



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 5. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 11. März 2005, gemäß § 293 b BAO berichtigt vom 15. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 29. März 2004 übermittelte der Bw. die Einkommensteuererklärung 2003 an das zuständige Finanzamt. In dem am 11. März 2005 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2003 wurde eine von der AUVA ausbezahlte Unfallrente in Höhe von 2.945,00 € (KZ 245) in die Einkommensteuerbemessungsgrundlage (16.238,81 €) miteinbezogen und die Einkommensteuer (nach Abzug einer anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von 1.538,42 €) mit 6.740,73 € festgesetzt. Mit 15. März 2005 erging ein gemäß § 293 b berichtigter Einkommensteuerbescheid, in dem die Einkommensteuer (nach Abzug einer anrechenbaren Lohnsteuer in Höhe von 1.538,42 €) mit 843,81 € festgesetzt wurde. Die Berichtigung betraf die Richtigstellung des im Erstbescheid vom 11. März 2005 zu hoch angesetzten Durchschnittssteuersatzes (Progressionsvorbehaltes). Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde mit Schreiben vom 5. April 2005 Berufung erhoben.

In der Begründung dazu führte der Bw. aus:

- Die AUVA-Erschädigung sei kein Einkommen, sondern eine Versicherungsleistung. Sie stelle einen Schadenersatz dar, der in Form einer monatlichen Rente ausbezahlt werde

und mit den jahrelang einbezahlten Versicherungsprämien begründet sei. Es liege eine Verletzung der Gleichbehandlung von Einkünften vor, da Zahlungen aus einer Versicherungsleistung einer Unfallversicherung (bei beliebigen Versicherern) keine steuerpflichtigen Einkünfte darstellen würden.

- Bei Festlegung der Rentenhöhe sei schon bei der Bemessungsgrundlage für die AUVA-Zahlung (welche sich nach dem Grad der Erwerbsminderung bemisst) ein rund 30%iger Abschlag vom Bruttoeinkommen als Pauschalabgeltung für Lohnsteuer und Sozialversicherung berücksichtigt worden. Durch die Berücksichtigung eines Steuerabschlages bei der Rentenzahlung komme es bei nochmaliger Berücksichtigung der AUVA-Rentenzahlungen im Steuerbescheid zu einer "quasi" doppelten Besteuerung.
- Es liege eine Verletzung der Steuergerechtigkeit vor, weil de facto nur im Jahr 2003 eine Besteuerung der Unfallrenten erfolgt sei.

Der Bw. beantragte die Einkommensteuerveranlagung neu durchzuführen und die Bezüge aus der gesetzlichen Unfallversorgung aus der Besteuerungsgrundlage auszuschneiden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2005 als unbegründet ab und verwies in der Begründung auf die Entscheidung des VfGH vom 7. 12. 2002, G 85/02.

Mit Vorlageantrag vom 28. April 2005 beantragte der Bw. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte die in der Berufung vorgebrachten Begründungen.

Am 20. Mai 2005 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

### ***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, 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 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.

Ein Drittel der Mitglieder des Nationalrates stellte einen Antrag auf Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der bezeichneten Regelung über die Unfallrentenbesteuerung. Ergebnis der Prüfung des VfGH ist das **Erkenntnis vom 7.12.2002, G 85/02**:

(a) 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.

Die Annahme, dass die Festlegung der Höhe der Vollrente mit bloß  $66 \frac{2}{3} \%$  der Bemessungsgrundlage eine gesetzliche Vorwegbesteuerung der Versehrtenrente im Ausmaß von  $33 \frac{1}{3} \%$  darstelle, sei laut VfGH nicht zutreffend. Mit dem vom VfGH durchgeführten historischen Befund werde nicht bestätigt, dass die Rentenbemessung mit der bisherigen Einkommensteuerfreistellung der Versehrtenrenten (bis 31. 12. 2000) in einem Zusammenhang gestanden hätte. Der Gesetzgeber bediene sich bei der Bemessung von Rentenansprüchen aus versicherungspflichtigen Arbeitsverhältnissen üblicherweise bestimmter, von Rechtsgebiet zu Rechtsgebiet meist unterschiedlicher Techniken, denen unterschiedliche rechtspolitische Anliegen bzw. Auffassungen über die angestrebte Relation zwischen Versicherungsleistung und Bemessungsgrundlage zugrunde liegen. Auch sonstige Anhaltspunkte dafür, dass die Bestimmung des § 205 Abs. 2 ASVG als Normierung eines

"pauschalierten (Einkommensteuer-)Abzugs" zu deuten wäre, hätte der VfGH nicht finden können.

(b) 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, BGBl. 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.

(c) 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 legislative Vorkehrungen zu ermöglichen. Dieser Ausspruch stütze sich auf Artikel 140 Abs. 5 vorletzter und letzter Satz B-VG.

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

(a) Das Hauptargument der 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.

Auch die behauptete Doppelbesteuerung liegt laut den Ausführungen des Höchstgerichtes unter Punkt 2.2.1 des Erkenntnisses nicht vor, da § 205 Abs. 2 ASVG nicht als Normierung eines "pauschalierten (Einkommensteuer-)abzuges" gedeutet werden kann.

(b) 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 16. Juni 2005