

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** über die Beschwerden des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, dieser vertreten durch StB Mag. ***StB*** vom 30.4.2017, 12.10.2020 und vom 13.10.2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach (nunmehr FA Österreich), dieses vertreten durch HRin Mag. ***S***, vom 13.3.2017 und 20.2.2020 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2018 (jeweils ANV) sowie Einkommensteuer-VZ für 2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

In Bezug auf das Jahr 2013 bleiben die in der Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes vom 6.11.2019 ausgewiesene Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der darin festgesetzten Abgabe unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

a) Zur Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013

Der Beschwerdeführer (Bf) erhielt im Streitjahr 2013 von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) aufgrund eines im Zusammenhang mit einer Beschäftigung in der Schweiz im Jahre 2012 erlittenen Arbeitsunfalles für den Zeitraum 1.1.2013 bis 30.9.2013 Taggeld in Höhe von CHF 56.278,95 ausbezahlt. Weiters erhielt der Bf von der genannten Versicherungsanstalt eine per Verfügung vom 9.9.2014 festgesetzte rückwirkend ab dem 1.10.2013 zur Auszahlung gelangte Invalidenrente in Höhe von monatlich CHF 3.494,70. In der Zeit vom 13.11.2013 bis zum 31.12.2013 erhielt der Bf von seiner in Deutschland situierten Arbeitgeberin, der ***Bau1*** AG, ***Deutschl1*** (Stammsitz der ***Bau1*** AG) Einkünfte in Höhe von € 5.179,91 (brutto).

Da der Bf für das Jahr 2013 keine Einkommensteuererklärung abgab, ermittelte das Finanzamt die Höhe seiner Einkünfte aus nsA ohne inländischen Steuerabzug im Schätzungswege mit € 57.000.

Der **Einkommensteuerbescheid** 2013 erging am 13.3.2017.

Mit der in verlängerter Frist eingebrachten **Beschwerdeeingabe** vom 30.4.2017 führte die steuerliche Vertretung aus:

*„Herr ***Bf*** hat am 27.06.2012 einen Arbeitsunfall erlitten und sich dabei so schwer verletzt, dass er nicht mehr an seinen ursprünglichen Arbeitsplatz zurückkehren konnte. Die schweizerische SUVA hat ihm für die Periode von 01.01.bis 30.09.2013 (100% Arbeitsunfähigkeit) Taggeld bezahlt: 273 Tage x CHF 206,15 = CHF 56.278,95. Seit dem 01.10.2013 bezieht Herr ***Bf*** eine UVG Invalidenrente.*

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit d EStG stellen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversicherung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Gemäß § 3 Abs 1 Z 4 lit c EStG sind von der Einkommensteuer u.a. befreit: 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. Gemäß § 203 Abs 1 öASVG gebührt eine Versehrtenrente, wenn die Erwerbsfähigkeit des Versehrten durch die Folgen eines Arbeitsunfalles oder eine Berufskrankheit über drei Monate nach dem Eintritt des Versicherungsfalles hinaus um mindestens 20% vermindert ist.

Unser Klient beantragt daher seine Schweizer Invalidenrente in Österreich steuerfrei zu behandeln.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 27.7.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Bescheidbegründung aus, dass auf Zahlungen seitens der SUVA aufgrund von Arbeitsunfällen (Taggelder und Invalidenrente) die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 nicht zur Anwendung gelange. Sowohl das Taggeld als auch die Invalidenrente seien nach der Judikatur der Höchstgerichte nicht vergleichbar mit einer Leistung aus der österreichischen Unfallversicherung und daher in Österreich steuerpflichtig (vgl. UFS vom 16.03.2009, RV/0330-F/08, UFS vom 21.10.2011, RV/0032-F/09, BFG vom 06.07.2017, RV/2100273/2015, BFG vom 09.02.2016, RV/1100448/2012).

Das Finanzamt brachte in der besagten Beschwerdevorentscheidung einen Betrag von € 52.030,30 an Einkünften aus nsA ohne inländischen Steuerabzug in Ansatz. Dieser Betrag ergibt sich aus der im Zuge der Beschwerde als Blg 1 zur Vorlage gebrachten Urkunde

(„Lohnausweis/Rentenbescheinigung“) der ***Bau1*** AG, ***CH1***, vom 11.6.2015. Darin werden für den Zeitraum 1.1.2013 bis 12.11.2013 folgende Positionen ausgewiesen: Leistungen SUVA (Taggeld iHv CHF 56.278), Lohn-Rente (CHF 10.531), Beiträge Berufsvorsorge etc. (CHF 1.779) sowie in Abzug gebrachte Quellensteuer (CHF 2.071).

Weiters brachte das Finanzamt die dem Bf von Seiten der ***Bau1*** AG (Konzernmutter), ***Deutschl1***, ab dem 13.11.2013 zur Auszahlung gebrachten Lohneinkünfte als Progressionseinkünfte (€ 4.134,86) in Ansatz. Dies aufgrund der vom genannten deutschen Dienstgeber ausgestellten Lohnsteuerbescheinigung für 2013 (Dauer des Dienstverhältnisses: 13.11. bis 31.12.2013).

Aktenkundig ist in diesem Zusammenhang ein zwischen der ***Bau1*** AG, ***CH1***, und dem Bf per Datum 6.11.2013 abgeschlossener Aufhebungsvertrag, mit welchem eine einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses per 12.11.2013 sowie ein gleichzeitiges Wiederaufleben des Stammarbeitsverhältnisses mit der ***Bau1*** AG Deutschland per 13.11.2013 vereinbart wurde.

Mit Eingabe vom 9.1.2019 beantragte der Bf die Aufhebung dieser BVE sowie die Zuerkennung diverser Sonderausgaben und agB.

Mit Bescheid vom 6.11.2019 hob die Behörde die nämliche BVE aus dem Rechtsbestand und erließ mit selbem Datum eine BVE, mit welcher die begehrten Sonderausgaben (Ausgaben für Wohnraumschaffung) und agB (Krankheitskosten, Pauschalbetrag für ausw. Berufsausbildung) zuerkannt wurden. Die steuerliche Behandlung der Invalidenrente und der Taggelder blieb unverändert.

Mit Eingabe vom 12.10.2020 (Frist mehrfach antragsgemäß erstreckt) beantragte der Bf die **Vorlage** seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht.

In der Begründung seines Vorlageantrages hielt der Bf bzw. dessen Rechtsvertreter wörtlich fest:

„Mein Mandant hat am 27.6.2012 im Zuge seiner Berufstätigkeit einen Arbeitsunfall gehabt.

Infolgedessen wurde ihm von der SUVA wegen Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit iHv. 48% eine monatliche Invalidenrente von CHF 3.494,70 zuerkannt (Schreiben der SUVA befindet sich in der Beilage).

Grundlage für die Berechnung ist der Verdienst, den der Versicherte im Jahr vor dem Unfall bezogen hat.

Anspruch auf eine Invalidenrente hat laut SUVA, wer durch die Rechtsfolgen eines Unfalls voraussichtlich dauernd und erheblich in seiner Erwerbsfähigkeit beeinträchtigt ist.

Maßgebend sind weder der Gesundheitsschaden noch die medizinische Schätzung, sondern die erwerblichen Auswirkungen.

Die Versicherung bei der SUVA war obligatorisch, entsprach somit der österreichischen Sozialversicherung. (Mein Mandant wäre in Österreich im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit der Pflichtversicherung des ASVG unterlegen).

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht bezieht sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Nach § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 idgF stellen Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 sind Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, weiters 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, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen von der Einkommensteuer befreit. (§ 203 Abs. 1 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) bestimmt, dass Anspruch auf Versehrtenrente besteht, 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.)

Ziel der schweizerischen Invalidenversicherung ist es, den Versicherten eine Existenzgrundlage zu sichern, wenn sie z.B. als Folge eines Arbeitsunfalles invalid seien. Damit entspricht die schweizerische Invalidenversicherung der Zielsetzung der inländischen Sozialversicherung, deren Anspruch an die Bedingung geknüpft ist, dass die Erwerbsfähigkeit durch die Folgen z.B. eines Arbeitsunfalles in entsprechendem Ausmaß vermindert sei (§ 203 Abs. 1 ASVG).

Auch, wenn die Ermittlung und Berechnung der Versicherung in beiden Ländern unterschiedlich erfolgt, erfüllt die schweizerische genauso wie die österreichische Versicherungsleistung den Zweck eines Schadenersatzes.

Eine komplette Übereinstimmung zwischen in- und ausländischer Versorgungsleistung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach könnte wohl nur rein zufällig sein.

Es geht aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c klar hervor, dass der österreichische Gesetzgeber auch vergleichbare Sachverhalte aus der österreichischen Besteuerung ausgenommen wissen will.

Somit ist bei der Ermittlung des wahren Willen des Gesetzgebers nach teleologischen Gesichtspunkten vorzugehen.

Eine Besteuerung in Österreich ergäbe sich bei enger wörtlicher Gesetzesauslegung alleine aus der unterschiedlichen Vorgangsweise bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage in den beiden Ländern.

Bei dieser Interpretation würde ein Arbeitsunfall, dessen Folgen sowohl in Österreich als auch in der Schweiz bei grundsätzlich sozialversicherungsrechtlich gleicher Zielsetzung abgedeckt werden sollen, allein dadurch, dass das Ereignis in Österreich stattgefunden hat, anders behandelt als ein solches, welches sich in der Schweiz ereignet.

Es handelt sich bei der Invalidenrente sowohl aus sozialversicherungsrechtlicher als auch steuerrechtlicher Sicht um eine dem Grunde und der Höhe nach vergleichbare steuerfreie Rente gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG.

Es wird im Ergebnis ein gleichartiger Sachverhalt (Schadenersatz), der sich einmal in Österreich ereignet und einmal in der Schweiz, anders behandelt, nämlich in diesem Falle steuerpflichtig.

Abschließend stelle er daher den Antrag auf Stattgabe und Behandlung der Invalidenrente als steuerfreie Einkünfte gem. § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG.“

In ihrem **Vorlagebericht** vom 4.12.2020 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und gab dazu eine ausführliche Stellungnahme ab. Unter anderem führte die Behörde aus:

„(...) Bezogen auf die Invalidenrente von der SUVA wird in der Judikatur der Höchstgerichte ebenfalls die Ansicht vertreten, dass eine Vergleichbarkeit mit einer Geldleistung aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversicherung nicht vorliegt und eine Steuerbefreiung daher nicht Betracht kommt.

Diesbezüglich wird auf das Erkenntnis des BFG vom 09.02.2016, RV/1100448/2012 (Invalidenrente von der SUVA aufgrund eines Arbeitsunfalls des Bf. im österr. Betrieb seiner Gattin) verwiesen, worin dieses die Ansicht vertritt, dass unabhängig davon, ob der Unfall des Bf. zu einer Leistung aus der gesetzlichen Unfallversorgung geführt hätte, die strittige Invalidenrente von der SUVA schon aufgrund der unterschiedlichen Zweckbestimmung nicht mit der inländischen Versehrtenrente vergleichbar ist und deshalb nicht gem. § 3 Abs. 1 Z 4c EStG steuerfrei belassen werden kann.

Weiters wird in der Entscheidung des UFS vom 29.09.2011, RV/0506-F/08 folgendes ausgeführt:

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 IV durch die gegenständliche Invalidenrente nicht (primär) einen individuellen Schaden ersetzen, sondern die Existenzgrundlage des Berufungswerbers sichern.

Nach Ansicht des Finanzamtes stellen sowohl die Taggelder als auch die Invalidenrente von der SUVA aufgrund eines Arbeitsunfalls des Bf. steuerpflichtige Bezüge dar, weil mangels Vergleichbarkeit mit einer inländischen Versehrtenrente die Steuerbefreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 4c EStG 1988 nicht zur Anwendung kommt.“

Im Verwaltungsakt liegen ua. folgende Urkunden ein:

- Lohnausweis der ***Bau1*** AG, CH, für 1.1. bis 12.11.2013
- Lohnsteuerbescheinigung der ***Bau1*** AG, Dtl, für 13.11. bis 31.12.2013
- Aufhebungsvertrag vom 6.11.2013 zwischen ***Bau1***, CH, und Bf
- Email der SUVA an stl. Vertretung vom 26.4.2017

b) Zur Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheid 2014 bis 2018 sowie gegen den ESt-Vorauszahlungsbescheid 2020

In einer Beilage zur entsprechenden Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wies der Bf neben einer IV Rente (unstrittig) die von Seiten der SUVA zur Auszahlung gebrachte Invalidenrente aus. Dem Finanzamt wurden nachstehende Beträge bekannt gegeben und in Bezug auf die SUVA Rente durch geeignete Bescheinigungen nachgewiesen:

	2014	2015	2016	2017	2018
SUVA Rente (in CHF)	41.936,40	41.936,40	41.936,40	41.936,40	41.936,40
IV Rente (in Euro)	910,00	900,00	888,00	876,00	840,00

Das Finanzamt brachte die Rentenzahlungen bei der Veranlagung als Einkünfte ohne ausländischen Steuerabzug in Ansatz.

Mit der in verlängerter Frist eingereichten **Bescheidbeschwerde** wandte sich der Bf gegen den Ansatz der SUVA-Rente und beantragte deren Steuerfreistellung nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988. Der Bf führte dabei dieselben Argumente ins Treffen, welche er auch in seiner Beschwerdeschrift gegen den Einkommensteuerbescheide 2013 vorbrachte.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wies die Behörde sämtliche Beschwerden als unbegründet ab. In den Bescheidbegründungen führte diese aus, dass die strittige Invalidenrente der SUVA nicht mit der inländischen Versehrtenrente vergleichbar sei, weshalb die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 nicht anwendbar sei. Die Versehrtenrente nach dem österreichischen Sozialversicherungsgesetz würde nicht an einen konkreten Verdienstentgang anknüpfen, sondern nach dem Prinzip der abstrakten Schadensberechnung an der Ermittlung der Minderung der Erwerbsfähigkeit. So sei es unerheblich, ob der Eintritt des Versicherungsfalles tatsächlich zu einem Einkommensverlust führe. Die Versehrtenrente sei auch dann zu gewähren, wenn kein Lohnausfall entstanden sei oder sogar ein höheres Einkommen erzielt werde. Im Gegensatz zur österreichischen Regelung werde in der Schweiz eine Invalidität erst dann anerkannt, wenn sich die gesundheitlichen Probleme auf die Erwerbsmöglichkeiten oder auf die Arbeitsfähigkeit am angestammten Arbeitsplatz auswirke. Die SUVA gewähre eine Invalidenrente nur bei bleibenden wirtschaftlichen Folgen. Während es sich bei der österreichischen Versehrtenrente um eine Ausgleichszahlung (Schadenersatzleistung) für die Kosten handle, die versehrte Arbeitnehmer durch einen Arbeitsunfall erleiden, will die Schweizer Unfallversorgung den Erwerbsausfall von verunfallten Arbeitnehmer abdecken.

Schweizer Invalidenrenten aus der obligatorischen Unfallversorgung würden ein Ersatzeinkommen darstellen. Durch die Invalidenrente werde nicht ein individueller Schaden ersetzt, sondern der ausgefallene Verdienst.

Aus Art 19 f UVG ergebe sich, dass derartige Renten ein Ersatzeinkommen darstellen würden. Damit sei die strittige Invalidenrente nicht mit der inländischen Versehrtenrente vergleichbar und als steuerpflichtiger Bezug zu behandeln.

Mit **Vorlageantrag** vom 22.2.2021 begehrte der Bf die Vorlage seiner Beschwerde an das Verwaltungsgericht, wobei dieser sein Vorbringen im Vorlageantrag betreffend das Jahr 2013 wiederholte. Eine gänzliche Übereinstimmung zwischen in- und ausländischer Versorgungsleistung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage könne sowohl in Bezug auf die Leistungshöhe als auch hinsichtlich der Anspruchsgrundlagen wohl rein zufällig sein. Es gehe allerdings aus dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 hervor, dass der Gesetzgeber auch vergleichbare Sachverhalte aus der Besteuerung ausgenommen wissen will. Damit sei bei der Ermittlung des wahren Willens des Gesetzgebers nach teleologischen Aspekten vorzugehen. Lediglich bei enger wörtlicher Auslegung des Gesetzestextes würde sich eine Besteuerung der Schweizer Unfallrenten ergeben, was allerdings der gesetzgeberischen Zielsetzung widerspreche. Sowohl im Gesichtswinkel einer sozialversicherungsrechtlichen als

auch einer steuerlichen Betrachtung handle es sich bei der Schweizer Invalidenrente um eine solche, die mit der steuerbefreiten Unfallrente nach österreichischer Rechtslage durchaus vergleichbar sei.

Durch die vom Finanzamt gewählte Gesetzesauslegung werde ein gleichartiger Sachverhalt, der zu einem Schadenersatz führe, je nachdem ob sich dieser in Österreich oder in der Schweiz ereigne, steuerlich verschiedenartig behandelt.

Der Bf beantragte, die SUVA Rente steuerfrei zu behandeln.

In der Bescheidbeschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für 2020 erstattete der Bf dasselbe Beschwerdevorbringen, wie in der Beschwerde gegen die Jahresbescheide. Das Finanzamt wies diese Beschwerde ebenso als unbegründet ab. Im Vorlageantrag wiederholte der Bf seine bisherige Argumentation.

Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt auf seine Ausführung im Vorlagebericht betreffend das Jahr 2013.

Im **verwaltungsgerichtlichen Verfahren** brachte der Bf im Zuge der mündlichen Verhandlung vor, dass der von seiner ehemaligen Arbeitgeberin (**Bau2**, **CH1**) ausgestellte Lohnausweis in Pkt 1 jenen Betrag ausweise, welcher diesem per Verfügung vom 9.9.2014 von der SUVA als Rentennachzahlung für die Monate 10-12/2013 gewährt wurde. Der steuerliche Vertreter verwies auf sein bisheriges Vorbringen und wiederholte, dass es keinen Unterschied machen dürfe, ob sich ein Arbeitsunfall in der Schweiz oder in Österreich ereigne. In beiden Fällen sei die daraus erwachsene Rente als „Schadenersatz“ zu qualifizieren; bei der Auslegung des in § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG enthaltenen Begriffes „gleichartige Beträge“ sei einer teleologischen Interpretation der Vorrang gegenüber einer wörtlichen Auslegung einzuräumen. Eine zu enge Auslegung der genannten Gesetzespassage würde diametral zur Intention des Gesetzgebers stehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erlitt im Jahr 2012 einen Arbeitsunfall. Aufgrund dieses Ereignisses bezog dieser im Streitjahr 2013, und zwar im Zeitraum zwischen dem 1.1. und 30.9.2013, seitens der SUVA ein Taggeld (entspricht in Österreich funktionell dem Krankengeld) in Höhe von CHF 56.278.

Aufgrund der bleibenden Schädigung (MdE iHv 48%) wurde dem Bf per Verfügung der SUVA vom 9.9.2014 eine Invalidenrente iHv monatlich CHF 3.494,70, und zwar rückwirkend ab dem 1.10.2013, gewährt. Bei der Ausmittlung dieses Rentenanspruches ging die SUVA von einem versicherten (Vor-)Jahresverdienst von CHF 109.209 aus. Die SUVA Rente für die Monate

Oktober bis Dezember 2013 scheint in Pkt 1 des Lohnausweises/Rentenbescheinigung, ausgestellt von der ***Bau1*** AG in 2015, mit CHF 10.531 aus.

Weiters bezog der Bf ab dem 13.11.2013 von seinem Stammarbeitgeber (***Bau1*** AG, Deutschland) Einkünfte aus nsA von € 5.179,91 (brutto).

In den ebenso beschwerdeverfangenen Folgejahren 2014 bis 2018 bezog der Bf ua. eine SUVA Rente (Invalidenrente) von jährlich CHF 41.936,40.

2. Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung stützt sich auf das Parteienvorbringen sowie die aktenkundigen Urkunden bzw. sonstigen Unterlagen. Weiteres möge aus Pkt. 3 dieses Erkenntnisses entnommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

In Streit steht, ob die aus dem Arbeitsunfall erwachsen und von Seiten der SUVA zur Auszahlung gebrachten Invalidenrente als Einkünfte aus nsA der inländischen Besteuerung unterliegt.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung ordnet für „Erstattungsbeträge für Kosten im Zusammenhang mit der Unfallheilbehandlung oder mit Rehabilitationsmaßnahmen, weiters 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**, oder aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen“ die Befreiung von der Einkommensteuer an.

Der Bf wendet ein, die von der SUVA ausbezahlte Invalidenrente entspräche von der Zielsetzung her der Versehrtenrente nach § 203 ASVG und sei deshalb steuerfrei zu stellen. Die Versehrtenrente nach österreichischem Recht habe primär den Zweck des Lohnersatzes. Die Invalidenrente nach schweizerischem Recht verfolge das Ziel den als Folge eines Arbeitsunfalles beeinträchtigten Versicherten eine Existenzgrundlage zu sichern. Auf Grund der identen Zweckbestimmung von inländischer Versehrtenrente und ausländischer (schweizer) Invalidenrente sei die bezogene Leistung steuerfrei zu belassen und zwar ungeachtet dessen, dass eine Deckungsgleichheit der beiden Versorgungsleistungen in Bezug auf Bezugshöhe sowie Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nicht gegeben sei.

Sonach sei bei Rechtsanwendung keine wörtliche Interpretation des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 vorzunehmen, sondern vielmehr eine teleologische.

Zur österreichischen Rechtslage:

Gemäß § 203 Abs. 1 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 § 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. Das Gesetz kennt sohin nur einen einzigen Begriff der Versehrtenrente, räumt allerdings unter den im § 209 ASVG determinierten Voraussetzungen die Möglichkeit ein, die Versehrtenrente während der ersten zwei Jahre nach dem Eintritt des Versicherungsfalles als vorläufige Rente zu gewähren (vgl. OGH vom 17.6.1987, 9 Obs 1/87).

Gemäß § 205 Abs. 1 ASVG wird die Versehrtenrente nach dem Grad der durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit herbeigeführten Minderung der Erwerbsfähigkeit bemessen. Gemäß § 205 Abs. 2 ASVG beträgt sie, solange der Versehrte infolge des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit völlig erwerbsunfähig ist, 66,67% der Bemessungsgrundlage (Vollrente). Auch wenn die Versehrtenrente dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens dienen soll, ist nach der österreichischen Rechtslage nicht sichergestellt, dass der tatsächliche Verdienstentgang ersetzt wird (vgl. VwGH 28.6.2012, 2009/15/0069, sowie der dort zitierten Judikatur).

Die Versehrtenrente nach ASVG soll prinzipiell dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens dienen. Vor allem in der Bildung der Bemessungsgrundlage kommt zum Ausdruck, dass das Gesetz sehr wohl den eintretenden Verdienstentfall im Auge hat. Allerdings bedeutet die vorgenommene abstrakte Schadensberechnung in Fällen leichter Körperschäden 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. Schwerversehrte erhalten demgegenüber wegen der Berechnungsformel und der eingezogenen Bemessungshöchstgrenze in vielen Fällen nicht ansatzweise den tatsächlichen Verdienstentgang ersetzt (vgl. OGH vom 16.3.2004, 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 Ausfalls von Entgelt gewährt. Auch im Extremfall, 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.

Zur Schweizer Rechtslage:

Nach Art. 1a des (Schweizer) Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981 (UVG) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung 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.

Wird der Versicherte infolge eines Unfalls zu mindestens 10% invalid, so hat er Anspruch auf eine Invalidenrente (Art. 18 Abs. 1 UVG). Eine Invalidität unter zehn Prozent führt zu keinem Rentenanspruch. Anzumerken ist, dass nach österreichischem Recht die MdE zumindest 20% betragen muss, um einen Anspruch auf den Bezug einer Versehrtenrente zu erhalten. Der Versicherte hat nach Schweizer Recht im Invaliditätsfall nicht Anspruch auf eine Rente, die dem vollen Lohnausfall entspricht; er muss einen Teil der Einbuße selber tragen. 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 Rente der innerhalb eines Jahres vor dem Unfall bezogene Lohn (Art. 15 UVG). Eine Höchtsbemessungsgrundlage ist nicht vorgesehen.

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.

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. BFG 9.2.2016, RV/1100448/2012).

Das Gericht gelangt zur Ansicht, dass die strittige von Seiten der SUVA gewährte Invalidenrente nicht jenen strengen Kriterien des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988, die für eine Steuerfreiheit dieser Renten erforderlich wären (Gleichartigkeit in Bezug auf Grund und Höhe mit der inländischen Unfallversicherung), entspricht.

Das Gericht folgt zwar der Argumentation des Bf, wonach das Ziel der Gewährung einer Invaliditätspension nach Schweizer Recht durchaus vom Ziel getragen ist, welches aus sozialpolitischer Sicht zu einem großen Teil auch jenem entspricht, welches die österreichische Regelung mit der Bestimmung nach §§ 203ff ASVG verfolgt, wenngleich beim Schweizer Modell der Gedanke des Einkommensersatzes eine wesentlich stärkere Ausprägung erfährt. Eine teleologische Interpretation (Extension) der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 würde allerdings in Widerspruch zum klaren Gesetzeswortlaut stehen. Im Rahmen der Auslegungshierarchie von Gesetzen kommt dem reinen Gesetzeswortlaut der Vorrang gegenüber der zweck- bzw. zielgerichteten Auslegungsmethode zu. Jede Gesetzesauslegung hat mit dem Wortsinn zu beginnen. Da aber Begriffe notwendig unscharf sind, wird mit dieser

Methode nur dann das Auslangen zu finden sein, wenn das zu beurteilende Faktum in den Kernbereich des auszulegenden Begriffes fällt (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht, Bd I, 13. Aufl., S 22ff). Bei Erscheinungen, die in den Randbereich fallen, lässt die bloße Wortinterpretation einen mehr oder weniger großen Spielraum zu.

Der äußerste mögliche Wortsinn steckt allerdings die Grenze jeglicher Auslegung ab. Wenn eine Gesetzesauslegung anhand des Bedeutungszusammenhangs und der Gesetzessystematik zu keinem eindeutigen Ergebnis führt, bietet möglicherweise die historische Interpretation eine Lösungsmöglichkeit an. Diese sucht nach dem Willen des geschichtlichen Gesetzgebers anhand der vorliegenden Gesetzesmaterialien (RV, Erläuterungen, Ausschussberichte, etc.).

Erst wenn keine eindeutigen bzw. aufschlussreichen Gesetzesmaterialien vorhanden sind oder sich die Gegebenheiten oder Absichten des historischen Gesetzgebers geändert haben, bleibt als Auslegungsmethode die objektiv-teleologische Interpretation des Gesetzes. Diese bemüht sich um ein Verständnis, welches am Zweck der Regelung selbst, orientiert ist. Dabei wird hinterfragt, welchen Sinn eine Regelung vernünftigerweise haben kann (*Koziol/Welser*, aaO.).

Diese Auslegungsmethoden gelten in ihren Grundsätzen auch in Bezug auf die Auslegung öffentlich-rechtlicher Normen. Eine Orientierung der Auslegung am Gesetz selbst (objektive Interpretation) erscheint unausweichlich. Wenn also der objektive Ausdruck des Gesetzes deutlich ist, so ist er maßgeblich und zwar unabhängig davon, ob der subjektive Wille damit übereinstimmt, divergiert oder überhaupt undeutlich ist (*Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht, 11. Aufl., S 69 mit Judikaturhinweisen).

Der Einblick in die historische Entwicklung der steuerrechtlichen Behandlung von Unfallrenten bzw. ausländischen Unfallrenten im Blickwinkel der steuerlichen Gleichbehandlung mit inländischen lässt keinen verlässlichen Rückschluss auf den historischen Willen des Gesetzgebers zu (siehe *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 Kommentar, § 3 Abs. 1 Z 4 Tz 9.2.).

Fakt ist, dass in der Schweiz weder das Taggeld noch die Invalidenrente als steuerfreie Einkommensteile gelten, zumal diese als Surrogate für aufgrund eines bestimmten Ereignisses (Arbeitsunfall, Berufskrankheit) eingetretenen Verdienstaufalles betrachtet werden.

Die österreichische Gesetzeslage kennt keine „Parallelrechnung“, welche nur jenen Betrag an ausländischer Unfallrente steuerpflichtig stellt, der den nach österreichischem Recht aus dem eingetretenen Versicherungsereignis ausgemittelten Betrag an Versehrtenrente übersteigt. Eine Interpretation bzw. Rechtsanwendung im diesem Sinne steht in Ansehung fehlender Rechtsgrundlagen dem erkennenden Gericht nicht zu.

Selbst der Bf räumt ein, dass eine „enge wörtliche Gesetzesauslegung“ des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 „allein aus der unterschiedlichen Vorgangsweise“ bei der Ermittlung der

Bemessungsgrundlage zu einer Steuerpflicht der Schweizer Rente führen würde; aus diesem Grunde erscheine eine teleologische Auslegung der besagten Bestimmung als geboten.

Dieser Auffassung vermag sich – wie bereits dargelegt – das Gericht nicht anzuschließen. Es ist der Rechtsprechung nicht gestattet bei Vorliegen eines eindeutigen Gesetzeswortlautes unter Zugrundelegung der zweckgerichteten Interpretation vom erklärten Willen des Gesetzgebers abzugehen. Hätte der Gesetzgeber gewollt, Raum für eine extensive Interpretation der Bestimmung zu schaffen, so hätte dieser die vorliegende Diktion wohl nicht gewählt. Der vom Bf geforderte abstrakte Vergleich zwischen der Invalidenrente aus der Schweizer Unfallversicherung und der österreichischen Versehrtenrente erweist sich aber auch ob der vielen Unterschiedlichkeiten in Bezug auf Bemessungsgrundlage und Höhe als nicht zielführend.

Die Versehrtenrente nach dem österreichischen Sozialversicherungsrecht knüpft, wie bereits ausgeführt, nicht an einen konkret entstandenen Verdienstentgang an, sondern gemäß dem Prinzip der abstrakten Schadensberechnung an die Ermittlung der Minderung der Erwerbsfähigkeit. Irrelevant ist, 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. Die SUVA gewährt eine Invalidenrente nur bei nachhaltigen (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 Arbeitnehmer abdecken (vgl. BFG 9.2.2016, RV/1100448/2012 und die dort zit. Quellen).

Die Vorgehensweise der belangten Behörde, die strittige Schweizer Invalidenrente als steuerpflichtigen Bezug zu behandeln, steht im Einklang mit der österreichischen Gesetzeslage. Die geforderte Gleichartigkeit dem Grunde und der Höhe nach liegt bei den beiden zu vergleichenden Systemen nicht vor.

Eine theoretisch sich ergebende Gleichartigkeit in Bezug auf die Rentenhöhe wäre rein zufällig. Gleichartigkeit in betraglicher Höhe verlangt ein konsistentes Element auf Grundlage vorhandener Parameter und nicht aufgrund eines Zufallsergebnisses.

Eine Ausmittlung der Rentenhöhe nach österreichischem Recht wurde vom Bf nicht vorgenommen. Von einer amtswegigen Ermittlung sieht das Gericht mangels Relevanz auf den Verfahrensausgang ab.

Begründung nach § 25a (1) VwGG:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

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 dezidiert geklärt, wiewohl etwa die Erkenntnisse vom 28.6.2012, 2009/15/0069, oder vom 19.12.2006, 2004/15/0169, die Rechtsansicht des VwGH in Bezug auf die Auslegung der maßgeblichen Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 grundsätzlich erkennen lassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 9. Mai 2022