

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vom 21. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. November 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht seit einem Arbeitsunfall im Jahr 1966 in der Forstwirtschaft eine Unfallrente von der Sozialversicherungsanstalt der Bauern. Daneben erklärte er für 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung. Mit dem am 18.11.2004 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2003 wurde auch die Unfallrente in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einbezogen. Die dagegen eingebrachte Berufung macht verfassungsrechtliche Bedenken geltend. Die volle Besteuerung der Rente verletzt das Recht auf Unversehrtheit des Eigentums (die Rente werde mit über 43 % Einkommensteuer belastet) und stelle "einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauenschutz, den Renten und Pensionen im allgemeinen nach der Judikatur des VfGH genießen", dar. Er beantrage, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden. Die Berufung wurde, wie vom Berufungswerber angeregt, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Budgetbegleitgesetz 2001 vom 29. Dezember 2000, BGBl. I Nr. 142/2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie mittels Euro-Steuerumstellungsgesetz vom 26. Juni 2001, BGBl. I 59/2001 dahingehend abgeändert, dass nur mehr Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, einmalige Geldleistungen aus einer gesetzlichen oder einer gleichartigen ausländischen Unfallversorgung (die nicht laufende Zahlungen abfinden) sowie Leistungen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen erfasst wurden. Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung galten daher ab 1.1.2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02 hat der Verfassungsgerichtshof in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, das Wort „einmalige“ sowie die Wortfolge „soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden“, somit jene Teile, durch die Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden, als verfassungswidrig aufgehoben.

Der Verfassungsgerichtshof stellte zunächst fest, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge bestehen. Dem Gesetzgeber stehe es offen, die Versehrtenrente unter Bedachtnahme auf ihre eigenständige Rechtsnatur in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen.

Eine Ausnahme der Unfallrenten von der Einkommensteuerpflicht sei auch nicht im Hinblick auf deren schadenersatzrechtliche Funktion geboten. Auch Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen zählten gemäß § 32 Z 1 lit. a EStG 1988, ebenso wie wiederkehrende Bezüge und Renten im Sinne des § 29 Z 1 EStG 1988, zu den steuerpflichtigen Einkünften. Auch wenn man davon ausgehe, dass die Versehrtenrente einen Verdienstentgang auf Grund eines Arbeitsunfalles oder einer Berufskrankheit ausgleiche, entspreche es der Systematik des Einkommensteuerrechtes, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders als einkommensersetzende Schadensrenten als steuerpflichtige Bezüge zu behandeln.

Auch der Blick auf andere sozialpolitische Funktionen könne die Bedenken der Antragsteller des Gesetzesprüfungsverfahrens (ein Drittel der Mitglieder des Nationalrates) nicht erhärten. Die Versehrtenrente sei eine öffentlich-rechtliche Transferleistung, die ungeachtet dieser Funktion 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 mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 die Einkommensteuerpflicht für laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung 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 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, sei daher – soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden – als verfassungswidrig aufzuheben, da bestehende Einkommen plötzlich dadurch gekürzt worden seien, dass ein bisher steuerfrei belassener Teil des Einkommens ohne einschleifenden Übergang voll in die Einkommensteuerpflicht einbezogen worden sei. Der Härteausgleich im Rahmen des Bundesbehindertengesetzes sei darauf ohne Einfluss gewesen. Eine Maßnahme, durch die das Einkommen bereits ab einer Höhe von ca. 1.090 € monatlich um mindestens 10 % absinken würde, könne nicht als geringfügiger Eingriff qualifiziert werden. Auch könne angesichts der Anzahl der davon Betroffenen nicht davon ausgegangen werden, dass es sich nur um vereinzelte "Härtefälle" auf Grund besonderer, vom Gesetzgeber nicht vermeidbarer Umstände handle.

Da die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versertenrenten nur deshalb als verfassungswidrig zu erkennen war, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen ohne angemessenen Übergangszeitraum in Wirksamkeit gesetzt worden war, sah sich der Verfassungsgerichtshof veranlasst, von der ihm in Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG eingeräumten Befugnis Gebrauch zu machen und auszusprechen, dass die aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 für Einkommensteurbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 (unter Bedachtnahme auf mittlerweile durchgeführte Abgeltungen nach dem Bundesbehindertengesetz) nicht mehr anzuwenden seien. Zum anderen setzte der Verfassungsgerichtshof gemäß § 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG eine Frist bis 31.12.2003, um allfällige legitime Vorkehrungen zu ermöglichen.

Auf Grund dieses Erkenntnisses sind Unfallrenten für die Jahre 2001 und 2002 steuerfrei. Für im Jahr 2003 bezogene Unfallrenten bleibt dagegen die Steuerpflicht aus folgenden Gründen bestehen:

Gemäß Art. 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 Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten. Hat der Verfassungsgerichtshof in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist nach Art. 140 Abs. 7 letzter Satz B-VG das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden. Gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG ist jedoch das aufgehobene Gesetz

auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof 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 Verfassungsgerichtshof hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Ablauf des 31.12.2003 begrenzt. Alle bis zu diesem Zeitpunkt verwirklichten Sachverhalte unterliegen somit der Steuerpflicht. Die Nichtanwendbarkeit der aufgehobenen Teile des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 hat der Gerichtshof ausdrücklich nur für die steuerpflichtigen Fälle der Jahre 2001 und 2002 ausgesprochen. Dies bedeutet, da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 war, dass die vom Berufungswerber im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig ist. Die zur Anwendung gelangte gesetzliche Bestimmung ist außerdem einer neuerlichen Überprüfung auf ihre Verfassungsmäßigkeit entzogen (vgl. Mayer, Bundes-Verfassungsrecht³, 440 f.).

Die Vorgangsweise des Verfassungsgerichtshofes ist auch – betrachtet man die Gründe der Aufhebung der strittigen gesetzlichen Bestimmung – konsequent: Die Aufhebung erfolgte nicht deshalb, weil die Besteuerung an sich verfassungswidrig wäre, sondern weil die Neuregelung eine Legisvakanz oder Einschleifregelung vorangehen hätte 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 nötig, 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.

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 – gegenständlich an den bis 31.12.2003 geltenden § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idf des Euro-Steuerumstellungsge setzes, BGBl. I Nr. 59/2001 – rückführbar sein muss.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 19. April 2005