

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 14. Dezember 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber bezieht seit einem Arbeitsunfall im Jahr 1986 von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt (AUVA) eine Unfallrente (Versehrtenrente). Bei Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 bezog das Finanzamt bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit neben seinen steuerpflichtigen Bezügen aus einem aufrechten Dienstverhältnis in Höhe 26.464,01 € auch die Bezüge aus dieser Unfallrente in der Höhe von 10.665,12 € in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage ein. Unter Zugrundelegung dieser Besteuerungsgrundlagen ergab sich in dem am 14. Dezember 2004 erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2003 eine Nachforderung an Einkommensteuer in der Höhe von 3.905,74 €

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 17. Jänner 2005 fristgerecht eingebrochenen Berufung führte der Berufungswerber aus, mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 sei die Einkommensteuerpflicht für laufende Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung

eingeführt worden. Mit Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02, habe der Verfassungsgerichtshof die Unfallrentenbesteuerung als verfassungswidrig aufgehoben, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Auswirkung plötzlich (dh. ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraums bzw. ohne eine solche Legisvakanz) in Wirksamkeit gesetzt worden sei. Auf Grund dieses Erkenntnisses seien Unfallrenten in den Jahren 2001 und 2002 steuerfrei geblieben. Weiters habe der Verfassungsgerichtshof dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31. Dezember 2003 eingeräumt. Da diesbezüglich von der Regierung keine gesetzlichen Vorkehrungen getroffen worden seien, müsse auch im Jahr 2003 die gleiche Rechtslage wie im Jahr 2001 und 2002 gelten. Es werde daher beantragt, die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung steuerfrei zu belassen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2005 als unbegründet ab. In einer ausführlichen gesonderten Begründung vom 20. Jänner 2005 legte das Finanzamt dar, warum die gegenständliche Unfallrente zwar in den Jahren 2001 und 2002 nicht aber auch 2003 steuerfrei gestellt sei.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2005 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

### ***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 dem 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 selbstständig 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 nichtselbstständiger 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 Arbeitsunfalls 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 verstößen. § 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 Versehrtenrenten 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 Einkommensteuerbemessungen 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. Da der Gesetzgeber innerhalb der gesetzten Frist keine legitime Änderungen vorgenommen hat, ist durch dieses Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes für das Jahr 2003 im Ergebnis keine Änderung in Bezug auf die Besteuerung von Unfallrenten eingetreten. 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-Verfassungsrecht<sup>3</sup>, 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. Das Finanzamt hat daher zu Recht die gegenständliche Unfallrente der Einkommensteuer unterzogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. April 2005