

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R

1) in der Beschwerdesache BF, über die Beschwerde vom 25.06.2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz vom 18.06.2019 zu StNr betreffend Einkommensteuer 2018 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

2) über den Antrag des BF, vom 2.10.2019, ihm für das oben angeführte Beschwerdeverfahren Verfahrenshilfe zu bewilligen, beschlossen:

Der Antrag wird abgewiesen.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 vom 8.3.2019, am 12.3.2019 beim Finanzamt eingelangt, gab der Beschwerdeführer an, dass er zu 70 % behindert sei. Unter dem Titel Sonderausgaben vermerkte der Beschwerdeführer lediglich „Pension SVA ca. 1.000,-“. Sonstige Angaben enthält die Erklärung – abgesehen von den persönlichen Daten des Beschwerdeführers – nicht.

Am 2.5.2019 langte beim Finanzamt eine weitere Erklärung des Beschwerdeführers zur Arbeitnehmerveranlagung 2018, datiert mit 2.5.2019, ein. Unter Punkt 4.1. (Anzahl der inländischen gehalts- oder pensionsauszahlenden Stellen im Jahr 2018) findet sich der Eintrag: „SVA“. Zu den Sonderausgaben gab der Beschwerdeführer unter der Kennzahl 455 (Summe aller Versicherungsprämien und –beiträge) eine freiwillige Krankenversicherung in Höhe von 1.240,00 € an. Bei der Kennzahl 280 (Renten

oder dauernde Lasten als Sonderausgaben) führte der Beschwerdeführer an: "70 % Behinderung". Die berufliche Tätigkeit bezeichnete der Beschwerdeführer unter Punkt 10.5. mit "Pensionist". Schließlich vermerkte der Beschwerdeführer am Ende des Formulars handschriftlich: „Achtung! Ersuche um Eintragung 70 % Behinderung sowie L-KFZ notwendig. Lohnzettel SVA 2018“.

Laut den elektronisch übermittelten Daten des Bundessozialamtes für das Jahr 2018 zu dem für den Beschwerdeführer ausgestellten Behindertenpass beträgt der Grad der Behinderung 70 %, ist die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar und eine Diätverpflegung wegen einer Gallenkrankheit erforderlich.

Im Jahreslohnzettel der pensionsauszahlenden Sozialversicherungsanstalt für 2018 wird für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2018 ein Bezug von Bundespflegegeld in Höhe von 1.887,60 € ausgewiesen.

Mit **Einkommensteuerbescheid vom 18.6.2019** führte das Finanzamt die zweifach beantragte Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 durch. Die Veranlagung ergab für das Jahr 2018 eine Gutschrift in Höhe von 110,00 €. Das Einkommen wurde mit 10.759,52 € ermittelt und die Einkommensteuer (Gutschrift) wie folgt berechnet: Von den steuerpflichtigen Pensionsbezügen in Höhe von 13.712,52 € wurde an Sonderausgaben ein Viertel der freiwilligen Krankenversicherung (1.240,00 €), somit ein Betrag von 310,00 € abgezogen. An außergewöhnlichen Belastungen wurden der Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs 3 EStG in Höhe von 363,00 € berücksichtigt. Ferner wurde der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen (BGBl 303/1996 idgF) für das Behinderten-KFZ in Höhe von jährlich 2.280,00 € berücksichtigt. Unter Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ergab sich ein Einkommen von 10.759,52 €. Da die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG für die ersten 11.000,00 € 0 % beträgt, ergab sich eine Steuer vor Abzug der Absetzbeträge von 0,00 €. Dem Beschwerdeführer steht der Pensionistenabsetzbetrag von 400,00 € zu, sodass sich eine Negativsteuer nach Abzug der Absetzbeträge von -400,00 € ergab, wovon ein Betrag von 110,00 € erstattungsfähig war. Unter Berücksichtigung der im Lohnzettel ausgewiesenen Lohnsteuer für sonstige Bezüge (13. und 14. Bezug) in Höhe von 85,63 € hätte sich eine negative Einkommensteuer von -24,37 € ergeben; diese Lohnsteuer wurde jedoch auf die Einkommensteuer angerechnet, sodass als Abgabengutschrift der Betrag von 110,00 € festgesetzt wurde.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die **Beschwerde vom 25.6.2019**, die handschriftlich auf der ersten Seite einer Ablichtung des angefochtenen Bescheides ausgeführt wurde. Darin urgiert der Beschwerdeführer einen „korrekten Eintrag“ seiner Behinderung. Sämtliche Unterlagen wären bereits übermittelt worden. Der Beschwerdeführer sei krankheitsbedingt auf das KFZ angewiesen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26.9.2019** änderte das Finanzamt aufgrund der Beschwerde den angefochtenen Bescheid insofern ab, als das Einkommen für das

Jahr 2018 nur mehr mit einem Betrag von 10.510,52 € ermittelt wurde. Anders als im Erstbescheid wurde kein Freibetrag wegen eigener Behinderung gemäß § 35 Abs 3 EStG in Höhe von 363,00 € berücksichtigt, dafür jedoch zusätzlich zum Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen für das Behinderten-KFZ auch der Pauschbetrag gemäß § 2 Abs. 1 dieser Verordnung für Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Gallenkrankheit in Höhe von jährlich 612,00 € berücksichtigt. An der festgesetzten Einkommensteuer in Höhe einer Gutschrift von 110,00 € trat dadurch keine Änderung ein. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

„Laut elektronischer Datenübermittlung Sozialministeriumservice (vormals Bundessozialamt) besteht Anspruch auf die pauschalen Freibeträge für einen Grad der Behinderung von 70%, für das auf Sie zugelassene Kraftfahrzeug wegen festgestellter Mobilitätseinschränkung und für Diätverpflegung wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit.

Mehraufwendungen infolge einer längerfristigen körperlichen oder geistigen Behinderung des Steuerpflichtigen sind als außergewöhnliche Belastung absetzbar. Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit mindestens 25% beträgt (§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idgF). Die Mehraufwendungen auf Grund der Behinderung werden, wenn keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) bezogen wird, durch einen Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 berücksichtigt. Da Sie jedoch von Jänner bis Dezember 2018 Pflegegeld bezogen haben, besteht kein Anspruch auf den Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass sich trotz Berücksichtigung der korrekten Behindertenfreibeträge gegenüber dem Erstbescheid (Einkommensteuerbescheid 2018 vom 18.06.2019) keine steuerliche Änderung ergibt. Die höchstmögliche Gutschrift im Betrage von 110 Euro (erstattungsfähige Sozialversicherungsbeiträge) wurde bereits rückerstattet.

Hinweis: Verwenden Sie bitte in Hinkunft für die richtige Beantragung der Behindertenfreibeträge bei Abgabe der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung in Papierform neben dem Vordruck L1 auch das Beiblatt L1ab“.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 2.10.2019**. Darin stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Beigabe eines Verfahrenshelfers, damit er „Rechtssicherheit erhalte“ und weil er sich im Hinblick auf seine Behinderung und sein Alter (73 Jahre) möglicherweise nicht korrekt ausdrücken konnte und auch Eintragung der Freibeträge für die nächsten Jahre wünsche. Zu seinen Krankheitskosten gab der Beschwerdeführer an, dass das Pflegegeld für Unterstützung laut Gerichtsurteil in der Höhe von 90 Pflegestunden „momentan noch festgesetzt“ sei. Dazu wurde ein altes Angebot der S GmbH vom 2.8.2014 vorgelegt, in dem ein pauschaliertes Angebot

erstellt worden war (7 Tage á 2 Stunden zu je 44,00 € und 3 Tage á 1 Stunde zu je 25,00 €). Weiters legte der Beschwerdeführer eine Bestätigung einer Linzer Apotheke über geleistete Kunden- und Rezeptgebühren in Höhe von insgesamt 432,49 € vor. Ferner wurde ein ärztlicher Befund vom 16.7.2018 vorgelegt, in dem folgende Erkrankungen des Beschwerdeführers angeführt wurden: Pollenallergie, Hyperuricämie, ischämische Cardiomyopathie, Vorderwandinfarkt mit Stentimplantation, manifeste Hyperthyreose, Vitamin D-Mangel, multiple Gallenblasensteine, beginnende Niereninsuffizienz, Lungenfunktionsbeschränkung 50 %. Weiters gab der Beschwerdeführer pauschal an, dass der Einkauf von Lebensmitteln für ihn aufgrund der notwendigen Krankendiät „um 300 % teurer“ sei. Zu seinen monatlichen Ausgaben legte der Beschwerdeführer eine alte Aufstellung aus dem Jahr 2016 (29.8.2016) vor; die geltend gemachten Aufwendungen würden dabei unter Berücksichtigung der ins Treffen geführten Pflegekosten den monatlichen Pensionsbezug bei Weitem übersteigen. Handschriftlich ergänzte der Beschwerdeführer, dass die monatlichen Kosten für Diät "ca. 600 €" betragen würden; er vertrage laut Gutachten „nur bio“, die Lebensmittel wären daher „noch erheblich teurer“. Schließlich wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass seine Pension auf das Existenzminimum gepfändet worden sei und ihm daher nicht in voller Höhe zur Verfügung stehe. Zu den geltend gemachten Sonderausgaben legte der Beschwerdeführer eine Bestätigung der Versicherungsanstalt für das Jahr 2018 vor; darin wurde die vorgeschriebene Prämie mit 1.146,84 € beziffert.

Am 25.11.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung der Beschwerde, da eine Berücksichtigung etwaiger zusätzlicher Krankheitskosten keinen im Spruch anders lautenden Bescheid ergeben würde.

1) Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2018

Rechtslage

a) Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 2 EStG sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen: Beiträge und Versicherungsprämien, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist, ausgenommen Beiträge und Versicherungsprämien im Bereich des BMSVG und der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b).

Sind diese Sonderausgaben niedriger als der jährliche Höchstbetrag von 2.920,00 €, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag des § 18 Abs. 2 EStG in Höhe von 60,00 €, als Sonderausgaben abzusetzen (§ 18 Abs. 3 Zif. 2 EStG).

b) Außergewöhnliche Belastung

Die §§ 34 und 35 EStG normieren auszugsweise (soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung)

§ 34 (1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind 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, anzusetzen.

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden: ...

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung

auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

§ 35 (1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, ...

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist ... das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 65 % bis 74 % ein Freibetrag von Euro 363.

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

(7) Der Bundesminister für Finanzen kann nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996 idF normiert auszugsweise (soweit für den Beschwerdefall von Bedeutung):

§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

§ 2 (1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

- Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids 70 Euro
- Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro
- Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

§ 3 (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, daß ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen.

§ 4 Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

c) Steuersätze und Steuerabsetzbeträge

Gemäß § 33 Abs. 1 EStG beträgt die Einkommensteuer jährlich für die ersten 11.000 Euro 0 %.

Der Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 6 Zif. 3 EStG beträgt 400 Euro.

§ 33 Abs. 8 Zif. 3 EStG bestimmt in der Fassung des StRefG 2015/16 (BGBl I 118/2015): Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag haben, eine Einkommensteuer unter null, sind 50% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 (u.a. Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung), höchstens aber 110 Euro jährlich, rückzuerstatten (SV-Rückerstattung).

Erwägungen

1) Umfang des Spruches eines Abgabenbescheides

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht eine Abweisung der Beschwerde. Eine Abweisung der Bescheidbeschwerde als unbegründet wäre so zu werten, als ob die Rechtsmittelbehörde eine mit dem angefochtenen Bescheid im Spruch übereinstimmende Entscheidung erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (Ritz, BAO, § 279 Tz 20 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Eine Änderung des Bescheidspruches liegt

daher auch dann vor, wenn sich nur die Bemessungsgrundlagen ändern, ohne dass dies Auswirkungen auf die Höhe der festgesetzten Abgabe hätte.

Zutreffend wurde daher im Spruch der Beschwerdeentscheidung vom 26.9.2019 ausgeführt, dass aufgrund der Beschwerde der Bescheid vom 18.6.2019 geändert wird. Diese Änderung bezog sich nicht auf die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer (diese blieb mit -110,00 € unverändert), sondern auf die ebenfalls einen Teil des Spruches darstellenden Bemessungsgrundlagen.

Es erfolgt daher auch im Spruch der gegenständlichen Entscheidung eine Änderung der Bemessungsgrundlagen und damit des angefochtenen Bescheides, auch wenn die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer (Gutschrift von 110,00 €) unverändert bleibt.

2) Sonderausgaben

Im angefochtenen Erstbescheid war die freiwillige Krankenversicherung antragsgemäß mit einem Betrag von 1.240,00 € berücksichtigt worden, der mit einem Viertel dieses Betrages (310,00 €) steuerwirksam wurde. Laut der im Zuge des Vorlageantrages vorgelegten Bestätigung der Versicherung betrug die vorgeschriebene Prämie für das Jahr 2018 aber lediglich 1.146,84 €, sodass nur ein Viertel dieses Betrages (286,71 €) steuerwirksam werden konnte. Wie dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen ist, hat diese Änderung (des Spruches) aber keine Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuergutschrift von 110,00 €.

3) Außergewöhnliche Belastungen

Dem Beschwerdeführer wurden zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, zutreffend gemäß § 3 Abs. 1 der VO zu §§ 34 und 35 EStG ein Freibetrag von 190 Euro monatlich, somit 2.280,00 € für das Jahr 2018 gewährt.

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung wurden entsprechend der Bestätigung des Bundessozialamtes monatlich 51,00 € (jährlich somit 612,00 €) gewährt, die bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit zustehen. Angemerkt wird dazu noch, dass bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit ein monatlicher Betrag von 42,00 € zustünde; dieser würde aber nicht zusätzlich zu den gewährten 51,00 € gewährt, sondern ist durch diesen Betrag abgedeckt: nach der ausdrücklichen Anordnung des § 2 Abs. 1 letzter Satz der VO ist bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen; es erfolgt daher keine Zusammenrechnung der einzelnen Pauschalbeträge.

Anstelle der Pauschalbeträge könnte der Beschwerdeführer zwar allfällig höhere tatsächliche Kosten geltend machen, dies würde aber einen konkreten Nachweis dieser Kosten erfordern. Ein solcher Nachweis wurde mit dem pauschalen Hinweis, dass der Einkauf von Lebensmitteln für ihn aufgrund der notwendigen Krankendiät „um 300 % teurer“ sei bzw. die monatlichen Kosten für Diät "ca. 600 €" betragen würden, aber

nicht erbracht. Die konkreten Ausgaben für das Jahr 2018 können naturgemäß auch der vorgelegten alten Aufstellung der monatlich anfallenden Kosten aus dem Jahr 2016 nicht entnommen werden, die abgesehen davon auch keine ziffernmäßig konkreten Angaben zu den Mehrkosten aufgrund der notwendigen Krankendiät enthält.

Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass eine Berücksichtigung höherer tatsächlicher Kosten keine steuerliche Auswirkung hätte und zu keiner höheren Steuergutschrift führen würde. Würden beispielsweise tatsächliche Kosten aus der eigenen Behinderung in Höhe von 10.000,00 € für das Jahr 2018 berücksichtigt, würden sich dadurch die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Pension in Höhe von 13.712,52 € unter Abzug der Sonderausgaben von 286,71 € zwar auf 3.425,81 € reduzieren. Es fiel aber auch in diesem Fall keine Einkommensteuer an, da gemäß § 33 Abs. 1 EStG für Einkommen bis 11.000,00 € der Einkommensteuersatz 0 % beträgt. Es verbliebe auch hier der Pensionistenabsetzbetrag von 400,00 €, der zu einer negativen Steuer von -400,00 € führen würde. An der Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von maximal 110,00 € würde sich nichts ändern.

Tatsächlich nachgewiesen hat der Beschwerde durch die Vorlage der Bestätigung einer Linzer Apotheke geleistete Kunden- und Rezeptgebühren in Höhe von insgesamt 432,49 €. Diese können gemäß § 4 der VO berücksichtigt werden, und sind gemäß § 1 Abs. 3 der VO auch nicht um eine pflegebedingte Geldleistung zu kürzen. Auch die Berücksichtigung dieser Kosten hat aber keine Auswirkung auf die Höhe der Steuergutschrift, da sie nur das steuerpflichtige Einkommen vermindern, dieses aber ohnehin so gering ist, dass der darauf entfallende Einkommensteuersatz 0 % beträgt.

Der Behindertenfreibetrag in Höhe von 363,00 € (bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit zwischen 65 % und 74 %) steht nach der klaren und eindeutigen Bestimmung des § 35 Abs. 1 EStG nur zu, wenn der Steuerpflichtige keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) bezieht. Da der Beschwerdeführer im Jahr 2018 (durchgängig) Pflegegeld bezogen hat, steht dieser Freibetrag für das Jahr 2018 nicht zu. Zum Vorbringen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag, dass die gegenständliche Entscheidung auch insofern von Bedeutung sei, weil er auch die „Eintragung der Freibeträge für die nächsten Jahre wünsche“, wird darauf hingewiesen, dass das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Freibeträge für jedes Veranlagungsjahr zu prüfen ist. Die Zuerkennung des Freibetrages für ein Jahr bedeutet nicht, dass dieser auch in den Folgejahren in jedem Fall zustünde.

4) Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen gemäß § 33 Abs. 8 Zif. 3 EStG

Im gegenständlichen Fall ergibt sich eine sogenannte Negativsteuer. Darunter versteht man eine Steuergutschrift, die sich aufgrund von Tarifvorschriften für Steuerpflichtige ergibt, deren Einkommen grundsätzlich unter der Besteuerungsgrenze (also jenem Jahreseinkommen liegt, ab dem sich erstmals eine (positive) Einkommensteuer ergibt (Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG, § 33 Rz 88).

Die Negativsteuer wird aber nicht in voller Höhe erstattet, vielmehr ist die Höhe der Gutschrift mit einem bestimmten Prozentsatz der Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung limitiert und zusätzlich durch einen Absolutbetrag begrenzt (Herzog, a.a.O., § 33 Rz 91).

In die Bemessungsgrundlage des Grenz-Prozentsatzes für die Gutschrift fallen auch die auf sonstige Bezüge entfallende Sozialversicherungsbeiträge (Herzog, a.a.O., § 33 Rz 92).

Die Sozialversicherungsbeiträge für die laufenden Pensionsbezüge werden im Lohnzettel für das Jahr 2018 mit 736,92 €, die Sozialversicherungsbeiträge für die sonstigen Bezüge mit 122,82 € angegeben; insgesamt betragen daher die Sozialversicherungsbeiträge 859,74 €, woraus sich ein Erstattungslimit von 429,87 € (50 %) ergibt.

Der Gesetzgeber hat in § 33 Abs. 8 Zif. 3 die maximale Höhe des Erstattungsbetrages aber darüber hinaus mit 110 Euro absolut begrenzt, sodass im gegenständlichen Fall keine höhere Gutschrift festgesetzt werden konnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis

Durch das Steuerreformgesetz 2020 (BGBl. I 103/2019) hat der Gesetzgeber die Bestimmung des § 33 Abs. 8 Zif. 3 EStG dahingehend geändert, dass der Prozentsatz von 50 % auf 75 % und der absolute Betrag von 110 Euro auf 300 Euro erhöht wurde. Diese Erhöhungen sind jedoch erst ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anzuwenden (§ 124b Zif. 344 EStG). Ab der Veranlagung für das Jahr 2020 kann daher der Beschwerdeführer (bei gleichbleibendem Sachverhalt) mit einer höheren Steuergutschrift rechnen.

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. Die Begrenzung der maximalen Höhe der SV-Rückerstattung und damit der Negativsteuer mit 110 Euro ergibt sich aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 33 Abs. 8 Zif. 3 EStG in der für das Veranlagungsjahr 2018 anzuwendenden Fassung. Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (vgl. VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030). Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

2) Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe

Rechtslage

§ 292 BAO normiert (auszugsweise):

(1) Auf Antrag einer Partei (§ 78) ist, wenn zu entscheidende Rechtsfragen besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen, ihr für das Beschwerdeverfahren Verfahrenshilfe vom Verwaltungsgericht insoweit zu bewilligen,

1. als die Partei außerstande ist, die Kosten der Führung des Verfahrens ohne Beeinträchtigung des notwendigen Unterhalts zu bestreiten und

2. als die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung nicht als offenbar mutwillig oder aussichtslos erscheint.

(6) Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe ist bis zur Vorlage der Bescheidbeschwerde bei der Abgabenbehörde, ab Vorlage der Beschwerde beim Verwaltungsgericht einzubringen.

(7) Der Antrag kann gestellt werden

1. ab Erlassung des Bescheides, der mit Beschwerde angefochten werden soll ...

(8) Der Antrag hat zu enthalten

1. die Bezeichnung des Bescheides (Abs. 7 Z 1),

2. die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt,

3. die Entscheidung der Partei, ob der Kammer der Wirtschaftstreuhänder oder der Rechtsanwaltskammer die Bestellung des Verfahrenshelfers obliegt,

4. eine Darstellung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Antragstellers.

(9) Ein bei der Abgabenbehörde vor Vorlage der Bescheidbeschwerde eingebrachter Antrag ist unter Anschluss der Verwaltungsakten unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

(10) Das Verwaltungsgericht hat über den Antrag mit Beschluss zu entscheiden.

Erwägungen

Der Antrag auf Bewilligung der Verfahrenshilfe wurde zulässigerweise im Vorlageantrag gestellt und wäre vom Finanzamt gemäß § 292 Abs. 9 BAO unter Anschluss der Verwaltungsakten unverzüglich dem Verwaltungsgericht (gesondert) vorzulegen gewesen.

Der Antrag ist zulässig, aber nicht begründet, da die im gegenständlichen Fall zu entscheidenden Rechtsfragen keine besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art aufweisen. Der Begriff der besonderen Schwierigkeiten rechtlicher Art geht auf § 282 Abs. 1 idF vor dem FVwGG 2012 zurück und soll nach den Gesetzesmaterialien sicherstellen, dass Verfahrenshilfe nur für überdurchschnittlich schwierige, durch ständige Judikatur noch nicht geklärte Rechtsfragen gewährt wird (Ritz, BAO, § 292 Tz 4 mit Hinweis auf ErlRV 1352 BlgNR 25. GP, 18). Nach BFG 12.4.2017, VH/710002/2017, sind besondere Schwierigkeiten rechtlicher Art anzunehmen, wenn eine besondere Komplexität

der Rechtslage gegeben ist. Das sei insbesondere dann der Fall, wenn eine Rechtsfrage zur Beurteilung ansteht, die bislang uneinheitlich entschieden wurde bzw. in der ein Abgehen von der bisherigen Rechtsprechung erwogen wird oder der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Derartige Rechtsfragen liegen gegenständlich nicht vor. Die derzeitige zweifache Begrenzung der Steuergutschrift durch § 33 Abs. 8 Zif. 3 EStG ergibt sich aus dem einfachen und klaren Wortlaut dieser Bestimmung. Es wurde bereits oben darauf hingewiesen, dass durch das Steuerreformgesetz 2020 diese Begrenzungen dahingehend erhöht wurden, dass ab der Veranlagung für das Jahr 2020 der Prozentsatz von 50 % auf 75 % und der absolute Betrag von 110 Euro auf 300 Euro erhöht wurde.

Da somit die Voraussetzungen für die Bewilligung der Verfahrenshilfe im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 9 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, da der Beschluss nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor (vgl. auch in diesem Zusammenhang VwGH 19.5.2015, Ra 2015/05/0030). Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher auch gegen den verfahrensgegenständlichen Beschluss nicht zulässig.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Linz, am 17. April 2020