

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HM., vertreten durch Mag. Alfred Holzinger, 4101 Feldkirchen, Am Rauschberg 14, vom 27. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 31. März 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Kalenderjahr 2003 rechnete das Finanzamt auch eine von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt bezogene Unfallrente in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 31. März 2004 setzte das Finanzamt eine Gutschrift an Einkommensteuer mit 1.063,85 € fest.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Der Berufungswerber fühle sich durch die Miteinbeziehung der Unfallrente in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten (Unversehrtheit des Eigentums, Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz und Schutz des Vertrauens den Pensionen aus dem Sozialversicherungssystem genießen) verletzt.

Der Gesetzgeber habe durch die Festlegung der Rentenhöhe der Vollpension (bei 100% Erwerbsminderung) von 66,6% der Bemessungsgrundlage die Absicht verfolgt, eine 100%ige Nettoersatzrate durch die Unfallrente sicherzustellen. Dabei sei er von einer durchschnittlichen Abgabenbelastung der Bemessungsgrundlagen von pauschal 33,3% ausgegangen und von der damals bestehenden Steuerfreiheit der Unfallrenten. Wenn nun der Gesetzgeber durch eine volle Steuerpflicht der Unfallrenten diese Nettoersatzrate dramatisch

senke, stelle das nicht einfach eine zulässige Besteuerungsmaßnahme dar, sondern einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauensschutz, den Pensionen nach der Judikatur des VfGH genießen würden. Die Unfallrente sei, weil sie durch Dienstgeberbeiträge finanziert werde, pauschalierter Schadenersatz. 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 über den Umweg einer ursprünglich nicht vorgesehenen Besteuerung erfolge. Der VfGH habe im 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 des Schadenersatzes ausgegangen. Der mögliche Einwand dagegen, dass Schadenersatzleistungen in Rentenform gemäß § 29 Z 1 EStG steuerpflichtig seien, müsse mit der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung beantwortet werden, wobei sich der Berufungswerber hier mit dem Hinweis auf die jüngste Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes zu diesem Problemkreis beschränke. Die Besteuerung der Unfallrente sei mit Erkenntnis G 85/02 vom 7.12.2002 bereits wegen Verletzung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes aufgehoben worden. Aus diesen Gründen stelle der Berufungswerber den Antrag, die Einkommensteuerveranlagung neu durchzuführen und die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

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, BGBI I 2000/142 vom 29. Dezember 2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie mittels Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBI 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:

(a) Der VfGH stellt 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 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 auf Grund eines Arbeitsunfalls 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 "überfallsartig" eingeführt habe, gegen den aus dem allgemeinen Gleichheitssatz erfließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößen. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBI 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 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 seien.

Zum anderen sei eine Frist bis zum 31. Dezember 2003 zu setzen, um allfällige legitistische Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stütze sich auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

3. Auf Grund des bezeichneten Judikates des VfGH bleibt die Steuerpflicht für Unfallrenten nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2003 zweifelsfrei weiter bestehen:

(a) Das Hauptargument des Berufungswerbers - Schadenersatzleistungen dürften nicht besteuert werden - hat der VfGH selbst entkräftet und in diesem Punkt die Argumente der Antragsteller nicht aufgegriffen: 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 einkommensersetzenen 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 nicht vorliegt. Bemerkt wird, dass sich in Österreich die Steuerpflicht der Renten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht aus § 29 EStG ergibt, sondern ausdrücklich im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG geregelt ist.

(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, so 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 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 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.

Aus den bezeichneten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 25. Juli 2005