

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die Mag. Ghesla Steuerberater GmbH, Bundesstraße 36, 6923 Lauterach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2017 sowie 2018 und Folgejahre zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 5. Juli 2017 verwiesen.

2. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2016 und Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2017 sowie 2018 und Folgejahre werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 19. Jänner 2017 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2015 fest, wobei die in Ansatz gebrachten, aus Renten von der Eidgenössischen Invalidenversicherung (IV) und der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) sowie einer Pensionskassenauszahlung resultierenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgrund der Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen im Schätzungswege ermittelt wurden.

2. Dagegen erhob der Beschwerdeführer unter Anschluss einer Bescheinigung der SUVA über die Höhe der Rente und den erfolgten Quellensteuerabzug sowie einer Verfügung der Eidgenössischen Invalidenversicherung über den bestehenden Leistungsanspruch Beschwerde und ersuchte um Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2015 unter Berücksichtigung der von der Invalidenversicherung tatsächlich bezogenen Rente in Höhe von 1.794,00 CHF monatlich. Die von der SUVA bezogene Invalidenrente resultiere aus einem Arbeitsunfall und sei daher steuerfrei zu belassen. Aus der zweiten Säule habe er noch keine Leistungen bezogen, da neben der Invalidenrente keine zusätzlichen Zahlungen erfolgen dürften.

3. Auf weiteren Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer die angeforderten Vorsorgeausweise vor.

4. Mit Beschwerdeentscheidung vom 5. Juli 2017 gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge als nur mehr die von der Invalidenversicherung und der SUVA ausbezahlten Invalidenrenten in der nachgewiesenen Höhe in Ansatz gebracht wurden. Hinsichtlich der Steuerpflicht der von der SUVA bezogenen Invalidenrente wurde unter Verweis auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Februar 2016, RV/1100448/2012, auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, dass es sich bei der von der SUVA ausgerichteten Unfallrente nicht um dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspreche, handle, da durch die schweizerische Invalidenrente – anders als in Österreich – nicht primär ein individueller Schaden ersetzt werde, sondern der ausgefallene Verdienst und solche Renten somit ein steuerpflichtiges Ersatzeinkommen darstellten.

5. Mit Vorlageantrag beantragte die steuerliche Vertretung die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, wobei zusätzlich die Anrechnung des auf den steuerpflichtigen Teil der Invalidenrente entfallenden Anteiles der von der SUVA einbehaltenen Quellensteuer in Höhe von 5.623,80 CHF geltend gemacht wurde.

6. Mit ergänzendem Schriftsatz vom 23. Dezember 2017 brachte die steuerliche Vertretung vor, zur Prüfung der Gleichartigkeit von Geldleistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung mit solchen aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung sei die aus dem Ausland bezogene Geldleistung jener gegenüber zu stellen, die beim konkret gegebenen Sachverhalt aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung zu gewähren gewesen wäre (Hinweis auf VwGH 28.6.2012, 2009/15/0069). Das Bundesfinanzgericht sei in dem vom Finanzamt angeführten Erkenntnis zum Schluss gekommen, dass die Leistungen der SUVA bereits dem Grunde nach nicht mit jenen der AUVA vergleichbar seien, sodass eine Überprüfung der Höhe nach unterblieben sei. Das Bundesfinanzgericht stütze sich dabei auf die von ihm festgestellte unterschiedliche Zweckbestimmung, wonach die Versehrtenrente nach § 203 ASVG den Verdienstentgang abstrakt aus der (medizinisch) festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit ermittle, wobei es bedeutungslos wäre, ob der Versicherungsfall tatsächlich zu einem

Einkommensverlust geführt hätte. Demgegenüber wolle die Schweizer Unfallversorgung den Erwerbsausfall der verunfallten Arbeitnehmer abdecken. Der solcherart vorgenommene Vergleich überzeuge nicht. Das Bundesfinanzgericht ziehe als maßgebliches Kriterium für die von ihm angenommene unterschiedliche Zweckbestimmung die bei der Versehrtenrente zur Anwendung gelangende abstrakte Schadensberechnung heran. In § 205 ASVG werde jedoch über die Art der Feststellung der Minderung der Erwerbsfähigkeit keine Aussage getroffen. Vielmehr sei die Methode der abstrakten Schadensberechnung von der Judikatur entwickelt worden. Die Berechnung erfolge dabei dergestalt, dass zunächst die individuelle Erwerbsfähigkeit des Versicherten vor dem Unfall rechnerisch mit 100 bewertet und dieser Erwerbsfähigkeit die nach dem Arbeitsunfall oder wegen der Berufskrankheit verbliebene Erwerbsfähigkeit gegenübergestellt werde. Die Differenz ergebe die Minderung der Erwerbsfähigkeit. Die aufgrund von ärztlichen Gutachten über die gesundheitlichen Folgen eines Arbeitsunfalles oder einer Berufskrankheit festgestellte medizinische Minderung der Erwerbsfähigkeit berücksichtige auch die Verhältnisse auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt.

Aus dem Umstand, dass die abstrakte Schadensberechnung letztlich dazu führe, dass der tatsächliche Einkommensausfall unberücksichtigt bleibe und es sogar dazu kommen könne, dass (nach Eintritt des Versicherungsfalles) ein höheres Einkommen erzielt würde, könne jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die Gewährung einer Versehrtenrente völlig losgelöst von einem (zumindest potentiellen) Einkommensausfall gewährt werden solle. So bilde die Höhe des Erwerbseinkommens vor dem Versicherungsfall die Grundlage für die Bemessung der Versehrtenrente, wobei das Bestehen eines Erwerbseinkommens als Voraussetzung gelte. Im Falle einer bereits vor dem Unfall bestehenden Erwerbsunfähigkeit, bestehe kein Anspruch auf eine Versehrtenrente. Jedenfalls müsse eine Teilerwerbsfähigkeit bestehen. Fehle aber im Zeitpunkt des Beginnes der rentenfähigen Auswirkung eines Arbeitsunfalles die Erwerbsfähigkeit des Versicherten, sei es ausgeschlossen, eine weitere Minderung der Erwerbsfähigkeit anzunehmen. Auch ruhe der Anspruch auf Versehrtenrente, solange Anspruch auf Krankengeld bestehe (§ 204 Abs. 1 ASVG). Aber selbst dann, wenn der nationale Gesetzgeber bei der Erlassung der Bestimmungen eine andere Intention verfolgt haben sollte als der Schweizer Gesetzgeber, erscheine dies als Unterscheidungskriterium ebenso wenig geeignet, wie etwa der im zitierten Erkenntnis vom Beschwerdeführer geforderte Systemvergleich, da auch hierbei regelmäßig Unterschiede zutage treten würden. Dies würde letztlich dazu führen, dass sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach vergleichbare ausländische Leistungen in aller Regel nicht von der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 erfasst wären, was zu einer unsachlichen Differenzierung führen würde. Dass die gesetzlichen Bestimmungen gleichartig sein müssten, wie dies offenbar das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vermeine, ergebe sich dabei weder aus der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 noch aus der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2012, 2009/15/0069, zufolge sei zur Prüfung der Gleichartigkeit die aus dem Ausland bezogene Geldleistung jener gegenüber zu

stellen, die beim konkret gegebenen Sachverhalt aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung zu gewähren gewesen wäre. Diese Aussage sei dahingehend zu verstehen, dass zunächst zu prüfen sei, ob und allenfalls in welcher Höhe der Versicherte aufgrund des gegebenen Sachverhaltes einen Anspruch auf Versehrtenrente nach § 203 ASVG hätte, wäre er im Inland versichert gewesen. Bestehe ein solcher Anspruch, werde die aufgrund desselben Anlasses gewährte ausländische Leistung jedenfalls bis zur Höhe der vergleichbaren inländischen Leistung steuerfrei zu belassen sein. Beim Beschwerdeführer sei von der SUVA aufgrund eines Arbeitsunfalles im Jahr 2010 eine Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit von 90% festgestellt worden. Der versicherte Jahresverdienst betrage laut Rentenbescheid 86.404,70 CHF. Von der sich daraus ergebenden Gesamrente von 6.480,40 CHF pro Monat sei die anrechenbare AHV-Rente in Höhe von 1.794,00 CHF in Abzug zu bringen, sodass sich daraus eine monatliche Komplementärrente von 4.686,40 CHF (56.236,80 CHF jährlich) ergebe. Bei einer aufgrund eines Arbeitsunfalles festgestellten Minderung der Erwerbsfähigkeit von 90% werde ein Anspruch auf Versehrtenrente nach § 203 Abs. 1 ASVG dem Grunde nach zu bejahen sein. Nachdem sich der Arbeitsunfall im Jahr 2010 ereignet habe, seien für die Bemessung der vergleichbaren inländischen Rente die Einkünfte des Jahres 2009 heranzuziehen. Diese hätten sich auf 58.295,04 € belaufen und wären somit über der Höchstbeitragsgrundlage des Jahres 2009 (56.280,00 €) gelegen. Für die Berechnung der vergleichbaren inländischen Rente sei daher die Höchstbeitragsgrundlage des Jahres 2009 als Bemessungsgrundlage heranzuziehen und ergebe sich somit ein Vergleichswert von 33.768,00 € ($56.280,00 \text{ €} \times \frac{2}{3} \times 90\%$). Die ausländische Unfallrente sei daher bis zu einem Betrag von 33.768,00 € steuerfrei zu belassen, der darüber hinausgehende Betrag (18.103,19 €) sei steuerpflichtig. Hinsichtlich dieses nicht von der Steuerbefreiung umfassten Teiles der Rente werde beantragt, die von der SUVA einbehaltene Quellensteuer (5.623,80 CHF) auf die sich darauf ergebene Einkommensteuer anzurechnen.

7. In weiterer Folge setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Juli 2017 die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2017 und Folgejahre und mit Bescheiden vom 24. November 2017 die Einkommensteuer 2016 sowie die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2018 und Folgejahre unter Berücksichtigung der gesamten von der SUVA bezogenen Invalidenrente fest.

8. Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung jeweils mit Beschwerde und nach Ergehen abweisender Beschwerdeverentscheidungen jeweils mit Vorlageantrag. Begründend wurde auf das Vorbringen im Rahmen des die Einkommensteuer 2015 betreffenden Beschwerdeverfahrens verwiesen.

9. Mit am 11. Februar 2022 elektronisch eingereichtem Anbringen teilte die steuerliche Vertretung mit, dass der Antrag auf Rückerstattung der schweizerischen Quellensteuer abgewiesen worden sei und legte ua. eine E-Mail des Steueramtes des Kantons Luzern vom 3. Februar 2022 vor, aus welcher hervorgeht, dass die Schweiz nach Art. 19 des Doppelbesteuerungsabkommens das Recht habe, die von der SUVA (öffentlich-rechtlich) ausbezahlte Rente zu besteuern.

II. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer übte in der Schweiz bei einem privatwirtschaftlichen Unternehmen eine nichtselbständige Tätigkeit aus. Aufgrund der Folgen eines im Jahr 2010 erlittenen Arbeitsunfalles wurde nach den schweizerischen Bestimmungen eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) von 90% ermittelt. Im hier interessierenden Zeitraum bezog er eine Invalidenrente von der Eidgenössischen Invalidenversicherung (IV) und eine unter Anrechnung dieser Rente ermittelte Invalidenrente (Komplementärrente) von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) in Höhe von jährlich 56.236,80 CHF.

Betreffend das Jahr 2015 wurde von der SUVA Quellensteuer in Höhe von 5.623,80 CHF einbehalten.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Invalidenrente

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 sind ua. 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, von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 203 Abs. 1 ASVG besteht Anspruch auf 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; die Versehrtenrente gebührt für die Dauer der Minderung der Erwerbsfähigkeit um mindestens 20%.

Gemäß § 205 Abs. 1 ASVG wird die Versehrtenrente nach dem Grade der durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit herbeigeführten Minderung der Erwerbsfähigkeit bemessen. Die Rente beträgt nach § 205 Abs. 2 ASVG jährlich, solange der Versehrte infolge des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit

1. völlig erwerbsunfähig ist, 66 2/3 v. H. der Bemessungsgrundlage (Vollrente);
2. teilweise erwerbsunfähig ist, den Teil der Vollrente, der dem Grade der Minderung der Erwerbsfähigkeit entspricht (Teilrente).

Bemessungsgrundlage ist in der Unfallversicherung gemäß § 179 Abs. 1 ASVG, soweit sie nicht nach § 181 ASVG zu ermitteln ist, die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen im letzten Kalenderjahr vor dem Eintritt des Versicherungsfalles. Dieser Summe sind die im letzten Kalenderjahr vor dem Eintritt des Versicherungsfalles angefallenen Sonderzahlungen hinzuzurechnen, soweit von diesen Sonderbeiträge fällig geworden sind.

Nach § 178 Abs. 2 ASVG beträgt die Bemessungsgrundlage für die Geldleistungen jährlich höchstens das 360fache der im letzten Kalenderjahr vor dem Eintritt des Versicherungsfalles geltenden täglichen Höchstbeitragsgrundlage in der Unfallversicherung (§ 45 Abs. 1 ASVG) zuzüglich allfälliger nach § 179 ASVG zu berücksichtigender Sonderzahlungen bis zum 60fachen dieser Höchstbeitragsgrundlage (§ 54 Abs. 1 ASVG).

Rechtsgrundlage für die obligatorische Unfallversicherung der in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmer (einschließlich der Heimarbeiter, Lehrlinge, Praktikanten, Volontäre sowie der in Lehr- oder Invalidenwerkstätten tätigen Personen) ist das Bundesgesetz über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 und die dazu ergangene Verordnung über die Unfallversicherung (UVV) vom 20. Dezember 1982.

Nach Art. 1 Abs. 1 UVG sind die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) auf die Unfallversicherung anwendbar, soweit das UVG nicht ausdrücklich eine Abweichung vom ATSG vorsieht.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 UVG werden die Versicherungsleistungen, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, bei Berufsunfällen, Nichtberufsunfällen und Berufskrankheiten gewährt.

Als Berufsunfälle gelten nach Art. 7 Abs. 1 UVG Unfälle, die dem Versicherten zustoßen bei Arbeiten, die er auf Anordnung des Arbeitgebers oder in dessen Interesse ausführt (lit. a) oder während der Arbeitspausen sowie vor und nach der Arbeit, wenn er sich befugterweise auf der Arbeitsstätte oder im Bereiche der mit seiner beruflichen Tätigkeit zusammenhängenden Gefahren aufhält (lit. b).

Die Versicherten haben Anspruch auf Pflegeleistungen und Kostenvergütungen nach den Bestimmungen der Art. 10 ff UVG (Heilbehandlung; Hilfsmittel; Deckung der durch den Unfall verursachten Schäden an Sachen, die einen Körperteil oder eine Körperfunktion ersetzen; Vergütung der notwendigen Reise-, Transport- und Rettungskosten sowie der notwendigen Leichentransport- und Bestattungskosten) und auf Geldleistungen nach den Regelungen der Art. 15 ff UVG (Taggeld, Invalidenrente, Integritätsentschädigung, Hilflosenentschädigung, Hinterlassenenrente, Teuerungszulage).

Gemäß Art. 15 Abs. 1 UVG werden Taggelder und Renten nach dem versicherten Verdienst bemessen. Als versicherter Verdienst gilt für die Bemessung der Renten der innerhalb eines Jahres vor dem Unfall bezogene Lohn (Art. 7 Abs. 2 UVG).

Nach Art. 18 Abs. 1 UVG hat der Versicherte Anspruch auf eine Invalidenrente, wenn er infolge des Unfalles zu mindestens 10 Prozent invalid (Art. 8 ATSG) ist. Der Rentenanspruch entsteht nach Art. 19 Abs. 1 UVG, 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.

Gemäß Art. 20 Abs. 1 UVG beträgt die Invalidenrente bei Vollinvalidität 80 Prozent des versicherten Verdienstes; bei Teilinvalidität wird sie entsprechend gekürzt. Hat der Versicherte Anspruch auf eine Rente der IV oder auf eine Rente der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV), so wird ihm nach Art. 20 Abs. 2 UVG eine Komplementärrente gewährt; diese entspricht in Abweichung von Artikel 69 ATSG der Differenz zwischen 90 Prozent des versicherten Verdienstes und der Rente der IV oder der AHV, höchstens aber dem für Voll- oder Teilinvalidität vorgesehenen Betrag.

Nach Art. 8 Abs. 1 ATSG ist Invalidität die voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde ganze oder teilweise Erwerbsunfähigkeit. Erwerbsunfähigkeit ist nach Art. 7 Abs. 1 ATSG der durch Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit verursachte und nach zumutbarer Behandlung und Eingliederung verbleibende ganze oder teilweise Verlust der Erwerbsmöglichkeiten auf dem in Betracht kommenden ausgeglichenen Arbeitsmarkt.

Nach Art. 16 ATSG wird für die Bestimmung des Invaliditätsgrades 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, in Beziehung gesetzt zum Erwerbseinkommen, das sie erzielen könnte, wenn sie nicht invalid geworden wäre.

Die Durchführung der obligatorischen Unfallversicherung obliegt für die in einem in Art. 66 Abs. 1 UVG angeführten bzw. in Art. 73 bis 89 UVV näher umschriebenen Berufszweige tätigen Arbeitnehmer der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA), einer öffentlich-rechtlichen Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit (Art. 61 Abs. 1 UVG). Personen, für deren Versicherung nicht die SUVA zuständig ist, werden nach Art. 68 Abs. 1 UVG durch private Versicherungsunternehmen (lit. a), öffentliche Unfallversicherungskassen (lit. b) oder Krankenkassen (lit. c) nach dem UVG gegen Unfall versichert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022, und VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169, mwN) soll die Versehrtenrente nach dem ASVG dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens dienen. Vor allem in der Bildung der Bemessungsgrundlage komme zum Ausdruck, dass das Gesetz den eintretenden Verdienstentgang im Blickfeld habe. Die vom Gesetz vorgenommene abstrakte Schadensberechnung bedeute in Fällen leichterer Körperschäden allerdings meist nur den Ausgleich für Erschwernisse, künftige Berufsunsicherheiten und den Verschleiß an körperlicher Substanz, weil Leichtversehrte in aller Regel voll weiterarbeiten und keinen Vermögensschaden erleiden würden. Schwerversehrte erhielten demgegenüber wegen der Berechnungsformel und der Bemessungshöchstgrenze nicht einmal immer den tatsächlichen Verdienstentgang ersetzt. Die österreichische Versehrtenrente gebühre - bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen - somit auch dann, wenn ein Arbeitsunfall zu keinem konkreten Einkommensausfall führe. Die Rente gebühre sohin auch neben einem ungeschmälerten Erwerbseinkommen oder

dem Bezug einer Pension. Selbst wenn durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit die Erwerbsminderung 100% betrage, werde die Versehrtenrente aus der Unfallversicherung neben einer Pension wegen Berufs(Erwerbs-)unfähigkeit gewährt.

Im Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0069, mit dem eine von der Steuerfreiheit einer von der Eidgenössischen Invalidenversicherung ausbezahlten Unfallrente ausgehende Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 4. Februar 2009, RV/0504-G/08, aufgehoben wurde, hat der Verwaltungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass zur Überprüfung einer dem Grunde und der Höhe nach bestehenden Gleichartigkeit von Geldleistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung und den Geldleistungen aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung im Sinne der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 die aus dem Ausland bezogene Geldleistung jener gegenüber zu stellen sei, die beim konkret gegebenen Sachverhalt aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung zu gewähren gewesen wäre.

Aufgrund der Ergebnisse einer solchen Gegenüberstellung von inländischen Versehrtenrenten im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 mit schweizerischen Invalidenrenten hat das Bundesfinanzgericht die Vergleichbarkeit wiederholt verneint und die schweizerischen Invalidenrenten sowohl aus der ersten als auch aus der zweiten Säule als nicht unter diese Befreiungsbestimmung fallend beurteilt (vgl. ua. BFG 6.7.2017, RV/2100273/2015, BFG 15.1.2018, RV/1100119/2015, BFG 15.5.2019, RV/1100051/2018, und BFG 5.5.2022, RV/1100516/2016). Ebenso hat das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der von der SUVA ausbezahlten Unfallrenten die Steuerfreiheit mehrfach verneint (vgl. ua. BFG 9.2.2016, RV/1100448/2012, sowie jüngst BFG 9.5.2022, RV/4100533/2020, BFG 26.4.2022, RV/4100192/2018, BFG 7.9.2021, RV/1100015/2020, und BFG 30.9.2020, RV/1100476/2018).

Unterschiede bestehen nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, hinsichtlich der Ermittlung des Grades der Erwerbsunfähigkeit (Einkommensvergleich gemäß Art. 16 ATSG einerseits bzw. mittels ärztlichem Gutachten andererseits), der Höhe der Renten (in der Schweiz besteht bei Vollinvalidität Anspruch auf 80% des versicherten Verdienstes bzw. gegebenenfalls eine Komplementärrente nach den Bestimmungen des Art. 20 Abs. 2 UVG, gemäß § 205 Abs. 2 ASVG bei voller Erwerbsunfähigkeit hingegen unter Berücksichtigung der Höchstbemessungsgrundlage auf maximal 66 2/3% der Bemessungsgrundlage), wobei die inländische Versehrtenrente auch neben dem Bezug eines Erwerbseinkommens oder einer Pension gewährt wird und nicht als Komplementärrente ausgerichtet wird, und vor allem der divergierenden Zweckbestimmung der jeweiligen Renten.

Der Grad der Erwerbsminderung im Sinne des § 203 ASVG wird grundsätzlich abstrakt nach dem Umfang aller verbliebenen Arbeitsmöglichkeiten auf dem gesamten Gebiet des Erwerbslebens beurteilt und damit in der Regel unabhängig vom tatsächlich ausgeübten Beruf ermittelt. Maßgebliche Grundlage der hierfür erforderlichen ärztlichen Begutachtung bilden dabei die von der Rechtsprechung sowie vom versicherungsrechtlichen und -medizinischen

Schrifttum in jahrzehntelanger Entwicklung herausgearbeiteten allgemeinen Erfahrungssätze bzw. Richtlinien über die Bewertung der Minderung der Erwerbsfähigkeit bei Unfallverletzten (vgl. ua. OGH 11.11.2016, 10 ObS 141/16g, und OGH 29.3.2011, 10 ObS 8/11s, mwN). Diese nehmen dabei nicht nur auf die fortschreitende medizinische Entwicklung Bedacht, sondern auch auf die Verhältnisse auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt und werden auf diese Weise somit auch die Auswirkung einer Unfallverletzung auf die Einsatzmöglichkeiten auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt berücksichtigt (vgl. OGH 11.11.2016, 10 ObS 141/16g).

Die gesetzliche inländische Unfallversicherung behandelt die durch den Unfall hervorgerufene Erwerbsminderung somit rein abstrakt; die Versehrtenrente wird damit nicht an Stelle einer durch den Arbeitsunfall konkret eingetretenen Schmälerung oder eines konkreten Ausfalles des Entgeltes gewährt (vgl. VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169). 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, mit Verweis auf VwGH 19.12.2006, und VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Während die Versehrtenrente nach dem ASVG somit darauf abstellt, in welchem Grad die Erwerbsfähigkeit eines Versicherten aufgrund der durch einen Arbeitsunfall oder eine Berufskrankheit bedingten Leiden aus medizinischer Sicht gemindert ist (vgl. OGH 12.9.2013, 10 Obs 119/13t) und den dadurch eingetretenen Schaden ersetzt, deckt die (allenfalls als Komplementärrente gemäß § 20 Abs. 2 UVG ausgerichtete) Invalidenrente aus der Schweizer Unfallversorgung den konkreten Einkommensentfall infolge der Invalidität im Einzelfall ab und stellt daher einen reinen Einkommensersatz dar. Damit kann von einer Gleichartigkeit der in Rede stehenden Geldleistungen aus der inländischen und der schweizerischen Unfallversorgung – auch wenn hinsichtlich des Versicherungsumfanges (ein Nichtberufsunfall lag im Beschwerdefall nicht vor) und der Versicherungsleistungen eine Vergleichbarkeit grundsätzlich besteht – aber nicht ausgegangen werden und fällt die gegenständlich strittige Invalidenrente folglich nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988, zumal auch nicht einsichtig ist, weshalb eine solche Rente – abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Grundsatz, Einkommensersatz wie Erwerbseinkommen zu besteuern (vgl. VfGH 12.12.1998, G 198/98) – steuerfrei sein sollte.

Mit den Einwendungen der steuerlichen Vertretung war vor diesem Hintergrund nichts zu gewinnen. Dass auch die inländische Versehrtenrente das Vorliegen eines Erwerbseinkommens voraussetzt und die Höhe des Erwerbseinkommens vor dem Versicherungsfall die Grundlage für die Bemessung der Rente bildet, steht außer Zweifel, ändert aber nichts daran, dass der Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit rein abstrakt und unabhängig vom tatsächlich ausgeübten Beruf ermittelt wird. Damit kann auch eine Berechnungsweise im Sinne der Ausführungen der steuerlichen Vertretung (Jahreslohn bzw. Höchstbemessungsgrundlage im Jahr vor dem Arbeitsunfall $\times \frac{2}{3} \times 90\%$) aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom

28. Juni 2012, 2009/15/0069, nicht abgeleitet werden, zumal der angesetzte Grad der Invalidität (90%) auf den auf den tatsächlichen Erwerbsausfall abstellenden schweizerischen Regelungen beruht und nicht auf den aus medizinischer Sicht bestehenden Einschränkungen.

Der Beschwerde konnte diesbezüglich daher kein Erfolg beschieden sein. Damit ist auch die Ermittlung der Einkommensteuervorauszahlungen für die Jahre 2017 sowie 2018 und Folgejahre zu Recht unter Einbeziehung der von der SUVA bezogenen Invalidenrente erfolgt.

2. Anrechnung Quellensteuer

Art. 23 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) lauten:

"1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt."

Nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz kommt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) zur Anwendung. Nur im Anwendungsbereich des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz ist die Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuer in Österreich vorgesehen. Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestehen nicht, eine solche richtet sich ausschließlich nach den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045, mwN).

Voraussetzung für die Anwendung der Regelung des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz ist der Bezug von unter Artikel 10, 15 und 19 des Abkommens fallenden Einkünften, die „nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich“ und somit in beiden Vertragsstaaten besteuert werden dürfen (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042).

Artikel 10 DBA-Schweiz betrifft Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Vertragsstaat an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, Artikel 15 DBA-Schweiz Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, wobei auf den Ort der Ausübung der Tätigkeit und somit eine aktiv ausgeübte Tätigkeit abgestellt wird. Unter die genannten Regelungen fallende Einkünfte liegen im Beschwerdefall unbestritten nicht vor. Entgegen der in der vorgelegten E-Mail vom Kanton Luzern vertretenen (nicht näher begründeten) Auffassung können die in Rede stehenden Einkünfte, abgesehen davon, dass diese nicht, wie in Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz gefordert, für eine in der Schweiz (aktiv) ausgeübte Tätigkeit bezogen werden, auch nicht unter Art. 19 DBA-Schweiz subsumiert werden.

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

Die Anwendung der sogenannten Kassenstaatsregelung setzt somit das Vorliegen von Vergütungen voraus, die von der Schweiz (oder einem der in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten öffentlich-rechtlichen Dienstgeber) für der Schweiz (oder einem der in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten öffentlich-rechtlichen Dienstgeber) erbrachte Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen an eine in Österreich ansässige Person ausgezahlt werden.

Dies aber ist gegenständlich nicht der Fall, war der Beschwerdeführer, wie in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt, doch bei einem privatrechtlichen Arbeitgeber beschäftigt und fallen die strittigen Bezüge schon aus diesem Grund nicht unter Art. 19 DBA-Schweiz. Daran vermag die Auszahlung der Rente durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts nichts zu ändern, vermag dies allein eine Subsumierung unter Art. 19 DBA-Schweiz doch nicht zu begründen.

Das DBA-Schweiz enthält keine Sonderregelung für Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Derartige Zahlungen und somit auch von der SUVA ausbezahlte Invalidenrenten fallen daher unter die für im Abkommen nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte zur Anwendung kommende Auffangbestimmung des Art. 21 DBA-Schweiz, nach welcher das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat, im Beschwerdefall somit Österreich zukommt [vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², 2018, Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art. 6 bis 22 OECD-MA), Teil 2, Rz 707 f].

Die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz liegen damit nicht vor und hat das Finanzamt die Anrechnung der von der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer sohin zu Recht versagt.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 somit im Umfang der Beschwerdeentscheidung (Höhe der Schweizer Invalidenrenten, Nichtberücksichtigung einer Pensionskassenauszahlung) teilweise Folge zu geben, im Übrigen war sie als unbegründet abzuweisen.

Die einzig die Frage der Steuerpflicht der von der SUVA ausbezahlten Invalidenrente betreffenden Beschwerden gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2017 sowie 2018 und Folgejahre waren folglich als unbegründet abzuweisen.

IV. Revision

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 Frage, ob es sich bei einer infolge eines Arbeitsunfalles von der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt ausbezahlten Invalidenrente um eine mit einer Geldleistung aus der inländischen Unfallversorgung gleichartige ausländische Leistung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 handelt und eine solche daher bis zur nach der Berechnungsweise der steuerlichen Vertretung ermittelten Höhe der vergleichbaren inländischen Leistung steuerfrei ist, wurde in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht behandelt und ist eine ordentliche Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 30. September 2022