



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, vom 26. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 29. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Rechtsmittelswerber bezog im berufungsgegenständlichen Jahr u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form von Bezügen einer gesetzlichen Unfallversorgung („Unfallrente“), die er von der Pensionsversicherungsanstalt bezog.

Während er selbst diese Einkünfte nicht erklärte, wurden sie vom Finanzamt entsprechend angesetzt. Dagegen erhob er Berufung mit dem Antrag, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerung auszuscheiden und führte zur Begründung im Wesentlichen an:

Er fühle sich durch die Einbeziehung der Unfallrente in die Einkommensbesteuerung in seinem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums und der Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz, aber auch im verfassungsrechtlich gewährleisteten Schutz des Vertrauens, den Pensionen aus dem Sozialversicherungssystem genießen, verletzt, wobei er als wesentliche Beschwerdegründe anführe:

- Der Gesetzgeber habe durch die Festlegung der Rentenhöhe der Vollpension (bei 100% Erwerbsminderung) von 66,6% der Bemessungsgrundlage offenbar die Absicht verfolgt, beim Ausmaß dieser Erwerbsminderung eine 100%ige Nettosatzrate durch die Unfallrente

sicherzustellen. Dabei sei er offenbar von einer durchschnittlichen Abgabenbelastung der Bemessungsgrundlage von pauschal 33,3% und von der damals bestehenden Steuerfreiheit der Unfallrenten ausgegangen. Unter diesen Voraussetzungen werde eine vom Gesetzgeber offenbar gewollte Nettosatzrate von 100% bei 100%iger Erwerbsminderung erzielt. Wenn nun der Gesetzgeber durch volle Steuerpflicht der Unfallrenten diese Nettosatzrate einer bereits vor Inkrafttreten der Steuerpflicht bezogenen Unfallrente dramatisch senke, stelle das nicht eine zulässige Besteuerungsmaßnahme, sondern im wirtschaftlichen Ergebnis einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Pensionen im allgemeinen nach der Judikatur des VfGH genossen, dar.

- Mit Einführung des ASVG-Unfallversicherungssystems sei die Schadenersatzpflicht des Dienstgebers bei Arbeitsunfällen im Falle seiner Fahrlässigkeit beseitigt worden und im Gegenzug die alleinige Finanzierung der Unfallversicherung durch Dienstgeberbeiträge vorgesehen worden. Die Unfallrente könne deshalb auch als pauschalierter Schadenersatz angesehen 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 den Umweg einer ursprünglich nicht vorgesehenen Besteuerungsfolge. Der VfGH habe in seinem Erkenntnis vom 22.6.1992, G 65/92, grundsätzlich anerkannt, dass es sich bei Unfallrenten zumindest teilweise um pauschalierten Schadenersatz handle und sei in der Folge von der Nichtsteuerbarkeit ausgegangen. Der mögliche Einwand, dass Schadenersatzleistungen in Rentenform gemäß § 29 Z 1 EStG 1988 steuerpflichtig seien, müsse mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmungen beantwortet werden, wobei er sich auf den Hinweis auf die jüngste Judikatur des BFH zu diesem Problemkreis beschränke.
- Eine Unfallrente sei eine Abgeltung für Schmerzen, die er besonders als amputierter Prothesenträger sein Leben lang erdulden müsse. Im besonderen zehrten Phantom-schmerzen, Stumpfschmerzen, wenn man sich wundgelegen habe und Schlafstörungen bei Wetterveränderungen. Außerdem sei eine Behinderung eine große seelische Belastung, wenn man Prothesenträger sei und sportliche Aktivitäten, wie Radfahren, Bergsteigen, Wintersport, Laufen, usw., kaum mehr ausüben könne. Dazu kämen noch die Folgeschäden bei Prothesenträgern wie Wirbelsäulenverkrümmung durch veränderte Körperhaltung, die erhebliche Rückenschmerzen verursache, frühzeitige Hüft- und Kniegelenkabnutzung durch Überbeanspruchung des gesunden Beines sowie schmerzhaftes Kältegefühl am Amputationsstumpf abends, wenn man nicht mehr in Bewegung sei bis tief in die Nacht hinein.

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 1.1.2001 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 7.12.2002, G 85/02**, worin der Gerichtshof im Wesentlichen feststellte:

- a) Es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge. 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 1988 zu den steuerpflichtigen Einkünften, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten iSd. § 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 gleichsam "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.
 - c)** Durch den für die Betroffenen ohne Übergangszeitraum erfolgten Eingriff des Gesetzgebers sehe sich der VfGH veranlasst, von der Befugnis des Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG 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 legislative Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stütze sich auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.
- 3.** Aufgrund des bezeichneten Judikates des VfGH bleibt die Steuerpflicht für Unfallrenten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2003 unzweifelhaft weiter bestehen:
- a)** Das Hauptargument des Berufungswerbers – (pauschale) Schadenersatzleistungen dürften nicht besteuert werden - hat der VfGH selbst entkräftet: Unter Hinweis auf die Besteuerung anderer Entschädigungen (§ 32 EStG 1988) und Renten (§ 29 EStG 1988) führte er aus, dass die Besteuerung der Unfallrenten (ebenso wie die der einkommensersetzenden Schadensrenten) durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes entspricht. Aus dieser Passage des Erkenntnisses vom 7.12.2002 ergibt sich, dass die vom Rechtsmittelwerber behauptete Gleichheitswidrigkeit in diesem Punkt und auch eine Verletzung des Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums nicht vorliegt.
 - 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 gesetzt, ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Gemäß Abs. 7 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 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. Im Jahr 2003 sind daher – entsprechend dem angefochtenen Bescheid - alle bezahlten Unfallrenten in die Veranlagung miteinzubeziehen.

Die Vorgangsweise des VfGH ist auch - 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 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. Betreffend 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, sodass für diesen Zeitraum von einer "überfallsartigen" Besteuerung nicht mehr gesprochen werden kann.

Aus den bezeichneten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 14. Februar 2005