

GZ. RV/1169-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der BW war im Kalenderjahr 1999 vom 1. Jänner bis 31. Oktober bei DI. G.K. nichtselbstständig beschäftigt.

Das Beschäftigungsverhältnis wurde durch Selbstkündigung des BW beendet. Infolge der Bezahlung einer Urlaubsabfindung war dieser bis 11. November 1999 weiterhin pflichtversichert. Aufgrund der Selbstkündigung des BW verhängte das AMS gemäß

§ 11 Arbeitslosenversicherungsgesetz - beginnend mit 3. November 1999, dem Tag der Antragstellung, welcher aufgrund des geltenden Antragsprinzips ausschlaggebend ist -, die vierwöchige Sperrfrist hinsichtlich des Bezuges von Arbeitslose. Die Sperrfrist endete mit 28. November 1999. Während der Sperrfrist, aber noch während der gemäß

§ 122 Abs. 2 Z 2 ASVG normierten dreiwöchigen Schutzfrist wurde der BW infolge Krankheit arbeitsunfähig. Laut im Akt aufliegender Krankenstandsbescheinigung der OÖ. GKK dauerte die Arbeitsunfähigkeit von 23. November bis 9. Dezember 1999 an.

Für den Zeitraum 26. November bis 9. Dezember 1999 leistete die OÖ. GKK Krankengeld an den BW, welches laut Auskunft der Kasse auf der Basis des letzten Aktivbezuges berechnet wurde. Die Auszahlung des Krankengeldes iHv. 8.517,60 S brutto erfolgte erst im Jänner 2000.

Ab 10. Dezember 1999 leistete das AMS an den BW Arbeitslosengeld.

Am 13. Februar 2001 langte beim FA U die Erklärung des BW auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 ein. Die Arbeitnehmerveranlagung erfolgte unter Berücksichtigung der von den bezugsauszahlenden Stellen – OÖ. GKK und M.L. – übermittelten Lohnzetteln mit Einkommensteuerbescheid vom 26. April 2001. Laut diesem Bescheid ergab die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 eine Nachforderung iHv. 3.024,00 S.

Mit Schriftsatz vom 4. Mai 2001 erhob der BW gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 das Rechtsmittel der Berufung, welche er im Wesentlichen wie folgt begründete:

Zusätzlich zu seinem Einkommen vom M.L. seien Krankengelder aus Versicherungsleistungen der OÖ. GKK des Jahres 1999, welche aber erst durch für ihn unverständliche Gründe am 11. Jänner 2000 ausbezahlt worden seien, zu seinem Einkommen des Jahres 2000 hinzugerechnet worden.

Der Zeitraum dieser Leistungen sei vom 26. November bis 9. Dezember 1999 in der Höhe von 8.517,60 S brutto abzüglich 1.165,50 S an Lohnsteuer, gewesen.

Der BW sei ab 3. November 1999 als arbeitslos gemeldet gewesen. Da während dieser Zeit, wo er Krankengeld von der OÖ. GKK erhalten habe, das Arbeitslosengeld ausgesetzt worden sei und er während dieser Zeit ansonsten kein Einkommen gehabt hätte, gehe er davon aus, dass das Krankengeld eine Ersatzleistung für das nicht ausbezahlt Arbeitslosengeld gewesen sei. Arbeitslosengeld sei erst wieder ab 10. Dezember 1999 gewährt worden. Laut EStG 1988 in der geltenden Fassung sind von der Einkommensteuer befreit: Das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen (zB Krankengeld).

Er beantrage daher das Einkommen aus der Krankenversicherung nicht zu berücksichtigen (sehr wohl aber die einbehaltene Steuer iHv. 1.165,50 S) und den Steuerdifferenzbetrag neu festzusetzen.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2001 legte der BW eine Ergänzung zur Berufungsschrift vor, in der er im Wesentlichen ausführte:

Laut § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 seien Ersatzleistungen für das Arbeitslosengeld (zB Krankengeld während der Arbeitslosigkeit) steuerfrei. Durch die vorgelegte Unterlage (Schreiben der OÖ. GKK vom 27. Juni 2001, aus welchem hervorgeht, dass die Krankengeldauszahlung am 11. Jänner 2000 erfolgt ist), werde eindeutig nachgewiesen, dass er während seines Anspruches auf Krankengeld (23. November bis 9. Dezember 1999) arbeitslos gewesen sei (laut Bestätigung des AMS). Nachzahlungen für abgelaufene Kalenderjahre (gleichgültig, ob diese neben laufenden Bezügen gewährt würden oder nicht), die nicht auf einer willkürlichen Verschiebung des Auszahlungszeitpunktes beruhen würden, wären steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 und würden ihre Steuerfreiheit behalten, wenn sie ohne Rücksicht auf die Höhe anderer Bezugsteile und ohne Rücksicht auf die Modalitäten der Auszahlung bzw. Gewährung steuerfrei wären und eindeutig erkennbar sei, in welchem Ausmaß die Nachzahlung auf einen derartigen Betrag entfalle. Da die verspätete Auszahlung (wie im Schreiben der OÖ. GKK aufgezeigt) auf einer verspäteten Vorlage von Unterlagen des Dienstgebers beruhe, seinerseits kein Verschulden der Verschiebung dieses Auszahlungszeitraumes somit vorliege und das Krankengeld (Ersatzleistung während Arbeitslosigkeit) normalerweise mit 9. Dezember 1999 ausbezahlt worden wäre, sei aus seiner Sicht der Auszahlungszeitraum nicht relevant und es würden daher derartige Ersatzleistungen laut oben stehenden Ausführungen (Darstellung eines Erlasses des BMF) ihre Steuerfreiheit behalten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juli 2001 wies das FA U die gegenständliche Berufung als unbegründet ab. Dies deshalb, da Krankengelder gemäß § 138 ASVG zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zählen würden und deshalb steuerpflichtig seien. Weiters würde gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 das Krankengeld in jenem Kalenderjahr als bezogen gelten, in welchem dem Steuerpflichtigen dieses zugeflossen sei.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2001 stellte der BW einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit folgender Begründung:

In der Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz werde in der Begründung ausgeführt, dass Krankengelder gemäß § 138 ASVG steuerpflichtig wären und in dem Jahr zu versteuern wären, in dem sie ausbezahlt worden seien. Dies nehme der BW zur

Kenntnis. In der Begründung werde jedoch nicht auf Krankengeld während einer Arbeitslosigkeit eingegangen. Derartiges Krankengeld sei nämlich eine Ersatzleistung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 und wäre demnach steuerfrei. Diese Tatsache der steuerfreien Ersatzleistung wäre primär entscheidungsrelevant. Die Behörde möge sich in der Bescheidbegründung mit den erhobenen Einwendungen auseinandersetzen.

Durch die vorgelegten Bestätigungen werde nachgewiesen, dass der BW zur Zeit des Krankengeldanspruches (23. November bis 9. Dezember 1999) als arbeitslos gemeldet gewesen wäre (nämlich vom 3. November 1999 bis 2. Jänner 2000). Hätte er das Krankengeld nicht bekommen, so hätte er Anspruch auf Arbeitslosengeld gehabt. Da er durch diese Feststellung davon ausgehe, dass es sich bei dem ausbezahlten Krankengeld eindeutig um eine Ersatzleistung für Arbeitslosengeld handle, sei auch der Auszahlungstermin (11. Jänner 2000) für die Steuerpflicht irrelevant, da auch das Arbeitslosengeld für 1999 erst am 7. Jänner 2000 als Nachzahlung überwiesen worden wäre und trotzdem steuerfrei geblieben sei und nicht zum Einkommen für das Jahr 2000 hinzugerechnet worden wäre. Da die Ersatzleistung (Krankengeld) ebenfalls steuerfrei sei und als Nachzahlung erst am 11. Jänner 2000 ausbezahlt worden sei, müsse demnach diese Leistung auch steuerfrei bleiben und ihm Jahr 2000 im Zusammenhang mit dem Einkommensteuerbescheid unberücksichtigt bleiben.

Das FA U legte die gegenständliche Berufung mit Berufungsvorlage vom 31. August 2001 an die Finanzlandesdirektion als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Um den Sachverhalt endgültig abklären zu können, wurde der BW mittels Vorhalt vom 23. Juli 2002 aufgefordert, zu Nachfolgendem Stellung zu nehmen und zur Untermauerung seines Vorbringens geeignete Beweismittel vorzulegen:

Laut Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sei das Krankengeld im gegenständlichen Fall keine Ersatzleistung für das nicht ausbezahlte Arbeitslosengeld, da laut Auskunft der OÖ. GKK der BW im Anschluss an die Beendigung seines Arbeitsverhältnisses bei DI. G.K. mit 31. Oktober 1999 infolge Bezahlung einer Urlaubsabfindung weiter bis 11. November 1999 pflichtversichert gewesen sei. Innerhalb der Schutzfrist von 21 Tagen (§ 122 Abs. 2 Z 2 ASVG) sei er krank geworden (23. November 1999), weshalb er nach dem ASVG Anspruch auf Krankengeld für die Zeit seiner Arbeitsunfähigkeit (bis 9. Dezember 1999) gehabt hätte. Auch hätte er nach Auskunft des AMS aufgrund seiner Selbstkündigung bei seinem seinerzeitigen Dienstgeber eine vierwöchige Sperrfrist – vom 3. November bis 28. November 1999 – gehabt. Der BW sei in dieser Zeit krank geworden, weshalb er bis 9. Dezember 1999 nicht arbeitslos, sondern arbeitsunfähig gewesen sei.

Der BW beantwortete mit Schriftsatz vom 31. Juli 2002 den gegenständlichen Vorhalt dahingehend, dass es auch aus seiner Sicht richtig sei, dass er vom 26. November bis 28. November 1999 arbeitsunfähig mit steuerpflichtigem Krankengeldbezug gewesen sei. Allerdings hätte er seiner Ansicht nach ab 29. November 1999 aufgrund der Beendigung der Sperrfrist Arbeitslosengeld bekommen. Weil er zu diesem Zeitpunkt aber immer noch als krank gemeldet gewesen sei, hätte er weiterhin Krankengeld erhalten. Somit sei er von 29. November bis 9. Dezember 1999 arbeitslos mit Anspruch auf Arbeitslosengeld und krank mit erhaltendem Krankengeld gewesen. Somit sei das für den Zeitraum von 29. November bis 9. Dezember 1999 ausbezahlte Krankengeld eine Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld und somit steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 gewesen.

Am 6. September 2002 wurde zwecks weiterer Sachverhaltsklärung folgende Auskunft der Rechtsabteilung des AMS bezüglich Krankengeld bzw. Arbeitslosengeldbezug eingeholt. Die mittels Aktenvermerk festgehaltene Auskunft lautete dahingehend, dass es im gegenständlichen Fall darauf ankomme, von welcher Bemessungsgrundlage das Krankengeld berechnet worden sei. Sei es von der ausbezahlten Arbeitslosenvergütung errechnet worden, liege eine Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld vor, sei die Berechnung vom letzten Aktivbezug erfolgt, könne nicht von einer Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld gesprochen werden.

Um zu verifizieren, von welcher Grundlage die Berechnung des Krankengeldes erfolgt ist, wurde – wiederum telefonisch, festgehalten in einem Aktenvermerk vom 6. September 2000, – bei der OÖ. GKK rückgefragt. Laut Auskunft der bezugsauszahlenden Stelle sei das gewährte Krankengeld vom letzten Aktivbezug und nicht vom Arbeitslosengeld errechnet worden. Der Grund für die Berechnung vom letzten Aktivbezug sei die Erwerbslosigkeitserklärung des BW gewesen.

Das Ergebnis dieser Ermittlungen wurde dem BW mittels Vorhalt vom 9. September 2002 zur Kenntnis gebracht, zu dem er mit Schriftsatz vom 17. September 2002 wie folgt Stellung nahm:

Er habe für 17 Tage im Krankenstand (23. November bis 9. Dezember 1999) von der OÖ. GKK brutto 8.517,60 S ausbezahlt bekommen. Dies entspräche einem Monatsgehalt von ca. brutto 15.030,00 S. Sein letzter Monatsbezug bei der Firma DI. G.K. habe hingegen 31.500,00 S, dies 14 mal jährlich, betragen. Aus seiner Sicht liege daher eine Bemessung des Krankengeldes aus der Arbeitslosenunterstützung vor, weil er ansonsten für 17 Tage Krankenstand etwa 20.825,00 S hätte bekommen müssen.

Diesen Angaben wurde seitens der OÖ. GKK mit telefonischer Auskunft vom 7. Oktober 2002

Folgendes entgegengehalten:

Das Krankengeld betrage keinesfalls 100 % der Bemessungsgrundlage. Im gegenständlichen Fall sei von 50 % der Bemessungsgrundlage, dem Oktoberverdienst von 31.500,00 S, ausgegangen worden. Dies würde der Lohnstufe 52 entsprechen. Einschließlich des 17 %igen Zuschlages zwecks Abgeltung der Sonderzahlungen (Urlaubszuschlag und Weihnachtsremuneration) ergebe dies einen Tagsatz von 44,22 € (= 608,40 S). Das Krankengeld sei für 14 Tage – 26. November bis 9. Dezember 1999 – gewährt worden, weshalb sich in Summe der im Jänner 2002 ausbezahlte Betrag von 8.517,60 S ergeben habe.

Auch das Ergebnis dieser letzten Anfrage bei der OÖ. GKK wurde dem BW mittels Schriftsatz vom 8. Oktober 2002 mitgeteilt. Der BW führte mit Schreiben vom 14. Oktober 2002 dazu aus, dass er mit Bedauern feststellen müsse, dass das Krankengeld nicht vom wesentlich geringeren Arbeitslosengeld berechnet worden sei. In seinem Fall hätte dies nämlich bei einem im Dezember 1999 erhaltenen Tagsatz von 468,90 S für in seinem Fall gerechtfertigte 17 Tage 8.277,30 S ergeben. Dies steuerfrei, weil es eine Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld gewesen wäre.

Er sei im betreffenden Zeitraum arbeitslos und gleichzeitig krank gewesen, weshalb es seiner Meinung nach nicht dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen könne, dass die Steuerbefreiung von der angewendeten Bemessungsgrundlage abhänge.

Deshalb sei aus seiner Sicht das ausbezahlte Krankengeld eine Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld und somit gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 steuerfrei gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002 (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz), wurde der "unabhängige Finanzsenat" errichtet (Art. I UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO idF des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie das gegenständliche – der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988** sind von der Einkommensteuer das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen befreit.

**§ 19 Abs. 1 leg.cit.** normiert, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

**§ 122 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG)** regelt die Anspruchsberechtigung während der Dauer der Versicherung und nach dem Ausscheiden aus der Versicherung.

In **Abs. 2 Z 2** dieser Gesetzesstelle ist angeführt, dass für Versicherungsfälle, die nach dem Ende der Versicherung oder nach Ablauf des im Abs. 1 lit. b bezeichneten Zeitraumes eintreten, Leistungen, und zwar auch für Familienangehörige, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu gewähren sind:

An Personen, die innerhalb der letzten 12 Monate vor dem Ausscheiden aus der durch eine Beschäftigung (ein Lehr- oder Ausbildungsverhältnis) begründeten Pflichtversicherung mindestens 26 Wochen oder unmittelbar vorher mindestens 6 Wochen versichert waren und sogleich nach dem Ausscheiden aus der Pflichtversicherung erwerbslos geworden sind, wenn der Versicherungsfall während der Erwerbslosigkeit und binnen 3 Wochen nach dem Ausscheiden aus der Pflichtversicherung eintritt.

**§ 138 Abs. 1 ASVG** bestimmt weiters, dass Pflichtversicherte sowie aus der Pflichtversicherung ausgeschiedene nach § 122 Anspruchsberechtigte aus dem Versicherungsfall der Arbeitsunfähigkeit in Folge Krankheit vom vierten Tag der Arbeitsunfähigkeit an Anspruch auf Krankengeld haben.

Gemäß **§ 11 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977** erhalten Arbeitslose, deren Dienstverhältnis in Folge eigenen Verschuldens beendet worden ist oder die ihr Dienstverhältnis freiwillig gelöst haben, für die Dauer von vier Wochen, gerechnet vom Tag der Beendigung des Dienstverhältnisses an, kein Arbeitslosengeld.

Der BW vertritt in der Berufungsschrift, im Vorlageantrag, sowie in den diversen Stellungnahmen und Vorhaltsbeantwortungen die Ansicht, dass das von ihm bezogene Krankengeld eine steuerfreie Ersatzleistung für die Arbeitslosengeld sei, da sein Anspruch auf Krankengeld während bestehender Arbeitslosigkeit seinerseits entstanden sei.

Prinzipiell ist es zwar richtig, dass Krankengeld während Arbeitslosigkeit eine Ersatzleistung iSd. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 darstellt (so auch Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 3 Tz. 18/1); dies trifft jedoch im gegenständlichen Fall aus den nachstehend angeführten Gründen nicht zu:

Für die Beantwortung der berufungsgegenständlichen Frage ist entscheidungswesentlich, auf

welche rechtliche Basis der Anspruch auf Krankengeldbezug des BW für den Zeitraum vom 26. November bis 9. Dezember 1999 begründet ist.

Aus den umfassenden Erhebungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz geht unzweifelhaft hervor, dass der BW im Zeitpunkt des Eintrittes der Arbeitsunfähigkeit in Folge Krankheit, dem 23. November 1999, zwar einen Anspruch auf Krankengeld nach § 138 Abs. 1 ASVG iVm. § 122 Abs. 2 Z 2 ASVG auf Grund der in dieser Bestimmung normierten dreiwöchigen Schutzfrist – welche nach Beendigung der Pflichtversicherung am 12. November 1999 zu laufen begann - hatte, nicht jedoch einen Anspruch auf Arbeitslosengeld. Dies deshalb, da die gemäß § 11 Arbeitslosenversicherungsgesetz vom AMS L. verhängte Sperrfrist erst am 28. November 1999 endete und vor dem Enden dieser Frist kein Anspruch auf Arbeitslosengeld bestand.

Somit ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Anspruch des BW auf den Bezug von Krankengeld rechtlich durch die weiterwirkende Pflichtversicherung begründet war, nicht aber durch den Anspruch auf Arbeitslosengeld. Dies traf für die gesamte Dauer der Arbeitsunfähigkeit in Folge Krankheit zu, weshalb die vom BW in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2002 dargelegte Ansicht, er sei von 29. November bis 9. Dezember 1999 arbeitslos mit Anspruch auf Arbeitslosengeld und krank mit erhaltenem Krankengeldbezug gewesen, unrichtig ist. Er war für die gesamte Dauer seiner Arbeitsunfähigkeit infolge Krankheit krank mit Anspruch auf Krankengeld aufgrund der allgemeinen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen.

Allein schon aus dem Grund der mangelnden Anspruchsberechtigung auf Arbeitslosengeldbezug kann das gewährte Krankengeld keine – steuerfreie – Ersatzleistung für das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld iSd. § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 darstellen.

Diese rechtliche Schlussfolgerung wird weiters durch die Auskunft der OÖ. GKK vom 7. Oktober 2002 untermauert. Nach Auskunft der bezugsauszahlenden Stelle war nämlich auch die Bemessungsgrundlage für das vom BW bezogene Krankengeld der letzte Aktivbezug und nicht das im Anschluss an die Beendigung der Arbeitsunfähigkeit in Folge Krankheit zustehende Arbeitslosengeld.

Der detailliert angeführten Berechnung des Krankengeldes, die vorstehend bereits ausführlich wieder gegeben wurde, lag auch kein Irrtum seitens der OÖ. GKK zugrunde. Somit geht dieser vom BW in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2002 vorgebrachte Einwand ins Leere.

Unbestritten ermaßen ist dem BW das Krankengeld nicht bereits im Kalenderjahr 1999, sondern erst im Jänner 2000 in Folge Auszahlung durch die OÖ. GKK zugeflossen.

Da § 19 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen sind, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, bedeutet dies für den berufungsgegenständlichen Fall, dass für den Steuerpflichtigen das berufungsgegenständliche Krankengeld nicht bereits 1999 sondern erst bei der Arbeitnehmerveranlagung 2000 zusammen mit den vom M. L. im Kalenderjahr 2000 bezogenen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu erfassen war.

Aus den oben stehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. März 2004