

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Peter Steurer, die Richterin Mag. Natascha Gassner, die fachkundige Laienrichterin Mag. Renate Burtscher und den fachkundigen Laienrichter Bernd Feldkircher in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch die maier + partner Steuerberatung und Wirtschaftstreuhand GmbH, Rathausplatz 4, 6850 Dornbirn, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 22. April 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 22. April 2016 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2015 fest, wobei ua. eine schweizerische Invalidenrente sowie eine infolge des Verlassens der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung ausbezahlte Freizügigkeitsleistung als Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit erfasst wurden.
2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 erhob die steuerliche Vertretung Beschwerde und beantragte die Nichterfassung der Invalidenrente, die Berücksichtigung der Drittelp begünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 hinsichtlich der Freizügigkeitsleistung, die Anrechnung der von der Schweiz einbehalteten Quellensteuer und die Berücksichtigung der aufgrund des

festgestellten Grades der Erwerbsunfähigkeit des Beschwerdeführers zustehenden Behinderungsfreibeträge als außergewöhnliche Belastung.

Begründend wurde hinsichtlich der Steuerfreiheit der Invalidenrente vorgebracht, dass einer Verfügung der Eidgenössischen Invalidenversicherung zufolge seit dem 18. Juni 2014 aufgrund eines Unfalls eine Arbeitsunfähigkeit und eine Erwerbseinbuße von 100% gegeben sei. Die Allgemeine Unfallversicherungsanstalt in Salzburg habe den Unfall mit Bescheid vom 24. Februar 2015 als Arbeitsunfall anerkannt. Somit handle es sich bei den Leistungen der Schweizer Invalidenversicherung um gleichartige Beträge aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung und seien diese daher gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 steuerfrei.

Bezüglich der steuerliche Behandlung der Freizügigkeitsleistung in Höhe von 148.497,40 CHF wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe bis Ende Dezember 2012 in der Schweiz gearbeitet. Nach Auflösung des Arbeitsverhältnisses sei das Vorsorgeguthaben aus der zweiten Säule auf ein Freizügigkeitssperrkonto überwiesen worden. Solche Freizügigkeitsguthaben könnten nur ausbezahlt werden, wenn die Voraussetzungen des Schweizer Freizügigkeitsgesetzes (FZG) vorlägen. Nach Art. 5 FZG könnten Versicherte die Barauszahlung der Austrittsleistung verlangen, wenn sie die Schweiz endgültig verließen und sie nicht in einem EU- oder EFTA-Staat der gesetzlichen Versicherungspflicht unterlagen. Mit Schreiben vom 13. August 2015 sei bestätigt worden, dass der Beschwerdeführer in Österreich nicht pflichtversichert sei und eine Barauszahlung der gesamten Freizügigkeitsleistung daher möglich wäre. Nach den Lohnsteuerrichtlinien liege keine Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 vor, wenn kein Zwang zur Inanspruchnahme der Abfindung bestehe und der Anwartschaftsberechtigte die freie Wahlmöglichkeit zwischen mehreren Ansprüchen habe. Diese Interpretation der Bestimmung finde im Gesetzeswortlaut keine Deckung. Dessen ungeachtet habe der Beschwerdeführer nach den schweizerischen Bestimmungen aber auch nur die Auszahlung der Freizügigkeitsleistung verlangen können. Eine andere Wahlmöglichkeit habe er nicht gehabt und sei daher gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 ein Drittel der Pensionsabfindung steuerfrei zu belassen. Die von der Freizügigkeitsstiftung einbehaltene Quellensteuer sei dabei auf die inländische Steuer anzurechnen.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung trug das Finanzamt der Beschwerde insoweit Rechnung, als die Freizügigkeitsleistung entsprechend den vorgelegten Unterlagen mit 148.497,40 CHF in Ansatz gebracht wurde.

Im Übrigen wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Hinsichtlich der Invalidenrente hielt das Finanzamt nach eingehendem Vergleich mit Leistungen aus der österreichischen gesetzlichen Unfallversicherung fest, dass es sich bei der Rente der schweizerischen Invalidenversicherung nicht um eine Geldleistung handle, welche unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 falle. Zum einen werde eine solche Rente von einer ausländischen

Invalidenversicherung - und nicht, wie vom Gesetz gefordert, von einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung - gewährt. Zum anderen sei auch bei Vorliegen einer Leistung einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung eine Steuerbefreiung nur dann möglich, wenn es sich dem Grunde und der Höhe nach um gleichartige Beträge handle und die ausländische gesetzliche Unfallversorgung der inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspreche. Dies wiederum sei aber, wie im Einzelnen aufgezeigt, nicht der Fall.

Die Kapitalauszahlung sei zur Gänze zu erfassen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liege keine Abfindung eines Pensionsanspruches im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 vor, wenn ein davon getrennter eigenständiger Anspruch abgefunden werde bzw. der Anspruchsberechtigte ein freies Wahlrecht zwischen mehreren gleichwertigen Ansprüchen ("obligatio alternativa") habe (Hinweis auf VwGH 16.12.2010, 2007/15/0026 und VwGH 24.5.2012, 2009/15/0188). Im Beschwerdefall sei aufgrund der Möglichkeit der Auszahlung eines Einmalbetrages anstelle einer monatlichen Rente daher nicht von einer Abfindung gesetzlicher Rentenansprüche auszugehen.

Die in der Schweiz einbehaltene Quellensteuer könne nicht angerechnet werden, da das Besteuerungsrecht an der Kapitalauszahlung (Abfindung von Ruhegehältern) im Zusammenhang mit einer früheren unselbständigen Tätigkeit gemäß Art. 18 DBA-Schweiz ausschließlich dem Wohnsitzstaat zustehe.

Die eingetretene Erwerbsminderung könne steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn die Behinderung an Hand eines vom Sozialministeriumservice ausgestellten Behindertenausweises nachgewiesen werde. Sofern ein solcher Nachweis erbracht werde, könne eine Behinderung auch rückwirkend anerkannt werden, wenn es sich nachgewiesenermaßen um einen Unfall handle. Nachdem ein solcher Nachweis nicht vorliege, könne ein Behindertenfreibetrag im Beschwerdefall nicht in Abzug gebracht werden.

4. Mit Schriftsatz vom 2. August 2016 beantragte die steuerliche Vertretung die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat, wobei neuerlich darauf hingewiesen wurde, dass eine Auszahlung eines Freizügigkeitsguthabens in den gesetzlich angeführten Fällen nur in Form einer Einmalzahlung erfolgen könne und ein Rentenbezug nicht möglich gewesen sei.

5. Am 18. November 2016 übermittelte das Finanzamt einen von der steuerlichen Vertretung vorgelegten, vom Sozialministeriumservice am 11. Oktober 2016 ausgestellten Behindertenausweis, in welchem ein Grad der Behinderung von 60% bescheinigt wird.

6. Auf Vorhalt teilte das Finanzamt mit, dass im Hinblick auf den vorgelegten Behindertenpass gegen eine Berücksichtigung des Behindertenfreibetrages bei einem Grad der Behinderung von 60% im Jahr 2015 keine Bedenken bestünden.

7. Ein an die steuerliche Vertretung gerichtetes Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 1. März 2021 blieb unbeantwortet.

II. Sachverhalt, Beweismittel und Beweiswürdigung

Der im Jahr jjjj geborene Beschwerdeführer war bis Ende 2012 in der Schweiz als Grenzgänger nichtselbständig tätig und nahm in der Folge eine nichtselbständige Tätigkeit im Inland auf. Das zum Zeitpunkt des Verlassens der Schweiz bei der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung bestehende Altersguthaben wurde auf ein Freizügigkeitskonto überwiesen.

Am 18. Juni 2014 erlitt der Beschwerdeführer einen schweren Arbeitsunfall (ua. erlitt er ein Schädelhirntraum mit Bruch der vorderen Schädelbasis und der Schädelkalotte mit Blutansammlung über und unter der Hirnhaut, eine Lungenprellung sowie mehrere Knochenbrüche). Die Allgemeine Unfallversicherungsanstalt hat den Unfall vom 18. Juni 2014 als Arbeitsunfall anerkannt und dem Beschwerdeführer aufgrund der dadurch eingetretenen Erwerbsminderung eine vorläufige Versehrtenrente zuerkannt. Mit Wirkung ab 1. Mai 2016 wurde ihm anstelle der vorläufigen Versehrtenrente eine Dauerrente (40 Prozent der Vollrente) zuerkannt. Weiters bezieht er von der Eidgenössischen Invalidenversicherung seit 1. Juni 2015 eine Invalidenrente infolge 100%iger Erwerbsunfähigkeit.

Im Oktober 2015 wurde ihm nach Vorlage einer Bestätigung des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger, dass er am 27. Juli 2015 in Österreich nicht pflichtversichert war, antragsgemäß das gesamte Freizügigkeitsguthaben in Höhe von 148.497,40 CHF (abzüglich Quellensteuer in Höhe von 11.589,75 CHF) ausbezahlt, wobei weder zum Zeitpunkt der Überweisung des Altersguthabens auf das Freizügigkeitskonto noch zum Zeitpunkt der Auszahlung des Kapitals eine Möglichkeit bestand, den Vorsorgeschutz mit späterem Rentenanspruch aufrechtzuerhalten.

Die Feststellungen betreffend die Überweisung des Altersguthabens auf ein Freizügigkeitskonto und die Auszahlung des Guthabens im Streitjahr sind nicht strittig und ergeben sich aus den aktenkundigen Unterlagen. Hinsichtlich des Bestehens einer Möglichkeit zur Aufrechterhaltung des Vorsorgeschutzes mit Rentenanspruch hat das Bundesfinanzgericht, nachdem der Verwaltungsgerichtshof mehrere Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes, in denen im Zusammenhang mit dem endgültigen Verlassen der Schweiz bzw. des Fürstentums Liechtenstein ausbezahlte Freizügigkeitsleistungen als gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 begünstigte Pensionsabfindungen beurteilt worden waren, mit der Begründung, das Bundesfinanzgericht habe keine konkreten Feststellungen darüber getroffen, ob nach der schweizerischen bzw. liechtensteinischen Rechtslage und der hiezu in der Schweiz bzw. im Fürstentum Liechtenstein gepflogenen Interpretation sowie den tatsächlichen Gegebenheiten eine Aufrechterhaltung des Vorsorgeschutzes durch Abschluss einer prämienfreien Freizügigkeitspolice mit späterem Rentenanspruch möglich gewesen wäre, aufgehoben hatte (vgl. ua. VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0080,

und VwGH 5.3.2020, Ro 2019/15/0003), hat das Bundesfinanzgericht entsprechende Auskunftsersuchen an verschiedene eidgenössische und liechtensteinische Stellen (Schweizerischer Pensionskassenverband, Bundesamt für Sozialversicherungen, Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge, Eidgenössische Finanzmarktaufsicht, Schweizerischer Versicherungsverband, Finanzmarktaufsicht Liechtenstein, Liechtensteinischer Pensionskassenverband, Liechtensteinischer Versicherungsverband) gerichtet.

Die eingegangenen Stellungnahmen (die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht, der Schweizerische Versicherungsverband und der Liechtensteinische Versicherungsverband haben sich für nicht zuständig erklärt) hat das Bundesfinanzgericht den (damaligen) Finanzämtern Bregenz und Feldkirch mit dem Hinweis, dass daraus nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine Möglichkeit zur Aufrechterhaltung des Anspruches auf eine Altersrente nicht abgeleitet werden könne und, sofern die Finanzämter weiterhin vom Bestehen eines begünstigungsschädlichen Wahlrechtes ausgehen sollten, konkrete Versicherungsgesellschaften namhaft zu machen seien, die tatsächlich Freizügigkeitspolicien mit Anspruch auf eine spätere Auszahlung in Rentenform auf dem freien Markt angeboten hätten, zur Stellungnahme übermittelt.

Das nunmehrige Finanzamt Österreich, Dienststelle Vorarlberg (FA98), hat daraufhin am 18. Februar 2021 mitgeteilt, dass 33 liechtensteinische und schweizerische Versicherungsunternehmen (einschließlich schweizerischer Versicherungsunternehmen, die in Liechtenstein im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr zugelassen sind) um Auskunft ersucht worden seien, ob Freizügigkeitspolicien mit Anspruch auf eine spätere Auszahlung in Rentenform angeboten würden bzw. in der Vergangenheit angeboten worden seien (Frage 1) oder andernfalls die Möglichkeit bestehe bzw. bestanden habe, den Vorsorgeschutz in Rentenform durch Abschluss einer Freizügigkeitspolice im Wege eines individuellen Einzelvertrages aufrechtzuerhalten (Frage 2). Davon hätten insgesamt 24 (13 liechtensteinische und 11 schweizerische) Versicherungsunternehmen geantwortet, wobei 22 Versicherungsunternehmen beide Fragen verneint hätten, ein Versicherungsunternehmen die erste Frage verneint und die zweite Frage unter Verweis auf eine notwendige Abstimmung mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung nicht beantwortet habe und ein Versicherungsunternehmen keine der beiden Fragen beantwortet habe, da eine Beantwortung nur im Wege eines Rechtshilfeersuchens möglich wäre.

Die durchgeföhrten Ermittlungen (dazu ausführlich BFG 9.3.2021, RV/1100075/2020, betreffend Liechtenstein, sowie BFG 6.4.2021, RV/1100094/2017, und BFG 31.3.2021, RV/1100260/2020, betreffend die Schweiz) haben somit keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass bezüglich der Austrittsleistung im Falle des endgültigen Verlassens der Schweiz eine Möglichkeit bestanden hätte, den Vorsorgeschutz mit Anspruch auf eine spätere Rentenzahlung durch den Abschluss einer Freizügigkeitspolice aufrechtzuerhalten.

Am 11. Oktober 2016 hat das Sozialministeriumservice einen Behindertenausweis ausgestellt, in dem ein Grad der Behinderung von 60% ausgewiesen ist.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. Invalidenrente

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 zählen Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit.

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).

Die Beiträge zur Unfallversicherung sind nach § 51 Abs. 3 ASVG zur Gänze vom Dienstgeber zu tragen.

Nach Art. 1a des Schweizer Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (IVG) in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung sollen die Leistungen dieses Gesetzes die Invalidität mit geeigneten, einfachen und zweckmäßigen Eingliederungsmaßnahmen verhindern, vermindern oder beheben (lit. a), die verbleibenden ökonomischen Folgen der Invalidität im Rahmen einer angemessenen Deckung des Existenzbedarfs ausgleichen (lit. b) und zu einer eigenverantwortlichen und selbstbestimmten Lebensführung der betroffenen Versicherten beitragen (lit. c).

Gemäß Art. 28 Abs. 1 IVG haben Anspruch auf eine Rente Versicherte, die ihre Erwerbsfähigkeit oder die Fähigkeit, sich im Aufgabenbereich zu betätigen, nicht durch zumutbare Eingliederungsmaßnahmen wieder herstellen, erhalten oder verbessern können (lit. a), während

eines Jahres ohne wesentlichen Unterbruch durchschnittlich mindestens 40 Prozent arbeitsunfähig gewesen sind (lit. b) und nach Ablauf dieses Jahres zu mindestens 40 Prozent invalid sind (lit. c). Die Rente wird gemäß Art. 28 Abs. 2 IVG nach dem Grad der Invalidität in der dort beschriebenen Weise abgestuft (bei einem Invaliditätsgrad von mindestens 40% besteht Anspruch auf ein Viertel, bei mindestens 50% auf die Hälfte, bei mindestens 60% auf drei Viertel der vollen Rente und bei mindestens 70% auf die volle Rente).

Gemäß Art. 37 Abs. 1 IVG entspricht die Höhe der Invalidenrenten den Altersrenten der Alters- und Hinterlassenenversicherung. Nach Art. 30 IVG erlischt der Rentenanspruch ua. mit der Entstehung des Anspruchs auf eine Altersrente der Alters- und Hinterlassenenversicherung.

Nach Art. 1 Abs. 1 IVG sind die Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG) auf die Invalidenversicherung (Art. 1a - 26 und 28 - 70) anwendbar, soweit das IVG nicht ausdrücklich eine Abweichung vom ATSG vorsieht.

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.

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. Schwerverehrte 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 der 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, und BFG 15.1.2018, RV/1100119/2015, sowie jüngst BFG 7.9.2021, RV/1100015/2020, und BFG 18.8.2020, RV/1100525/2018, mwN).

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 ab einer Erwerbsunfähigkeit von 70% Anspruch auf eine Vollrente, gemäß § 205 Abs. 2 ASVG bei voller Erwerbsunfähigkeit hingegen auf maximal 66 2/3% der Bemessungsgrundlage), wobei die inländische Versehrtenrente auch neben dem Bezug eines Erwerbseinkommens oder einer Pension gewährt wird, und vor allem der divergierenden Zweckbestimmung der jeweiligen Renten. Während die Schweizer Invalidenrente den Lohnausfall infolge der Invalidität abdeckt und damit einen Einkommensersatz darstellt, dient die Versehrtenrente nach dem ASVG dem Ausgleich des durch die unfallbedingte Erwerbsminderung eintretenden Schadens.

Der Grad der Erwerbsminderung im Sinne des § 203 ASVG wird nach dem Umfang aller verbliebenen Arbeitsmöglichkeiten auf dem gesamten Gebiet des Erwerbslebens beurteilt und damit grundsätzlich 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 herausgearbeiteten allgemeinen Erfahrungssätze bzw. Richtlinien über die Bewertung der Minderung der Erwerbsfähigkeit bei Unfallverletzten (vgl. ua. OGH 29.3.2011, 10 ObS 8/11s, mwN).

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).

Mit einer solche Versehrtenrente ist die nach Art. 16 ATSG auf den konkreten Ersatz des Einkommensentfalles infolge der Invalidität im Einzelfall abstellende und nur bis zum Entstehen

eines Anspruchs auf eine Altersrente ausbezahlte Schweizer Invalidenrente aber nicht vergleichbar und fällt diese daher nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988. Vergleichbar ist diese, wie in der Beschwerdevorentscheidung im Einzelnen dargelegt, vielmehr mit der nach § 222 Abs. 1 ASVG von der Pensionsversicherung gewährten – ebenfalls steuerpflichtigen – Invaliditätspension gemäß § 254 ASVG. Schließlich ist auch keine sachliche Rechtfertigung erkennbar, weshalb eine derartiger – auch aus steuerlich abzugsfähigen Beiträgen des versicherten Arbeitnehmers finanzierte – Einkommensersatz abweichend vom einkommensteuerrechtlichen Grundsatz, Einkommensersatz wie Erwerbseinkommen zu besteuern (vgl. VfGH 12.12.1998, G 198/98), steuerfrei sein sollte.

Der Beschwerde konnte diesbezüglich daher kein Erfolg beschieden sein.

2. Besteuerung der Freizügigkeitsleistung

§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002 lautet:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen."

Der letzte Satz wurde der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 54/2002 angefügt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP 2) wird dazu ausgeführt:

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik betrifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern".

Gesetzliche Grundlage für die berufliche Vorsorge in der Schweiz ist das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982.

Nach Art. 13 Abs. 1 BVG haben Anspruch auf Altersleistungen Männer, die das 65. Altersjahr zurückgelegt haben (lit. a) und Frauen, die das 64. Altersjahr zurückgelegt haben (lit b). Abweichend davon können nach Art. 13 Abs. 2 BVG die reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung vorsehen, dass der Anspruch auf Altersleistungen mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit entsteht.

Gemäß Art. 37 Abs. 1 BVG werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet. Die Vorsorgeeinrichtung kann in ihrem Reglement nach Art. 37 Abs. 4

lit. a BVG jedoch vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten eine Kapitalabfindung an Stelle einer Rente wählen können.

Nach Art. 27 BVG gilt für Freizügigkeitsleistungen das Bundesgesetz vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG).

Gemäß Art. 2 Abs. 1 FZG haben Versicherte, welche die Vorsorgeeinrichtung verlassen, bevor ein Vorsorgefall eintritt (Freizügigkeitsfall), Anspruch auf eine Austrittsleistung.

Die Austrittsleistung wird mit dem Austritt aus der Vorsorgeeinrichtung fällig (Art. 2 Abs. 3 FZG). Treten Versicherte in eine neue Vorsorgeeinrichtung ein, hat gemäß Art. 3 Abs. 1 FZG die frühere Vorsorgeeinrichtung die Austrittsleistung an die neue zu überweisen. Versicherte, die nicht in eine neue Vorsorgeeinrichtung eintreten, haben gemäß Art. 4 Abs. 1 FZG ihrer Vorsorgeeinrichtung mitzuteilen, in welcher zulässigen Form sie den Vorsorgeschutz erhalten wollen.

Nach Art. 10 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Oktober 1994 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsverordnung, FZV) wird der Vorsorgeschutz durch eine Freizügigkeitspolice oder durch ein Freizügigkeitskonto erhalten.

Als Freizügigkeitspoliken gelten besondere, ausschließlich und unwiderruflich der Vorsorge dienende Kapital- oder Rentenversicherungen, einschließlich allfälliger Zusatzversicherungen für den Todes- oder Invaliditätsfall bei einer dort angeführten Versicherungseinrichtung (Art. 10 Abs. 2 FZV), als Freizügigkeitskonten besondere, ausschließlich und unwiderruflich der Vorsorge dienende Verträge mit einer Stiftung, welche die Voraussetzungen nach Art. 19 erfüllt (Art. 10 Abs. 3 FZV).

Gemäß Art. 5 Abs. 1 FZG können Versicherte die Barauszahlung der Austrittsleistung ua. verlangen, wenn sie die Schweiz endgültig verlassen (lit. a). Dies gilt nach Art. 25f Abs. 1 FZG ua. nicht, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft für die Risiken Alter, Tod und Invalidität weiterhin obligatorisch versichert sind (lit. a).

Die reglementarischen Bestimmungen bezüglich der Barauszahlung der Austrittsleistung (Art. 4.1.4 und 5) entsprechen, soweit hier von Interesse, jenen des Freizügigkeitsgesetzes.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 ist, wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, "dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist" (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, mwN, sowie jüngst ua. VwGH 17.3.2021, Ro 2019/15/0182, VwGH 20.1.2021, Ra 2019/15/0047, mwN, und VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0080). Begünstigungsschädlich ist sohin eine Wahlmöglichkeit zwischen einem Rentenbezug und einer Kapitalauszahlung (vgl. VwGH 17.3.2021, Ro 2019/15/0182).

In Fällen, in denen das Vorsorgeverhältnis mit der betrieblichen Pensionskasse des bisherigen Schweizer bzw. liechtensteinischen Dienstgebers infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses vor Eintritt des Vorsorgefalles beendet wurde, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher entscheidend, ob ein Vorsorgeschutz mit späterem Rentenanspruch durch eine entsprechende Disposition über die Freizügigkeitsleistung im Rahmen einer Freizügigkeitspolice hätte aufrechterhalten werden können (betreffend Liechtenstein vgl. ua. VwGH 5.3.2020, Ro 2019/15/0003, und VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107; betreffend die Schweiz vgl. ua. VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0080, und VwGH 21.4.2020, Ra 2019/15/0055, mwN).

Nachdem der Beschwerdeführer, wie oben festgestellt, keine Möglichkeit hatte, den schweizerischen Vorsorgeschutz mit späterem Rentenanspruch durch eine entsprechende Disposition über die Freizügigkeitsleistung aufrechtzuerhalten, sind die Voraussetzungen für eine Besteuerung der Kapitalabfindung gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 gegeben und war der Beschwerde diesbezüglich daher Folge zu geben. Das der Besteuerung zugrunde zu legende Einkommen vermindert sich sohin um 45.656,57 €.

3. Anrechnung Quellensteuer

Gemäß Art. 18 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), dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 21 DBA-Schweiz dürfen in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte einer in einem Vertragstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

Nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz kommt zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) zur Anwendung. Bezieht eine in Österreich ansässige Person jedoch unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich nach Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht.

Innerstaatliche Normen zur Durchführung der abkommensrechtlich vorgesehenen Anrechnung ausländischer Quellensteuern bestehen nicht, eine solche richtet sich ausschließlich nach den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen; besteht abkommensrechtlich ein eingeschränktes Besteuerungsrecht des Quellenstaates kann eine Anrechnung nur bis zum Betrag des abkommenskonformen Quellensteuerabzuges erfolgen (vgl. VwGH 24.5.2007, 2006/15/0045).

Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge stellen, sofern – so wie auch im Beschwerdefall – Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz (öffentliche Bezüge) nicht zur Anwendung kommt, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen im Sinne des Art. 18 DBA-Schweiz dar und kommt das Besteuerungsrecht diesbezüglich daher ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat, im Beschwerdefall sohin Österreich zu (vgl. dazu ua. BFG 31.5.2021, RV/1100027/2019, BFG 11.4.2019, RV/1100261/2017, und BFG 1.8.2018, RV/1100079/2017). Gleches gilt im Übrigen, wenn man davon ausgehen wollte, dass derartige Zahlungen nicht unter Art. 18 DBA-Schweiz fallen, käme diesfalls doch die Auffangbestimmung des Art. 21 DBA-Schweiz zur Anwendung, die das Besteuerungsrecht ebenso dem Ansässigkeitsstaat zuordnet (vgl. BFG 11.4.2019, RV/1100261/2017). Der Schweiz als ehemaligem Tätigkeitsstaat bzw. Quellenstaat kommt hingegen kein Besteuerungsrecht an solchen Bezügen zu.

Die in Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz normierte Voraussetzung für eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer (Bezug von unter Artikel 10, 15 und 19 fallenden Einkünften, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen), liegt damit aber zweifelsohne nicht vor und hat das Finanzamt die Anrechnung sohin zu Recht versagt.

4. Außergewöhnliche Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen ua. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag zu.

Gemäß § 35 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Nach § 35 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 sind die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung (im Einzelnen angeführten) zuständigen Stelle nachzuweisen.

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung beträgt der Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 55% bis 64% jährlich 294,00 €.

Der Grad der Behinderung des Beschwerdeführers ist im Behindertenpass vom 11. Oktober 2016 mit 60% ausgewiesen und steht ihm daher jedenfalls ab diesem Zeitpunkt der entsprechende Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu. Für davorliegende Zeiträume kommt dem

Behindertenpass grundsätzlich keine steuerlich beachtliche Beweiskraft zu. Nur wenn die Behinderung Folge eines Ereignisses (Unfall, Operation, Spitalsaufenthalt) ist, gilt der festgestellte Grad der Behinderung auch für steuerliche Zwecke rückwirkend bis zum Zeitpunkt des Ereignisses, wenn das Bundesamt die Behinderung rückwirkend festgestellt hat (Jakom/Payerl, EStG, 2021, § 35 Rz 11, mwN; ebenso BFG 7.9.2020, RV/6100596/2018, und BFG 2.1.2019, RV/7101281/2018, mwN).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass die Behinderung durch die beim schweren Arbeitsunfall am 18. Juni 2014 erlittenen Verletzungen bedingt ist und war daher in Übereinstimmung auch mit dem Finanzamt der gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 zustehende Freibetrag in Höhe von 294,00 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde daher im unter Punkt 2. und 4. dargelegten Umfang teilweise Folge zu geben. Darüber hinaus war die Beschwerde 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 hinsichtlich der dem Beschwerdeführer ausbezahlten Freizügigkeitsleistung die Voraussetzungen für eine begünstigte Besteuerung gemäß § 124b Z 53 letzter Satz EStG 1988 gegeben sind, wurde ebenso wie jene der Steuerfreiheit der schweizerischen Invalidenrente auf Grundlage der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie der angeführten, nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Die Nichtanrechenbarkeit der ausländischen Quellensteuer ergibt sich unmittelbar aus dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen, die Berücksichtigung des Behindertenfreibetrages aus § 35 EStG 1988. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 5. Mai 2022

