

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag.Dr. Ingrid Fehrer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2022, Steuernummer ***1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019

Am 31.12.2021 brachte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung bei der belangten Behörde ein und machte Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen geltend.

Einkommensteuerbescheid 2019 vom 12.01.2022

Die mit Bescheid vom 12.01.2022 durchgeführte Arbeitnehmerveranlagung ergab eine Nachforderung von 504 €. Die geltend gemachten Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen fanden betragsmäßig keine Berücksichtigung, weil sie den Selbstbehalt in Höhe von 4.821,08 € nicht überschritten hätten.

Beschwerde vom 10.02.2022

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 10.02.2022 führte die Bf. aus, dass eine Nachforderung nicht verständlich sei, da die Lohnsteuer bereits an das Finanzamt abgeführt

worden sei. Abgesehen davon sei der Selbstbehalt betreffend außergewöhnliche Belastungen nicht richtig berechnet worden.

Beschwerdevorentscheidung vom 18.03.2022

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.03.2022 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung sei eine vorläufige Besteuerung durch die Versicherungsträger in Form eines festen Steuersatzes in der Höhe von 25% vorgesehen. Im Wege der Veranlagung (§ 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988) würden dann die erhaltenen Krankengelder der vollen Tarifbesteuerung unterworfen werden. Im Beschwerdefall sei daher eine Nachforderung der noch nicht voll versteuerten Krankengelder erfolgt.

Die beantragten Krankheitskosten in Höhe von 246 € sowie die Kurkosten in Höhe 835,93 € seien in vollem Umfang gewährt worden, hätten aber den Selbstbehalt nicht überschritten.

Vorlageantrag vom 19.04.2022

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. aus, dass die im Bescheid enthaltene Begründung für sie nicht nachvollziehbar sei. Ihrem Verständnis nach würde dies ja bedeuten, dass es bei jedem längeren Bezug von Krankengeldern zu einer nachträglichen "*Abrechnung*" hinsichtlich Steuerabgaben durch das Finanzamt käme. Ein derartiger Aufwand, um vom Steuerzahler Teile einer ausbezahlten, bereits besteuerten (laut den Angaben der belangten Behörde sogar 25% vom Krankengeld), amtlichen Unterstützung zurückzuverlangen und einzutreiben, erscheine ihr wohl auch wenig sinnvoll bzw. viel zu kosten- und zeitintensiv für das Amt; es handle sich hierbei schließlich um öffentliche Gelder und Hilfe in einer Notsituation. Darüber hinaus sei ihr kein derartiger Fall bekannt, was vollkommen verständlich sei, denn ein derartiges Vorgehen wäre im schlimmsten Falle für den Betroffenen (Patienten) eventuell sogar existenzbedrohend – und das unverschuldet. Bei ihr sei die "*Zahlung*" sehr einfach, sie habe ja ein Steuerguthaben gehabt, warum also die Nachforderung nicht einbehalten? So einfach gehe das mitunter. Abschließend frage sie sich dann noch, ob ihre (angebliche) Steuerschuld – ohne Stellung eines Antrages auf Lohnsteuerausgleich - jemals aufgefallen bzw. eine derartige Nachforderung überhaupt erhoben worden wäre. 2019 sei ja immerhin auch schon ein Weilchen her.

Vorlagebericht vom 14.09.2022

Mit Vorlagebericht vom 14.09.2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte auf Grund der eindeutigen Gesetzeslage deren Abweisung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkte

Strittig ist zum einen die Frage, ob die Einbeziehung des Krankengeldes in die Besteuerung im Zuge der Veranlagung zu Recht erfolgt ist. Zum anderen bestreitet die Bf. die Richtigkeit der Berechnung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988.

2. Sachverhalt

Die nichtselbständig beschäftigte Bf. erhielt (neben den nichtselbständigen Einkünften aus einem aktiven Dienstverhältnis) im Zeitraum vom 19.06. bis 31.12.2019 Krankengeld gemäß § 69 Abs 2 EStG 1988, welches einer pauschalen Besteuerung (25%) unterzogen wurde. Die österreichische Gesundheitskasse teilte die Auszahlung der Krankengeldbezüge der belangten Behörde mit (siehe dazu Einkommensteuerbescheid 2019 vom 12.01.2022, Seite 4-6: „Lohnzettel und Meldungen“). Diese Bezüge wurden sodann als Gesamtjahreseinkommen im Rahmen der Veranlagung der Besteuerung unterzogen und ergaben für die Bf. eine Nachforderung.

Die Höhe der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ist unstrittig.

3. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteilen.

4. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß **§ 1 Abs 2 EStG 1988** sind jene natürlichen Personen unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländische Einkünfte.

§ 25 Abs 1 Z 1 lit c EStG 1988 zufolge, sind Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

Nach **§ 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.

§ 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988 lautet:

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr Bezüge gemäß § 69 Abs. 2, 3, 5, 6, 7, 8 oder 9 zugeflossen sind.

§ 69 Abs 2 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 30/2017) lautet auszugsweise:

Bei Auszahlung von Bezügen aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung (.....) 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 **§ 83 Abs 2 Z 1 EStG 1988** wird der Arbeitnehmer unmittelbar als Steuerschuldner in Anspruch genommen, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs 1 vorliegen (Pflichtveranlagung).

5. Rechtliche Würdigung

Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat (§ 39 Abs 1 EStG 1988). Der Zweck der Veranlagung ist die richtige Besteuerung des Jahreseinkommens.

Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung stellen **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (Arbeitslohn) dar (§ 25 Abs 1 Z 1 lit c) und unterliegen somit der Einkommensteuer.

§ 69 Abs 2 EStG 1988 sieht hierfür einen **besonderen Lohnsteuerabzug** bei Auszahlung dieser Bezüge vor, nämlich einen Einbehalt von 25% Lohnsteuer (soweit diese Bezüge 30 € täglich übersteigen). Zur Berücksichtigung der Bezüge im Veranlagungsverfahren ist hiezu ein Lohnzettel auszustellen und an das Finanzamt zu übermitteln. In diesem ist ein Siebenteil gesondert als sonstiger Bezug gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 auszuweisen.

Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so **ist** der Steuerpflichtige gemäß § 41 Abs 1 Z 3 EStG 1988 zu veranlagern, wenn im Kalenderjahr vorübergehende Bezüge aus der gesetzlichen Krankenversicherung zugeflossen sind. Im Rahmen dieser **Pflichtveranlagung** werden diese Bezüge der vollen Tarifbesteuerung unterworfen (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz*²², § 69 Tz 33; VwGH 22.09.2021, Ro 2021/13/0004).

Damit ist die Lohnsteuer nach § 69 Abs 2 EStG 1988 ihrem Wesen nach als **vorläufige Lohnsteuer** und damit als Einkommensteuervorauszahlung anzusehen. Die Gesundheitskasse kann nämlich im Zeitpunkt der Auszahlung nicht wissen, ob und wenn, in welcher Höhe, der

Steuerpflichtige noch andere steuerpflichtige Einkünfte hat. Sind daher die Voraussetzungen nach § 41 EStG 1988 gegeben, wird ein bereits vorgenommener Lohnsteuerabzug im Wege der Veranlagung **korrigiert**. Damit wird sichergestellt, dass der **korrekte Progressionssteuersatz** auf das Gesamteinkommen angewendet wird.

Das bedeutet für den vorliegenden Beschwerdefall:

Wie sachverhaltsmäßig festgestellt, war die Bf. im Beschwerdejahr nichtselbstständig beschäftigt und bezog lohnsteuerpflichtige Einkünfte. Im Zeitraum vom 19.06. bis 31.12.2019 erhielt sie Krankengelder, welche gemäß § 69 Abs 2 EStG 1988 einer pauschalen Besteuerung (25%) unterzogen wurden. Die Gesundheitskasse teilte die Auszahlung der Krankengeldbezüge der belangten Behörde mit.

Diese Krankengeldbezüge sind rechtlich durch die Pflichtversicherung begründet und stellen gemäß § 25 Abs Z 1 lit c EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar. Sie waren daher im Wege der Veranlagung einer Besteuerung zu unterwerfen. Wie bereits ausgeführt, handelt es sich bei der pauschalen Besteuerung von 25% nur um einen vorläufigen Lohnsteuerabzug, welcher im Zuge der Veranlagung korrigiert wird.

Die belangte Behörde hat daher gesetzeskonform die Krankengeldbezüge der Tarifbesteuerung unterworfen. Durch den im Einkommensteuergesetz vorgesehenen progressiven Steuertarif (je höher das Einkommen desto höher die Steuer) fand die durch die Österreichische Gesundheitskasse vorläufig einbehaltene (25 %ige) Steuer, auf Grund der konkreten Einkommenssituation der Bf. (Grenzsteuersatz bei 42%) nicht das Auslangen, weswegen sich eine entsprechende Nachforderung ergab.

Wie dem Wortlaut des oben auszugsweise zitierten § 41 EStG 1988 („**ist zu veranlag**en“) entnommen werden kann, handelt es sich unter den angeführten Voraussetzungen um eine **Pflichtveranlagung von Amts** wegen. Die Mutmaßungen der Bf., ob jemals eine Veranlagung stattgefunden hätte, wenn sie keinen Antrag auf Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung gestellt hätte, gehen daher ins Leere.

Der Verweis der Bf., dass andere Steuerpflichtige bei Bezug von Krankengeld keine Nachforderung erhalten hätten, kann zutreffen und auf einer korrekten Gesetzesanwendung beruhen, da bloß aus dem Bezug von Krankengeld noch nicht auf einen gleich gelagerten Sachverhalt für das gesamte Einkommensteuerverfahren geschlossen werden kann. Dieses Vorbringen vermag der Beschwerde daher nicht zum Erfolg zu verhelfen und keine Gesetzeswidrigkeit oder Verfassungswidrigkeit aufzuzeigen.

An der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides besteht folglich kein Zweifel, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

Zum Einwand des unrichtig ermittelten Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988

Gemäß **§ 34 Abs 4 EStG 1988** beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs 5 EStG 1988) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens € 7.300	6%
mehr als € 7.300 bis € 14.600	8%
mehr als € 14.600 bis € 36.400	10%
mehr als € 36.400	12%.

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 enthalten, dann sind gemäß **§ 34 Abs 5 EStG 1988** als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Die Berechnung des Selbstbehaltes führt im gegenständlichen Fall zu folgendem Ergebnis:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (KZ 245)	€ 34.907,80
Sonstige Bezüge (KZ 220)	€ 5.997,90
Sonderausgaben	-€ 730,00
Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt	€ 40.175,70
Selbstbehalt gemäß § 34 EStG 1988 (12%)	€ 4.821,08

Wie sich aus der Berechnung ergibt, überschreitet das nach § 34 Abs 4 und 5 EStG 1988 maßgebende Einkommen den Betrag von 36.400 €, sodass ein Prozentsatz von 12 % anzuwenden war. Die Berechnung der belangten Behörde hat sich somit als fehlerfrei erwiesen.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

6. Zur Zulässigkeit einer (ordentlichen) 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.

Im Beschwerdefall ergeben sich die Rechtsfolgen des Bezuges von Krankengeld bzw der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs 4 EStG 1988

unmittelbar aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 28. September 2022