



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CW, N, J-Straße 1, vertreten durch Dr. MW, LL.M., Rechtsanwalt, W, K 3, vom 7. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 10. November 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie erhielt ua. von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, eine Versehrtenrente in Höhe von € 7.194,00.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 10. November 2004 wertete das Finanzamt diese Versehrtenrente als steuerpflichtigen Bezug.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2003 erhobenen Berufung vom 7. Dezember 2004 brachte der im Spruch genannte Vertreter der Berufungswerberin im Wesentlichen Folgendes vor:

Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 7. Dezember 2002, G 85/02, die Einbeziehung der Versehrtenrente in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 als verfassungswidrig aufgehoben. Gleichzeitig sei eine Frist bis zum 31. Dezember 2003 für allfällige legislative Vorkehrungen gesetzt worden. In weiterer Folge sei die Besteuerung der Versehrtenrente vom Gesetzgeber ab 1. Jänner 2004 abgeschafft

worden. Bezüglich der Besteuerung der Versehrtenrente im Jahre 2003 sei zu sagen, dass diese deshalb nicht gerechtfertigt sei, da diese auf einer gleichheitswidrigen Auslegung des Gesetzes bzw. auf einer gleichheitswidrigen gesetzlichen Bestimmung beruhe. Soweit die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen im Budgetbegleitgesetz 2001 vom Verfassungsgerichtshof nicht aufgehoben worden seien, seien diese ebenfalls verfassungswidrig. Unrichtig sei die Begründung des Höchstgerichtes, wonach es sich bei einer Versehrtenrente nach § 203 ASVG um eine staatliche Transferleistung handle, die unmittelbar aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen werde. Die Versehrtenrente werde vielmehr aus den Unfallversicherungsbeiträgen bezahlt, die vom Arbeitgeber zusammen mit den sonstigen Sozialabgaben an den Sozialversicherungsträger abgeführt würden. Die Unfallversicherungsbeiträge seien daher Bestandteil des Arbeitsentgeltes und würden in einen gesonderten Fonds fließen. Der Verfassungsgerichtshof sei bei seiner Entscheidung von jenen Unfallrenten ausgegangen, die aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen würden und somit staatliche Transferleistungen darstellten. Eine Rechtfertigung für die Besteuerung von Leistungen aus dem Unfallversicherungsfonds sei nicht gegeben und verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz. Die Erstbehörde habe ein gleichheitswidriges Gesetz angewendet bzw. dieses gleichheitswidrig ausgelegt.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2004 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 10. Jänner 2005 beehrte der obgenannte Vertreter der Berufungswerberin, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag wiederholte er sein Berufungsvorbringen und brachte ergänzend Folgendes vor:

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 sei die Einkommensteuerpflicht für Unfallrenten eingeführt worden. Die Berufungswerberin hingegen erhalte auf Grund eines Arbeitsunfalles eine Versehrtenrente nach § 203 ASVG. Die mit dem Budgetbegleitgesetz 2001 eingeführte Steuerpflicht umfasse nicht die Versehrtenrenten nach § 203 leg. cit. Die Erstbehörde habe daher die gesetzlichen Bestimmungen unrichtigerweise auch auf Versehrtenrenten nach § 203 leg. cit. angewendet und somit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist gegenständlich, ob die Versehrtenrente, die die Berufungswerberin von der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt, Landesstelle Salzburg, bezogen hat, im Streitjahr 2003 steuerfrei zu behandeln ist oder nicht.

Bis zum 31. Dezember 2000 waren gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 **Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung** steuerfrei.

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.

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". Demzufolge waren **laufende Leistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung nicht mehr von der Befreiungsstimmung** des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG **erfasst**, sondern gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung - zu qualifizieren.

Gemäß § 173 Z 1 ASVG werden als Leistungen der Unfallversicherung im Falle einer durch einen Arbeitsunfall oder einer Berufskrankheit verursachten körperlichen Schädigungen als Geldleistungen

- das Familien- und Taggeld sowie besondere Unterstützung (§§ 195, 196 ASVG),
- die Verehrtenrente (§§ 203 bis 205a, 207 bis 210 ASVG),
- die Übergangsrente und Übergangsbetrag (§ 211 ASVG),
- Versehrtengeld (§ 212 ASVG),
- die Witwen(Witwer)beihilfe (§ 213 ASVG) und
- die Integritätsabgeltung (§ 213a ASVG)

gewährt.

Während umgangssprachlich im Zusammenhang mit Geldleistungen aus der Unfallversicherung der Begriff "Unfallrente" verwendet wird, geht aus § 173 Z 1 ASVG klar hervor, dass im Bereich der gesetzlichen Unfallversorgung dieser Begriff nicht als gesetzlicher Terminus benutzt wird. Mit dem verwendeten Begriff "Unfallrente" ist nichts anderes gemeint als die in § 173 Z 1 ASVG genannte Verehrtenrente (§ 203 ASVG).

Ein Anspruch auf Versehrtenrente besteht dann, wenn die Erwerbsfähigkeit des Versicherten durch die Folgen eines Arbeitsunfalles oder einer Berufskrankheit über drei Monate nach Eintritt des Versicherungsfalles hinaus um mindestens 20% vermindert ist. Die Versehrtenrente fällt mit dem Tage nach dem Wegfall des Krankengeldes, spätestens mit der 27. Woche nach Eintritt des Versicherungsfalles an (§ 204 ASVG) und bezweckt den Ausgleich der unfall(berufskrankheit)bedingte Minderung der Erwerbsfähigkeit.

Ungeachtet der Bezeichnung der gegenständlichen Leistung als Versehrtenrente oder Unfallrente, war diese – als laufende Leistung aus einer gesetzlichen Unfallversorgung - auf Grund des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, jedenfalls nicht mehr steuerfrei zu behandeln.

Im Übrigen beinhaltete die oben zitierte aufgehobene Befreiungsbestimmung nicht die Bezeichnung "Unfallrente" oder "Versehrtenrente", sondern die Wortfolge "Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung". Die Argumentation des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin, wonach die (aufgehobene) Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 weiterhin für "Unfallrenten" gültig wäre, ist damit nicht nachvollziehbar; die Intention des Gesetzgebers bezogen auf das Budgetbegleitgesetz 2001 liegt vielmehr darin, alle Geldleistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung nicht mehr steuerfrei zu behandeln.

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. Da die Versehrtenrente (Unfallrente) die wichtigste (Dauer)Geldleistung in der Unfallversicherung darstellt, hat sich der Protest hauptsächlich gegen die Besteuerung dieser Versehrtenrente (Unfallrente) gerichtet.

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 steuerfreigestellt seien.

Die Einführung der Einkommensteuerpflicht für Versehrtenrenten ab dem Jahre 2001 sei allerdings auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes 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 Steuer Mehrbelastung (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 Vertrauensschutzes 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 Einkommensteuerbemessungen betreffend die Jahre 2001 und 2002 unter Bedachtnahme auf allenfalls mittlerweile durchgeführte 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 im Ergebnis keine Änderung in Bezug auf die Besteuerung der Unfallrenten (Versehrtenrenten) ein.

Die Rechtswirkungen eines Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes sind in Art. 140 B-VG geregelt (vgl. dazu auch Mayer<sup>3</sup>, B-VG, Bundes-Verfassungsrecht S 432 ff). 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 hat.

Hat das Höchstgericht in seinem 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.

Da gegenständlich zweifelsohne kein Anlassfall vorlag, das Höchstgericht ausdrücklich ausgesprochen hat, dass die aufgehobene Gesetzesbestimmung für die Jahre 2001 und 2002 nicht mehr anzuwenden ist, war gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG das (verfassungswidrige) Gesetz auf die bis zum Ablauf der vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist (31. Dezember 2003) verwirklichten Tatbestände anzuwenden und daher die von der Berufungswerberin im Jahr 2003 bezogene Versehrtenrente steuerpflichtig.

Abschließend ist zum Einwand des steuerlichen Vertreters, der Verfassungsgerichtshof sei in seiner Begründung fälschlicherweise davon ausgegangen, dass es sich bei einer Versehrtenrente nach § 203 ASVG um eine staatliche Transferleistung handle, die unmittelbar aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen werde, zu sagen, dass es nicht Sache des unabhängigen Finanzsenates ist, über die Entscheidungsgründe des Verfassungsgerichtshofes zu befinden. Der unabhängige Finanzsenat möchte diesbezüglich jedoch darauf hinweisen, dass der Verfassungsgerichtshof in seiner obgenannten Entscheidung keineswegs ausgesprochen hat, dass es sich bei einer Versehrtenrente um eine "staatliche Transferleistung, die unmittelbar aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen werde", handelt. Das Höchstgericht hat "lediglich" erkannt, dass die ungleiche steuerliche Behandlung von Versehrtenrenten aus der gesetzlichen Unfallversicherung und von für Präsenzdiener und Zeitsoldaten vorgesehene Beschädigtenrenten nach dem Heeresversorgungsgesetz (HVG), BGBl. Nr. 27/1964 idgF nicht gleichheitswidrig ist, und dies damit begründet, dass es sich bei derartigen Beschädigtenrenten nicht um Leistungen im Rahmen eines Versicherungssystems,

sondern um staatliche Transferleistungen, die unmittelbar aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen werden, handelt.

Auf Grund der oben dargelegten Überlegungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Februar 2005