



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HB, S, O-Weg 3, vertreten durch Dr. Michael Battlogg, Rechtsanwalt, 6780 Schruns, Gerichtsweg 2, vom 21. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre jeweils vom 19. Mai 2004 entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- 2) Der Berufung betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2004 statt gegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er erhielt ua. von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, eine Unfallrente.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 19. Mai 2004 wertete das Finanzamt diese Unfallrente als steuerpflichtigen Bezug.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2003 und gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre erhobenen Berufung vom 21. Juni 2004 brachte der im Spruch genannte Vertreter des Berufungswerbers vor, dass

aufgrund eines Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes die Unfallrente steuerfrei zu behandeln sei.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen den genannten Vorauszahlungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2004 statt. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 hingegen wies es mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2004 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2004 begehrte der obgenannte Vertreter des Berufungsvertrübers, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag wiederholte er sein Berufungsvorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung waren bis zum 31. Dezember 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 (herausgegeben am 29. Dezember 2000), wurde die lit. c des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 mit Wirkung vom 1. Jänner 2001 aufgehoben.

In den dazu ergangenen erläuternden Bemerkungen wurde diese Maßnahme wie folgt begründet (vgl. ÖStZ 2000/1001):

"Die Steuerbefreiung für Unfallrenten entfällt ab 1. Jänner 2001. Die Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für Arbeitnehmer sind Betriebsausgabe beim Arbeitgeber, ohne dass gleichzeitig beim Arbeitnehmer ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt. Die Beiträge zur gesetzlichen Unfallversorgung des Unternehmers sind als Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Zahlung abzugsfähig. Der Systematik der Steuerrechts folgend stellen daher Leistungen aus der Unfallversorgung einen Einkommensersatz dar, der zu entsprechenden Einkünften führt (Unfallrenten wurden bereits bisher unter die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c bis e EStG 1988 subsumiert). Wie schon bisher Invaliditätsrenten sind daher ab 1. Jänner 2001 auch Unfallrenten lohnsteuerpflichtig."

Mit Art. I Z 1a Euro-Steuerumstellungsgesetz 2001, BGBl. I Nr. 59/2001, wurde in den § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 von neuem eine lit. c eingefügt. Folgende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung unterliegen demnach auch künftig (ab 27. Juni 2001) nicht der Einkommensteuer:

"Erstattungsbeiträge 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 Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen

Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen".

Mit einem auf Art. 140 Abs. 1 zweiter Satz B-VG gestützten Antrag begehrten Nationalratsabgeordnete, der Verfassungsgerichtshof möge in § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 die Ausdrücke "einmalige" sowie "soweit nicht Ansprüche auf laufende Zahlungen abgefunden werden" als verfassungswidrig aufzuheben.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02, den § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 59/2001 – soweit durch diese Bestimmung laufende Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung von der Einkommensteuerfreiheit ausgenommen werden – als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des **31. Dezember 2003** in Kraft. Zusammenfassend hat der Verfassungsgerichtshof in diesem Erkenntnis Folgendes ausgeführt:

Die Einbeziehung der Unfallrenten (Versehrtenrente) in die Einkommensbesteuerung sei prinzipiell nicht verfassungswidrig. Dem Gesetzgeber stehe es offen, unter Bedachtnahme auf die eigenständige Rechtsnatur der Versehrtenrente auch bloß an die rechtliche Eigenschaft dieser Einkünfte als Teil der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit anzuknüpfen und sie in die Einkommensbesteuerung einzubeziehen.

Ausnahmen hinsichtlich der Einkommensteuerpflicht von Unfallrenten seien auch nicht im Hinblick auf deren schadenersatzrechtliche Funktion geboten. Auch Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen (§ 32 Z 1 lit. a EStG 1988) sowie wiederkehrende Bezüge und Renten (§ 29 Z 1 EStG 1988) gehörten zu den steuerpflichtigen Einkünften. Auch unter der Annahme, die Versehrtenrente sei dazu bestimmt, jenen Verdienstentgang auszugleichen, der sich aufgrund eines (aus Fremdverschulden) erlittenen Arbeitsunfalles oder einer Berufskrankheit ergebe, entspreche es somit der Systematik des Einkommensteuerrechtes, die Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht anders als einkommensersetzende Schadensrenten als steuerpflichtige Bezüge zu qualifizieren.

Die Versehrtenrente sei eine öffentlich-rechtliche Transferleistung, die ungeachtet dieser Funktion mit einer nicht wiederkehrenden einkommensteuerfreien Schadenersatzleistung nicht vergleichbar sei.

Wegen bestehender Unterschiede im Tatsächlichen könne auch keine Gleichheitswidrigkeit daraus abgeleitet werden, dass Versehrtenrenten nach dem Heeresversorgungsgesetz nach dem Einkommensteuergesetz 1988 steuerfrei gestellt seien.

Die Einführung der Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten ab dem Jahre 2001 sei allerdings auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauenschutzes zu prüfen gewesen. Unter

Bedachtnahme darauf, dass Versorgungsbezüge aus einer gesetzlichen Unfallversicherung seit Bestehen einer Einkommensbesteuerung im modernen Sinne bisher von der Einkommensteuerpflicht ausgenommen gewesen seien, sowie im Hinblick auf den nicht als geringfügig zu erkennenden Eingriff durch den Entfall der Einkommensteuerfreiheit für Versehrtenrenten in die Rechtsposition der Rentenbezieher und die nur zum Teil und nur im Nachhinein erfolgte Abgeltung der Steuermehrbelastung (für bis 30. Juni 2001 angefallene Versehrtenrenten) im Rahmen des im § 33 des Bundesbehindertengesetzes (idF BGBl. I Nr. 60/2001) eingerichteten Beihilfensystems, habe der Gesetzgeber mit der - ohne jede einschleifende Übergangsregelung - eingeführten Einkommensteuerpflicht gegen den aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz erfließenden Grundsatz des Vertrauenschutzes verstoßen.

Insgesamt hat damit der Verfassungsgerichtshof die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten nur deshalb als verfassungswidrig erkannt, weil sie ohne angemessenen Übergangszeitraum (durchaus "überfallsartig") in Wirksamkeit gesetzt worden ist. Der Verfassungsgerichtshof sah sich deshalb veranlasst, 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 allenfalls mittlerweile durchgeföhrte Abgeltungen aufgrund der Beihilfenregelung des Bundesbehindertengesetzes nicht mehr anzuwenden sind. Zum anderen räumte der Verfassungsgerichtshof dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31. Dezember 2003 ein. Für das Jahr 2003 tritt aber im Ergebnis keine Änderung in Bezug auf die Besteuerung der Unfallrenten ein. Da der vorliegende Fall kein Anlassfall für die Aufhebung von Teilen der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 war, war gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG das Gesetz auf die bis zum Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist (31. Dezember 2003) verwirklichten Tatbestände anzuwenden, und war damit die vom Berufungswerber im Jahr 2003 bezogene Unfallrente steuerpflichtig zu behandeln (vgl. dazu auch BGBl. I Nr. 1/2003).

Gesamthaft gesehen war daher die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 - da die Unfallrenten nach dem erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes im Jahr 2003 (noch) steuerpflichtig waren - als unbegründet abzuweisen. Der Berufung betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2004 und Folgejahre wird Folge gegeben. Es wird in diesem Zusammenhang auf die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2004 verwiesen.

Feldkirch, am 31. August 2004