

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden-A, den Richter\_B sowie die fachkundigen Laienrichter\_C+D in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift\_A, vertreten durch Steuerberater\_A, über die Beschwerden vom 31. Dezember 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 1. Dezember 2022 bzw. 19. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, in der Sitzung am 12. September 2023 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in Anwesenheit der Schriftführerin Name\_A zu Recht erkannt:

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

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

## Entscheidungsgründe

A.) Verfahrensgang:

Der Abgabepflichtige bezog in Folge eines Arbeitsunfalles in den strittigen Jahren 2020 und 2021 ua. von der Versicherungsgesellschaft\_A eine Komplementärrente nach dem liechtensteinischen Gesetz über die obligatorische Unfallversicherung.

In den am 1. Dezember 2021 (für das Jahr 2020) und 29. November 2022 (für das Jahr 2021) elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2020 und 2021 wies der Beschwerdeführer ua. diese ausländische Rente als Einkunft aus, welche vom Finanzamt Österreich in den Einkommensteuerbescheiden für das Jahr 2020 (mit Ausfertigungsdatum 1. Dezember 2022) und für das Jahr 2021 (mit Ausfertigungsdatum 19. Dezember 2022) als „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ zur Gänze der Besteuerung unterworfen wurde.

In den hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerden vom 31. Dezember 2022 führte der Abgabepflichtige unter Verweis auf seine bisherigen Vorbringen in den Beschwerden und Vorlageanträgen betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2019 ua. aus, die strittigen Bescheide mögen wegen der rechtswidrigen Auslegung der Steuerbefreiung gemäß

§ 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 als gesetzwidrig aufgehoben werden und in den neuen Bescheiden die Invalidenrente aus der gesetzlichen Unfallversicherung des Fürstentums Liechtenstein gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG 1988 steuerfrei gestellt werden. Ersatzweise mögen die gegenständlichen Bescheide infolge des Verstoßes gegen Artikel 45 AEUV und Art. 20 GR-Charta als gemeinschaftswidrig aufgehoben werden. Gemäß Artikel 267 AEUV möge dem Europäischen Gerichtshof die folgende Vorlagefrage zur Auslegung vorgelegt werden: „Inwieweit ist es mit Artikel 45 AEUV vereinbar, dass die Republik Österreich Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung der Republik Österreich steuerfrei stellt, gleichzeitig aber Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung des Fürstentums Liechtenstein zur Gänze besteuert werden.“

Die Ziele der Unfallversicherung in Österreich (§ 172 ff ASVG) und der Unfallversicherung im Fürstentum Liechtenstein (Gesetz über die obligatorische Unfallversicherung vom 28.11.1989) seien ident. Durch die Erbringung von Sachleistungen würden die Unfallversicherungen in Österreich und im Fürstentum Liechtenstein versuchen, die Folgen eines Arbeitsunfalles zu mildern und wenn möglich, den ursprünglichen Gesundheitszustand wiederherzustellen. Wenn dies nicht möglich sei, erhalte der Verunfallte in Österreich und im Fürstentum Liechtenstein Geldleistungen, um den entstandenen Schaden (Minderung der Erwerbstätigkeit) zu entschädigen. Unterschiede würden in der Organisation der Sozialversicherungsträger bestehen. Während in Österreich nur ein Versicherungsträger für die Erbringung von Leistungen zuständig sei (AUVA), würden im Fürstentum Liechtenstein Invalidenrente von der gesetzlichen Invaliditätsversicherung und von der gesetzlichen Unfallversicherung erbracht werden. Hinzu komme, dass im Bereich der gesetzlichen Unfallversicherung die Kompetenzen per Gesetz an private Versicherungsträger ausgegliedert seien - diese aber sowohl im Leistungsbereich als auch im Prämienbereich an die gesetzlichen Vorschriften gebunden seien (vgl. Art. 57 ff UVersG).

Unterschiede würden auch bei der Ermittlung der Rentenhöhe der Versehrtenrente bzw. der Invalidenrente bestehen. In beiden Ländern soll die Rente den durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eingetretenen langfristigen Schaden ausgleichen und es würden zu diesem Zweck in der Regel die Renten auf Basis des in der Vergangenheit erzielten Einkommens und des Grades der Invalidität bzw. der Minderung der Erwerbsfähigkeit berechnet werden. Unterschiede würden allerdings bei den Bemessungsgrundlagen bestehen (Höchstbemessungsgrundlage in Österreich aktuell EUR 73.080, max. versicherter Lohn in FL CHF 148.200). Wesentliche Unterschiede würden auch bei den Berechnungsmethoden bestehen. Beim gegenständlichen Sachverhalt wäre dem Beschwerdeführer bei einer Zuständigkeit des österreichischen Sozialversicherungsträgers in Österreich im Kalenderjahr 2006 gemäß § 205 Abs. 2 Z 2 ASVG eine Teilrente in Höhe von EUR Zahl\_4 sowie gemäß § 205a Abs. 1 Z 2 ASVG (MdE in Höhe von 82 Prozent) noch eine Zusatzrente im Ausmaß von 50 Prozent der Teilrente (d.s. EUR Zahl\_5), in Summe somit eine Rente in Höhe von EUR Zahl\_6 zugestanden, welche gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit c EStG in Österreich steuerfrei sei. In diesem Zusammenhang sei noch anzumerken, dass eine allfällige ASVG Rente auf die Unfallrente nicht anzurechnen wäre. Im Fürstentum Liechtenstein habe der Beschwerdeführer im Kalenderjahr 2006 eine Invalidenrente der gesetzlichen Unfallversicherung in Höhe von EUR Zahl\_7 erhalten. Die gegenständlichen

Leistungen der gesetzlichen Unfallversicherung in Österreich sowie der gesetzlichen Unfallversicherung in Liechtenstein seien daher zweifelsfrei dem Grunde nach gleichartig, da beide Versicherungen mit ihren Leistungen gleiche Ziele verfolgen würden und auch die Ermittlung des fiktiven Schadens auf ähnliche Weise durchgeführt werde. Die Höhe der österreichischen Versehrtenrente sei im gegenständlichen Fall um rund 30 Prozent höher wie die Invalidenrente der gesetzlichen Unfallversicherung im Fürstentum Liechtenstein. Das könne kein Grund sein, die niedrigere ausländische Leistung in Österreich zu besteuern. Abweichend von der Rechtsansicht der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2016 führe Fellinger in SV Kommentar, § 203 ASVG Rz 4, aus: „Da die Versehrtenrente den durch die unfallbedingte (bzw. durch die Berufskrankheit hervorgerufene) Erwerbsminderung eintretenden langfristigen Einkommensentfall ausgleichen soll, besteht ein Anspruch auf Versehrtenrente erst, wenn und solange die Erwerbsfähigkeit durch die Folgen eines Arbeitsunfalls oder einer Berufskrankheit über drei Monate hinaus um mindestens 20% vermindert ist. Eine Dauerentschädigung muss aber nicht vorliegen. Der Anspruch besteht für die Dauer dieser Minderung (Abs. 1)“. Das Schweizerische Bundesamt für Sozialversicherung fasse den Sinn und Zweck der gesetzlichen Unfallversicherung wie folgt zusammen: „Die Unfallversicherung versichert alle in der Schweiz tätigen Arbeitnehmenden gegen Berufskrankheiten und im Prinzip auch gegen Nichtberufsunfälle. Mit Ihren Leistungen hilft sie, den Schaden wiedergutzumachen, der bezüglich Gesundheit und Erwerbstätigkeit entsteht, wenn die Versicherten verunfallen oder beruflich erkranken (vgl. [www.bsv.admin.ch](http://www.bsv.admin.ch). abgerufen am 19.08.2019).“ Die Schlussfolgerungen der belangten Behörde entspreche nicht der Wirklichkeit und könne nicht nachvollzogen werden, seien unverständlich und daher gesetzwidrig. Sowohl die gesetzliche Unfallversicherung in Österreich als auch die gesetzliche Unfallversicherung im Fürstentum Liechtenstein oder in der Schweiz ersetze einerseits die Kosten der Heilbehandlung und ermittle den fiktiven durch den Unfall verursachten Schaden auf Basis der zukünftig verminderten Fähigkeit zur Erzielung von Erwerbseinkommen. In der Regel werde das zuletzt erzielte Einkommen als Bemessungsgrundlage für die Rente herangezogen (vgl. Art 21 UVersV), in Sonderfällen, zB bei Personen, die noch gar nicht in das Erwerbsleben eingetreten seien, werde die Höhe des Erwerbsverlustes auf andere Art und Weise ermittelt (vgl. Art 33 der Verordnung über die gesetzliche Unfallversicherung, UVersV). In derartigen Fällen werde das Erwerbseinkommen geschätzt, welches der Verunfallte in einem bestimmten Beruf erzielen hätte können. Nach der Rechtsprechung des EuGHs verlange das Diskriminierungsverbot und der Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß Art. 20 GR-Charta, unabhängig davon, ob es auf Art. 12 EG, Art. 39 EG, Art. 43 EG oder Art. 56 EG gestützt werde, dass vergleichbare Sachverhalte nicht ungleich und ungleiche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden (vgl. EuGH vom 20.1.2011 - C-155/09, Rdnr. 68). Der EuGH habe im Urteil vom 15.12.1995, RS C-415/93, Bosman, das Diskriminierungsverbot zu einem Beschränkungsverbot erweitert. Danach sollten sämtliche Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit den Gemeinschaftsangehörigen die Ausübung jeder Art von Berufstätigkeit im gesamten Gebiet der Gemeinschaft erleichtern und stünden Maßnahmen entgegen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im

Gebiet eines anderen Mitgliedstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollten. Vorschriften, die einen Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates oder der Eidg. Schweiz daran hindern oder davon abhalten könnten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, würden daher eine Beschränkung dieser Freiheit darstellen, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden würden. Auch wenn die Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat sichern sollen, würden sie es doch auch verbieten, dass der Herkunftsstaat die freie Annahme und Ausübung einer Beschäftigung durch seinen Staatsangehörigen in einem anderen Staat behindere (vgl. EuGH 12.12.2002, Rs C-385/00, F.W.L. de Groot, Randnummer 77 und 78, und EuGH 13.11.2003, Rs C-209/01, Schilling, Randnummern 24 und 25). Die massive steuerliche Diskriminierung von Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversorgung des Fürstentums Liechtenstein in Österreich (Tarifbesteuerung statt einer kompletten Steuerbefreiung) könne einen auf dem Staatsgebiet der Republik Österreich ansässigen Staatsbürger davon abhalten, im benachbarten Ausland (z. B. in der Schweiz oder in Liechtenstein) eine Arbeitsstelle als Grenzgänger anzunehmen (Grenzgänger Diskriminierung). Es liege daher ein klassischer Verstoß gegen das Beschränkungsverbot gemäß Artikel 45 AEUV bzw. gegen EWR Abkommen vor. Des Weiteren verzichtete der Beschwerdeführer auf die Erlassung von Beschwerdeverordnungen und beantragte die Vorlage der Beschwerden direkt an das Bundesfinanzgericht (§ 262 Abs. 2 BAO).

Antragsgemäß legte das Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden mit Beschwerdevorlage (Vorlagebericht) vom 30. Jänner 2023 direkt zur Entscheidung vor.

In der mündlichen Verhandlung vom 12. September 2023 führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei der 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. Bei einem konkreten Vergleich der Berechnungen der streitgegenständlichen Unfallrente mit einer fiktiv berechneten Rente nach ASVG würde sich im gegebenen Fall ergeben, dass der Beschwerdeführer in Österreich eine höhere steuerfreie Versehrtenrente (ca. 38.000 € gegenüber der Komplementärrente von Zahl\_8 €) beziehen würde, wenn er damals in Österreich gearbeitet hätte. Er habe somit einen erheblichen Nachteil, da er im gegebenen Fall nicht nur weniger bekomme, sondern diese Rente nach Ansicht der Abgabenbehörde in Österreich auch zu versteuern habe. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes bemesse sich auch in Österreich die Rente nach der Höhe des früheren Erwerbseinkommens. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, die Rente decke nicht das in Zukunft entgangene Einkommen ab, sondern sei ein abstrakter Schadenersatz für die angefallenen Kosten, stehe im Widerspruch zu der Kommentarmeinung von Fellingner und dem VwGH. Laut diesen solle die österreichische Versehrtenrente den durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden langfristigen Einkommensentfall

ausgleichen. Zweifellos liege den Berechnungen der beiden Renten verschiedene Schemen zugrunde, das Ziel sei jedoch für beide Versicherungen das Gleiche, den aufgrund des Arbeitsunfalles verursachten Verlust des zukünftigen Erwerbseinkommens abzugelten. Beide Versicherungen würden dabei vom Erwerbseinkommen vor dem Unfall ausgehen. Die Vergleichbarkeit sei also gegeben.

## II.) Sachverhalt:

II.A.) Der in Österreich wohnhafte Beschwerdeführer war als Berufsbezeichnung bei der Arbeitgeber\_A, Liechtenstein, beschäftigt. Am 17. März 2003 hatte der Abgabepflichtige einen schweren Arbeitsunfall, in dessen Folge ihm der rechte Oberarm amputiert werden musste (siehe die Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers, das Schreiben der Arbeitgeber\_A vom 21. März 2003 und die Schreiben des Krankenhauses\_A vom 24. und 26. März 2003 samt Operationsberichte).

Die Eidgenössische Invalidenversicherung (IV) setzte den Invaliditätsgrad des Beschwerdeführers mit 72% fest; von der Versicherungsgesellschaft\_A wurde dieser vergleichsweise mit 82% angenommen (siehe Schreiben der Versicherungsgesellschaft\_A vom 8. Februar 2006).

Die Versicherungsgesellschaft\_A zahlt an den Beschwerdeführer seit 1. Jänner 2006 eine Invaliditätsrente (Komplementärrente). Der Berechnung der Höhe der Rente wurde der versicherte Verdienst des Beschwerdeführers, sohin der innerhalb eines Jahres vor dem Unfall bezogene Lohn zugrunde gelegt (siehe das Schreiben der Versicherungsgesellschaft\_A vom 8. Februar 2006).

Der Beschwerdeführer bezog in den strittigen Jahren von der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV Liechtenstein) und Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV Schweiz) Invalidenrenten, von der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt einen Rentenbezug sowie von der Versicherungsgesellschaft\_A eine Unfallrente.

## III.) Beweiswürdigung:

Der streitwesentliche Sachverhalt ergibt sich aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus dem von der Abgabenbehörde unwidersprochenen Vorbringen des Beschwerdeführers sowie aus den oben angeführten Unterlagen.

## IV.) Rechtslage:

IV.A.) Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 idgF stellen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung entspricht, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 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.

IV.B.) Österreichische gesetzliche Unfallversorgung bzw. Österreichische Versehrtenrente:

IV.B.1.) Die österreichische Unfallversicherung sorgt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen neben der Unfallversorgung und Heilbehandlung auch für die Gewährung finanzieller Leistungen, wie die vom Beschwerdeführer angesprochene Versehrtenrente (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169).

Gemäß § 203 Abs. 1 ASVG besteht ein Anspruch auf 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%.

Versichertes Rechtsgut in der gesetzlichen Unfallversicherung ist die individuelle Erwerbsfähigkeit des Versicherten. Die Versicherung hat den Zweck, den Versicherten für die Minderung der Erwerbsfähigkeit zu entschädigen, die trotz Unfallheilbehandlung und Rehabilitation zurückgeblieben ist. Im Leistungsrecht der gesetzlichen Unfallversicherung gilt im Unterschied zum zivilrechtlichen Schadenersatz der Grundsatz der abstrakten Schadensberechnung. Der Eintritt eines tatsächlichen Verdienstentganges ist nicht Voraussetzung für die Gewährung. Die Versicherung wird sowohl dann gewährt, wenn kein Lohnausfall entstanden ist oder sogar ein höheres Einkommen erzielt wird, als auch dann, wenn ein Versicherter seinen früheren Beruf nicht mehr ausüben kann und damit ein Einkommensentfall einhergeht (Sonntag, ASVG, Kommentar, § 203 Rz 1).

IV.B.2.) Die Versehrtenrente wird gemäß § 205 Abs. 1 ASVG nach dem Grad der durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit herbeigeführten Minderung der Erwerbsfähigkeit bemessen. Nach § 205 Abs. 2 ASVG beträgt die Rente jährlich, solange der Versehrte infolge des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit völlig erwerbsunfähig ist, 66 2/3% der Bemessungsgrundlage (Vollrente; Z 1); teilweise erwerbsunfähig ist, den Teil der Vollrente, der dem Grade der Minderung der Erwerbsfähigkeit entspricht (Teilrente; Z 2).

Solange der Versehrte infolge des Arbeitsunfalles oder der Berufskrankheit unverschuldet arbeitslos ist, kann gemäß § 205 Abs. 3 ASVG die Teilrente bis zur Vollrente erhöht werden. Versehrte, die Anspruch auf eine Versehrtenrente von mindestens 50 vH oder auf mehrere Versehrtenrenten nach diesem oder einem anderen Bundesgesetz haben, deren Hundertsätze zusammen die Zahl 50 erreichen, gelten gemäß § 205 Abs. 4 ASVG als Schwerversehrte.

Die Unfallversicherung gewährt Versehrtenrente, wenn der Versicherte durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit in seiner Erwerbsfähigkeit gemindert ist. Die Frage, inwieweit die Erwerbsfähigkeit aus medizinischer Sicht gemindert ist, gehört zum Tatsachenbereich. Zwei Faktoren sind dafür maßgeblich: der medizinisch festzustellende Umfang der Beeinträchtigung des körperlichen und geistigen Leistungsvermögens durch die Folgen des Versicherungsfalles und der Umfang der dem Verletzten (Erkrankten) dadurch verschlossenen Arbeitsmöglichkeiten auf dem gesamten Gebiet des Erwerbslebens. Die Festsetzung der Vollrente mit (nur)  $\frac{2}{3}$  der Bemessungsgrundlage trägt dem Umstand Rechnung, dass Renten aus der Unfallversicherung (derzeit) nicht besteuert werden. Durch Absatz 2 kommt es bei Durchschnittsbetrachtung annähernd zu einer der aliquoten Nettobemessungsgrundlage entsprechenden Rentenhöhe. Davon ausgehend entspricht zB eine Versicherungsrente von 20% der Vollrente einem Betrag von 13,33% der Bemessungsgrundlage (Sonntag, ASVG, Kommentar, § 205 Rz 1, 3, 19). 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 (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022; VwGH 28.6.2012, 2009/15/0069).

IV.B.3.) Bemessungsgrundlage für die Versehrtenrente ist grundsätzlich das Brutto-Jahreseinkommen des Jahres vor dem Unfall. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist in §§ 178 bis 182 ASVG geregelt. Dabei ist die Deckelung des § 178 Abs. 2 ASVG zu beachten:

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

Als Bemessungsgrundlage in der Unfallversicherung ist nach der Regelberechnung des § 179 ASVG die Summe aller Beitragsgrundlagen im letzten Kalenderjahr vor dem Eintritt des Versicherungsfalles, dies begrenzt mit der Höchstbeitragsgrundlage nach § 45 Abs. 1 ASVG und § 54 Abs. 1 ASVG (Sonntag, ASVG, Kommentar, § 178 Rz 2).

Kann 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, so hat der Träger der Unfallversicherung nach § 209 Abs. 1 ASVG die Versehrtenrente als vorläufige Rente zu gewähren. Spätestens mit Ablauf des zweijährigen Zeitraumes ist die Versehrtenrente als Dauerrente festzustellen.

Das Gesetz kennt sohin nur einen einzigen Begriff der Versehrtenrente, räumt jedoch 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 (OGH 17.6.1987, 9 Obs 1/87; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169).

#### IV.C.) Obligatorische Unfallversicherung in Liechtenstein (OUFL):

IV.C.1.) Gemäß Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 28. November 1989 über die obligatorische Unfallversicherung (UVersG), in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung, Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 1990.046 idF. LR-Nr. 832.20, sind alle in Liechtenstein beschäftigten Arbeitnehmer obligatorisch versichert. Die Versicherungsleistungen werden nach Art. 6 Abs. 1 UVersG bei Berufsunfällen, Nichtberufsunfällen, Berufskrankheiten und Körperschädigungen, die den Folgen eines Unfalles ähnlich sind, gewährt.

Wird der Versicherte infolge des Unfalles zu mindestens 10% invalid, so hat er nach Art. 18 Abs. 1 UVersG Anspruch auf eine Invalidenrente. Abweichend zu der Stammfassung des Art. 18 Abs. 1 UVersG führt seit dem Gesetz vom 17. März 2006 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die obligatorische Unfallversicherung, Liechtensteinisches Landesgesetzblatt 2006.089, eine Invalidität unter zehn Prozent zu keinem Rentenanspruch. Angemerkt wird, dass nach österreichischem Recht die Minderung der Erwerbsfähigkeit gemäß § 203 ASVG mindestens 20% betragen muss.

Als invalid gilt nach Art. 18 Abs. 2 UVersG, wer voraussichtlich bleibend oder für längere Zeit in seiner Erwerbsfähigkeit beeinträchtigt ist. Für die Bestimmung des Invaliditätsgrades wird das Erwerbseinkommen, das der Versicherte nach Eintritt der unfallbedingten Invalidität und nach Durchführung der medizinischen Behandlung und allfälliger Eingliederungsmaßnahmen durch eine ihm zumutbare Tätigkeit bei ausgeglichener Arbeitsmarktlage erzielen könnte, in Beziehung gesetzt zum Erwerbseinkommen, das er erzielen könnte, wenn er nicht invalid geworden wäre.

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

Die Invalidenrente beträgt nach Art. 20 Abs. 1 UVersG bei Vollinvalidität 80% des versicherten Verdienstes; bei Teilinvalidität wird sie entsprechend gekürzt. Hat der Versicherte Anspruch auf eine Rente der Invalidenversicherung oder der Alters- und Hinterlassenenversicherung, so wird nach Abs. 2 leg.cit. ihm eine Komplementärrente gewährt; diese entspricht der Differenz zwischen 90% des versicherten Verdienstes und der Rente der Invalidenversicherung oder der Alters- und Hinterlassenenversicherung, höchstens aber dem für Voll- oder Teilinvalidität vorgesehenen Betrag. Die Komplementärrente wird beim erstmaligen Zusammentreffen der erwähnten Renten festgesetzt und lediglich späteren Änderungen der für Familienangehörige bestimmten Teile der Rente der Invalidenversicherung oder der Alters- und Hinterlassenenversicherung angepasst.

Taggelder und Renten werden gemäß Art. 15 Abs. 1 UVersG nach dem versicherten Verdienst bemessen. Als versicherter Verdienst gilt nach Abs. 2 leg.cit. für die Bemessung der Taggelder der letzte vor dem Unfall bezogene Lohn, für die Bemessung der Renten der innerhalb eines Jahres vor dem Unfall bezogene Lohn.

IV.C.2.) Der Versicherte hat nach Liechtensteiner Recht im Invaliditätsfall nicht Anspruch auf eine Rente, die dem vollen Lohnausfall entspricht, sondern muss einen Teil der Einbuße selbst tragen (nach Art. 20 Abs. 1 UVersG Rente bei Vollinvalidität 80% des versicherten Verdienstes, bei Teilinvalidität entsprechende Kürzung).

Der Invaliditätsgrad ist nach Art. 18 Abs. 2 UVersG aufgrund eines Einkommensvergleiches zu bestimmen (Gegenüberstellung des durch eine zumutbare Tätigkeit erzielbaren Erwerbseinkommens nach Eintritt der Invalidität (Invalideneinkommen) mit dem erzielbaren Erwerbseinkommen ohne Invalidität (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. 29 Gesetz über die Invalidenversicherung, IVG, 1960.005, LR-Nr. 831.20). 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).

IV.D.) Judikatur:

IV.D.1.) *„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 Berufunsicherheiten 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 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“ (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0169; VwGH 22.04.2009, 2007/15/0022).*

Im Erkenntnis vom 19.12.2006, 2004/15/0169, führt der VwGH weiter aus: „..., dass das Taggeld der obligatorischen liechtensteinischen Unfallversicherung die konkrete Lohnfortzahlung durch den Arbeitgeber ersetzt. Nach österreichischem Recht hingegen hat ein allfälliger Lohnanspruch des Dienstnehmers nach dem Unfall aus derselben oder einer anderen Tätigkeit keinen Einfluss auf Grund und Höhe der Versehrtenrente. Der Abgabenbehörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgeht, dass dieses liechtensteinische Taggeld nicht einer österreichischen vorläufigen Versehrtenrente (aus der Unfallversorgung) entspricht.“

IV.D.2.) Der Schweizer Invalidenrente liegt das Schweizer Bundesgesetz über die Unfallversicherung vom 20. März 1981 (UVG) zugrunde, welche im Wesentlichen mit dem streitgegenständlichen UVersG ident ist (siehe hierzu auch den Bericht und Antrag der Regierung des Fürstentums Liechtenstein zur Schaffung eines Gesetzes über die obligatorische Unfallversicherung, Seite 13).

In dem dem Erkenntnis des VwGH 28.06.2012, 2009/15/0069, zugrundeliegenden Sachverhalt hatte der UFS dem Begehren auf Steuerfreistellung einer Schweizer Invalidenrente vorerst entsprochen. Der VwGH hob jedoch die Entscheidung des UFS auf und bemängelte das Fehlen der Auseinandersetzung mit der Höhe der ausländischen Rente im Vergleich zu einer inländischen. Der UFS habe sich nicht damit auseinandergesetzt, dass der höchste Prozentsatz in Österreich 66 2/3 beträgt.

Der VwGH hielt ua. fest:

*„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. hierzu die hg. Erkenntnisse vom 19.12.2006, 2004/15/0169, und vom 22.04.2009, 2007/15/0022).“*

Und weiters: *„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.“*

Im fortgesetzten Verfahren konnte sodann festgestellt werden, dass eine dem § 3 Abs. 1 Z. 4 lit. c EStG 1988 nicht zugängliche Altersrente vorlag.

#### V.) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist ausschließlich strittig, ob die vom Beschwerdeführer in den Jahren 2020 und 2021 von der Versicherungsgesellschaft\_A bezogene Komplementärrente mit der österreichischen Versehrtenrente vergleichbar und demzufolge gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG steuerfrei zu behandeln ist. § 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 (VwGH 28.6.2012, 2009/15/0069).

Einleitend ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass beiden Rentenarten ua. zu eigen ist, einen Verunfallten sozial abzusichern. Zwischen den beiden Renten bestehen unzweifelhaft Ähnlichkeiten, ua. hinsichtlich der Anspruchsvoraussetzung eines Arbeitsunfalles bzw. einer Erwerbsunfähigkeit oder hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (grundsätzlich Jahreseinkommen vor dem Unfall), dennoch bestehen darüber hinaus maßgebliche Unterschiede.

V.A.1.) Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers soll die Versehrtenrente nach dem österreichischen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens dienen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem Erkenntnis vom 19.12.2006, 2004/15/0169, ausdrücklich ausführt wird in der Bildung der Bemessungsgrundlage der eintretende Verdienstentfall zwar anvisiert, die durch den Unfall hervorgerufene Erwerbsminderung jedoch rein abstrakt behandelt. Die gesetzliche Unfallversicherung wird daher nicht an Stelle einer durch den Arbeitsunfall konkret eingetretenen Schmälerung oder eines konkreten Ausfalles des Entgeltes gewährt (siehe auch VwGH 22.4.2009, 2007/15/0022).

Die Versehrtenrente nach dem österreichischen Sozialversicherungsrecht beruht somit auf dem Prinzip der abstrakten Schadensberechnung an der Ermittlung der Minderung der Erwerbsfähigkeit. Es ist von keinem Belang, ob der Versicherungsfall tatsächlich zu einem Einkommensverlust geführt hat, knüpft sie doch nicht an einen konkret entstandenen Verdienstentgang an. Sie ist auch dann zu gewähren, wenn kein Lohnausfall entstanden ist oder sogar ein höheres Einkommen erzielt wird. 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.

Die liechtensteinische Unfallversorgung deckt hingegen den Erwerbsausfall vom verunfallten Arbeitnehmenden ab. Wer in Liechtenstein in erheblichem Maß gesundheitlich beeinträchtigt ist, erfüllt nach Art. 18f UVersG nicht immer die Voraussetzungen für eine Rente, denn eine

Invalidität wird erst anerkannt, wenn voraussichtlich bleibend oder für längere Zeit die Erwerbsfähigkeit beeinträchtigt wird. Eine Invalidenrente wird somit nur bei bleibenden wirtschaftlichen Unfallfolgen gewährt.

Während es sich bei der österreichischen Versehrtenrente um eine Ausgleichszahlung (Schadensersatzleistung) für die Kosten handelt, die versehrte Arbeitnehmer durch einen Arbeitsunfall haben, will die Liechtensteiner Unfallversorgung den Erwerbsausfall von verunfallten Arbeitnehmern abdecken. Die Invalidenrente nach dem UVersG ersetzt das infolge der Invalidität nicht (mehr) erzielbare Erwerbseinkommen. Der Invaliditätsgrad wird nach Art. 18 Z 2 UVersG durch Relation des erzielbaren Erwerbseinkommens mit und ohne Invalidität ermittelt; die Höhe der Invalidenrente bemisst sich nach Art. 20 Z 1 UVersG iVm Art. 15 UVersG am versicherten Verdienst, sohin dem vom Bezieher vor dem Unfallzeitpunkt tatsächlich bezogenen Lohn. Desgleichen gilt auch für die streitgegenständliche Komplementärrente, welche im Ausmaß der Differenz von 90 % des versicherten Verdienstes und der Rente der Invalidenversicherung oder der Alters- und Hinterlassenenversicherung gewährt wird. Die liechtensteinische Invaliditätsrente aus der obligatorischen Unfallversicherung stellt hierdurch ein Ersatzeinkommen dar, durch welche nicht primär ein individueller Schaden, sondern der ausgefallene Verdienst ersetzt wird.

V.A.2.) Wie vom Beschwerdeführer in seinem Vorbringen selbst ausgeführt wird weichen zudem die Renten hinsichtlich der Ermittlung der Höhe deutlich voneinander ab. Abgesehen von der Höhe des „Einstiegssatzes“ für einen Anspruch (in Österreich 20%, in Liechtenstein 10%) unterscheiden sich die Renten auch in der Höhe der Höchstsätze der Bemessungsgrundlagen (in Österreich 66 2/3%, in Liechtenstein 80%), sodass die Berechnungsweise auch zu keinen der Höhe nach gleichartigen Beträgen führen kann.

In Österreich sind auf dem Gebiet der gesetzlichen Unfallversicherung die Auswirkungen einer Unfallverletzung auf die Einsatzmöglichkeiten auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt zu prüfen. Der Grad der Minderung der Erwerbsfähigkeit ist daher unabhängig vom tatsächlich ausgeübten Beruf abstrakt zu beurteilen (OGH 6.5.2008, 10 Ob S 43/08h, OGH 23.5.2018, 10 Ob S 36/18v).

Nach liechtensteinischem Recht wird die Invalidenrente zwar in einem ersten Schritt das nach dem Arbeitsunfall „bei ausgeglichener Arbeitsmarktlage“ erzielbare Einkommen ermittelt, dieses aber in einem weiteren Schritt in Verhältnis gesetzt zum Einkommen, das der Beschwerdeführer in seinem „tatsächlichen Beruf“, also dem angestammten Beruf ohne Unfall konkret erzielen könnte. Der so ermittelte Prozentsatz ist dann der für die Minderung der Erwerbsfähigkeit maßgebliche Prozentsatz (Invaliditätsgrad).

Das ohne Unfall erzielbare Einkommen im angestammten Beruf spielt daher die entscheidungswesentliche Rolle in dem für die Ermittlung der Minderung der Erwerbsfähigkeit anzustellen-

den Vergleich, bemisst sich diese doch nach dem durch die Beeinträchtigung aufgrund der Unfallfolgen bedingten Einkommensverlust und nicht abstrakt nach der Beeinträchtigung aufgrund des Unfalls. Wenngleich zwar in Österreich (auch) die zukünftigen Erwerbsmöglichkeiten hierbei ihren Niederschlag finden, erfolgt dies jedoch in einem abstrakten, am allgemeinen Arbeitsmarkt orientierten Verfahren ohne Bezugnahme auf die Erwerbsmöglichkeiten im angestammten Beruf und den durch den Arbeitsunfall bedingten Einkommensverlust. Der unterschiedlichen Regelung folgend erfordert - anders als die österreichische Versehrtenrente - die liechtensteinische Invalidenrente einen Einkommensverlust.

Die aufgezeigten Unterschiede der Parameter, insbesondere die vom Beschwerdeführer selbst dargelegten Rentenberechnungen bedingen im gegebenen Fall unterschiedliche Höhen der Versicherungsleistungen. Unabhängig vom Umstand der Währungsschwankungen weichen die aus dem Ausland bezogenen Rentenzahlungen der Höhe nach erheblich von den fiktiv berechneten, für den konkret gegebenen Sachverhalt aus einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung zu gewährenden Geldleistungen ab, sodass diese auch der Höhe nach nicht als gleichartige Beträge aus einer Unfallversorgung zu qualifizieren sind. Daran vermag auch nichts der Umstand zu ändern, dass die streitgegenständlichen Zahlungen aus Liechtenstein niedriger sind als die vom Steuerberater berechneten fiktiven österreichischen Rentenzahlungen, stellt doch die gesetzliche Regelung hierauf nicht ab.

V.A.3.) Weitere wesentliche Unterscheidungen resultieren auch in der für die österreichische Versehrtenrente relevanten Deckelung des § 178 Abs. 2 ASVG, welche die Invalidenrente nach liechtensteinischem Recht überhaupt nicht vorsieht. Des Weiteren wird die Invalidenrente in Liechtenstein mit Anfallen der Altersrente neu berechnet (Art. 20 UVersG, Komplementärrente), währenddessen die österreichische Versehrtenrente mit Anfallen der Altersrente - wie auch neben einer Erwerbsunfähigkeitspension - in voller Höhe bestehen bleibt.

V.B.) Der Senat kann bei den aufgezeigten Unterschieden keine (verfassungsrechtliche) Ungleichbehandlung erkennen, da die Rentensysteme in Österreich und Liechtenstein von völlig unterschiedlichen Grundlagen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und Renten ausgehen, sodass die unterschiedlichen (Rechts)folgen lediglich Ausfluss der unterschiedlichen Rechtsgrundlagen sind. Dementsprechend kann im vorliegenden Fall auch nicht der eingewendete Verstoß gegen Artikel 45 AEUV oder Art. 20 GR-Charta erkannt werden, da hierdurch nicht die Freizügigkeit der Arbeitnehmer eingeschränkt wird. Es liegt weder eine auf der Staatsangehörigkeit beruhende unterschiedliche Behandlung eines Arbeitnehmers in Bezug auf seine Beschäftigung, Entlohnung oder ähnlichem vor noch wird hierdurch eine Bewegungsfreiheit oder ein Aufenthalt behindert. Die Republik Österreich nimmt lediglich das ihr zustehende Recht in Anspruch, ungleiches ungleich zu behandeln und unterschiedliche Sachverhalte unterschiedlich zu besteuern. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers begründet gerade dies keine steuerliche Diskriminierung und keinen Verstoß gegen ein Beschränkungsverbot. Würde man hingegen dem Rechtsverständnis des Beschwerdeführers folgen bedürfte es in

Europa einer steuer- und sozialversicherungsrechtlich einheitlichen Gesetzgebung, da andernfalls abweichende gesetzliche Regelungen einen Arbeitnehmer immer von einer Arbeitserbringung im benachbarten Ausland abhalten könnten und somit einen Diskriminierungsverstoß begründen würden. Die Frage, ob ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH in die Wege zu leiten ist, stellt sich somit für den Senat nicht, da die behauptete Gemeinschaftswidrigkeit nicht erkannt wird.

V.C.) Aufgrund der unterschiedlichen Zweckbestimmung der österreichischen Versehrtenrente und der Invalidenrente nach der liechtensteinischen Unfallversicherung ist eine abstrakte Vergleichbarkeit der Geldleistungen nicht gegeben. Der Senat vertritt somit die Ansicht, dass die streitgegenständliche 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. Die Vorgehensweise der belangten Behörde in den bekämpften Bescheiden, die strittige Invalidenrente als steuerpflichtigen Bezug zu behandeln, steht im Einklang mit der österreichischen Gesetzeslage. Den Beschwerden ist damit kein Erfolg beschieden, weshalb sie als unbegründet abzuweisen sind.

VI.) Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Das Höchstgericht hat sich mit der Frage der Vergleichbarkeit der streitgegenständlichen Invalidenrente mit der österreichischen Versehrtenrente noch nicht auseinandergesetzt. Eine Revision ist daher zulässig.

Innsbruck, am 25. September 2023