

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerde des Bf., Adresse, PLZ-Ort, vom 11. Jänner 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 9. Jänner 2019, betreffend Einkommensteuer 2017, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erhielt für das Jahr 2017 nebst seinen ganzjährigen Bezügen aus einer Pensionskasse im Nettobetrag von EUR 4.734,46 für den Zeitraum 02.01.2017 bis 22.02.2017 die nachstehend bezeichneten Krankengelder:

	02.01.2017- 10.01.2017	11.01.2017- 22.02.2017
Krankengelder W-GKK 2017:		
Krankengelder:	1.134,00	4.876,20
sonst. Bezüge vor Abzug d. SV-Beiträge:	162,00	696,60
steuerpflichtiger Bezug:	972,00	4.179,60
einbehaltene Lohnsteuer:	208,50	896,55
anrechenbare Lohnsteuer:	208,50	896,55

Mit Einkommensteuerbescheid 2017 vom 9. Jänner 2019 wurde der Bf. gemäß der eingereichten Erklärung zur Einkommensteuer 2017 veranlagt und die Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes iHv EUR 2.017,00 festgesetzt.

Dabei wurden jedoch die Bezüge des Bf. aus seiner *Pensionskasse* zur Gänze in die Hochrechnung der Einkünfte für den Progressionsvorbehalt (aufgrund des Bezuges von Krankengeldern) mit einbezogen, da das Finanzamt vorerst davon ausging, dass die Bezüge aus der Pensionskasse nicht für das gesamte Kalenderjahr bezogen worden seien.

1. Beschwerde und Vorhalteverfahren vom 24. Jänner 2019:

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 9. Jänner 2019 erhob der Bf. im Wege von FinanzOnline das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und machte geltend, dass die von der Wiener Gebietskrankenkasse angegebenen Daten betreffend den Bezug von Krankengeldern nicht nachvollziehbar seien.

Mit Vorhalt vom 24. Jänner 2019 übermittelte das Finanzamt dem Bf. die von der Wiener Gebietskrankenkasse übermittelten Daten betreffend den Bezug von Krankengeldern im Zeitraum 01.01.2017 bis 22.02.2017, denen zufolge der Bf. die nachstehend bezeichneten Krankengelder erhalten habe, von denen ein vorläufiger Steuerabzug gemäß § 69 Abs. 2 EStG von 25% unter Berücksichtigung eines täglichen Freibetrages von EUR 30,00 wie folgt vorgenommen worden sei:

Bezeichnung:	Gesamt brutto:	Freibetrag pro Tag:	Anzahl Tage:	Freibetrag:	Differenz:	davon 25% LSt:
Krankengeld:	1.134,00	30,00	10	300,00	834,00	208,50
Krankengeld:	4.876,20	30,00	43	1.290,00	3.586,20	896,55
Summe Lohnsteuer:						1.105,05

Bezeichnung:	von:	bis:	tägl. Satz brutto:	Tage:	Gesamt brutto:	abzügl. 25% LSt:	Gesamt netto:
Krankengeld:	01.01.2017	10.01.2017	113,40	10	1.134,00	208,50	925,50
Krankengeld:	11.01.2017	22.02.2017	113,40	43	4.876,20	896,55	3.979,65

2. Beschwerdeentscheidung vom 30. Jänner 2019:

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 30. Jänner 2019 teilweise Folge gegeben, als zwar die Einkünfte des Bf. aus nichtselbständiger Arbeit unverändert mit EUR 9.754,06 ermittelt, aber aufgrund der vorzunehmenden Hochrechnung (aufgrund des Bezuges von Krankengeldern) die Bemessungsgrundlage für den besonderen Progressionsvorbehalt um die von der V-AG bezogenen Einkünfte im Nettobetrag von EUR 4.734,46 vermindert wurde. Die Einkommensteuer wurde somit iHv EUR 1.242,00 festgesetzt.

Im vorliegenden Fall wurden somit die von der V-AG bezogenen Einkünfte im Nettobetrag von EUR 4.734,46 aus der Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (aufgrund

des Bezuges von Krankengeldern) wie folgt ausgeschieden, da die Einkünfte aus der Pensionskasse *ganzjährig* bezogen worden seien:

Bezeichnung:	E 2017 09.01.2019	BVE 30.01.2019
BMGRDL für besond. Progressionsvorbehalt:	9.754,04	9.754,04
zuzügl. Pauschbetrag für WK:	132,00	132,00
abzügl. Beträge, die nicht umzurechnen sind:		- 4.734,46
Umrechnungsbasis:	9.886,06	5.151,60
Umrechnungszuschlag:	58.197,18	30.326,40
(Umrechnungsbasis x 365/(365-312)-Umrechnungsbasis)		

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. habe im Jahre 2017 steuerfreie Einkommensersatz erhalten, die gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 eine besondere Steuerberechnung nach sich ziehen würden. Dabei würden die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte auf den Zeitraum des Erhalts der steuerfreien Bezüge umgerechnet, so als ob sie auch während des Bezugs der Einkommensersatz weiterbezogen worden wären. Daraus werde ein Umrechnungszuschlag ermittelt, der zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes dem Einkommen hinzugerechnet werde. Mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das steuerpflichtige Einkommen versteuert.

Im vorliegenden Fall seien daher die steuerpflichtigen Bezüge der V-AG iHv EUR 4.734,46 bei der Umrechnung für den besonderen Progressionsvorbehalt außer Ansatz gelassen worden. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass die Bezüge der V-AG für das gesamte Kalenderjahr bezogen worden seien.

3. Vorlageantrag vom 19. Februar 2019:

Mit Eingabe vom 19. Februar 2019 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Begründend wurde ausgeführt, für die Vorschreibung von Einkommensteuer iHv EUR 1.242,00 seien zwei Einkommensteile verantwortlich:

- Einkommen durch die V-AG (EUR 4.734,46) sowie
- Einkommen durch die Wiener Gebietskrankenkasse.

Die Nachzahlung von Einkommensteuer aus den von der V-AG bezogenen Einkünften sei berechtigt.

Anders sehe es bei der Einkommensteuernachzahlung aus den von der Wiener Gebietskrankenkasse bezogenen Einkünften aus: Für diese Einkünfte sei bereits durch die Wiener Gebietskrankenkasse Lohnsteuer einbehalten worden. Die entsprechenden Dokumente würden dem Finanzamt vorliegen. Es werde daher um eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und eine Berücksichtigung der Beschwerdebegründung ersucht.

4. Vorlagebericht des Finanzamtes vom 7. März 2019:

Nach dem Vorlagebericht des vorlegenden Finanzamtes sei nach Wiedergabe der maßgeblichen Gesetzesstellen des § 69 Abs. 2 EStG und §§ 39 und 41 EStG 1988 der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Bezüge enthalten und Bezüge gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 zugeflossen seien.

Die Lohnsteuer sei nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 ihrem Wesen nach als vorläufige Lohnsteuer und damit als Lohnsteuervorauszahlung anzusehen. Im Wege der Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 werden die erhaltenen Krankengelder und die steuerpflichtigen Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung sowie die erhaltenen Rehabilitationsgelder der vollen Tarifbesteuerung unterworfen. Diesbezüglich komme es aufgrund der gesetzlichen Regelung immer zu einer entsprechenden Nachzahlung.

Im konkreten Fall seien für das Jahr 2017 seitens der Wiener Gebietskrankenkasse die folgenden (Brutto)Bezüge ausbezahlt worden:

01.01.2017-10.01.2017 (10 Tage): EUR 1.134,00

11.01.2017-22.02.2017 (43 Tage): EUR 4.876,20

Die einbehaltene Lohnsteuer habe sich gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt bemessen:

	Gesamt	Freibetrag	Anzahl			davon
Bezeichnung:	brutto:	pro Tag:	Tage:	Freibetrag:	Differenz:	25% LSt:
Krankengeld:	1.134,00	30,00	10	300,00	834,00	208,50
Krankengeld:	4.876,20	30,00	43	1.290,00	3.586,20	896,55
Summe Lohnsteuer:						1.105,05

Das im Lohnzettel ausgewiesene Jahressechstel bemesse sich gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 wie folgt:

	Gesamt	Jahres-
Bezeichnung:	brutto:	sechstel:
Krankengeld:	1.134,00	162,00
Krankengeld:	4.876,20	696,60

Da sowohl Lohnverrechnung als auch die Veranlagung gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes erfolgt sei, werde seitens des Finanzamtes beantragt, wie in der Beschwerdevorentscheidung zu erkennen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2017 unter Berücksichtigung von Krankengeldern aus der gesetzlichen Krankenversicherung korrekt erfolgte, wenn hinsichtlich der von der Wiener Gebietskrankenkasse bezogenen Krankengelder bereits ein (vorläufiger) Lohnsteuerabzug vorgenommen worden sei.

Erhält gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a oder c, Z 22 lit. a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit. b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.

Gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 sind bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversicherung sowie aus einer Kranken- oder Unfallversicherung der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. c und e, bei Auszahlung von Rehabilitationsgeld gemäß § 143a ASVG und bei Auszahlung von Wiedereingliederungsgeld gemäß § 143d ASVG sind 25% Lohnsteuer einzubehalten, soweit diese Bezüge 30 Euro täglich übersteigen. Wird ein 13. bzw. 14. Bezug zusätzlich ausgezahlt, hat ein vorläufiger Lohnsteuerabzug von diesen Bezügen zu unterbleiben. Zur Berücksichtigung dieser Bezüge im Veranlagungsverfahren haben die Versicherungsträger bis zum 31. Jänner des folgenden Kalenderjahres einen Lohnzettel (§ 84) auszustellen und an das Finanzamt der Betriebsstätte zu übermitteln. In diesem Lohnzettel ist ein Siebenteil gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 auszuweisen.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der

Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen.

Nach § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge nach § 69 Abs. 2 zugeflossen sind.

Gemäß § 41 Abs. 4 EStG 1988 bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge, die nach § 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des § 67 oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, außer Ansatz. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 und auf Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, entfällt, ist aber gemäß § 67 Abs. 1 und 2 neu zu berechnen, wenn diese sonstigen Bezüge 2 100 Euro übersteigen. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 sowie die Bezüge gemäß § 67 Abs. 5 zweiter Teilstrich, die gemäß § 67 Abs. 1 zu versteuern sind, abzüglich der darauf entfallenden Beiträge gemäß § 62 Z 3, 4 und 5. Bis zu einem Jahressechstel von 25 000 Euro beträgt die Steuer 6% der 620 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der 2 000 Euro übersteigenden Bemessungsgrundlage. Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzugs gemäß § 69 Abs. 2 und 3 gilt ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Ein Siebentel der Bezüge gemäß § 69 Abs. 5 und 7 gilt als Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern ist.

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung hat der Sozialversicherungsträger nach § 69 Abs. 2 EStG eine pauschale Lohnsteuer von 25% einzubehalten, soweit der Freibetrag von EUR 30,00 pro Tag täglich überschritten wird. Dieser Freibetrag wird bei der (Pflicht)Veranlagung nicht mehr berücksichtigt (vgl. VwGH 2.8.2000, ZI. 97/13/0096).

Im auszustellenden Lohnzettel ist ein Siebentel der insgesamt ausbezahlten (laufenden und sonstigen Bezügen) gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs. 1 EStG auszuweisen, unabhängig davon, wie hoch die Sonderzahlungen tatsächlich waren.

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- und Unfallversorgung ist gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatz vorgesehen. Dieser feste Steuersatz beträgt für das Jahr 2017 25% der EUR 30,00 täglich übersteigenden Bezüge.

Die nach § 69 Abs. 2 EStG 1988 auf Krankengelder mit dem pauschalen Satz von 25% einbehaltene Lohnsteuer ist ihrem Wesen nach als **vorläufige Lohnsteuer** und damit als Lohnsteuervorauszahlung anzusehen. Im Wege der Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 werden die erhaltenen Krankengelder und steuerpflichtige Bezüge aus einer

gesetzlichen Unfallversorgung der vollen Tarifbesteuerung unterworfen (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 69, Rz. 9 und 12).

Dabei ist jedoch ebenso zu beachten, dass der im Rahmen der Lohnsteuererhebung zu berücksichtigende Freibetrag von EUR 30,00 bei Veranlagung gemäß § 41 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 2.8.2000, ZI. 97/13/0096; UFS 19.11.2010, GZ. RV/1600-W/09).

Dies insbesondere, als in § 41 Abs. 4 EStG 1988, der die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften zum Gegenstand hat, eine steuerlich besondere Behandlung der im § 69 Abs. 2 EStG 1988 geregelten Einkünfte nicht normiert. Sowohl mit der Stammfassung des § 41 Abs. 4 EStG als auch mit Novelle, BGBl Nr. 1993/12, hat der Gesetzgeber damit für den Veranlagungsfall eine Entscheidung gegen einen Fortbestand des im Rahmen des Lohnsteuerabzuges vorläufig eingeräumten Freibetrages von EUR 30,00 täglich getroffen. Dies ergibt sich aus dem vollständigen Unterbleiben der Normierung einer besonderen Behandlung der Einkünfte gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988. Krankengelder gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 unterliegen nunmehr ohnedies einer Begünstigung in dem nunmehr festgelegten Ausmaß, dass ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug gilt, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 zu versteuern war (vgl. VwGH 2.8.2000, ZI. 97/13/0096).

Ungeachtet des vorläufigen Steuerabzuges gemäß § 69 Abs. 2 EStG 1988 (fester Satz von 25%, Berücksichtigung eines täglichen Freibetrages von EUR 30,00) bei Bezug von **Krankengeldern** aus der gesetzlichen Krankenversorgung, gilt nunmehr ein Siebentel dieser Bezüge als ein Bezug, der mit dem festen Steuersatz des § 67 Abs. 1 EStG 1988 zu versteuern war und von dem 6% Lohnsteuer einbehalten wurde. Es ist somit bei der Veranlagung ein Siebentel der Krankengelder bei der Veranlagung außer Ansatz zu lassen und von der einbehaltenen Lohnsteuer in Höhe von 6% dieses Siebentels von der Anrechnung auf die veranlagte ESt auszuschließen (vgl. Fellner in Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 41, Rz. 34).

Diese ungleiche steuerliche Behandlung von Krankengeldern aus der gesetzlichen Krankenversorgung - einerseits im Wege des (*vorläufigen*) *Steuerabzuges* mit einer Besteuerung von 25% unter Berücksichtigung eines täglichen Freibetrages von EUR 30,00 - sowie im Wege der (*Jahres*)*Veranlagung* gemäß § 41 EStG - mit Berücksichtigung eines Siebentels als sonstiger Bezug - führt zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung ein und derselben von einem Steuerpflichtigen bezogenen Krankengelder - beim vorläufigen Steuerabzug als auch bei der nachfolgenden Veranlagung.

Aus der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von Krankengeldern - bei vorläufigem Steuerabzug gemäß § 69 Abs. 2 EStG durch die Wiener Gebietskrankenkasse - und der nachfolgenden Jahresveranlagung gemäß § 41 EStG resultiert die unterschiedliche Steuerbelastung des Bf. für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum.

Im vorliegenden Fall kann daher nicht mit Erfolg argumentiert werden, dass für die in Rede stehenden Krankengelder bereits Lohnsteuer einbehalten und die Berücksichtigung

der Krankengelder im Wege der (Jahres)Veranlagung nicht zu einer abweichenden Steuerbelastung führen dürfe.

Im vorliegenden Fall wird jedoch der vorliegenden Beschwerde insoweit Folge gegeben, als - entsprechend den Feststellungen in der Beschwerdeentscheidung - die von der V-AG bezogenen Einkünfte im Nettobetrag von EUR 4.734,46 aus der Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 (aufgrund des Bezuges von Krankengeldern) ausgeschieden werden, woraus ein geringerer Umrechnungszuschlag und in weiterer Folge eine niedrigere Abgabenfestsetzung resultiert.

Die Einkommensteuer wird für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum somit in Höhe der Abgabenfestsetzung lt. Beschwerdeentscheidung vom 30. Jänner 2019 festgesetzt.

Zulässigkeit einer 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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der steuerlichen Behandlung von Krankengeldern aus der gesetzlichen Krankenversicherung der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur folgt (vgl. VwGH 2.8.2000, Zl. 97/13/0096).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 14. März 2019