



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Gde., Str., vertreten durch Mag. Martin Feurstein, Steuerberater, 6850 Dornbirn, Montfortstrasse 18 c, vom 18. Dezember 2011 und vom 27. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Dezember 2011 und vom 22. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2009 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war als Krankenpfleger (Grenzgänger) beim Kantonsspital X beschäftigt und erlitt am 17. Oktober 2005 auf dem Weg zur Arbeit unverschuldeterweise mit seinem Motorrad einen Verkehrsunfall, aufgrund dessen er in seiner bisherigen Tätigkeit dauerhaft arbeitsunfähig geworden ist. Das Dienstverhältnis wurde von seiner Arbeitgeberin zum 16. Oktober 2007 aufgelöst. Nach Evaluierung der Umschulungsmöglichkeiten durchlief er die Aufnahmeverfahren zur Ausbildung als Sozialarbeiter an der Fachhochschule X und an der OG (Bildungsinstitut für den sozialen Bereich). Gleichzeitig absolvierte er ab 15. Oktober 2007 ein Praktikum beim S in G, welches nach mehrmaliger Verlängerung am 30. März 2009 endete;

einen entsprechenden Praktikumslohn bezog er (nur) für den Zeitraum vom 2. Juni 2008 bis 30. September 2008. Am 14. September 2009 begann er eine Ausbildung an der Fachhochschule SG (Studium im Fachbereich "Soziale Arbeit"). In den Streitjahren (2008 und 2009) erhielt er von der Schweizer Invalidenversicherung Taggelder (damit behinderte Personen weiterhin erwerbstätig bleiben können, werden sie von der Invalidenversicherung mit verschiedenen Eingliederungsmassnahmen unterstützt; vgl. <http://www.ahv-iv.info/iv/00127/00249/index.html?lang=de>; gegenständlich: "Taggelder aufgrund einer beruflichen Abklärung" bzw. "Taggelder aufgrund eines Arbeitstrainings"; vgl. die diesbezüglichen Verfügungen der Zentralen Ausgleichsstelle, Invalidenversicherungsstelle für Versicherte im Ausland).

Mit Einkommensteuerbescheiden vom 13. Dezember 2011 bzw. vom 22. Dezember 2011 wurde der Berufungswerber zur Einkommensteuer für das Jahr 2008 bzw. für das Jahr 2009 veranlagt. Die Taggelder von der Schweizer Invalidenversicherung wurden dabei als steuerpflichtige Bezüge behandelt.

Mit Schriftsätzen vom 18. Dezember 2011 und vom 27. Dezember 2011 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 vom 13. Dezember 2011 bzw. vom 22. Dezember 2011 Berufung ein.

Im Berufungsschriftsatz vom 18. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 wurde begehrt, die Taggelder von der Invalidenversicherung gemäß § 3 Abs. 1 lit. e EStG 1988 steuerfrei zu behandeln. Im Berufungsschriftsatz vom 27. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 wurde begehrt, für das Kind FM (geb. bbbbbb) den Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 zu berücksichtigen und gleichfalls die Taggelder von der Invalidenversicherung in Höhe von 19.131,64 € (ds. 29.328,70 CHF) gemäß § 3 Abs. 1 lit. e EStG 1988 steuerfrei zu behandeln. Begründend wurde dazu vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers Folgendes ausgeführt:

Der Abgabepflichtige habe am 17. Oktober 2005 auf dem Weg vom Wohnort zum Dienstort einen Arbeitsunfall erlitten. Dabei habe er sich gravierende Verletzungen zugezogen, welche dazu geführt hätten, dass er in seiner bisherigen Tätigkeit als Krankenpfleger am Kantonsspital X dauerhaft arbeitsunfähig geworden sei. In weiterer Folge habe die gesetzliche Unfallversicherung in der Schweiz bis zum 14. Oktober 2007 Taggeldleistungen erbracht. Ab dem 15. Oktober 2007 seien von der Sozialversicherungsanstalt des Kantons SG Eingliederungsmaßnahmen iSd Artikel 8 IVG erbracht worden.

Gemäß Artikel 8 IVG hätten Invalide unter den dort aufgezählten Voraussetzungen einen Anspruch auf Eingliederungsmaßnahmen. Die Eingliederungsmaßnahmen bestünden unter anderem in Maßnahmen beruflicher Art [Artikel 8 Z 3b IVG (Umschulung, Berufsberatung, erstma-

lige berufliche Ausbildung, etc.)). Gemäß Artikel 17 IVG habe der Versicherte einen Anspruch auf Umschulung auf eine neue Erwerbstätigkeit, wenn die Umschulung infolge Invalidität notwendig sei und dadurch die Erwerbsfähigkeit voraussichtlich erhalten oder verbessert werden könne. Versicherte hätten gemäß Artikel 22 IVG während der Durchführung von Eingliederungsmaßnahmen nach Artikel 6 Abs. 3 IVG einen Anspruch auf ein Taggeld. Dieses Taggeld bestünde gemäß Artikel 22 Abs. 2 IVG aus einer Grundentschädigung, welche 80 Prozent des letzten ohne gesundheitliche Einschränkung erzielten Erwerbseinkommens betrage (Artikel 23 IVG) sowie einem Kindergeld in Höhe von zwei Prozent (Artikel 23^{bis} IVG).

Gemäß § 3 Abs. 1 lit. e EStG 1988 seien Übergangsgelder aus der gesetzlichen Sozialversicherung steuerfrei. Unter Übergangsgelder seien Bezüge zu verstehen, die von den gesetzlichen Sozialversicherungsträgern sowie aus der Unfallversicherung zum Zweck der Rehabilitation (volle Wiedereingliederung von Behinderten) gewährt würden (vgl. Wiesner/Atzmüller, EStG, § 3 EStG, Rz 25).

Gemäß § 306 ASVG habe der Pensionsversicherungsträger dem Versicherten für die Dauer der Gewährung von medizinischen Maßnahmen der Rehabilitation oder einer Ausbildung gemäß § 198 Abs. 2 Z 1 ASVG ein Übergangsgeld zu leisten. Gemäß § 198 Abs. 2 Z 1 ASVG würden die beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation insbesondere die berufliche Ausbildung zur Wiedergewinnung oder Erhöhung der Erwerbsfähigkeit und, insoweit der Versehrte durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit in der Ausübung seines Berufes oder eines Berufes, der ihm zugemutet werden könne, wesentlich beeinträchtigt sei, die Ausbildung für einen neuen Beruf umfassen. Gemäß § 198 Abs. 2 ASVG betrage das Übergangsgeld 60 Prozent der Bemessungsgrundlage. Das Übergangsgeld erhöhe sich für den Ehegatten um 10 Prozent und für jeden sonstigen Angehörigen um fünf Prozent der Bemessungsgrundlage. Aufgrund der kurzen Ausführungen über die Anspruchsvoraussetzungen und der Höhe des Übergangsgeldes nach ASVG bzw. der Eingliederungsmaßnahmen nach IVG ergebe sich, dass die beiden Leistungen sowohl hinsichtlich des Anspruches dem Grunde nach als auch hinsichtlich des Anspruches der Höhe nach nicht nur vergleichbar, sondern beinahe ident seien. Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 sei daher auch auf Eingliederungsmaßnahmen iSd Artikel 8 IVG anzuwenden.

Indem die Abgabenbehörde die dem Übergangsgeld gemäß § 306 ASVG gleichartige (ausländische) Leistung gemäß Artikel 8 IVG nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 steuerfrei behandelt habe, habe sie den Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet und dadurch gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen (Freizügigkeit der Arbeitnehmer).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2012 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und führte dazu Folgendes aus:

Strittig sei, ob das in der Schweiz gemäß Art. 22 IVG für die Dauer der Eingliederungsmaß-

nahme ausbezahlte Taggeld gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG steuerfrei sei.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 seien Übergangsgelder aus der gesetzlichen Sozialversicherung steuerfrei. Auch wenn hier eine der lit. c vergleichbare Bestimmung fehle, welche ausdrücklich dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus einer ausländischen Sozialversicherung einschließe, sei im Hinblick auf das mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 auch auf derartige Beträge ausgedehnt anzuwenden, wobei für die Steuerfreiheit jedenfalls eine Gleichartigkeit der Leistungen dem Grunde und der Höhe nach gegeben sein müsse.

Das Finanzamt stimme der in der Berufung vertretenen Auffassung zu, dass das während der Durchführung von Eingliederungsmaßnahmen ausbezahlte Taggeld (Art. 8 iVm Art. 22 IVG) und das gemäß § 198 iVm § 199 ASVG für die Dauer von beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation ausbezahlte Übergangsgeld dem Grunde nach gleichartig seien, da beide Bestimmungen denselben Zweck, nämlich die berufliche Wiedereingliederung bzw. Rehabilitation, verfolgten.

Allerdings sei eine Gleichartigkeit der Höhe nach nicht gegeben, da

- der Grundanspruch in der Schweiz 80 % (Art. 23 IVG) und in Österreich lediglich 60 % (§ 199 Abs. 2 ASVG) betrage,
- die Höchstbemessungsgrundlage in der Schweiz (Art. 24 iVm Art. 22 IVG; ca. 104.000,00 €) ca. doppelt so hoch wie in Österreich (§ 178 Abs. 2 ASVG; 50.000,00 €) sei und
- es sich beim Übergangsgeld (wie bei anderen Sozialleistungen nach österreichischen Sozialversicherungsvorschriften) um eine Nettoleistung handle, während das Schweizer Taggeld dem Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen unterliege (Art. 25 IVG).

Dass im konkreten Fall die Leistung nach dem Schweizer IVG 86 % der Bemessungsgrundlage betrage, wohingegen die entsprechende Leistung nach dem ASVG 85 % betragen würde, sei ein aus der familiären Konstellation des Berufungswerbers (Zuschläge für die Ehegattin bzw. die Kinder) resultierendes Zufallsergebnis und ändere nichts an der vorgenommenen Beurteilung.

Im Übrigen seien auch die Anspruchsvoraussetzungen für das österreichische Übergangsgeld (Arbeitsunfall, Berufskrankheit - § 175 f ASVG, § 177 ASVG) und für das Schweizer Taggeld (Anspruch unabhängig von einer Erwerbstätigkeit - Art. 8 IVG) unterschiedlich.

Im Ergebnis sei die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 für das nach Art. 22 IVG für die Dauer der Eingliederungsmaßnahme ausbezahlte Taggeld im Ergebnis zu verneinen.

Mit Schreiben vom 18. März 2012 stellte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers einen Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufungen wiederum als unerledigt galten. Im Vorlageantrag begehrte er, die gemäß dem Bun-

desgesetz über die Invalidenversicherung in der Schweiz ausbezahlten Taggelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 steuerfrei zu behandeln; gleichzeitig begehrte er die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Im Vorlageantrag führte er im Wesentlichen Folgendes begründend aus:

Der Abgabenbehörde sei insoweit zuzustimmen, dass sich die jeweiligen Höchstbeitragsgrundlagen in der Schweiz bzw. in Österreich der Höhe nach stark unterscheiden würden. Alleine daraus den Schluss zu ziehen, dass die beiden Leistungen der Höhe nach nicht gleichartig seien, sei nicht zulässig. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 seien Geldleistungen aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung dann steuerfrei, wenn sie dem Grunde nach vergleichbar seien und wenn es sich der Höhe nach um gleichartige Beträge handeln würde. Beim Abgabepflichtigen sei von der Sozialversicherung in der Schweiz eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 75.837,50 CHF festgestellt worden. Die an den Berufungswerber bezahlten Leistungen seien von dieser Beitragsgrundlage ermittelt worden. In Abhängigkeit vom Fremdwährungskurs ergebe sich daher eine in EURO umgerechnete Beitragsgrundlage, welche zwischen 45.000,00 € (1 CHF = 0,6 €) bis rund 60.000,00 € (1 CHF = 0,8 €) betrage. Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde würde dazu führen, dass einem Empfänger einer ausländischen Leistung, welche dem Grunde nach mit einer (steuerfreien) Leistung nach österreichischem Recht vergleichbar sei, nur aus dem Grunde die Steuerfreiheit versagt würde, weil diesem theoretisch bei einem fiktiven höheren Aktivbezug eine (fiktive) höhere ausländische Leistung zustehen könnte und er dadurch mit einer erheblich geringeren Nettoleistung als der Bezieher einer gleichartigen österreichischen Leistung auskommen müsste. Eine derartige Interpretation widerspreche auch dem Gesetzestext, da im Gesetzestext nur davon die Rede sei, dass es sich bei der erhaltenen Leistung um gleichartige Beträge handeln müsse. Die Interpretation der Abgabenbehörde sei seines Erachtens selbst dann nicht zulässig, wenn die ausländische Leistung aufgrund einer höheren Beitragsgrundlage höher als die österreichische Leistung sei. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung der inländischen und der ausländischen Leistung würde dazu führen, dass die ausländische, höhere Leistung aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung im Endergebnis niedriger ausfallen könnte, als die österreichische Leistung. In gemeinschaftskonformer Interpretation wäre daher in jedem Fall die ausländische Leistung bis zum maximalen Leistungsbezug nach österreichischem Recht steuerfrei zu stellen.

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass es sich beim Übergangsgeld um eine Nettoleistung (wie das Wochengeld aus dem Versicherungsfall der Mutterschaft gemäß § 157 ASVG) handle, sei falsch. Das Wochengeld aus dem Versicherungsfall der Mutterschaft werde aufgrund des erzielten Nettoarbeitsverdienstes bemessen (vgl. § 162 Abs. 3 ASVG). Im gegenständlichen Fall würden die inländische und die ausländische Leistung aufgrund des erzielten

Bruttoarbeitsentgeltes berechnet.

In der Schweiz betrage der Grundanspruch gemäß Art. 23 IVG 80 % des erzielten Bruttoentgeltes. Im Gegensatz zur österreichischen Leistung müsse der Leistungsbezieher die Sozialversicherungskosten selbst tragen. Bei der österreichischen Leistung betrage der Grundanspruch 60 % des erzielten Bruttoentgeltes. Zusätzlich würden lt. telefonischer Auskunft vom österreichischen Sozialversicherungsträger (AUVA - Herr F Tel-Nr. xxxxx), die anfallenden Sozialversicherungsbeiträge (rd. 700,00 €/Monat) direkt an den zuständigen Sozialversicherungsträger überwiesen. Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes seien auch die unterschiedlichen Sockelbeträge (60 % - Österreich; 80 % - Schweiz) vergleichbar. In Abhängigkeit von der familiären Situation des Leistungsempfängers könne sowohl der Bezieher der inländischen Leistung als auch der Bezieher der ausländischen Leistung 100 % des durchschnittlich bezogenen Bruttoentgeltes als Leistung beziehen. Alleine daraus sei ersichtlich, dass es sich beim Übergangsgeld nicht um eine Nettoleistung (wie das inländische Wochengeld) handle. Eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit könne sich dadurch ergeben, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet würden. In Österreich ansässige Personen seien unabhängig davon in einer vergleichbaren Situation, ob sie ihre Einkünfte durch eine Berufstätigkeit in Österreich oder als Tagespendler durch eine Berufstätigkeit im benachbarten Ausland erzielten (vgl. VwGH 1.3.2007, 2005/15/0166).

Die Abgabenbehörde habe selbst festgestellt, dass der Berufungswerber in der Schweiz beschäftigt gewesen sei und aufgrund eines Arbeitsunfalles eine dem österreichischen Übergangsgeld dem Grunde nach vergleichbare ausländische Leistung beziehe. Ebenfalls sei festgestellt worden, dass die tatsächlich bezogene ausländische Leistung bei einer ähnlichen Familienkonstellation der Höhe nach der inländischen Leistung entsprechen würde. Unter Berücksichtigung der im Ausland selbst zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge (rd. 6 %) sei die ausländische Leistung sogar etwas niedriger als der im Inland fiktiv bestehende Leistungsanspruch.

Inwieweit die Besteuerung einer ausländischen Leistung mit den Grundsätzen der Arbeitnehmerfreizügigkeit vereinbar sei, wenn die ausländische Leistung dem Grunde nach mit einer (steuerfreien) inländischen Leistung vergleichbar sei und die ausländische Leistung auch der Höhe nach mit der inländischen Leistung vergleichbar sei bzw. sogar etwas niedriger sei, als die bei gleichem Sachverhalt zustehende inländische Leistung, werde in der Berufungsvorentscheidung nicht zufriedenstellend begründet. Der Hinweis der Abgabenbehörde, dass der Berufungswerber, sofern er einen höheren Verdienst erzielt hätte, eine höhere ausländische Leistung als die inländische Leistung erhalten würde, ist vom Endergebnis her unbefriedigend. Der Unabhängige Finanzsenat möge daher feststellen, dass die vom Berufungswerber bezogene Leistung gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 Iit. e EStG 1988 als steuerfrei zu behandeln sei, da eine

Besteuerung der ausländischen Leistung im gegenständlichen Fall gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen würde und außerdem möge festgestellt werden, dass der Bescheid auch wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig ergangen sei, da sich der Bescheid größtenteils auf fiktive Sachverhalte stütze, welche nicht der Realität entsprechen würden.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 2. Oktober 2013 nahm der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Taggeld aus der Schweizer Invalidenversicherung (2008, 2009):

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Berufungswerber war als Krankenpfleger (Grenzgänger) beim Kantonsspital X beschäftigt und erlitt am 17. Oktober 2005 auf dem Weg zur Arbeit unverschuldeterweise mit seinem Motorrad einen Verkehrsunfall (es liegt unstrittig ein Arbeitsunfall vor), aufgrund dessen er in seiner bisherigen Tätigkeit dauerhaft arbeitsunfähig geworden ist. Das Dienstverhältnis wurde von seiner Arbeitgeberin zum 16. Oktober 2007 aufgelöst. Nach Evaluierung der Umschulungsmöglichkeiten durchlief er die Aufnahmeverfahren zur Ausbildung als Sozialarbeiter an der Fachhochschule X und an der OG (Bildungsinstitut für den sozialen Bereich). Gleichzeitig absolvierte er ab 15. Oktober 2007 ein Praktikum beim S in G, welches nach mehrmaliger Verlängerung am 30. März 2009 endete; einen entsprechenden Praktikumslohn bezog er (nur) für den Zeitraum vom 2. Juni 2008 bis 30. September 2008. Am 14. September 2009 begann er eine Ausbildung an der Fachhochschule SG (Studium im Fachbereich "Soziale Arbeit"). In den Streitjahren (2008 und 2009) erhielt er von der Schweizer Invalidenversicherung Taggelder (damit behinderte Personen weiterhin erwerbstätig bleiben können, werden sie von der Invalidenversicherung mit verschiedenen Eingliederungsmassnahmen unterstützt; vgl. <http://www.ahv-iv.info/iv/00127/00249/index.html?lang=de>; gegenständlich: Taggelder aufgrund einer "beruflichen Abklärung" bzw. Taggelder aufgrund eines "Arbeitstrainings"; vgl. die diesbezüglichen Verfügungen der Zentralen Ausgleichsstelle, Invalidenversicherungsstelle für Versicherte im Ausland).

Das gegenständliche Taggeld ist eine Leistung aus der ersten Säule des Schweizer Vorsorgekonzeptes. Der Berufungswerber war obligatorisch (verpflichtend) in der ersten Säule versi-

chert (die erste Säule des Schweizer Vorsorgekonzeptes besteht in der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversorgung).

Zusammengefasst vertritt der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers die Auffassung, dass das Taggeld von der Schweizer Invalidenversicherung [Art. 22 Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG)] mit dem Übergangsgeld aus der gesetzlichen Sozialversicherung [konkret aus der österreichischen Unfallversicherung; § 199 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG)] dem Grunde nach vergleichbar und gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 steuerfrei zu behandeln sei. Die Verweigerung der Anerkennung des Taggeldes aus der Schweizer Invalidenversicherung als steuerfreien Bezug verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht (Freizügigkeit der Arbeitnehmer).

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 im Hinblick auf das mit der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen in gemeinschaftsrechtskonformer Weise so auszulegen sei, dass auch gleichartige Beträge aus einer ausländischen Sozialversicherung steuerfrei zu berücksichtigen seien, wobei eine Gleichartigkeit der Leistungen nicht nur dem Grunde sondern auch der Höhe nach gegeben sein müsse. Das gegenständliche Taggeld von der Schweizer Invalidenversicherung sei zwar dem Grunde nach mit dem Übergangsgeld aus der gesetzlichen Sozialversicherung (konkret aus der österreichischen Unfallversicherung; § 199 ASVG) vergleichbar, aber nicht der Höhe nach, weshalb es als steuerpflichtiger Bezug zu behandeln sei.

Die maßgebliche Bestimmung des EStG 1988 lautet wie folgt:

"§ 3 (1) Von der Einkommensteuer sind befreit:

....

4. e) Übergangsgelder aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

...."

Die maßgeblichen Bestimmungen des ASVG lauten (auszugsweise) wie folgt:

"§ 198 (1) Durch die beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation soll der Versehrte in die Lage versetzt werden, seinen früheren oder, wenn dies nicht möglich ist, einen neuen Beruf auszuüben.

(2) Die beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation umfassen insbesondere:

*1. die berufliche **Ausbildung** zur Wiedergewinnung oder Erhöhung der Erwerbsfähigkeit und, insoweit der Versehrte durch den Arbeitsunfall oder die Berufskrankheit in der Ausübung seines Berufes oder eines Berufes, der ihm zugemutet werden kann, wesentlich beeinträchtigt ist, die **Ausbildung** für einen neuen Beruf. Die berufliche Ausbildung wird so lange gewährt,*

als durch sie die Erreichung des angestrebten Zieles (§ 172) zu erwarten ist;

....

§ 199 (1) Der Unfallversicherungsträger hat dem Versicherten für die **Dauer einer Ausbildung** gemäß § 198 Abs. 2 Z 1 ein **Übergangsgeld** zu leisten.

2) Das Übergangsgeld gebührt im Ausmaß von 60 v. H. der Bemessungsgrundlage. Es ist für die Angehörigen von Versicherten (§ 123) zu erhöhen, und zwar für den Ehegatten/die Ehegattin oder den eingetragenen Partner/die eingetragene Partnerin um 10 v. H. und für jeden sonstigen Angehörigen um 5 v. H. der Bemessungsgrundlage. Das Gesamtausmaß des erhöhten Übergangsgeldes darf die Bemessungsgrundlage nicht übersteigen. Es gebührt monatlich in der Höhe eines Zwölftels des Jahresbetrages, gerundet auf Cent.

(3) Auf das Übergangsgeld sind ein dem Versicherten gebührendes Erwerbseinkommen, eine sonst gebührende Geldleistung aus der Unfallversicherung, eine Pension aus dem Versicherungsfall der geminderten Arbeitsfähigkeit bzw. eine Beihilfe zur Deckung des Lebensunterhaltes durch das Arbeitsmarktservice anzurechnen. Hinsichtlich der Ermittlung des Erwerbseinkommens aus einem land (forst)wirtschaftlichen Betrieb ist § 292 Abs. 5 und 7 entsprechend anzuwenden.

....“

Die Rehabilitation nach Arbeitsunfällen oder Berufskrankheiten umfasst medizinische (zB Therapie), soziale (zB Zuschüsse oder Darlehen zum Ankauf oder zur behindertengerechten Adaptierung eines Pkw) und berufliche Maßnahmen, die dazu dienen, die Leistungsfähigkeit von "Versicherten" soweit wie möglich wiederherzustellen. Zu den beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation gehören ua. die berufliche **Ausbildung (Umschulung)**. **Für die Dauer einer Ausbildung** (außerhalb eines Dienst und/oder Lehrverhältnisses) gewährt der Unfallversicherungsträger ein **Übergangsgeld**

(vgl. <http://ams.brz.gv.at/arbeitsundbehinderung/data/14.html>). Unter Übergangsgeldern sind Bezüge zu verstehen, die Versicherten von der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 199 ASVG) zum Zweck der Ausbildung (volle Wiedereingliederung von Behinderten) gewährt werden (vgl. Kuprian in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 3 Anm 28 (Stand 1.4.2012, rdb.at).

Gemäß Art. 8 Abs. 1 des Schweizer Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (IVG) haben Invalide oder von einer Invalidität (Art. 8 ATSG²) bedrohte Versicherte Anspruch auf Eingliederungsmassnahmen, soweit

- a. diese notwendig und geeignet sind, die Erwerbsfähigkeit oder die Fähigkeit, sich im Aufgabenbereich zu betätigen, wieder herzustellen, zu erhalten oder zu verbessern und
- b. die Voraussetzungen für den Anspruch auf die einzelnen Massnahmen erfüllt sind. Eingliederungsmaßnahmen bestehen in medizinischen Maßnahmen, Integrationsmaßnahmen zur

Vorbereitung auf die berufliche Eingliederung, Massnahmen beruflicher Art (Berufsberatung, erstmalige berufliche Ausbildung, Umschulung, Arbeitsvermittlung, Kapitalhilfe und der Abgabe von Hilfsmitteln (Art. 8 Abs. 3 IVG).

Gemäß Art. 22 Abs. 1 IVG haben Versicherte während der Durchführung von Eingliederungsmassnahmen nach Art. 8 Abs. 3 IVG Anspruch auf ein Taggeld, wenn sie an wenigstens drei aufeinander folgenden Tagen wegen der Massnahmen verhindert sind, einer Arbeit nachzugehen, oder in ihrer gewohnten Tätigkeit zu mindestens 50 Prozent arbeitsunfähig sind. Das Taggeld besteht aus einer Grundentschädigung und einem Kindergeld für Versicherte mit Kindern (Art. 22 Abs. 2 IVG). Die Grundentschädigung beträgt 80 Prozent des letzten ohne gesundheitliche Einschränkung erzielten Erwerbseinkommens, jedoch nicht mehr als 80 Prozent des Höchstbetrages des Taggeldes nach Art. 24 Abs. 1 IVG. Grundlage für die Ermittlung des Erwerbseinkommens nach Abs. 1 bildet das durchschnittliche Einkommen, vom dem Beiträge nach dem AHVG erhoben werden (Art. 23 Abs. 1 und 3 IVG). Der Bundesrat regelt die Anrechnung eines allfälligen Erwerbseinkommens und kann für bestimmte Verhältnisse Kürzungen vorsehen (Art. 24 Abs. 5 IVG).

Die Schweizer Invalidenversicherung bezweckt die Eingliederung resp. Wiedereingliederung von Personen, die wegen Geburtsgebrechen, Krankheits- oder Unfallfolgen behindert sind (vgl. <http://www.bsv.admin.ch/kmu/ueberblick/00490/01017/index.html?lang=de>). Die Invalidenversicherung gewährt in erster Linie Eingliederungsmassnahmen, die die berufliche Eingliederung fördern und geeignet sind, die Erwerbsfähigkeit zu verbessern (vgl. <http://www.bsv.admin.ch/themen/iv/00021/03187/?lang=de>). Versicherte haben während der Durchführung von Eingliederungsmassnahmen Anspruch auf ein Taggeld, wenn sie an wenigstens drei aufeinander folgenden Tagen wegen der Massnahmen verhindert sind, einer Arbeit nachzugehen, oder in ihrer gewohnten Tätigkeit zu mindestens 50 % arbeitsunfähig sind (vgl. <http://www.sva-bl.ch/de/leistung.aspx?page=A4260&pic=invaliden&zeile=2&spalte=3>).

Unstrittig gehen beide Parteien davon aus, dass die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 gemeinschaftsrechtskonform auszulegen ist.

Seit 1. Juni 2002 ist die Schweiz mit der EU durch das Freizügigkeitsabkommen verbunden (BGBl. III Nr. 133/2002). Damit ist die Personenfreizügigkeit, wie sie im Gebiet der Europäischen Gemeinschaft gilt, auch im Verhältnis zur Schweiz hergestellt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verbieten die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer Massnahmen, die die Gemeinschaftsangehörigen benachteiligen könnten, wenn sie im Gebiet eines anderen Abkommensstaates eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben wollen. Vorschriften, auch steuerlicher Art, die einen Staatsangehörigen eines Abkommensstaates daran

hindern oder davon abhalten, sein Herkunftsland zu verlassen, um von seinem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch zu machen, stellen eine Beschränkung dieser Freiheit dar, auch wenn sie unabhängig von der Staatsangehörigkeit der betroffenen Arbeitnehmer Anwendung finden. Soweit rein innerstaatliches Steuerrecht gegen den Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit verstößt und hierfür keine Rechtfertigungsgründe vorliegen, wird es vom unmittelbar anzuwendenden Abkommensrecht verdrängt (vgl. SWI 2006, 454 ff).

Eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit kann sich daraus ergeben, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewendet werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewendet wird. Entscheidend ist nun, dass aus der Sicht der durch Österreich vorgenommenen Besteuerung davon auszugehen ist, dass sich in Österreich ansässige Personen unabhängig davon in einer vergleichbaren Situation befinden, ob sie ihre Einkünfte durch eine Berufstätigkeit in Österreich oder durch eine Berufstätigkeit in der benachbarten Schweiz erzielen (vgl. VwGH 1.3.2007, 2005/15/0166).

Aus dem Vorstehenden folgt für den Berufungsfall, dass zu prüfen ist, ob die in Rede stehende Leistung aus der Schweiz mit dem österreichischen Übergangsgeld, welches nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 von der Steuer befreit ist, vergleichbar ist. Soweit eine Vergleichbarkeit zwischen dem Taggeld von der Schweizer Invalidenversicherung und dem Übergangsgeld von der inländischen Unfallversicherung gegeben ist, läge in der Besteuerung des aus der Schweiz bezogenen Taggeldes eine Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit vor.

Wie bereits eingangs erwähnt, vertritt das Finanzamt die Auffassung, dass das strittige Taggeld jedenfalls dem Grunde nach mit dem Übergangsgeld aus der Unfallversicherung vergleichbar ist. Der Unabhängige Finanzsenat teilt - angesichts der vorigen Ausführungen - diese Auffassung, jedoch nur hinsichtlich des ab September 2009 gezahlten Schweizer Taggeldes und zwar aufgrund folgender Überlegungen:

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist die Vergleichbarkeit des in Rede stehenden Schweizer Taggeldes mit dem inländischen Übergangsgeld dann anzunehmen, wenn die ausländische Leistung in ihrem Kerngehalt den gemeinsamen und typischen Merkmalen der inländischen Leistung entspricht, d.h. nach Motivation und Funktion gleichwertig ist. Da eine völlige Identität kaum denkbar ist, muss sich die Beurteilung, ob eine Vergleichbarkeit zwischen den in- und ausländischen Geldleistungen gegeben ist, notwendigerweise auf bestimmte Eigenschaften beider Leistungsarten beschränken. Eine Vergleichbarkeit zwischen dem in den Streitjahren gezahlten Schweizer Taggeld und dem inländischen Übergangsgeld ist demnach zugegebenermaßen insoweit dem Grunde nach gegeben, als beide Leistungen Leistungen öffentlich rechtlicher Art sind, den Zweck der beruflichen Wiedereingliederung bzw. Rehabilitation verfolgen und als Entgeltersatzleistung in der Grundkonzeption der Lebensunterhaltssicherung (Existenzsicherung) während der Rehabilitation dienen (vgl. dazu

<https://www.allianz.ch/allianz-cda/Intranet/YDPPR256D.pdf>;
<https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/289/Seite.2891400.html>;
 VwGH 27.3.2012, 2011/10/0070).

Zu beachten ist aber, dass der Berufungswerber (nach der Auflösung seines Dienstverhältnisses mit 16. Oktober 2007) nach der Evaluierung von Umschulungsmöglichkeiten zunächst aber "nur" die Aufnahmeverfahren zur Ausbildung als Sozialarbeiter an der Fachhochschule X und an der OG (Bildungsinstitut für den sozialen Bereich) durchlief und ein Praktikum beim S in G (15. Oktober 2007 bis 30. März 2009) absolvierte. Erst ab September 2009 begann er eine Ausbildung an der Fachhochschule SG (Studium im Fachbereich "Soziale Arbeit"). Die Maßnahmen bis zum Beginn des Studiums an der Fachhochschule sind jedoch allesamt nicht unter den Begriff "Ausbildung" im Sinne der Bestimmungen der §§ 199 und 198 Abs. 2 Z 1 ASVG zu subsumieren. Nur der Besuch der Fachhochschule SG ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter den Begriff "Ausbildung" zu subsumieren (vgl. dazu http://www.workfit.at/wordpress/wp-content/uploads/Foerderungen-fuer-Arbeitssuchende/17_uebergangsgeld.pdf). Für die vor September 2009 gesetzten Maßnahmen wäre von der österreichischen Unfallversicherung kein Übergangsgeld gewährt worden. Im Unterschied zur Schweizer Invalidenversicherung richtet die österreichische Unfallversicherung im Rahmen der beruflichen Rehabilitation keine Geldleistung für Abklärungsmaßnahmen, Arbeitsversuche, Praktika oder Wartezeiten bis zum Beginn einer Ausbildung oder Umschulung unter dem Titel "Übergangsgeld" aus (vgl. dazu

http://www.lungenliga.ch/uploads/media/Leitfaden_Sozialversicherung_2012_d.pdf;
http://www.auva.at/portal27/portal/auvaportal/channel_content/cmsWindow?action=2&p_menuid=1889&p_tabid=4; http://www.workfit.at/wordpress/wp-content/uploads/Foerderungen-fuer-Arbeitssuchende/17_uebergangsgeld.pdf).

Hinsichtlich der Taggelder von der Schweizer Invalidenversicherung, die der Berufungswerber für Zeiten vor Beginn seiner Ausbildung/Umschulung an der Fachhochschule SG, konkret für "eine berufliche Abklärung" bzw. "für ein Arbeitstraining" (vgl. die diesbezüglichen Verfügungen der Zentralen Ausgleichsstelle), erhalten hat, ist also von keiner Vergleichbarkeit (dem Grunde nach) mit dem Übergangsgeld von der inländischen Unfallversicherung auszugehen, weshalb diese Taggelder nicht nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können. Die volle steuerliche Erfassung des vor September 2009 gezahlten Schweizer Taggeldes (gemäß § 29 Abs. 1 EStG 1988) steht mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht im Einklang und verstößt nicht gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Zum Vorbringen des Finanzamtes, dass eine Vergleichbarkeit zwischen dem strittigen Taggeld und dem inländischen Übergangsgeld nur dann vorgelegen hätte, wenn das strittige Taggeld

auch der Höhe nach dem inländischen Übergangsgeld entsprochen hätte und gegenständlich aber eine Gleichartigkeit der Höhe nach nicht gegeben sei, da der Grundanspruch in der Schweiz 80 % (Art. 23 IVG) und in Österreich lediglich 60 % (§ 199 Abs. 2 ASVG) betrage, die Höchstbemessungsgrundlage in der Schweiz (Art. 24 iVm Art. 22 IVG; ca. 104.000,00 €) ca. doppelt so hoch wie in Österreich (§ 178 Abs. 2 ASVG; ca. 50.000,00 €) sei und es sich beim Übergangsgeld (wie bei anderen Sozialleistungen nach österreichischen Sozialversicherungsvorschriften) um eine Nettoleistung handle, während das Schweizer Taggeld dem Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen unterliege (Art. 25 IVG), ist Folgendes zu sagen:

Festzuhalten ist zunächst, dass das strittige Taggeld als auch das inländische Übergangsgeld vom Bruttolohn bemessen wird; die Bemessungsgrundlage für das Übergangsgeld ist die Summe der allgemeinen Beitragsgrundlagen im letzten Jahr vor dem Eintritt des Versicherungsfalles; Beitragsgrundlagen sind die Beträge, von denen Sozialversicherungsbeiträge gezahlt wurden; diese Werte entsprechen bei ArbeitnehmerInnen dem Bruttogehalt (vgl. http://www.sozialversicherung.at/portal27/portal/esvportal/channel_content/cmsWindow?action=2&p_menuid=60843&p_tabid=5&p_pubid=638522; http://www.sozialversicherung.at/portal27/portal/esvportal/channel_content/cmsWindow?action=2&p_menuid=60843&p_tabid=5&p_pubid=638522). Grundlage für die Ermittlung des Erwerbseinkommens nach Art. 23 Abs. 1 und 3 IVG bildet das durchschnittliche Einkommen, vom dem Beiträge nach dem Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung) erhoben werden; grundsätzlich gehört zum beitragspflichtigen Erwerbseinkommen (massgebender Lohn) das gesamte Bar- und Naturaleinkommen (freie Unterkunft und Verpflegung) inkl. Gratifikation und der 13. Monatslohn; massgebender Lohn für die AHV ist also der Bruttolohn; vgl. http://www.svasg.ch/de/produkte/ahv/versicherungsbeitraege/beitraege_der_arbeitnehmer.php].

Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2007, Zl. 2005/15/0166, zur Frage, ob ein Taggeld aus dem Versicherungsfall der Mutterschaft von der liechtensteinischen Krankenversicherung mit dem österreichischen Wochengeld, welches nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit a EStG 1988 von den Steuer befreit ist, vergleichbar ist, ausgesprochen, dass zwischen dem in Rede stehenden, in Liechtenstein bezahlten Bezug einerseits und dem Wochengeld andererseits *Übereinstimmung im Anlass der Geldleistungen* (Mutterschutz) bestehe. Für das Wochengeld nach § 162 ASVG sei allerdings bedeutsam, dass es das EStG von der grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von Einkommensersatzten nur deshalb ausnehme, weil es schon als "Nettobezug" bemessen ist. Es sei deshalb weiter zu prüfen, ob sich die in Rede stehenden Bezüge, welche die Beschwerdeführerin von ihrem liechtensteinischen Arbeitgeber erhalten hat, dem § 162 Abs. 3 ASVG vergleichbar nach ihrem früheren Nettoar-

beitsverdienst bemessen haben und ob sich solcherart aus der Besteuerung der Bezüge ein Nachteil im Verhältnis zur Steuerfreiheit des bereits nach dem Nettoarbeitsverdienst bemessenen österreichischen Wochengeldes ergibt. Bemessen sich die vom liechtensteinischen Arbeitgeber geleisteten Bezüge nach dem bisherigen Bruttoarbeitslohn, liegt eine Vergleichbarkeit mit den Lohnfortzahlungen durch österreichische Arbeitgeber, wie etwa im Bereich des öffentlichen Dienstes, vor, die nach dem EStG auch für den Zeitraum der Beschäftigungsverbote wegen einer Schwangerschaft nicht steuerbefreit sind.

Im zitierten Erkenntnis erfolgte zwischen den genannten Leistungen ein Vergleich zwar dem Grunde nach, ein Vergleich hinsichtlich der Höhe des Grundanspruches und ein Vergleich hinsichtlich einer allenfalls bestehenden Höchstbemessungsgrundlage, erfolgte jedenfalls nicht. Außerdem gibt es in der Regelung des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 keinen Hinweis in die Richtung, dass das aus der gesetzlichen Sozialversicherung gezahlte Übergangsgeld nur in einer bestimmten Höhe von der Einkommensteuer befreit werden soll.

Abschließend ist noch zu sagen, dass das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2012 aber selber festgestellt, dass im konkreten Fall die Leistung nach dem Schweizer IVG 86 % der Bemessungsgrundlage betrage und die entsprechende Leistung nach dem ASVG 85 % betragen würde, weshalb gegenständlich - für den Fall, dass eine Vergleichbarkeit auch der Höhe nach zu fordern wäre - von einer Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Leistungen jedenfalls auch der Höhe nach ausgegangen werden kann.

Zum weiteren Einwand des Finanzamtes, dass auch deshalb nicht von einer Vergleichbarkeit gesprochen werden könne, da die Anspruchsvoraussetzungen für das österreichische Übergangsgeld (Arbeitsunfall, Berufskrankheit - § 175 f ASVG, § 177 ASVG) und für das Schweizer Taggeld (Anspruch unabhängig von einer Erwerbstätigkeit - Art. 8 IVG) unterschiedlich seien, ist abschließend zu sagen, dass unbestritten ist, dass gegenständlich ein Arbeitsunfall des Berufungswerbers für die Leistung aus der Schweizer Invalidenversicherung ursächlich war. Entscheidend ist, dass bei einer körperlichen Schädigung des Versicherten durch einen Arbeitsunfall im Inland jedenfalls die österreichische Unfallversicherung zuständig geworden wäre, weshalb das strittige Taggeld konkret mit einer Leistung (Übergangsgeld) aus dem Versicherungsfall des Arbeitsunfalles von der österreichischen Unfallversicherung zu vergleichen war.

Das in Schweizer Taggeld war folglich in Höhe von 16.054,40 CHF (2009) steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 zu belassen.

2. Unterhaltsabsetzbetrag (2009; FM; geb. bbbbbb):

Die Voraussetzungen für den Unterhaltsabsetzbetrag [unterschiedlicher Wohnort, weder der Berufungswerber noch seine Gattin beziehen für M Familienbeihilfe, Familienbeihilfenbeziehe-

rin ist die Mutter von M (AM), Unterhaltszahlungen werden (voll) geleistet (siehe dazu auch den vorliegenden Kontoauszug)] sind gegeben. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht folglich in voller Höhe zu.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Oktober 2013