



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 31. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes A. vom 20. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog im Veranlagungsjahr 2005 vom 24. Jänner bis 31. Mai Krankengeld während Arbeitslosigkeit in Höhe von 6.307,08 €. In seiner elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung wurden außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt 23.678,22 € (von 1. Juni bis 31. Dezember), negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 5.202,36 €, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 924,98 € und Ausgaben für Personenversicherungen in Höhe von 447,50 € als Sonderausgaben ausgewiesen.

Der am 20. März 2006 ergangene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005, der eine Abgabengutschrift von 2.753,06 € ergab, enthält folgende Begründung:

*„Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) – siehe Hinweise zur Berechnung – wurde von Ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von*

*18.475,86 € durch 236 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert. Mit diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften wurde das Einkommen rechnerisch mit 29.256,05 € ermittelt. Darauf wurden der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 22,53 % ermittelt. Dieser Steuersatz wurde dann wie im Bescheid dargestellt - hinsichtlich allfälliger ermäßigter Einkünfte entsprechend aliquotiert – auf Ihre Einkünfte angewendet.“*

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 31. März 2006 wandte sich der Bw. - entsprechend seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 - gegen die Hochrechnung des Krankengeldes in einen fiktiven Jahresbetrag, wobei auch auf die in der Zwischenzeit beim Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof anhängigen – auf das Jahr 2004 Bezug nehmenden - Beschwerden verwiesen wurde. Es wurde nach Ansicht des Bw. an keinem einzigen Tag im Jahr 2005 Arbeitslosengeld oder eine in diesem Sinne zu bezeichnende Ersatzleistung für Arbeitslosengeld bezogen, denn das im Zeitraum Jänner bis Mai erhaltene Krankengeld aus einer gesetzlichen Sozialversicherung ist von der Finanzbehörde unrichtig als „Krankengeld während Arbeitslosigkeit“ eingestuft worden, den der das Krankengeld begründende Krankenstand sei nicht durch Arbeitslosigkeit begrenzt worden. Da unmittelbar nach dem Krankenstand eine unselbständige Beschäftigung aufgenommen worden sei, könne man daher nur von einem „Krankengeld vor unmittelbarer Aufnahme einer unselbständigen Beschäftigung“ sprechen. Bei dem bezogenen Krankengeld handle es sich vielmehr um einen steuerfreien Bezug nach § 3 Abs. 2 (gemeint offenbar Abs. 1) Z 4 EStG, also unter „das Wochengeld und vergleichbare Bezüge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung“ fallend zu sehen, denn darunter fallen alle Bezüge, die während einer längerdauernden Heilbehandlung oder während der Dauer einer längerdauernden Rehabilitation bezogen werden, sofern nicht andere Steuerrichtlinien, wie der im konkreten Fall zutreffende § 3 Abs. 2 Z 5 EStG angewendet werden könne. Im konkreten Fall habe der Krankenstand wegen einer Heilbehandlung in Vorbereitung zur geplanten Operation am 18. April und danach bis zum 31. Mai wegen einer erforderlichen Rehabilitation bestanden. Diese steuerfreien Bezüge unterlägen nicht der Durchschnittsberechnung nach § 3 Abs. 2 EStG, es sei der Steuertarif für steuerpflichtige Einkommen nach § 33 – daher ohne Anwendung von § 3 Abs. 2 EStG anzuwenden. Es werde auch um Berücksichtigung der „Betriebsratsumlage 2005 – B.“ in Höhe von 139,09 € gebeten. Eine Bestätigung darüber ist angeschlossen.

---

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

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

Nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 sind dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge ua im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit a nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, 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 selbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. 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.

Zweck dieser Regelung - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könne, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Lohnsteuer höher sei als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Für die Beantwortung der Frage, ob es sich um Krankengeld während Arbeitslosigkeit handelt, ist entscheidungswesentlich, auf welche rechtliche Basis der Anspruch auf Krankengeldbezug des Bw. für den Zeitraum Jänner bis Mai 2005 gegründet ist. Nach Auskunft der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse war Bemessungsgrundlage für das vom Bw. bezogene Krankengeld das vor dem Krankenstand zustehende Arbeitslosengeld.

Da das für den Zeitraum Jänner bis Mai 2005 bezogenem Krankengeld von der Niederösterreichischen Krankenkasse auf Basis der davor ausbezahlten Arbeitslosenvergütung errechnet worden ist, liegt eine Ersatzleistung für das Arbeitslosengeld vor. Es handelt sich um „an deren Stelle (gemeint das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld) tretende Ersatzleistungen“ – also um Krankengeld während bestehender Arbeitslosigkeit - und somit um einen steuerfreien Bezug im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988, der unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 EStG 1988 hochzurechnen ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ergeben sich keine Anhaltspunkte, wonach steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 vorlägen, also Wochengeld und vergleichbare Beträge.

Das Finanzamt hat im Hinblick darauf, dass der Bw. für den Zeitraum 24. Jänner bis 31. Mai steuerfreies Krankengeld erhalten hat, die für das restliche Kalenderjahr erhaltenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umgerechnet und ist daher gesetzeskonform vorgegangen.

Hinsichtlich der Beurteilung des Arbeitslosengeldes hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom C., für den Fall von steuerfreiem Arbeitslosengeldern für das Jahr 2004 die Berechnungsweise des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates bestätigt. Die an die Stelle von Arbeitslosengeld tretende Ersatzleistungen wie Krankengelder während Arbeitslosigkeit unterliegen ebenfalls dem besonderen Progressionsvorbehalt des § 3 Abs. 2 EStG 1988.

Weiters hat eine Gegenüberstellung der Hochrechnung und der Kontrollrechnung (siehe Beilage 2) bei der Kontrollrechnung eine höhere Steuer ergeben als die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 ermittelte Steuer. Die im Einkommensteuerbescheid vom 20. März 2006 für das Jahr 2005 festgesetzte Steuer ist daher nicht höher als jene, die sich bei Besteuerung auch der Transferleistungen ergeben würde. Es ist somit ersichtlich, dass sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des steuerfreien Krankengeldes) eine höhere Einkommensteuer ergeben würde; die Hochrechnung führt hingegen im Ergebnis zu einer niedrigeren Steuerbelastung.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung vom 30. Juni 2005 – hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2004 – und die Argumente des abweisenden VwGH-Erkenntnisses vom C, verwiesen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Die erstmals in der Berufung geltend gemachten Ausgaben für Betriebsratsumlagen sind als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 abzugsfähig und unter Anrechnung auf das allgemeine Werbungskostenpauschale anzuerkennen, weshalb der Berufung diesbezüglich teilweise stattzugeben war.

Beilagen: 1 Berechnungsblatt, 1 Gegenüberstellung Hoch-/Kontrollrechnung für das Kalenderjahr 2005

Wien, am 25. Jänner 2007