

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 8. September 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage 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.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das Finanzamt brachte im Einkommensteuerbescheid 2019 abweichend von der eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung, in der die Anzahl der inländischen Arbeitgeber mit "1" angegeben wurde, neben dem aus seiner ganzjährig ausgeübten Tätigkeit bei der A GmbH resultierenden Bezug auch von einer weiteren Arbeitgeberin ausbezahlte Beträge in Höhe von 420,00 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Ansatz.
2. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 erhobenen Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, er sei seit dem Jahr 2018 bei der A GmbH als Arbeiter beschäftigt, bezahle monatlich Lohnsteuer und sei daher nicht einkommensteuerpflichtig. Offensichtlich stehe dies im Zusammenhang mit seiner früheren selbständigen Tätigkeit, das Geschäft existiere aber schon seit Jahren nicht mehr.

3. Mit Beschwerdeverentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Eine Veranlagung zur Einkommensteuer erfolge auf Antrag des Abgabepflichtigen oder bei Vorliegen eines Pflichtveranlagungstatbestandes gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988. Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2019 neben den Bezügen von der A GmbH auch solche von einem Taxiunternehmen erhalten und sei nach § 41 EStG 1988 daher zwingend eine Veranlagung durchzuführen gewesen. Mit seiner früheren selbständigen Tätigkeit habe dies nichts zu tun.
4. Mit als Vorlageantrag gewertetem Schreiben vom 7. Oktober 2020 brachte der Beschwerdeführer vor, er habe für das Taxiunternehmen von BC, seit er bei der A GmbH angestellt sei, nicht mehr gearbeitet.
5. Am 17. November 2020 übermittelte das Finanzamt unter Anschluss eines von BC ausgestellten Lohnzettels und des Lohnkontos einen Aktenvermerk vom 16. November 2020 über ein mit BC geführtes Telefonat. Nach den Angaben von BC sei der Beschwerdeführer am 2. und 23. Februar 2019, am 20. und 21. Juni 2019 sowie am 2. und 3. August 2019 bei ihr beschäftigt gewesen und habe für zwei Tage jeweils 140,00 €, insgesamt somit 420,00 € erhalten. Diese Bezüge habe sie auch gemeldet. Die Lohnzahlungen für Februar und Juni 2019 habe er auf dem Lohnkonto eigenhändig quittiert, die Lohnauszahlung im August habe er aufgrund von Meinungsverschiedenheiten nicht mehr mit Unterschrift bestätigt. Ergänzend merkte das Finanzamt an, dass sich die Angaben von BC mit den der Sozialversicherung gemeldeten Daten deckten.
6. Auf entsprechenden Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes teilte der Beschwerdeführer dazu mit, aus den Aufzeichnungen sei eindeutig zu ersehen, dass er nur die Bezahlung von 280,00 € mit Unterschrift bestätigt habe. Einen Lohnzettel habe er von BC nie erhalten. Zudem sei seine vom Sozialministerium bestätigte Behinderung (40%) nicht berücksichtigt worden.
7. Am 12. Dezember 2020 übermittelte der Beschwerdeführer ergänzend die vom Bundesfinanzgericht angeforderte Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen über den Grad der Behinderung.
9. Das Finanzamt teilte dazu mit, dass aufgrund des vorgelegten Gutachtens von einem Behinderungsgrad von 40% ausgegangen werden könne und daher der gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 bei einem Grad der Behinderung zwischen 35% und 44% zustehende Jahresfreibetrag zu berücksichtigen sei. Der Freibetrag für eine Magendiätverpflegung gemäß § 2 Abs. 1 der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen in Höhe von monatlich 42,00 € könne nur mit Selbstbehalt berücksichtigt werden, da im Gutachten hinsichtlich der eine Diätverpflegung erfordernden Magenerkrankung nur ein Grad der Behinderung von 10% festgestellt worden sei.

II. Sachverhalt und Beweiswürdigung

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Der Beschwerdeführer bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer bei der A GmbH ganzjährig ausgeübten Tätigkeit. Weiters war er am 2. und 23. Februar 2019, am 20. und 21. Juni 2019 sowie am 2. und 3. August 2019 bei einem Taxiunternehmen geringfügig beschäftigt und erhielt für jeweils zwei Tage jeweils 140,00 €, insgesamt somit 420,00 €.

Die Feststellungen hinsichtlich der geringfügigen Beschäftigung ergeben sich aus den Angaben der Arbeitgeberin und dem von ihr übermittelten Lohnzettel samt Lohnkonto sowie den der Sozialversicherung gemeldeten Daten. Dass der Beschwerdeführer nur die Auszahlung der Bezüge für Februar und Juni, nicht aber des Bezuges für August mit Unterschrift bestätigt hat, vermag daran nichts zu ändern, ist doch nicht erkennbar, weshalb die ehemalige Arbeitgeberin sowohl dem Finanzamt als auch der Sozialversicherung falsche Daten übermittelt haben sollte.

2. Behinderung

Der Beschwerdeführer ist mit einem Gesamtgrad von 40% behindert. Dem vorgelegten Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen zufolge leidet der Beschwerdeführer an einer seit 20 Jahren bekannten Epilepsie, aufgrund welcher ein Grad der Behinderung von 40% festgestellt wurde. Wegen einer Funktionseinschränkung der Wirbelsäule wurde ihm weiters ein Grad der Behinderung von 20% und aufgrund chronischer Darmstörungen ein Grad der Behinderung von 10% attestiert. Die Einstufung mit einem Gesamtgrad der Behinderung von 40% erfolgte aufgrund der diagnostizierten Epilepsie. Eine wechselseitige Beeinflussung der angeführten Erkrankungen wurde nicht festgestellt. Hinsichtlich der Erkrankung des Verdauungssystems wurde das Vorliegen einer Gesundheitsschädigung mit dem Erfordernis einer Krankendiätverpflegung bestätigt.

III. Rechtliche Beurteilung

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) unterliegen der Einkommensteuer ua. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Z 4).

Besteht im Inland eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, wird die Einkommensteuer bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gemäß [§ 47 Abs. 1 EStG 1988](#) durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer). Der Lohnsteuerabzug ist somit eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Eine Veranlagung hat das Finanzamt bei im Einkommen enthaltenen lohnsteuerpflichtigen Einkünften - abgesehen vom Fall der antragslosen Veranlagung - durchzuführen, wenn vom Steuerpflichtigen innerhalb von fünf Jahren ab dem Ende des Veranlagungszeitraums ein Antrag gemäß [§ 41 Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) gestellt wird (Antragsveranlagung) oder ein Anwendungsfall des [§ 41 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegt, so ua. wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

Außer Streit steht im Beschwerdefall, dass die im Rahmen der geringfügigen Beschäftigung ausbezahlten Bezüge Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sind. Der Beschwerdeführer hat im Streitjahr sohin von zwei bezugsauszahlenden Stellen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogen. Im Rahmen der - im Beschwerdefall ohnedies beantragten - Veranlagung waren die Bezüge daher zusammenzurechnen und das sich im Jahr 2019 somit ergebende Gesamteinkommen der Besteuerung zu unterziehen. Nachdem jede der beiden bezugsauszahlenden Stellen die gegebenenfalls einzubehaltende Lohnsteuer nur unter Zugrundelegung der von ihr ausbezahlten Bezüge ermittelt hat, kommt es im Rahmen der Veranlagung insoweit zu einer Nachholwirkung und wird damit sichergestellt, dass die Einkommensteuer bei gleichem Einkommen unabhängig von der Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen gleich hoch ist.

Die Erfassung der in Rede stehenden Bezüge im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung erweist sich daher sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als rechtmäßig und konnte der Beschwerde insoweit daher kein Erfolg beschieden sein.

2. Außergewöhnliche Belastungen infolge Behinderung

Gemäß [§ 34 Abs. 1 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung beeinträchtigt nach [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, 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. Der nach der Höhe des Einkommens gestaffelte Selbstbehalt beträgt bei einem zwischen 14.600,00 € und 36.400,00 € liegenden Einkommen 10%. In den im Gesetz angeführten Fällen verringert sich der jeweilige Prozentsatz um je einen Prozentpunkt.

Nach [§ 34 Abs. 5 EStG 1988](#) sind für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes im Einkommen enthaltene sonstige Bezüge gemäß [§ 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988](#) den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hinzuzurechnen.

Nach [§ 34 Abs. 6 EStG 1988](#) können ua. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) vorliegen. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung kann der Bundesminister für Finanzen 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 EStG 1988](#) und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen ua. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach [§ 35 Abs. 1 EStG 1988](#) ein Freibetrag zu. Gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) in der am 30. Oktober 2019 in Kraft getretenen Fassung [BGBl. I Nr. 103/2019](#) beträgt dieser Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 35% bis 44% jährlich 164,00 €. Anstelle des Freibetrages können nach [§ 35 Abs. 5 EStG 1988](#) auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden.

Gemäß § 1 Abs. 1 der aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, [BGBl. Nr. 303/1996](#) idF [BGBl. II Nr. 430/2010](#), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen ua. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Nach § 1 Abs. 3 der Verordnung sind die Mehraufwendungen gemäß den §§ 2 bis 4 der Verordnung nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

Nach § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 € pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung sind die in Abs. 1 angeführten Beträge bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Im Falle einer Behinderung ist somit, sofern nicht die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden, ein vom Grad der Behinderung abhängiger Freibetrag zu berücksichtigen. Weiters können neben dem Freibetrag nach [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) und ohne Anrechnung auf pflegebedingte Geldleistungen ua. die in § 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen angeführten pauschalen Mehraufwendungen wegen einer Krankendiätverpflegung bei einer der dort genannten Krankheiten berücksichtigt werden. Beträgt der Grad der Behinderung weniger als 25%, sind diese pauschalen Mehraufwendungen nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 abziehbar (§ 2 Abs. 2 der Verordnung). Liegt insgesamt eine mindestens 25%ige Behinderung vor, genügt es nach der Verwaltungspraxis für den Entfall des Selbstbehaltes, wenn der Anteil der Behinderung wegen des die Diät erfordernden Leidens mindestens 20% iSd Einschätzungsverordnung oder der Richtsatzverordnung (Zusatzeintragung im Behindertenpass) beträgt (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 21. Lfg., 2020, § 35 Rz 13 mit Verweis auf [LStR 2002 Rz 839h](#)).

Dem Beschwerdeführer wurde vom Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen ein durch die Epilepsie bedingter Gesamtgrad der Behinderung von 40% und ein durch die Erkrankung des Verdauungssystems bedingter Grad der Behinderung von 10% bescheinigt, wobei eine wechselseitige Beeinflussung nicht festgestellt wurde. Aus der Behinderung resultierende tatsächliche Kosten hat der Beschwerdeführer nicht geltend gemacht und war daher der gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) bei einem zwischen 35% und 44% liegenden Grad der Behinderung zustehende Freibetrag von 164,00 € zu berücksichtigen.

Die pauschalen Mehraufwendungen für eine Krankendiätverpflegung betragen nach § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen bei einer Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit 42,00 € monatlich, ds. 504,00 € jährlich, die aufgrund des diesbezüglich bestehenden Grades der Behinderung (10%) aber nur unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes gemäß [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) abzugsfähig sind. Der Selbstbehalt (10%) errechnet sich bei dem nach § 34 Abs. 4 iVm Abs. 5 EStG 1988 maßgeblichen Einkommen (28.292,30 €) mit 2.829,23 €. Die Mehraufwendungen für Krankendiätverpflegung liegen somit unter dem Selbstbehalt und bleiben daher ohne steuerliche Auswirkung.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde somit insoweit Folge zu geben als der Freibetrag gemäß [§ 35 Abs. 3 EStG 1988](#) steuermindernd zu berücksichtigen war.

IV. 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 im Beschwerdefall strittigen Fragen der Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie des Vorliegens außergewöhnlicher Belastungen wurden auf Grundlage von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt, wobei sich die jeweiligen Rechtsfolgen unmittelbar aus dem Gesetz bzw. der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen ergaben. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des [Artikel 133 Abs. 4 B-VG](#) wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 27. Jänner 2021