassungsgerichtshof ausgesprochenen Fristsetzung, nämlich Wirkung der Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2003 – auch in seinem Fall nicht mehr anzuwenden sei. Es fehle daher für die Besteuerung der vom Bw. bezogenen, aktenkundigen Versehrtenrente die Rechtsgrundlage, da im Fall des Bw. das aufgehobene Gesetz jedenfalls nicht mehr anzuwenden sei.

Daraus folge, dass die laufende, jedenfalls auch für das Jahr 2003 erfolgte Besteuerung der Versehrtenrente des Bw. in Entsprechung der Rechtsauffassung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. § 87 Abs. 2 VfGH) nicht mehr zu erfolgen habe und der berufungsgegenständliche Bescheid daher entsprechend abzuändern sei.

Der Bw. beantrage daher, die Versehrtenrente nicht der Einkommensteuer zu unterziehen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2005 als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde der Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Gemäß **§ 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):
lit. a: ...
lit. b: ...
lit. c: Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung
lit. d: Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht
lit. e: Bezüge aus einer Kranken- oder Unfallversorgung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (BGBl. I Nr. 142/2000, ab 2001)

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind aber nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 EStG 1988 zu erfassen.

- Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung waren bis (einschließlich) zum Jahr 2000 gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988** von der Einkommensteuer befreit.
- Mit Art. 7 Z 2 **Budgetbegleitgesetz 2001**, BGBl. I Nr. 142/2000, vom 29. Dezember 2000, wurde lit. c des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 aufgehoben. Die genannte Steuerbefreiung fiel somit ab 1. Jänner 2001 weg.
- Im Rahmen des **Euro-Steuerumstellungsgesetzes 2001** vom 26. Juni 2001, BGBl. I Nr. 59/2001, wurde eine Regelung in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 dahingehend geschaffen, dass nur 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 von der Einkommensteuer befreit wurden.
- Infolge einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof erließ dieser das Erkenntnis **VfGH 7.12.2002, G 85/02**, das folgenden Spruch enthält:

*1. 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. 1 Z 1 a des Euro-Steuerumstellungsgesetzes – EuroStUG 2001, BGBl. I Nr. 59/2001, werden das Wort **einmalige** sowie die Wortfolge*

,soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden, als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Dezember 2003 in Kraft.

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. 83/1990 in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesbehindertengesetz, das Behinderteneinstellungsgesetz und das Bundesfinanzgesetz 2001 geändert werden, BGBl. I Nr. 60/2001, abgegolten worden ist.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet.

II. Im übrigen wird der Antrag abgewiesen.

- Mit **BGBl. I Nr. 1/2003 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 1a des Euro-Steuerumstellungsgesetzes - EuroStUG 2001, BGBl. I 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. I Nr. 60/2001, abgegolten worden ist.
- **Art. 140 Abs. 5 B-VG besagt:**

Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes, mit dem ein Gesetz als verfassungswidrig aufgehoben wird, verpflichtet den Bundeskanzler oder den zuständigen Landeshauptmann zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung. Dies gilt sinngemäß für den Fall eines Ausspruches gemäß Abs. 4. Die Aufhebung tritt am Tage der Kundmachung in Kraft, **wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt**. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.
- **Aus Art. 140 Abs. 7 B-VG geht hervor:**

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind 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 Abs. 5 gesetzt**, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlaßfalles anzuwenden.

- **§ 87 Verfassungsgerichtshofgesetz (VfGG) 1953 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:**

Abs. 1: Das Erkenntnis hat auszusprechen, ob eine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte stattgefunden hat oder ob der Beschwerdeführer wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt worden ist, und hat gegebenenfalls den angefochtenen Verwaltungsakt aufzuheben.

Abs. 2: Wenn der Verfassungsgerichtshof einer Beschwerde stattgegeben hat, sind die Verwaltungsbehörden verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verfassungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Strittig ist im vorliegenden Berufungsfall, ob die vom Bw. im Jahr 2003 bezogene Versehrtenrente (Unfallrente) von der Einkommensteuer befreit ist.

Der Bw. bringt in seiner Berufungsbegründung dazu im Wesentlichen vor, dass die Steuerfreiheit aus folgenden Gründen gegeben sei:

- Die Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof sei mit Ablauf des 31.12.2003 in Kraft getreten.
- Nach Art. 140 Abs. 7 B-VG sei das (aufgehobene) Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist (hier der 31.12.2003) verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.
- Der Bw. habe als so genannter Anlassfall das Privileg, dass die aufgehobenen Gesetzesteile, trotz der vom Verfassungsgerichtshof ausgesprochenen Fristsetzung, nämlich Wirkung der Aufhebung mit Ablauf des 31.12.2003, in seinem Fall nicht mehr anzuwenden seien.

Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten:

Hat der Verfassungsgerichtshof ein Gesetz, bzw. Teile davon, aufgehoben, so kann er für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmen (Art. 140 Abs. 5 B-VG).

Auf die vor Wirksamwerden der Aufhebung – das heißt bei Fristsetzung auf die bis zum Ablauf dieser Frist - verwirklichten Tatbestände – mit Ausnahme des Anlassfalles - ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht (Art. 140 Abs. 7 B-VG).

Im Rechtssatz Nummer 5 zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 22.10.1996, 96/14/0017, ist in diesem Zusammenhang Folgendes nachzulesen:

*Unter der Voraussetzung der Kundmachung nach Art. 140 Abs. 5 B-VG entfaltet der Spruch des Erkenntnisses des VfGH Rechtswirkungen. Um nicht in die Entscheidungskompetenz des VfGH einzugreifen, darf bei Auslegung des Spruches unter keinen Umständen über die Grenzen seines Wortsinnes hinausgegangen werden. **Wenn der VfGH in seinem ein Gesetz aufhebenden Erkenntnis nicht im Sinne des Art. 140 Abs. 7 B-VG anderes***

ausspricht, so darf das Gesetz für vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände nicht unangewendet bleiben.

Maßgebend ist, was der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen hat.

In seinem Erkenntnis VfGH 7.12.2002, G 85/02 hat der Verfassungsgerichtshof im Spruch dargelegt, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 2003 in Kraft tritt, und weiters, dass die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind (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. 83/1990 in der Fassung des Art. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Bundesbehindertengesetz, das Behinderteneinstellungsgesetz und das Bundesfinanzgesetz 2001 geändert werden, BGBl. I Nr. 60/2001, abgegolten worden ist).

Aus der Begründung dieses Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs ergibt sich die Erklärung dafür, dass der Verfassungsgerichtshof

- einerseits das Inkrafttreten der Aufhebung mit Ablauf des 31. Dezember 2003 bestimmt hat,
- andererseits aber ausgesprochen hat, dass die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind.

So ist der Begründung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes VfGH 7.12.2002, G 85/02, unter Punkt 6 zu entnehmen:

Da die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten nur deshalb als verfassungswidrig zu erkennen war, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen plötzlich (dh. ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraum bzw. ohne eine solche Legistvakanz) in Wirksamkeit gesetzt worden ist, sieht sich der Verfassungsgerichtshof zum einen veranlaßt, von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz, zweiter Halbsatz, B-VG eingeräumten Befugnis 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 allenfalls mittlerweile durchgeführte Abgeltungen auf Grund der Beihilfenregelung des Bundesbehindertengesetzes – nicht mehr anzuwenden sind. Zum anderen aber war eine Frist bis 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legistische Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stützt sich auf Art. 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

Der Spruch des Verfassungsgerichtshofs, in dem ua die Aussage getroffen wurde, dass die aufgehobenen Teile der Gesetzesbestimmung für die Bemessung der Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden sind, wurde vom Bundeskanzler mit BGBl. I Nr. 1/2003 kundgemacht.

Aufgrund dieser eindeutigen Aussage im Spruch des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs, die in der Begründung der Entscheidung näher erläutert ist, ergibt sich eindeutig, dass für die Versehrtenrente (Unfallrente) im Jahr 2003 keine Befreiung hinsichtlich der Einkommensteuer zuzuerkennen ist.

Außerdem wird dem Vorbringen des Berufungswerbers Folgendes entgegengehalten:

Wird ein Bescheid vom Verfassungsgerichtshof im Verfahren nach Art. 144 B-VG aufgehoben, zB wegen Anwendung einer verfassungswidrigen Gesetzesbestimmung, so tritt das Verwaltungsverfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Verwaltungsbehörden sind (aufgrund der Bestimmung des § 87 Abs. 2 VfGG) verpflichtet, in dem betreffenden Fall den der Rechtsanschauung des Verfassungsgerichtshofs entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Erfolg des Beschwerdeführers vor dem Verfassungsgerichtshof auch im Verwaltungsverfahren zum Tragen kommt (siehe Machacek, Verfahren vor dem VfGH und VwGH, 5. Auflage, S. 90, Manz, Wien 2004).

Bei Erlassung eines Ersatzbescheides ist die Behörde somit an die Rechtsauffassung des Verfassungsgerichtshofs gebunden.

Als Anlassfall kommt der Beschwerdeführer in den Genuss der so genannten Ergreiferprämie. Wurde ein Beschwerdeführer in einem bestimmten Veranlagungsjahr zum Anlassfall und kam er als solcher in den Genuss der Ergreiferprämie, so hat dies nicht zur Folge, dass sich dieser Beschwerdeführer auch für außerhalb dieses Veranlagungsjahres liegende Veranlagungszeiträume auf die Ergreiferprämie berufen kann (vgl zB VwGH 5.10.1964, 1041/63, und VwGH 7.8.1992, 91/14/0087).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 12. Mai 2005