



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., wohnhaft in Adr., vom 19. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 15. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Streitjahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Entsprechend der vom Bw. am 3. November 2004 beim zuständigen Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung erließ das Finanzamt am 15. Dezember 2004 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, in dem es die von der bezugsauszahlenden Stelle gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge inklusive einer Unfallrente von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Graz, in Höhe von 43.634,40 € (Lohnzettel: Kz 245) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit versteuerte.

Gegen die Berücksichtigung der Unfallrente als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhob der Bw. Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass eine schwere Unfallverletzung (Amputation des linken Beines im Oberschenkelbereich und mit Folgeschäden im rechten Bein) zu einer erheblichen schweren Gehbehinderung und dadurch besonders im technisch ausgeübten Beruf zu großen Einkommensverlusten geführt habe. Neben unfallbedingten Verlusten an Vordienstzeiten habe er viele Tätigkeiten wie Bauleitungen und andere Außendiensttätigkeiten nicht mehr ausüben können, was zu Ver-

losten an Zulagen usw. geführt habe. Leitende Tätigkeiten mit höheren Gehaltseinstufungen, für die fast immer eine hohe Mobilität erforderlich gewesen sei, konnten dadurch nicht ausgeübt werden. So konnte von ihm auch nur eine geringe Pension erreicht werden. Die Unfallrente von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Graz, sei also ein maßgeblicher Ersatz für seine erheblichen Einkommens-Einbußen. Er fühle sich durch den Vorgang der Besteuerung der Unfallrente in seinen verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten verletzt. Er stelle daher das Berufungsbegehren, das Finanzamt möge die Einkommensteuerveranlagung 2003 neu durchführen und dabei die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage ausscheiden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Vorlageantrag vom 16. Februar 2004 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlageantrag wies das Finanzamt ergänzend darauf hin, dass vom Bw. gegen die Besteuerung der Unfallrente verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist gegenständlich, ob die Unfallrente, die der Bw. von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Graz, bezogen hat, im Streitjahr 2003 steuerfrei zu behandeln ist oder nicht.

Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung zählen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Bis zum Ende des Jahres 2000 waren Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung jedoch nach der Gesetzesbestimmung des § 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.

Über Antrag eines Drittels der Mitglieder des Nationalrates wurde die bezeichnete Regelung über die Unfallrentenbesteuerung durch den Verfassungsgerichtshof in Prüfung gezogen. Ergebnis dieser Prüfung ist das Erkenntnis des VfGH vom 7.12.2002, G 85/02, in welchem der

Gerichtshof im Wesentlichen aussprach, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Behandlung von Versehrtenrenten aus einer gesetzlichen Unfallversorgung als einkommensteuerpflichtige Bezüge bestünden. 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 in 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 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 des Antragstellers 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 erfließenden Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoßen. § 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.

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 sei.

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.

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 B-VG gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Nach Artikel 140 Abs. 7 (letzter Satz) B-VG 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.

Der VfGH hat die Geltung des verfassungswidrigen Gesetzes mit dem Ablauf des 31. Dezembers 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 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-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001 - rückführbar sein muss.

Das vom Bw. vorgebrachte Berufungsargument "die Unfallrente sei ein maßgeblicher Ersatz für seine erheblichen Einkommenseinbußen" vermag nicht zu überzeugen, zumal dieses Argument vom VfGH im angesprochenen Judikat bereits entkräftet wurde. Unter Hinweis auf die Besteuerung anderer Entschädigungen (§ 32 EStG 1988) und Renten (§ 29 EStG 1988) führte der Gerichtshof nämlich aus, dass die Besteuerung der Unfallrenten (ebenso wie die der einkommensersetzenen Schadensrenten) durchaus der Systematik des Einkommensteuerrechtes entspricht. Aus dieser Passage des VfGH-Erkenntnisses vom 7.12.2002, G 85/02 ergibt sich, dass Gleichheitswidrigkeiten in diesem Punkte nicht vorliegen und somit bei den Höchstgerichten auch nicht geltend gemacht werden können.

Was die vom Bw. unter dem Aspekt der Verletzung verfassungsrechtlich gewährleisteter Rechte allgemein geäußerten Bedenken betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenats ist, die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu prüfen. Selbst wenn die Besteuerung der vom Bw. bezogenen Unfallrente aus den von dem Bw. geäußerten allgemeinen Überlegungen verfassungswidrig sein sollte, könnte dies im gegenständlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden, weil der Unabhängige Finanzsenat an das in Artikel 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden ist. Demnach hat die Einkommensteuerveranlagung grundsätzlich nach jenen Rechtsvorschriften zu erfolgen, die für das entsprechende Veranlagungsjahr gelten (auch eine vom VfGH aufgehobene Rechtsvorschrift ist, sofern der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis nichts anderes ausspricht, mit Ausnahme der sogenannten "Anlassfälle" auf die vor der Aufhebung bzw. dem Ablauf einer vom VfGH für das Außerkrafttreten bestimmten Frist verwirklichten Tatbestände weiter anzuwenden; Art. 140 Abs. 7 B-VG); der Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung ist für die Frage, welche verfahrensrechtlichen Vorschriften anzuwenden sind, nicht aber für die anzuwendenden materiell-rechtlichen Vorschriften von Bedeutung (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 39 Anm. 3).

Da der Gesetzgeber für den Berufungszeitraum die Gesetzesbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes unverändert belassen hat, dh die ihm vom VfGH eingeräumte so genannte "Reparaturfrist" ungenutzt für eine allfällige Gesetzesänderung verstreichen lies, ist für das Jahr 2003 - außer es liegt ein so genannter "Anlassfall" vor, was im gegenständlichen Verfahren unstrittiger Weise nicht gegeben ist - § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes weiter anzuwenden.

Da nach dieser Bestimmung die laufende Zahlung einer Unfallrente nicht einkommensteuerbefreit ist, hat das Finanzamt die vom Bw. im Streitjahr bezogene Unfallrente daher zu Recht in die Arbeitnehmerveranlagung miteinbezogen und im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 steuerpflichtig behandelt.

Die Berufung war daher aus den angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen.

18. Mai 2005