

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 14. August 2018 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 3. August 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkommen 2017) sowie die darauf entfallende Steuer (Einkommensteuer 2017) sind der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 30. August 2018 zu entnehmen, die insofern einen integrierten Bestandteil des Erkenntnisses bildet.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden abgekürzt Bf.), dem vom Bundessozialamt eine 90%ige Behinderung bescheinigt wurde, bezog im streitgegenständlichen Jahr neben in- und ausländischen Pensionen eine Invalidenrente von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt.

In seiner elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 machte der Bf. unter anderem neben einem Freibetrag wegen eigener Behinderung in Höhe von 507,00 €, einem Freibetrag wegen innerer Erkrankungen in Höhe von 504,00 € und einem Freibetrag wegen Unzumutbarkeit der Benutzung von Massenbeförderungsmitteln in Höhe von 2.280,00 € weitere in Zusammenhang mit seiner Behinderung stehende Kosten in Höhe von

insgesamt 1.330,05 € (Medikamente, Hilfsmittel sowie Kosten für Physiotherapien) als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt geltend.

Mit Schriftsatz vom 1. August 2018 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Nachreichung der ausländischen Pensionsbescheide sowie um Erläuterung sowie belegmäßigen Nachweis der geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen.

Nachdem am 3. August seitens des steuerlichen Vertreters des Bf. die angeforderten Unterlagen zur Steuererklärung 2017 postalisch nachgereicht wurden, erfolgte mit Bescheid vom 3. August 2018 die Einkommensteuerveranlagung 2017. Keine steuerliche Berücksichtigung fand allerdings der Freibetrag wegen innerer Erkrankungen in Höhe von 504,00 € sowie die Kosten für Physiotherapien in Höhe von 1.020,00 €. Zudem wurde die Schweizer Invalidenrente als steuerpflichtiger Bezug behandelt. Diesbezüglich wurde begründend ausgeführt, gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 seien Geldleistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspreche, steuerfrei. Laut dem Erkenntnis des BFG vom 9.2.2016, RV/1100448/2012, seien jedoch die von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) ausgerichteten Unfallrenten nicht dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entsprechen würden. Allein aus dem Grund der unterschiedlichen Zweckbestimmung der einzelnen Geldleistungen seien die Leistungen der Allgemeinen Unfallversicherungsanstalt (AUVA) und der SUVA nicht vergleichbar. Die österreichische Versehrtenrente knüpfe nach dem Prinzip der abstrakten Schadensberechnung an die Ermittlung der Minderung der Erwerbsunfähigkeit an, während in der Schweiz eine Invalidität erst dann anerkannt werde, wenn sich die gesundheitlichen Probleme auf die Erwerbsmöglichkeiten oder die Arbeitsfähigkeit im angestammten Aufgabenbereich auswirken würden. Während es sich bei der österreichischen Versehrtenrente um eine Ausgleichszahlung (Schadenersatzleistung) für die Kosten handle, die versehrte Arbeitnehmer durch einen Arbeitsunfall erleiden würden, wolle die schweizerische Unfallversorgung den Erwerbsausfall von verunfallten Arbeitnehmern abdecken. Durch die schweizerische Invalidenrente werde nicht primär ein individueller Schaden ersetzt, sondern der ausgefallene Verdienst. Solche Renten würden Ersatzeinkommen darstellen. Damit seien aber Invalidenrenten seitens der SUVA mit einer inländischen Versehrtenrente nicht vergleichbar und somit in Österreich als steuerpflichtiger Bezug zu behandeln. Abgesehen von obigen Unterschieden sei auch die Höhe einer SUVA-Rente dem Grunde nach mit der österreichischen AUVA Rente nicht vergleichbar.

Mit Schriftsatz vom 14. August 2018 wurde gegen diesen Bescheid fristgerecht Beschwerde erhoben und eine erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2017 beantragt. In der Beschwerde wendet sich der Bf. einerseits gegen die Nichteinhaltung der von der Abgabenbehörde in ihrem Ergänzungsersuchen selbst festgesetzten Frist zur Nachreichung von

angeforderten Unterlagen, die überdies trotz eindeutiger Aktenlage eine unrichtige Einkommensteuerveranlagung zur Folge gehabt habe. Zu berücksichtigen sei jedenfalls unter anderem der Freibetrag wegen Diätverpflegung infolge eines Herzinfarktes und eines Hirnschlags.

Bezüglich der aus der Sicht des Bf. als steuerfrei zu behandelnden, von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt bezogenen Invalidenrente verwies der Bf. im Wesentlichen auf ein in eigener Sache ergangenes Erkenntnis des VwGH vom 28.5.2009, 2006/15/0350. Dieses höchstgerichtliche Erkenntnis und nicht das im angefochtenen Bescheid erwähnte Erkenntnis des BFG vom 9.2.2016, RV/1100448/2012, sei für die Besteuerung seiner SUVA-Rente maßgeblich. Dem Erkenntnis des BFG liege schon deshalb ein komplett anderer gelagerter Fall zugrunde, weil sich der Unfall aus der Sicht der SUVA im privaten und nicht betrieblichen Umfeld ereignet habe und überdies nicht zu einem Zeitpunkt, in welchem schweizerische Einkünfte bezogen worden seien. Im Gegensatz dazu habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.9.2009, 2006/15/0350, jenen Unfall, der dazu geführt habe, dass er eine SUVA-Rente erhalte, als Arbeitsunfall gewertet. Aufgrund von Expertenmeinungen und nach der Rechtslage stehe jedenfalls eindeutig fest, dass eine SUVA-Rente bis zu einem Monatsbetrag von 4.800,00 € gänzlich steuerfrei sei. Die von ihm monatlich bezogene SUVA-Rente sei nicht höher als 4.800,00 €.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2018 wurde der Beschwerde insofern teilweise Folge gegeben, als die Kosten für Physiotherapien in Höhe von 1.020,00 € als außergewöhnliche Belastungen ohne Anrechnung auf den Selbstbehalt sowie Beiträge zum Pensionistenverband und für den Seniorenbund in Höhe von insgesamt 44,00 € als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde bezüglich der bemängelten Nichteinhaltung der von der Abgabenbehörde in ihrem Ergänzungsersuchen selbst festgesetzten Frist zur Nachreichung von angeforderten Unterlagen ausgeführt, das betreffende Ergänzungsersuchen habe sich deshalb erledigt, weil der steuerliche Vertreter des Bf. die angeforderten Unterlagen bereits am 3. August 2018 in Papierform nachgereicht habe.

Hinsichtlich der als steuerpflichtig behandelten Schweizer Invalidenrente wurde auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 27.4.2017 betreffend Einkommensteuer 2016 verwiesen, in der bereits erläutert worden sei, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2006/15/0350, „nur“ ausgesprochen habe, dass der seinerzeitige Unfall des Bf. beim Skitag als Betriebsunfall und nicht als Freizeitunfall zu werten sei. Aus diesem Grunde sei in der Folge die Steuerfreiheit der SUVA-Rente gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 zumindest teilweise anerkannt worden. Mit Erkenntnis vom 9.2.2016, RV/1100448/2012, habe das BFG nun erstmalig ganz allgemein dargelegt, dass eine SUVA-Rente nicht unter diese Bestimmung falle, weil eine SUVA-Rente nicht vergleichbar sei mit einer inländischen Versehrtenrente. Während es sich bei der österreichischen Versehrtenrente um eine Ausgleichszahlung

(Schadenersatzleistung) für Kosten handle, die der versehrte Arbeitnehmer durch einen Arbeitsunfall habe, wolle die Schweizer Unfallversorgung den Erwerbsausfall von verunfallten Arbeitnehmern abdecken. Aufgrund der unterschiedlichen Zweckbestimmung müsse auf die Frage, ob die Geldleistung der Höhe nach gleichartig sei, nicht mehr eingegangen werden (Anmerkung: Die SUVA-Rente sei deutlich höher als eine Versehrtenrente: Ersatzrate 80 % anstatt 66,66 %, keine Deckelung der Berechnung mit der österreichischen SV-Höchstbemessungsgrundlage). Das Finanzamt sei an die Rechtsprechung des BFG gebunden. Sollte der Bf. mit dieser nicht einverstanden sein, wäre er gehalten, sich im Rechtsmittelweg an das BFG zu wenden.

Nur am Rande anzumerken sei, dass die vom Bf. in seiner selbst verfassten Beschwerde ohne konkrete Begründung vertretene Ansicht, die SUVA-Rente sei bis zu einem Monatsbezug von 4.800,00 € gänzlich steuerfrei, nicht nachvollzogen werden könne. Der steuerliche Vertreter des Bf. habe jedenfalls die seinerzeitige Auffassung des Finanzamtes, wonach nur ein Teil der SUVA-Rente steuerfrei sei, geteilt.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag betonte der Bf. unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung nochmals, dass dem Erkenntnis des BFG vom 9.2.2016, RV/1100448/2012, ein gänzlich anderer Sachverhalt zugrunde liege. So habe sich der Unfall nicht im Zusammenhang mit der Arbeit für den Schweizer Arbeitgeber ereignet, sondern aus der Sicht der SUVA bei einem anderen Leistungsträger.

Des Weiteren werde ihm von der SUVA nicht der volle Satz der Schweizerischen Rente ausbezahlt. Würde der Ansicht des Finanzamtes gefolgt, würde er eine zweifache Minderung der Schweizer Rente in Kauf nehmen müssen. Da vom VwGH entschieden worden sei, dass sein Unfall ein Arbeitsunfall gewesen sei, sei diese Besteuerung mit einer AUVA-Rente zu vergleichen. Dies bedeute, dass seine durch die SUVA bereits verminderte Rente bis zu einer Höhe von monatlich 4.800,00 € in voller Höhe steuerfrei zu bleiben habe.

Bezüglich des geltend gemachten Freibetrages für Diätverpflegung brachte der Bf. vor, infolge eines vor Jahren erlittenen Hirnschlags und eines Herzinfarktes leide er unter Herzkammerflimmern. Dass deswegen eine Diätverpflegung erforderlich sei, verstehe sich von selbst.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt und Beweiswürdigung**

Dem Bf. wurde vom Bundessozialamt eine 90%ige Behinderung sowie eine Unzumutbarkeit der Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln bescheinigt. Nicht bescheinigt wurde ihm die Notwendigkeit einer Diätverpflegung.

Der Bf. bezog im streitgegenständlichen Jahr neben einer inländischen Pension eine AHV-Altersrente aus der Schweiz in Höhe von 23.986,60 €, eine Pensionskassenrente (\*\*\*1\*\*\*) in Höhe von 12.305,18 €, eine Rente aus Liechtenstein in Höhe von 1.382,21 € und eine Invalidenrente von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (kurz: SUVA; Hauptträger der Schweizer obligatorischen Unfallversicherung; öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit) in Höhe von 18.869,78 €.

Der Bf. war obligatorisch in der Schweizer Unfallversicherung versichert. Am 13. März 1999 erlitt er einen Skiunfall, den der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2006/15/0350, als Arbeitsunfall beurteilte. Aufgrund dieses Unfalles wurde dem Bf. eine SUVA-Rente zugesprochen.

Bis einschließlich 2015 wurde die SUVA-Rente dem Grunde nach als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 behandelt, der Höhe nach aber nur mit jenem Betrag steuerfrei gestellt, der nach österreichischem Recht gemäß §§ 203ff ASVG (Versehrtenrente) gewährt worden wäre. Sowohl im Jahr 2016 als auch im Streitjahr 2017 und in den nachfolgenden Kalenderjahren 2018 und 2019 wurde die SUVA-Rente zur Gänze als steuerpflichtig behandelt.

Für diese Sachverhaltsfeststellungen stützt sich das BFG auf die seitens des Finanzamtes übermittelten Aktenteile sowie auf eigene Recherchen im Abgabensinformationssystem.

## **2. Rechtliche Beurteilung**

### **2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Strittig ist, ob die vom Bf. von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt bezogene Invalidenrente gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit ist und ob ein Freibetrag für Diätverpflegung wegen innerer Erkrankungen in Höhe von 504,00 € zu gewähren ist.

- Prüfung der Steuerfreiheit einer von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt ausbezahlten Invalidenrente

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 stellen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht, Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 sind von der Einkommensteuer unter anderem Geldleistungen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, befreit.

Wie das Finanzamt mehrfach zutreffend ausgeführt hat, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2006/15/0350, judiziert, dass es sich bei dem seinerzeitigen Unfall des Bf. beim Skitag, aufgrund dessen ihm eine SUVA-Rente zugesprochen wurde, um einen Betriebsunfall im Sinne der §§ 175 und 176 ASVG und nicht um einen Freizeitunfall gehandelt hat. Das Finanzamt sowie der unabhängige Finanzsenat hätten daher nach Rechtsauffassung des Höchstgerichts in der den Bf. betreffenden Rechtssache nicht einzig deshalb die Vergleichbarkeit der SUVA-Rente mit einer von der österreichischen Unfallversicherung ausgerichteten Versehrtenrente verneinen dürfen, weil sie zu Unrecht von einem Freizeitunfall ausgegangen sind.

Wie das Finanzamt überdies richtigerweise dargelegt hat, hat das BFG in seinem Erkenntnis vom 9. Februar 2016, RV/1100448/2012, in dem das Finanzgericht ebenfalls von einem Arbeitsunfall ausging, die Vergleichbarkeit einer von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt bezogenen Invalidenrente mit einer von der österreichischen Unfallversicherung bezogenen Versehrtenrente aufgrund der unterschiedlichen Zweckbestimmung der jeweiligen Leistungen verneint. Diese Rechtsansicht begründete das BFG im zitierten Erkenntnis wie folgt:

*„§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 stellt darauf ab, dass die Geldleistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung dem Grunde und der Höhe nach den Geldleistungen aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung gleichartig sind. Zur Prüfung der Gleichartigkeit ist die aus dem Ausland bezogene Geldleistung jener gegenüber zu stellen, die beim konkret gegebenen Sachverhalt aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung zu gewähren gewesen wäre (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/15/0069).“*

#### **Inländische Versehrtenrente:**

*Die österreichische Unfallversicherung sorgt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen neben der Unfallversorgung und Heilbehandlung auch für die Gewährung finanzieller Leistungen, wie die vom Bf. angesprochene Versehrtenrente. Gemäß § 203 Abs. 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) besteht Anspruch auf Versehrtenrente, wenn die Erwerbsfähigkeit des Versehrten durch die Folgen eines Arbeitsunfalles oder einer Berufskrankheit über drei Monate nach dem Eintritt des Versicherungsfalles hinaus um mindestens 20 v.H. vermindert ist; die Versehrtenrente gebührt für die Dauer der Minderung der Erwerbsfähigkeit um mindestens 20 v.H.*

*Gemäß § 205 Abs. 1 ASVG wird die Versehrtenrente nach dem Grad der durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit herbeigeführten Minderung der Erwerbsfähigkeit bemessen (die Höhe des Prozentsatzes wird in einem ärztlichen Gutachten festgestellt; die Unfallbegutachtung ist eine Funktionsbegutachtung, somit eine Begutachtung des Ausfalles von Körper- und Gliedmaßenfunktionen; die Aufgabe des Gutachters ist es, Funktionsstörungen und Funktionsausfälle in MdE-Grade umzusetzen; vgl.*

<http://www.auva.at/portal27/portal/auvaportal/content/contentWindow?contentid=10007.671771&action=2>; abgefragt am 8.2.2016).

Gemäß § 205 Abs. 2 Z 1 ASVG beträgt die Versehrtenrente, solange der Versehrte infolge des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit völlig erwerbsunfähig ist,  $66 \frac{2}{3} \%$  der Bemessungsgrundlage (Vollrente). Als Bemessungsgrundlage gilt in der Regel die Summe der Arbeitsverdienste im letzten Kalenderjahr vor Eintritt des Versicherungsfalles bis zur Höchstbeitragsgrundlage (vgl.

<http://www.auva.at/portal27/portal/auvaportal/content/contentWindow?contentid=10008.544710&action=b&cacheability=PAGE>; abgefragt am 3.2.2016).

*Beispiel Rentenberechnung:*

*Minderung der Erwerbsfähigkeit: 25 %*

*Bemessungsgrundlage: 21.000,00 €; Vollrente:  $\frac{2}{3}$  der Bemessungsgrundlage: 14.000,00 €  
Teilrente: 25 % der Vollrente: 3.500,00 €: 14 = 250,00 € (vgl.*

<http://www.auva.at/portal27/portal/auvaportal/content/contentWindow?contentid=10007.671206&action=2>; abgefragt am 3.2.2016).

Gemäß § 209 Abs. 1 ASVG hat der Träger der Unfallversicherung die Versehrtenrente als vorläufige Rente zu gewähren, wenn die Versehrtenrente während der ersten zwei Jahre nach dem Eintritt des Versicherungsfalles wegen der noch nicht absehbaren Entwicklung der Folgen des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit ihrer Höhe nach noch nicht als Dauerrente festgestellt werden kann. Spätestens mit Ablauf des zweijährigen Zeitraumes ist die Versehrtenrente als Dauerrente festzustellen.

Die Versehrtenrente nach dem ASVG soll dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens dienen. Vor allem in der Bildung der Bemessungsgrundlage kommt zum Ausdruck, dass das Gesetz den eintretenden Verdienstentfall zwar anvisiert; die hier vorgenommene abstrakte Schadensberechnung bedeutet in Fällen leichter Körper Schäden allerdings meist nur den Ausgleich von Erschwernissen, künftigen Berufsunsicherheiten und des Verschleißes an körperlicher Substanz, weil Leichtversehrte in aller Regel voll weiterarbeiten und keinen Vermögensschaden erleiden (bei leichteren Körper Schäden hat die Versehrtenrente auf Grund der abstrakten Schadensberechnung nicht selten den Charakter eines Zusatzeinkommens neben dem vollen Entgelt). Schwerversehrte erhalten demgegenüber wegen der Berechnungsformel und der Bemessungshöchstgrenze nicht einmal immer den tatsächlichen Verdienstentgang ersetzt (OGH vom 16. März 2004, 10 ObS 357/02a, m.w.N.). Die Versehrtenrente gebührt - bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen - somit auch dann, wenn ein Arbeitsunfall zu keinem konkreten Einkommensausfall führt. Bei Vorliegen der Voraussetzungen gebührt die Rente sohin auch neben einem ungeschmälernten Erwerbseinkommen oder dem Bezug einer Pension (vgl.

Tomandl, System des österreichischen Sozialversicherungsrechtes, 2.3.3.2.3.1., Müller, ASoK 2001, 382). Die gesetzliche Unfallversicherung behandelt die durch den Unfall hervorgerufene Erwerbsminderung sohin rein abstrakt. Sie wird daher nicht an Stelle einer durch den Arbeitsunfall konkret eingetretenen Schmälerung oder eines konkreten Ausfalles des Entgeltes gewährt. Auch im Extremfall, also wenn durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit die Erwerbsminderung 100 % beträgt, wird die Versehrtenrente aus der Unfallversicherung neben einer Pension wegen Berufs(Erwerbs-)unfähigkeit gewährt (vgl. VwGH 19.12.2006, 2004/15/0168).

### **Invalidenrente aus der Schweizer Unfallversorgung:**

Nach Art. 1a des (Schweizer) Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981 (UVG) sind alle Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, die in der Schweiz beschäftigt sind, obligatorisch in der Schweizer Unfallversicherung versichert. Die obligatorische Unfallversicherung ist eine Personenversicherung, welche sich mit den wirtschaftlichen Folgen von Berufsunfällen, Nichtberufsunfällen und Berufskrankheiten befasst (Art. 6 UVG). Der Arbeitgeber schließt für seine Arbeitnehmer die Versicherung je nach Tätigkeitsbereich entweder bei der SUVA oder einer anderen Unfallversicherungsgesellschaft ab (vgl. [http://www.bag.admin.ch/themen/versicherung/00321/00335/index.html?lang=de#sprungmarke0\\_3](http://www.bag.admin.ch/themen/versicherung/00321/00335/index.html?lang=de#sprungmarke0_3)).

Wird der Versicherte infolge eines Unfalls zu mindestens 10% invalid, hat er Anspruch auf eine Invalidenrente (Art. 18 Abs. 1 UVG). Eine Invalidität unter zehn Prozent führt zu keinem Rentenanspruch. Der Versicherte hat somit im Invaliditätsfall nicht Anspruch auf eine Rente, die dem vollen Lohnausfall entspricht; er muss einen Teil der Einbuße selber tragen (vgl. [http://www.batisec.ch/images/pdf/De/StoppGefahr/Hochbau/Wegleitung\\_der\\_Suva\\_durch\\_die\\_Unfallversicherung\\_D.pdf](http://www.batisec.ch/images/pdf/De/StoppGefahr/Hochbau/Wegleitung_der_Suva_durch_die_Unfallversicherung_D.pdf); abgefragt am 29.1.2016).

Der Rentenanspruch entsteht, wenn von der Fortsetzung der ärztlichen Behandlung keine namhafte Besserung des Gesundheitszustandes des Versicherten mehr erwartet werden kann und allfällige Eingliederungsmaßnahmen der Invalidenversicherung (IV) abgeschlossen sind. Der Anspruch erlischt mit der gänzlichen Abfindung, mit dem Auskauf der Rente oder dem Tod des Versicherten (Art. 19 Abs. 1 und 2 UVG).

Die Invalidenrente beträgt bei Vollinvalidität 80% des versicherten Verdienstes; bei Teilinvalidität wird sie entsprechend gekürzt (Art. 20 Abs. 1 UVG).

Renten werden nach dem versicherten Verdienst bemessen. Als versicherter Verdienst gilt für die Bemessung der Renten der innerhalb eines Jahres vor dem Unfall bezogene Lohn (Art. 15 UVG).

Beispiel Rentenberechnung:

*Jahresverdienst 54.000,00 CHF davon 80% = 43.200,00 CHF*

*Monatsrente bei einer Invalidität von 50 %: 50 % von 43.200,00 CHF = 21.600,00 CHF : 12 = 1.800,00 CHF*

*(vgl. <https://extra.suva.ch/webshop/50/5032BBD74DA837E0E10080000A630358.pdf>; abgefragt am 29.1.2016).*

*Hat der Verunfallte zusätzlich zur Invalidenrente der Unfallversicherung Anspruch auf eine Rente der Invalidenversicherung (IV) oder der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), so hat der Versicherte gegenüber dem UVG-Versicherer nur Anspruch auf eine sogenannte Komplementärrente. Diese entspricht der Differenz zwischen 90% des versicherten Verdienstes und der Rente der IV oder AHV, höchstens aber dem für die Voll- oder Teilinvalidität vorgesehenen Betrag (Art. 20 Abs. 2 UVG).*

*Gemäß Art. 16 des (Schweizer) Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG) ist der Invaliditätsgrad aufgrund eines Einkommensvergleichs zu bestimmen. Dazu wird das Erwerbseinkommen, das die versicherte Person nach Eintritt der Invalidität und nach Durchführung der medizinischen Behandlung und allfälliger Eingliederungsmaßnahmen durch eine ihr zumutbare Tätigkeit bei ausgeglichener Arbeitsmarktlage erzielen könnte (Invalideneinkommen) in Beziehung gesetzt zum Erwerbseinkommen, das sie erzielen könnte, wenn sie nicht invalid geworden wäre (Valideneinkommen). Der Einkommensvergleich hat in der Regel in der Weise zu erfolgen, dass die beiden hypothetischen Erwerbseinkommen ziffernmäßig möglichst genau ermittelt und einander gegenübergestellt werden. Aus der Einkommensdifferenz lässt sich dann der Invaliditätsgrad bestimmen. Berechnet wird das Valideneinkommen grundsätzlich anhand desjenigen Erwerbseinkommens, welches vor Eintritt der zur Invalidität führenden Gesundheitsschädigung erzielt wurde.*

*Beispiel:*

*Validen-Einkommen = erzielbarer Lohn ohne Einschränkungen*

*Invaliden-Einkommen = erzielbarer Lohn mit Einschränkungen*

*Herr A könnte ohne Einschränkungen verdienen: 80.000,00 CHF = 100,00%*

*Herr A könnte mit Einschränkungen verdienen: 50.000,00 CHF = 62,50%*

*Erwerbseinbuße: 30.000,00 CHF = 37.50% = Invaliditätsgrad*

*(vgl. <http://www.coc-uvv.ch/userportal/KMU/uvv.html#UVG-Invalidenrente>; abgefragt am 29.1.2016).*

*Maßgebend ist, wie stark als Folge der gesundheitlichen Beeinträchtigung die Erwerbsmöglichkeiten eingeschränkt werden. Die Gesundheitsschädigung an sich ist nicht maßgebend. Entscheidend sind allein deren Auswirkungen auf die Erwerbsfähigkeit des Versicherten (Art. 7 und 8 ATSG). Nicht der eigentliche Gesundheitsschaden bestimmt den Invaliditätsgrad, sondern die dadurch entstandene finanzielle Einbuße durch Erwerbsunfähigkeit. Oder mit anderen Worten: Invalidität ist wirtschaftlich zu verstehen und nicht medizinisch (vgl. [http://www.batisec.ch/images/pdf/De/StoppGefahr/Hochbau/Wegleitung\\_der\\_Suva\\_durch\\_die\\_Unfallversicherung\\_D.pdf](http://www.batisec.ch/images/pdf/De/StoppGefahr/Hochbau/Wegleitung_der_Suva_durch_die_Unfallversicherung_D.pdf); abgefragt am 28.1.2016).*

### **Ergebnis des Vergleiches:**

*Ungeachtet dessen, ob der im Jahre 1990 im Rahmen seiner Tätigkeit als Betriebsführer im (inländischen) landwirtschaftlichen Betrieb seiner Ehegattin erlittene Unfall in Österreich tatsächlich zu einer Leistung aus der gesetzlichen Unfallversorgung geführt hätte, gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die strittige Invalidenrente von der SUVA nicht mit der inländischen Versehrtenrente vergleichbar ist und deshalb nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerfrei belassen werden kann. Der vom Beschwerdeführer geforderte abstrakte Vergleich zwischen der Invalidenrente aus der Schweizer Unfallversicherung und der österreichischen Versehrtenrente erweist sich schon allein auf Grund der unterschiedlichen Zweckbestimmung der einzelnen Geldleistungen als nicht zielführend.*

*Die Versehrtenrente nach dem österreichischen Sozialversicherungsrecht knüpft nicht an einen konkret entstandenen Verdienstentgang an, sondern nach dem Prinzip der abstrakten Schadensberechnung an der Ermittlung der Minderung der Erwerbsfähigkeit; es ist dort bedeutungslos, ob der Versicherungsfall tatsächlich zu einem Einkommensverlust geführt hat; die Versehrtenrente ist auch dann zu gewähren, wenn kein Lohnausfall entstanden ist oder sogar ein höheres Einkommen erzielt wird.*

*Wer in der Schweiz in erheblichem Maß gesundheitlich beeinträchtigt ist, erfüllt die Voraussetzungen für eine Rente nicht immer, denn eine Invalidität wird erst anerkannt, wenn sich die gesundheitlichen Probleme auf die Erwerbsmöglichkeiten oder die Arbeitsfähigkeit im angestammten Aufgabenbereich auswirken (vgl. <http://www.proinfirmis.ch/de/subseiten/behindert-was-tun/inhaltsverzeichnis/renten-und-ergaenzungsleistungen/invaliditaetsbegriff-und-invaliditaetsbemessung.html>; abgefragt am 8.2.2016). Die SUVA gewährt eine Invalidenrente nur bei bleibenden wirtschaftlichen Unfallfolgen.*

*Während es sich bei der österreichischen Versehrtenrente um eine Ausgleichszahlung (Schadensersatzleistung) für die Kosten handelt, die versehrte Arbeitnehmer durch einen Arbeitsunfall haben, will die Schweizer Unfallversorgung den Erwerbsausfall von verunfallten Arbeitnehmenden abdecken [vgl.*

*<http://www.weka.ch/themen/personal/sozialversicherungen/krankheit-unfall/article/obligatorische-unfallversicherung-vorsicht-vor-luecken-und-tuecken/>; abgefragt am 28.1.2016). Schweizer Invalidenrenten aus der obligatorischen Unfallversorgung stellen ein Ersatzeinkommen dar. Durch die Invalidenrente wird nicht (primär) ein individueller Schaden ersetzt, sondern der ausgefallene Verdienst (vgl. <https://www.ktipp.ch/artikel/d/das-aus-im-beruf/>; abgefragt am 8.2.2106). Wie sich aus Art. 19 f UVG ergibt, stellen solche Renten Ersatzeinkommen dar (vgl. <http://www.swissblawg.ch/2008/03/5a6312007-iv-renten-der-uv-beschrnkt.html>; abgefragt am 29.1.2016). Die obligatorische Unfallversicherung erbringt Invalidenrenten als Ersatz für den ausfallenden Verdienst (vgl. *Wegleitung zur obligatorischen Unfallversicherung UVG*).*

*Damit ist die strittige Invalidenrente mit der inländischen Versehrtenrente aber nicht vergleichbar und war daher der Vorgehensweise des Finanzamtes, die strittige Schweizer Invalidenrente als steuerpflichtigen Bezug zu behandeln, zuzustimmen.“*

Die im zu beurteilenden Beschwerdefall zuständige RichterIn des BFG teilt die zur gegenständlichen Streitfrage im obig wiedergegebenen Erkenntnis vom 9. Februar 2016, RV/1100448/2012, vertretene Rechtsmeinung, wonach mangels Vergleichbarkeit einer von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt bezogenen Invalidenrente mit einer aus der österreichischen Unfallversicherung bezogenen Versehrtenrente die Schweizer Invalidenrente gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 nicht als steuerfrei zu behandeln, sondern zur Gänze als steuerpflichtig zu werten ist. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

- Berücksichtigung eines Freibetrages für Diätverpflegung

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, erlassen.

Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, in der hier maßgebenden Fassung lautet auszugsweise:

*"Auf Grund der §§ 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:*

*§ 1. (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ... so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.*

*(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.*

*(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.*

*§ 2. (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei*

*- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids: 70 Euro*

*- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit: 51 Euro*

*- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit: 42 Euro*

*pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen."*

Der Nachweis des Erfordernisses der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der o.a. Verordnung über außergewöhnliche Belastungen obliegt dem Steuerpflichtigen (vgl. z.B. VwGH 24.11.1999, 94/13/0255) und kann beispielsweise mittels einer Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen oder auch durch eine ärztliche Bestätigung der verordneten Diät erfolgen (vgl. BFG 16.7.2018, RV/7103449/2011; Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 35 Tz 12; Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 35 Rz 23).

Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung wegen eines infolge eines Hirnschlags und Herzinfarktes aufgetretenen Herzkammerflimmern hat der Bf. weder durch eine ärztliche Bestätigung nachgewiesen noch findet sich eine entsprechende Bescheinigung über eine erforderliche Diätverpflegung im Behindertenpass. Eine Berücksichtigung des beantragten Freibetrages für Diätverpflegung wegen innerer Erkrankungen in Höhe von 504,00 € ist deshalb nicht möglich, sodass der Beschwerde auch in diesem Punkt nicht Folge zu geben war.

## **2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung

zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Freibetrag für Diätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen zu gewähren ist, folgt das BFG der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Judikatur für abgabenrechtliche Begünstigungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt insofern nicht vor.

Die Rechtsfrage, ob eine Invalidenrente von der Schweizer Unfallversicherung dem Grunde nach mit der inländischen Versehrtenrente vergleichbar ist, ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht geklärt. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher insofern zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. August 2020