

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des [Bw.P.](#), vom 29. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vom 22. April 2004 (geändert gemäß § 293 BAO am 6. Juli 2004) betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 22 April 2004 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 bezog das Finanzamt eine von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt ausbezahlte Unfallrente iHv. 13.687,94 € in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 29. April 2004 Berufung:

Der Bw. fühle sich durch die Miteinbeziehung der Unfallrente in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten (Unversehrtheit des Eigentums, Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz, 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 diese Nettoersatzrate dramatisch senke, stelle das nicht einfach eine zulässige

Besteuerungsmaßnahme dar, sondern einen unzulässigen Verstoß gegen den Vertrauenschutz, den Pensionen im allgemeinen 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. Im Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/2002, habe der VfGH die Bestimmungen über die Unfallrentenbesteuerung für die Jahre 2001 und 2002 als verfassungswidrig aufgehoben, nicht aber für 2003.

Aus diesen Gründen stelle der Bw. den Antrag, die Einkommensteuerveranlagung neu durchzuführen und die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage auszuscheiden.

Die Berufung solle der nächsten Instanz zur Entscheidung vorgelegt werden.

Am 6. Juli 2004 erließ das Finanzamt einen gemäß § 293 BAO berichtigten Bescheid zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 22. April 2004, in welchem es jedoch die strittige Unfallrente wiederum der Besteuerung unterzog (geändert wurde lediglich die Höhe der vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten bei den unselbständigen Einkünften – dieser Punkt ist in diesem Verfahren jedoch nicht strittig).

Am 21. Juli 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der vom Bw. bezogenen Unfallrente in die Einkommensbesteuerung für das Jahr 2003. Sie wurde nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides für 2003 vom 22. April 2004 am 29. April 2004 (beim Finanzamt am 5. Mai 2004 eingelangt) eingebracht. Der angeführte Bescheid vom 22. April 2004 wurde mit Bescheid vom 6. Juli 2004 gemäß § 293 BAO betreffend Werbungskosten bei den nicht selbständigen Einkünften berichtigt, die strittige Besteuerung der Unfallrente blieb jedoch unverändert. Der berichtigende Bescheid gemäß § 293 BAO tritt nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides, sondern tritt zu diesem hinzu und ergänzt ihn (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz. 19 zu § 293). Die gegenständliche Berufung richtet sich somit gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 22. April 2004 in der mit Bescheid vom 6. Juli 2004 geänderten Fassung.

Zur strittigen Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Unfallrente im Jahr 2003:

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 dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142 vom 29. Dezember 2000, entfiel die Befreiungsbestimmung bzw. wurde sie durch das Euro-Steuerumstellungsgesetz, BGBl. I 2001/59 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 selbstständig Erwerbstätigen erfasst wurden. Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung galten daher ab 1. Jänner 2001 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Über Antrag eines Drittels der Mitglieder des Nationalrates zog der VfGH die bezeichnete Regelung über die Unfallrentenbesteuerung in Prüfung. Ergebnis der Prüfung des VfGH ist das **Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02:**

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 iS. des § 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.

Der Gesetzgeber habe aber dadurch, dass er die bezeichneten Bestimmungen ohne jede einschleifende Übergangsbestimmung und "überfallsartig" eingeführt habe, gegen den aus

dem allgemeinen Gleichheitssatz erließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößen. § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 (idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I 2001/59) 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.

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.

Aufgrund des angeführten Judikates des VfGH bleibt die Steuerpflicht für Unfallrenten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Jahr 2003 unzweifelhaft weiter bestehen:

Das Hauptargument des Bw. – 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 einkommensersetzenden Schadensrenten) durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes entspricht. Aus dieser Passage des Erkenntnisses vom 7.12.2002 ergibt sich, dass die von der Bw. behauptete Gleichheitswidrigkeit in diesem Punkt nicht vorliegen und somit bei den Höchstgerichten auch nicht geltend gemacht werden kann.

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 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 abzuweisen.

Linz, am 22. September 2004