

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die

- die Beschwerde vom 7. Juli 2017 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21. Juni 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016,
- die Beschwerde vom 8. Mai 2018 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. April 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 2. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015,
- die Beschwerde vom 19. Mai 2020 gegen den Bescheid des (damaligen) Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 8. Mai 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 und
- die Beschwerde vom 24. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. November 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021,

Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) der Jahre 2014, 2015 und 2016 wird teilweise gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
- II. Der Bescheid betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 wird gemäß § 279 BAO abgeändert.
- III. Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betreffend die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2019 sind den als Beilage angeschlossenen

Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Einkommensteuer 2016

Mit Bescheid vom 21. Juni 2017 wurde der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) des Beschwerdeführers betreffend das Jahr 2016 erlassen. Am 7. Juli 2017 erhob dieser Beschwerde und brachte vor, Kosten einer Behandlung bei einem Schiffsarzt im Rahmen eines Unfalles auf einer Kreuzfahrt seien ebenso wie die Kosten eines Wechsels der Heizanlage von Öl auf Gas nicht entsprechend berücksichtigt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. April 2018 wurde der Bescheid abgeändert und der Beschwerde hinsichtlich der geltend gemachten Sonderausgaben für Wohnraumsanierung stattgegeben. Zu den Krankheitskosten wurde ausgeführt, dass diese aufgrund der Anrechnung des steuerlichen Selbstbehaltes nicht berücksichtigt hätten werden können.

Des Weiteren wurde die bis dato nicht erklärte bulgarische Pension des Beschwerdeführers, welche aufgrund des automatischen Informationsaustausches an die österreichische Finanzverwaltung übermittelt worden war, in die Einkommensteuerberechnung mit einbezogen.

Am 30. April 2018 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein, in welchem er sich gegen die „doppelte und dreifache“ Besteuerung seines Einkommens wandte.

Die Beschwerde wurde am 8. Oktober 2018 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt die Stattgabe im Umfang der Beschwerdevorentscheidung mit der Maßgabe beantragt, dass die bulgarische Pension zur Berechnung für den Progressionsvorbehalt (Durchschnittssteuersatz) herangezogen werde.

Am 19. Mai 2020 brachte der Beschwerdeführer eine Ergänzung zur Beschwerde ein und ersuchte um Berücksichtigung seiner an hilfsbedürftige Personen in Bulgarien geleisteten Spenden iHv EUR 420,- im Jahr 2016.

2. Einkommensteuer 2014 und 2015

Infolge der erhaltenen Kontrollmitteilungen betreffend die bulgarische Pension des Beschwerdeführers wurden die Einkommensteuerbescheide 2014 am 30. April 2018 und 2015 am 2. Mai 2018 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Am 8. Mai 2018 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde und brachte vor, in den beiden Jahren sei ein Betrag von EUR 576,00 an Sonderausgaben für die Rückzahlung eines Darlehens für den Austausch seines Heizkessels nicht berücksichtigt worden.

Am 22. Oktober 2018 wurde eine Ergänzung zur Beschwerde eingebracht, welche sich gegen die Besteuerung der bulgarischen Pension richtete.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 22. Jänner 2019 betreffend das Jahr 2014 sowie vom 23. Jänner 2019 betreffend das Jahr 2015 wurde der Beschwerde hinsichtlich die beantragten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung stattgegeben. Weiters wurde dargelegt, die im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2014 ungeprüft angesetzten Werbungskosten iHv EUR 157,58 hätten nicht mehr berücksichtigt werden können, da der Beschwerdeführer nur über Pensionseinkünfte verfüge.

Die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes sei für das gesamte Welteinkommen erfolgt, d.h. auch die ausländischen Einkünfte seien hinzugerechnet und die Einkommensteuer für das sogenannte Welteinkommen ermittelt worden. Die dabei zur Anwendung kommenden Steuersätze und Multiplikatoren seien gesetzeskonform auf Grund des § 33 EStG angewendet worden. Mit dem so ermittelten Durchschnittssteuersatz seien dann nur die "inländischen" Einkünfte besteuert worden.

Am 1. Februar 2019 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag betreffend die doppelte Besteuerung seiner ausländischen Pension ein.

Am 12. April 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und die teilweise Stattgabe im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen beantragt.

Am 19. Mai 2020 brachte der Beschwerdeführer eine Ergänzung zur Beschwerde ein und ersuchte um Berücksichtigung seiner an hilfsbedürftige Personen in Bulgarien geleisteten Spenden iHv EUR 420,- im Jahr 2015.

3. Einkommensteuer 2019

Mit Bescheid vom 8. Mai 2020 wurde der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 des Beschwerdeführers erlassen und der Grad der Behinderung aufgrund der Daten des Bundessozialamtes lediglich mit 30% statt der beantragten 50% angesetzt.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde vom 19. Mai 2020 brachte der Beschwerdeführer vor, er spende jährlich an hilfsbedürftige Personen in Bulgarien bestimmte Beträge und ersuche, diese zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 8. Mai 2020 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies dahingehend begründet, dass Spenden für mildtätige Zwecke an nicht näher genannte natürliche Personen keine abzugsfähigen Sonderausgaben darstellten, weil im Wortlaut des § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 mit den in dieser Gesetzesstelle zitierten anderen Gesetzen, Spenden an Einzelpersonen nicht genannt seien.

Der Beschwerdeführer brachte am 19. Oktober 2020 einen Vorlageantrag ein und erklärte er mache EUR 170,- als an hilfsbedürftige Menschen gerichtete Spend e sowie EUR 400,- zur Unterstützung der anerkannten orthodoxen Kirche geltend.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27. Oktober 2020 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt zum belegmäßigen Nachweis dieser Zahlungen aufgefordert. Das Schreiben blieb unbeantwortet.

Am 25. Februar 2021 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

4. Einkommensteuer 2021

Am 23. November 2022 wurde der Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) des Beschwerdeführers für das Jahr 2021 erlassen.

Gegen diesen Bescheid erhob er am 24. November 2022 Beschwerde. Er führte sinngemäß aus, seine Ausgaben für die Errichtung einer Heizungsanlage sowie Medikamente seien nicht berücksichtigt worden. Weiters habe er seiner Mutter EUR 250,- als Leibrente für ihren Lebensunterhalt und Medikamente gegeben. Er habe auch der Bischofskirche ***HN*** EUR 180,- in den Opferstock gespendet. In Bulgarien gäbe es keine Möglichkeit einer Überweisung von Spenden an Kirchen oder entsprechende Spendenbestätigungen. EUR 300,- habe er an eine begünstigte bulgarische mildtätige Organisation gespendet, die nicht zur Datenübermittlung verpflichtet sei. Auch seine Spende iHv EUR 40,- an ***Spendenempfänger*** sei nicht berücksichtigt worden. In Bulgarien seien alle Spenden und Wohltätigkeiten (Mildtätigkeit) freiwillig und nicht registrierungspflichtig.

Am 30. März 2023 brachte der Beschwerdeführer eine Ergänzung zur Beschwerde ein und legte dieser diverse Unterlagen iZm Medikamenten und Krankheitskosten, den Austausch der Heizungsanlage und Krankenversicherungsbeiträgen bei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 23. Oktober 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, Sonderausgaben

für Wohnraumsanierung seien ab der Veranlagung 2021 nicht mehr abzugsfähig, die Krankheitskosten hätten nicht zu einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung geführt, da diese den Selbstbehalt nicht überstiegen hätten, Spenden für mildtätige Zwecke an nicht näher genannte natürliche Personen würden keine abzugsfähigen Sonderausgaben darstellen, weil im Wortlaut des § 18 Abs 1 Z. 7 EStG 1988 mit den in dieser Gesetzesstelle zitierten anderen Gesetzen, Spenden an Einzelpersonen nicht genannt seien und die finanzielle Unterstützung naher Angehöriger stelle keine abzugsfähigen dauernden Lasten oder Renten dar.

Am 27. Oktober 2023 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und führte aus, seine Zuckerkrankheit sei nicht berücksichtigt worden. Weiters beantragte er die Berücksichtigung der Zahlungen an seine Mutter als Rente gemäß § 18 Abs 1 EStG, die Ausgaben für den Heizungstausch als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 3 EStG, da mit der Sanierung bereits im Jahr 2008 begonnen worden sei, der Kirchenbeiträge gemäß § 18 Abs 5 EStG sowie seine Spenden für mildtätige Zwecke.

Am 12. Februar 2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26. August 2024 ging die Zuständigkeit zur Erledigung der betreffenden Beschwerden mit Wirksamkeit zum 1. September 2024 an die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung über.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Pension)

Der Beschwerdeführer bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zwar Bezüge der österreichischen Pensionsversicherungsanstalt sowie der bulgarischen Sozialversicherung (Nacionalen Osiguritelen Institut, NSSI) Pension in jeweils folgender Höhe:

Jahr	2014	2015	2016	2019	2021
österr. Pension (PVA)	14.203,56	14.445,00	14.618,28	15.402,36	16.149,72
ausl. Pension lt KM	1.532,51	1.571,98	1.606,46	1.774,11	2.362,23

Bei der bulgarischen Pension sind Krankenversicherungsbeiträge in folgender Höhe zu berücksichtigen, wodurch sich die folgend dargestellten ausländischen Pensionseinkommen ergeben:

Jahr	2014	2015	2016	2019	2021
ausl. Pension lt KM	1.532,51	1.571,98	1.606,46	1.774,11	2.362,23
KV-Beiträge	-75,36	-75,36	-75,24	-80,58	-90,47
bulgarische Pension (NSSI)	1.457,15	1.496,62	1.531,22	1.693,53	2.271,76

Das bulgarische Einkommen des Beschwerdeführers im Jahr 2014 beträgt abzüglich des anteiligen Veranlagungsfreibetrages iHv EUR 2,85, EUR 1.454,30.

Da für die Jahre 2015 und 2019 keine Belege für die Krankenversicherungsbeiträge vorlagen, waren diese zu schätzen.

Das Besteuerungsrecht für diese Pension liegt bei Bulgarien. Österreich hat diese Bezüge von der Besteuerung auszunehmen, ist aber berechtigt sie in die Festsetzung der Einkommensteuer mit einbeziehen (Progressionsvorbehalt).

1.2 Sonderausgaben

Im Jahr 2008 wurde in der Wohnhausanlage des Beschwerdeführers die Ölheizung gegen eine Gasheizung ausgetauscht und die Finanzierungskosten durch die Bewohner anteilig mittels Kredit bezahlt.

Die anteiligen Kosten des Beschwerdeführers betrugen im Jahr 2014 EUR 530,59, im Jahr 2015 EUR 530,59 und im Jahr 2016 EUR 578,35.

Im Jahr 2014 sind weiters EUR 44,08 und im Jahr 2015 EUR 65,68 für Wohnraumschaffung zu berücksichtigen. Die abzugsfähigen Sonderausgaben des Beschwerdeführers für Wohnraumschaffung bzw –sanierung betrugen daher EUR 574,67 im Jahr 2014 und EUR 596,27 im Jahr 2015.

Der Beschwerdeführer leistete in den beschwerdegegenständlichen Jahren diverse Zahlungen an Familienmitglieder, nicht näher bezeichnete bedürftige Einzelpersonen, Organisationen und die bulgarische orthodoxe Kirche.

Es wurden weder Nachweise für diese Zahlungen erbracht, noch Nachweise dahingehend, dass Zahlungen an begünstigte Rechtsträger geleistet wurden.

1.3 Krankheitskosten

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2016 einen Unfall auf einer Karibikkreuzfahrt. Die Behandlungskosten des Schiffsarztes betrugen EUR 1.100,50. Aufgrund der Rückerstattung der ÖGK iHv EUR 71,39 ergeben sich außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt iHv EUR 1.029,11.

Im Jahr 2021 wies der Beschwerdeführer Krankheitskosten iHv EUR 1.018,- nach.

Der Beschwerdeführer verfügt über eine Bescheinigung des Bundessozialamtes, wonach eine Behinderung iHv 30% für die Jahre 2018 und 2019 sowie iHv 50% ab dem Jahr 2020 besteht. Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung aufgrund Zuckerkrankheit besteht aufgrund der Bescheinigung des Bundessozialamtes nicht.

Ein Zusammenhang der im Jahr 2021 geltend gemachten Medikamentenkosten mit der zu 50% bestehenden Erwerbsminderung wurde nicht nachgewiesen.

In den Jahren 2014 und 2015 erwuchsen dem Beschwerdeführer Krankheitskosten iHv EUR 419,08 bzw EUR 1.885,-. Im Jahr 2019 hatte der Beschwerdeführer Krankheitskosten iHv EUR 2.897,60. Diese wurden auch vom Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach anerkannt und sind nicht beschwerdegegenständlich.

Der steuerliche Selbstbehalt errechnet sich für die Beschwerdejahre wie folgt:

Jahr	2014	2015	2016	2019	2021
Gesamtbetrag der Einkünfte	14.203,56	14.445,00	14.618,28	15.402,36	16.149,72
sonstige Bezüge PVA	2.494,48	2.536,88	2.567,32	2.705,02	2.836,28
SV-Beiträge für sonstige Bezüge	-127,22	-129,38	-130,94	-137,96	-144,66
bulgarische Pension	1.454,30	1.496,62	1.531,22	1.693,53	2.271,76
Sonderausgaben	-982,67	-1.857,51	-237,24	-1.187,73	-
agB ohne Selbstbehalt (iZm Behinderung)	-	-	-	-559,60	-401,00
Summe	17.042,45	16.491,61	18.348,64	17.915,62	20.712,10
Selbstbehalt (10%)	1.704,21	1.649,16	1.834,86	1.791,56	2.071,21

Die Ehefrau des Beschwerdeführers, Frau ***Ehefrau***, erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren jeweils Einkünfte von mehr als EUR 6.000,-. Daher war der steuerliche Selbstbehalt für die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen iHv 10 % anzusetzen.

Daraus ergeben sich steuerliche Auswirkungen der Krankheitskosten im Jahr 2015 iHv EUR 235,84 EUR und im Jahr 2019 iHv EUR 1.106,04. In den übrigen Jahren überschreiten die Krankheitskosten den steuerlichen Selbstbehalt nicht.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und „unter Ausschluss jeden Zweifels“ das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.8.05, 2001/13/0191). Es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (VwGH 26.3.03, 98/13/0072) und er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (VwGH 11.6.91, 91/14/0052).

2.1 Werbungskosten

Zu den im Schätzungswege angesetzten Krankenversicherungsbeiträgen ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in der am 8. November 2017 eingebrachten Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 6. November 2017 unter anderem ein Schreiben der Pensionsversicherungsanstalt vom 24. April 2012 beilegte, aus welchem ersichtlich ist, dass der Krankenversicherungsbeitrag von 5,1% der ausländische(n) Rente(n) ab 1. Jänner 2012 neu festzustellen sei. Mit diesem Schreiben wurden auch Bestätigungen über die in den Jahren 2014 iHv EUR 75,36 und 2016 iHv EUR 75,24 entrichteten Beiträge vorgelegt.

In Beantwortung des (betreffend das Jahr 2021 ergangenen) Ergänzungsersuchens vom 21. Oktober 2022 legte der Beschwerdeführer auch die betreffend das (nicht beschwerdegegenständliche) Jahr 2017 ergangene Bestätigung vom 16. Februar 2018 vor, aus welchem die Entrichtung des Betrages iHv EUR 75,36 ersichtlich ist.

Weiters wurde auch in den mit der Ergänzung zur Beschwerde betreffend das Jahr 2021 vom 30. März 2023 vorgelegten Unterlagen eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 12. Februar 2021 vorgelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass für das (ebenfalls nicht beschwerdegegenständliche) Jahr 2020 ein Beitrag iHv EUR 85,92 geleistet wurde sowie eine Bestätigung vom 11. Februar 2022 hinsichtlich die Entrichtung des Betrages iHv EUR 90,47 für das Jahr 2021.

Aufgrund der vorgelegten Bestätigungen sowie der ab dem Jahr 2012 geltenden Vorschreibung der Krankenversicherungsbeiträge, ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer auch in den Jahren 2014 und 2019 entsprechende Krankenversicherungsbeiträge geleistet hat. Diese waren daher im Schätzungswege iHv EUR 75,36 für das Jahr 2015 (wie in den Jahren 2014 und 2017) sowie iHv EUR 80,58 für das Jahr 2019 (Mittelwert der Jahre 2017 und 2020) anzusetzen.

2.2 Sonderausgaben

Die als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und –sanierung zu berücksichtigenden Beträge ergeben sich aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen.

Betreffend die Berücksichtigung von Spenden gab der Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 vom 19. Mai 2020 an, er spende jährlich an hilfsbedürftige Personen in Bulgarien bestimmte Beträge. Es handle sich dabei um jeweils EUR 420,- in den Jahren 2015 und 2016 und EUR 500,- im Jahr 2019. Im Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer vor, es habe sich im Jahr 2019 um EUR 170,- für mildtätige Zwecke und EUR 400,- an Kirchenbeiträgen gehandelt.

Mit Vorhalt vom 27. Oktober 2020 wurde er um belegmäßigen Nachweis der für das Jahr 2019 getätigten Spenden iHv EUR 570,- ersucht. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

In der Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 vom 24. November 2022 brachte er vor, er habe EUR 250,- an seine Mutter, EUR 180,- an die Bischofskirche ***HN*** und EUR 300,- an eine begünstigte bulgarische mildtätige Organisation, die nicht der Datenübermittlung verpflichtet sei, gespendet. Außerdem sei seine Spende von EUR 40,- an ***Spendenempfänger*** nicht berücksichtigt worden. Im Vorlageantrag brachte er ergänzend vor, er spende kleine Summen an die Kirche, wenn er in Bulgarien sei und spende auch kleine Summen an das bulgarische Rote Kreuz.

Mit Vorhalt vom 21. Oktober 2022 wurde der Beschwerdeführer um belegmäßigen Nachweis der Spenden an ausländische Spendenorganisationen ersucht. In der Beantwortung vom 21. November 2022 gab er an, er unterstütze seine Mutter und seinen Bruder finanziell nach Möglichkeit und spende der Bischofskirche ***HN***, könne aber keine schriftlichen Belege liefern.

Betreffend die Spende von EUR 40,00 an das Krankenhaus ***Spendenempfänger*** wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass keine Datenübermittlung erfolgt sei und aufgefordert, dies mit dem Spendenempfänger zu klären. Der Vorhalt blieb unbeantwortet.

Zusammengefasst wurden vom Beschwerdeführer keine Nachweise erbracht, dass tatsächlich Beträge an begünstigte Empfänger geleistet wurden und konnten daher keine Spenden bzw Kirchenbeiträge in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden berücksichtigt werden.

2.3 Krankheitskosten

Der Beschwerdeführer wurde mit Ergänzungsersuchen vom 21. Oktober 2022 zur Vorlage einer Aufstellung der behinderungsbedingten außergewöhnlichen Belastungen sowie deren belegmäßigen Nachweis für das Jahr 2021 aufgefordert. In der Beantwortung vom 21. November 2022 legte der Beschwerdeführer unter der Angabe, er habe EUR 362,50 für Medikamente bezahlt, Fotos von sechs Medikamentenpackungen sowie diverse Arztrechnungen über den Betrag von EUR 655,50 vor. Der Gesamtbetrag von EUR 1.018,- ist dem Grunde und der Höhe nach als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Ein Zusammenhang mit der bestehenden Erwerbsminderung wurde nicht dargelegt.

Mit Vorhalt vom 23. November 2023 wurde der Beschwerdeführer um Nachweise für das Vorliegen der Notwendigkeit der Diätverpflegung ersucht. Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte nicht.

Auch der Vorlagebericht des Finanzamtes vom 12. Februar 2024 weist Vorhaltscharakter auf. Auch in Folge dessen wurden keine weiteren Belege oder Unterlagen nachgereicht. Daher waren keine behinderungsbedingten Krankheitskosten ohne Ansatz eines steuerlichen Selbstbehaltes zu berücksichtigen.

Die Feststellung hinsichtlich die Einkünfte der Ehefrau des Beschwerdeführers zum Ansatz der 10% für die Berechnung der Selbstbehalte gründen auf der im Wege der amtswegigen Ermittlungspflicht vorgenommenen Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu den Spruchpunkten I., II. und III.

3.1.1 Ausländische Einkünfte

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

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Beschwerdeführer innerhalb eines Jahres erhalten hat.

Nach Abs 2 leg cit handelt es sich beim Einkommen um den 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.

Artikel 17 Abs 2 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) Bulgarien, BGBl III 2011/30, sieht hinsichtlich der Besteuerung von Pensionen vor, dass Ruhegehälter und ähnliche Zahlungen, die auf Grund eines öffentlichen Pensionsplans im Rahmen des Sozialversicherungssystems eines Vertragsstaats geleistet werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen.

Somit steht der Republik Bulgarien das ausschließliche Besteuerungsrecht an Pensionszahlungen zu, die auf Grund des öffentlichen bulgarischen Sozialversicherungssystems geleistet werden.

Artikel 23 Abs 1 des genannten Abkommens legt fest, dass wenn eine im Vertragsstaat (=Österreich) ansässige Person Einkünfte bezieht oder Vermögen hat und diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat (=Bulgarien) besteuert werden dürfen, der erstgenannte Staat (=Österreich) vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt.

Gemäß Abs 3 dieser Bestimmung dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat auszunehmen sind, gleichwohl in diesem Staat bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Daraus folgt, dass die bulgarischen Pensionseinkünfte des Beschwerdeführers ausschließlich in Bulgarien der Steuer unterliegen. Allerdings sind in Übereinstimmung mit Artikel 23 Abs 3 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Bulgarien diese bulgarischen Einkünfte für die

Berechnung der Höhe des Steuersatzes, dem das inländische Einkommen unterzogen wird, heranzuziehen.

Gemäß § 41 Abs 3 EStG 1988 ist, wenn im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind, von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen.

Der Freibetrag vermindert sich daher um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte EUR 730,- übersteigen und schleift sich bei EUR 1.460,- auf null ein. Dementsprechend war bei den Einkünften des Beschwerdeführers aus der bulgarischen Pension im Jahr 2014 ein entsprechender anteiliger Veranlagungsfreibetrag iHv EUR 2,85 als Differenz zwischen den Pensionsbezügen iHv EUR 1.457,15 und der Einschleifgrenze von EUR 1.460,- zu berücksichtigen und diese Einkünfte entsprechend zu reduzieren.

3.1.2 Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Z 4 lit a leg cit sieht vor, dass Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Werbungskosten zählen.

Gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von EUR 132,- jährlich anzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 und § 57 Abs 4) begründen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind unter anderem Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung gemäß § 16 Abs 1 Z 4 EStG 1988 abzugsfähig.

Für die Berücksichtigung dieser Beiträge als Werbungskosten kommt es grundsätzlich darauf an, ob diese Beiträge vom Steuerpflichtigen auf Grund einer zwingenden Vorschrift, der er sich nicht entziehen kann, zu entrichten sind (VwGH 21.7.98, 98/14/0093 mwN). Als wesentlich ist es somit anzusehen, dass eine Rechtspflicht zur jeweiligen Versicherung besteht. Die Frage, ob Pflichtversicherungsbeiträge vorliegen, ist ausschließlich nach Sozialversicherungsrecht zu beurteilen (VwGH 26.5.04, 2003/08/0096; 18.3.91, 90/14/0265; *Jakom/Ebner EStG*¹⁷, 2024, § 16 Rz 16).

Werbungskosten stellen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung keine Ausgaben und Aufwendungen zur Sicherung der bereits zugeflossenen Einnahmen dar, sondern zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der künftig zufließenden Einnahmen (VwGH 4.2.09,

2006/15/0227). Pensionsbezieher üben keine berufliche Tätigkeit aus, sondern erhalten die Pensionszahlungen für früher erbrachte Leistungen. Der Beschwerdeführer erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren keine Aktiveinkünfte mehr, sondern bezog eine österreichische und eine bulgarische Pension.

Bei den vom Beschwerdeführer entrichteten Krankenversicherungsbeiträgen handelt es sich um Beiträge an der Krankenversicherung gemäß § 73a ASVG für ausländische Leistungen. Es handelt sich daher bei den vom Beschwerdeführer in den beschwerdegegenständlichen Jahren entrichteten Beiträgen um Pflichtbeiträge iSd § 16 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988, welche als Werbungskosten zu berücksichtigen sind und seine Einkünfte aus der bulgarischen Pension entsprechend mindern. Die Beiträge für die Jahre 2015 und 2019 waren dabei - wie in der Beweiswürdigung dargelegt – im Schätzungswege zu berücksichtigen.

Neben diesen Krankenversicherungsbeiträgen waren keine weiteren Werbungskosten zu berücksichtigen, da der Beschwerdeführer Pensionist ist und den Pensionistenabsetzbetrag erhält. Aus diesem Grund war auch im Beschwerdejahr 2019 das Werbungskostenpauschale nicht zu berücksichtigen, sondern die Versicherungsbeiträge anzusetzen und so der Bescheid in diesem Punkt gemäß § 279 BAO abzuändern.

3.1.3 Sonderausgaben

3.1.3.1 Wohnraumschaffung bzw –sanierung

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung oder Sanierung vor dem 1. Jänner 2016 begonnen worden ist oder der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

Zu diesen zählen nach lit d der genannten Bestimmung auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

§ 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 sieht vor, dass für die Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von EUR 2.920.- jährlich besteht.

Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs 2 (EUR 60,-), als Sonderausgaben abzusetzen.

Ergänzend sieht § 124b Z 285 EStG 1988 vor, dass diese Bestimmung, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 2016 bis 2020 anzuwenden ist.

Daher können Aufwendungen für Wohnraumschaffung und –sanierung, auch wenn der Vertrag vor dem 31. Dezember 2015 abgeschlossen worden ist, nur mehr befristet bis zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Ab der Veranlagung für das Jahr 2021 sind diese nicht mehr abzugsfähig.

Es waren daher die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kreditzahlungen für den Tausch der Heizanlage in der Wohnhausanlage in den Jahren 2014 bis 2016 in der nachgewiesenen Höhe (EUR 530,59 im Jahr 2014, EUR 530,59 im Jahr 2015 und EUR 578,35 im Jahr 2016) ebenso wie die nachgewiesenen Beträge für Wohnraumschaffung (iHv EUR 44,08 im Jahr 2014 und EUR 65,68 im Jahr 2015) als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Die zu berücksichtigenden Sonderausgaben sind zu einem Viertel von der Steuer abzusetzen. Es ergibt sich daher betreffend die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und –sanierung eine steuerliche Auswirkung iHv EUR 143,67 im Jahr 2014, EUR 149,07 im Jahr 2015 und EUR 144,59 im Jahr 2016.

Gemeinsam mit den – nicht strittigen – Ausgaben für Personenversicherungen der Jahre 2015 und 2016 ergeben sich in Summe absetzbare (Topf-)Sonderausgaben iHv EUR 186,75 im Jahr 2015 und EUR 182,24 im Jahr 2016.

In der Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 wurde keine Änderung der bereits im Erstbescheid berücksichtigten Sonderausgaben beantragt.

Bezugnehmend auf die Beschwerde betreffend das Jahr 2021 ist auszuführen, dass die beantragten Kosten iHv EUR 1.961,- für die Errichtung der Heizungsanlage nur bis zur Veranlagung 2020 abzugsfähig waren und ab 2021 nicht mehr berücksichtigt werden können.

Es war daher den Beschwerden betreffend die Jahre 2014, 2015 und 2016 in diesem Punkt stattzugeben.

3.1.3.2 Spenden

Gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

Gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung BGBl I Nr 62/2018 sind freigiebige Zuwendungen insoweit als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens

abzuziehen, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a EStG 1988 insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie

- a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 3 und Abs. 4, sowie
- b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und Abs. 6 geleistet werden.

Eine Zuwendung an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, ist durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Dieser Beleg hat jedenfalls zu enthalten den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung. Auf Verlangen des Zuwendenden ist durch einen Empfänger der Zuwendung, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, eine Spendenbestätigung auszustellen. In dieser Bestätigung sind, neben den Inhalten die ein Beleg jedenfalls zu enthalten hat, auch die Anschrift des Zuwendenden und die Registrierungsnummer, unter der die empfangende Einrichtung in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist, anzuführen. Die Bestätigung kann für alle von demselben Zuwendenden in einem Kalenderjahr getätigten Zuwendungen ausgestellt werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei Renten um regelmäßig wiederkehrende, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhende Leistungen, deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, vor allem dem Tod einer Person, abhängig ist (VwGH 28.10.10, 2010/15/0055; zur Leibrente VwGH 31.7.13, 2009/13/0056; *Jakom/Peyerl* EStG¹⁷, 2024, § 18 Rz 17).

Renten und dauernde Lasten bilden nur dann Sonderausgaben, wenn sie auf „besonderen Verpflichtungsgründen“ beruhen, sie müssen daher rechtlich erzwingbar sein (VwGH 18.10.82, 3864/80). Es handelt sich um private Verpflichtungsgründe, die sich aus dem Gesetz (zB Schadenersatzrenten), einem Vertrag (zB Gegenleistungsrenten), einer letztwilligen Anordnung (zB Rentenlegat) oder einem Verwaltungsakt bzw Urteil ergeben können. Freiwillige Renten können nicht abgezogen werden; dies gilt auch dann, wenn eine vertragliche Verpflichtung besteht, diese aber aus „Freigebigkeit“ (ohne Gegenleistung) übernommen wurde (*Jakom/Peyerl* EStG¹⁷, 2024, § 18 Rz 19).

Der Beschwerdeführer hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 21. November 2022 hinsichtlich des Jahres 2021 angegeben, er unterstütze seine Mutter finanziell nach Möglichkeit. Da diese

Unterstützung freiwillig und nach Möglichkeit erfolgt, beruht diese nicht auf einem „besonderen Verpflichtungsgrund“ und ist nicht rechtlich erzwingbar. Daher sind die Zahlungen des Beschwerdeführers an seine Mutter nicht als Renten gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG 1988 abzugsfähig, sondern es handelt sich um für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, die gemäß § 20 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen.

Bei den begünstigten Einrichtungen iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 handelt es sich um Rechtsträger, deren Begünstigung mittels Bescheid festgestellt wurde, sowie weitere – im Gesetz taxativ aufgezählte – Einrichtungen. Spenden an Einrichtungen, deren Begünstigung mittels Bescheid festgestellt wurde, sind nur abzugsfähig, wenn der Empfänger zum Zeitpunkt der Zuwendung in die „Liste der begünstigten Einrichtungen“ auf der BMF-Homepage eingetragen war.

Ab dem 1. Jänner 2017 getätigte Spenden an einen Spendenempfänger mit einer festen örtlichen Einrichtung im Inland, sind automatisch im Rahmen der Veranlagung zu berücksichtigen. Für sie hat gemäß § 18 Abs 8 EStG 1988 eine automatische Datenübermittlung an die Finanzverwaltung zu erfolgen.

Unterhält der Spendenempfänger keine feste örtliche Einrichtung im Inland, hat der Spender – auf Verlangen der Abgabenbehörde – die Spende durch einen Beleg nachzuweisen, der jedenfalls den Namen der empfangenden Einrichtung/Körperschaft, den Namen des Zuwendenden sowie den Betrag und das Datum der Zuwendung zu enthalten hat.

Bei den vom Beschwerdeführer an seine Mutter und an seinen Bruder geleisteten Zuwendungen handelt es sich nicht um Spenden iSd genannten Bestimmung. Einerseits scheitert die Anerkennung schon daran, dass es sich bei Einzelpersonen nicht um begünstigte Empfänger handelt, sondern um für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, die gemäß § 20 EStG 1988 nicht abgezogen werden dürfen.

Überdies können auch aufgrund der nicht erbrachten Nachweise auch die übrigen Zuwendungen bzw ausländischen Spenden des Beschwerdeführers nicht berücksichtigt werden.

Auch betreffend das Vorbringen des Beschwerdeführers in der gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung 2019) gerichteten Beschwerde vom 19. Mai 2020 ist darauf zu verweisen, dass Spenden an (nicht näher bezeichnete) Einzelpersonen nicht abzugsfähig sind. Daher waren auch für die genannten Jahre 2015, 2016 und 2019 diese Zahlungen nicht steuerlich zu berücksichtigen.

3.1.3.3 Kirchenbeitrag

Gemäß § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung sind verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen. In Österreich gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften stehen Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes gleich, die einer in Österreich gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft entsprechen.

Abzugsfähig sind Beiträge an nach österreichischen Gesetzen anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften, welche auf der Liste der begünstigten Einrichtungen auf der BMF-Homepage aufscheinen, sowie an entsprechende Kirchen und Religionsgemeinschaften mit Sitz in der EU bzw im EWR. Begünstigt sind nur Zahlungen, die nach den entsprechenden Regelungen verpflichtend zu leisten sind, nicht andere Zahlungen wie etwa Spenden (VwGH 20.9.06, 2001/14/0190), Zahlungen auf eine noch nicht entstandene Beitragspflicht oder Zahlungen an einen Orden einer anerkannten Kirche. Freiwillige Spenden an eine nicht in die Liste der begünstigten Empfänger eingetragene Pfarrkirche können weder als Kirchenbeiträge noch als Spenden abgesetzt werden (*Jakom/Peyerl* EStG¹⁷, 2024, § 18 Rz 33).

§ 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sieht - wie oben bereits dargelegt - vor, dass eine Zuwendung an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen ist. Dieser Beleg hat jedenfalls den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung zu enthalten.

Auch wenn diese Regelung im Gesetz hinsichtlich freiwilliger Zuwendungen getroffen wurde, kann auch für Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften nichts Anderes gelten. Ein belegmäßiger Nachweis durch den Zuwendenden ist unbedingt erforderlich, da keine Daten durch die empfangende Institution übermittelt werden.

Wie bereits in der Beweiswürdigung dargelegt, hat der Abgabepflichtige das Vorliegen abgabenrechtlicher Begünstigungen nachzuweisen. Da der Beschwerdeführer keine Belege betreffend seine Zahlungen an die orthodoxe Kirche in Bulgarien vorgelegt hat und auch aufgrund des Vorbringens nicht von verpflichtenden Zahlungen auszugehen ist, waren diese auch die Anerkennung als Kirchenbeiträge zu versagen.

3.1.4 Krankheitskosten

3.1.4.1 Krankheitskosten unter Berücksichtigung eines Selbstbehalts

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 (Abs 2), zwangsläufig erwachsen (Abs 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4).

Die Aufwendungen dürfen weder Betriebsausgaben, noch Werbungskosten oder Sonderausgaben darstellen.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen von einem Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Diese drei Voraussetzungen müssen alle gemeinsam erfüllt sein, damit Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Fehlt nur eine der Voraussetzungen, so stellen die Aufwendungen keine außergewöhnliche Belastung mehr dar.

Aufwendungen für Medikamente stellen im Regelfall außergewöhnliche Belastungen dar. Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich (VfGH 21.9.56, 349/56), sie erwachsen aus tatsächlichen (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109) bzw bei einer bestehenden Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (VwGH 28.4.87, 85/14/0049). Die Ursache ist nicht zu prüfen. Krankheitskosten müssen mit einer Heilbehandlung bzw betreuung typischerweise verbunden sein (VwGH 24.6.04, 2001/15/0109); es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen oder zu lindern bzw das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden (VwGH 23.5.96, 95/15/0018; *Peyerl* in Jakom EStG¹⁵, § 34 Rz 90).

Grundsätzlich ist bei außergewöhnlichen Belastungen ein Selbstbehalt abzuziehen, da wie oben dargelegt § 34 Abs 4 EStG 1988 vorsieht, dass eine Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigt, 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 Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als EUR 14.600,- bis EUR 36.400,- 10%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im betreffenden Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-) Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens EUR 6.000,- jährlich erzielt sowie für jedes Kind (§ 106).

Da die Ehefrau des Beschwerdeführers in den beschwerdegegenständlichen Jahren jeweils Einkünfte von mehr als EUR 6.000,- erzielt hat und der Beschwerdeführer keine Kinder iSd § 106 EStG 1988 hat, für die Familienbeihilfe bezogen wird, war der Selbstbehalt iHv 10% ansetzen.

Die dem Beschwerdeführer im Jahr 2016 aufgrund eines Unfalls auf einer Kreuzfahrt erwiesenen Krankheitskosten iHv EUR 1.029,11 stellen außergewöhnliche Belastungen dar und werden auch vom Finanzamt dem Grunde und der Höhe nach anerkannt. Sie wirken sich jedoch steuerlich nicht aus, da sie den in diesem Jahr zu beachtenden steuerlichen Selbstbehalt iHv EUR 1.834,86 nicht übersteigen.

Betreffend die in der Beschwerde für das Jahr 2021 geltend gemachten Krankheitskosten ist auszuführen, dass diese in Höhe der nachgewiesenen Kosten von EUR 1.018,- ebenso dem Grunde und der Höhe nach als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt zu berücksichtigen sind. Eine steuerliche Auswirkung ergibt sich jedoch nicht, da diese den steuerlichen Selbstbehalt iHv EUR 2.071,21 nicht übersteigen.

Ein Zusammenhang der Aufwendungen mit der bestehenden Erwerbsminderung des Beschwerdeführers iHv 50% wurde von diesem nicht dargelegt und ist auch aufgrund der vorliegenden Belege nicht ersichtlich.

3.1.4.2 Krankheitskosten iZm Behinderung ohne Selbstbehalt

§ 35 Abs 1 EStG 1988 sieht vor, dass wenn der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens EUR 6.000,- jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird,

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

Gemäß Abs 3 leg cit wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% jährlich ein Freibetrag von EUR 401,- gewährt.

Abs 5 leg cit sieht vor, dass anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden können (§ 34 Abs 6 EStG 1988).

Gemäß § 34 Abs 6 sechster Teilstrich EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs 1 EStG 1988 (außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer eigenen körperlichen oder geistigen Behinderung und Bescheinigung durch die zuständige Stelle) vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen übersteigen.

Da der Beschwerdeführer keinen Zusammenhang seiner bestehenden Erwerbsminderung mit seinen im Jahr 2021 entstandenen Krankheitskosten darlegte, konnten diese nicht ohne Selbstbehalt berücksichtigt werden.

Betreffend das Vorbringen des Beschwerdeführers, seine Zuckerkrankheit sei nicht berücksichtigt worden, ist darauf zu verweisen, dass die Notwendigkeit einer Diätverpflegung nicht in der Bescheinigung des Bundessozialamtes aufscheint und vom Beschwerdeführer trotz Aufforderung kein entsprechender Nachweis erbracht wurde.

Dementsprechend war der behinderungsbedingte Freibetrag iHv EUR 401,- zu berücksichtigen.

3.1.5 Steuerberechnung

Gemäß § 33 Abs 1 EStG 1988 in der für die Beschwerdejahre 2014 und 2015 anzuwendenden Fassung beträgt die Einkommensteuer jährlich bis zu einem Einkommen von EUR 11.000,- 0 %. Für Einkommensteile über EUR 60.000 beträgt der Steuersatz 50%.

Bei einem Einkommen von mehr als EUR 11.000 ist die Einkommensteuer wie folgt zu berechnen: $(\text{Einkommen} - 11.000) / 14.000 \times 5.110$.

Bei Anwendung der Formel $(14.675,19 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$ ergibt sich für das Jahr 2014 eine Einkommensteuer iHv EUR 1.341,44 und aus dieser ein Durchschnittssteuersatz iHv 9,14% $(1.341,44 / 14.675,19 \times 100)$, welchem das österreichische Einkommen zu unterziehen ist. Wird dem österreichischen Einkommen iHv EUR 13.220,89 dieser (unter Einbeziehung der bulgarischen Pension) errechnete Steuersatz iHv 9,14% zugrunde gelegt, ergibt sich daraus eine Steuerlast iHv EUR 1.208,39, von welcher noch der

Pensionistenabsetzbetrag iHv EUR 400,- abzuziehen ist. Die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge beträgt folglich EUR 808,39.

Diesen hinzuzurechnen ist die auf die Sonderzahlungen zu entrichtende Steuer. Gemäß § 67 Abs 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer für sonstige Bezüge insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) für die ersten EUR 620,- 0% und für die nächsten EUR 24.380,- 6%.

Da die sonstigen Bezüge im Jahr 2014 in Summe - wie aus dem Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt ersichtlich - EUR 2.494,48 (abzüglich der für diese zu entrichtenden SV-Beiträge iHv EUR 127,22) betrugen, waren von diesen EUR 620,- steuerfrei zu belassen und die verbliebenen EUR 1.747,26 mit 6% zu besteuern. Daraus ergibt sich eine Steuer iHv EUR 104,84.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2014 beträgt somit in Summe EUR 913,23 (808,39+104,84). Von diesem Betrag abzuziehen ist die anrechenbare Lohnsteuer iHv EUR 852,20, welche von der Pensionsversicherungsanstalt bereits von den Pensionszahlungen einbehalten wurde. Für das Jahr 2014 ergibt sich demnach noch eine festgesetzte Lohnsteuer iHv EUR 61,-.

Wie dargelegt wurde die bulgarische Pension von der Steuer gemäß Art 23 Abs 1 des DBA mit Bulgarien befreit, aber gemäß Abs 3 der Bestimmung bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen.

Die Berechnung des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes erfolgte für das gesamte Welteinkommen. Mit diesem Steuersatz wurden jedoch nur die inländischen Einkünfte besteuert.

Bei der Steuerberechnung für das Jahr 2015 ist - wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich - nach den gleichen Prämissen vorzugehen wie für 2014 dargestellt.

§ 33 Abs 1 EStG 1988 in der für die Beschwerdejahre 2016 und 2019 anzuwendenden Fassung legt fest, dass die Einkommensteuer jährlich beträgt:

- | | |
|--|------|
| - für die ersten EUR 11.000,- | 0%, |
| - für Einkommensteile über EUR 11.000,- bis EUR 18.000,- | 25%, |
| - für Einkommensteile über EUR 18.000,- bis EUR 31.000,- | 35%, |
| - für Einkommensteile über EUR 31.000,- bis EUR 60.000,- | 42%, |
| - für Einkommensteile über EUR 60.000,- bis EUR 90.000,- | 48%, |
| - für Einkommensteile über EUR 90.000,- | 50%. |

Dementsprechend wurde auch im Jahr 2016 für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes das inländische Einkommen iHv EUR 14.381,04 mit dem bulgarischen Einkommen iHv EUR 1.531,22 addiert und von diesem Gesamtbetrag iHv EUR 15.912,26 der Betrag von EUR

11.000,- steuerfrei belassen und der verbliebene Betrag iHv EUR 4.912,26 mit 25% besteuert und so der Betrag von EUR 1.228,07 errechnet. Infolgedessen ergibt sich für die Besteuerung ein Durchschnittssteuersatz iHv 7,72% ($1.228,07 / 15.912,26 \times 100$).

Diesem Durchschnittssteuersatz wird nur das inländische Einkommen iHv EUR 14.381,04 unterzogen und von dem sich ergebenden Steuerbetrag iHv EUR 1.110,22 der Pensionistenabsetzbetrag iHv EUR 400,- abgezogen, wodurch sich eine Einkommensteuer iHv EUR 710,22 ergibt. Zu dieser wird die Steuer für die sonstigen Bezüge (iHv EUR 2.567,32 abzüglich der SV-Beiträge iHv EUR 130,94) hinzugerechnet. Diese beträgt 0% für die ersten EUR 620,- und 6% für die verbleibenden 1.816,38, wodurch sich ein Steuerbetrag von EUR 819,20 ergibt. Zieht man von diesem die anrechenbare Lohnsteuer iHv EUR 598,58 ab, welche von der Pensionsversicherungsanstalt bereits anlässlich der monatlichen Pensionszahlungen einbehalten wurde, so ergibt sich eine festgesetzte Einkommensteuer von EUR 221,- für das Jahr 2016.

Auch hier ist ersichtlich, dass die bulgarische Pension gesetzeskonform zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen wurde, besteuert wurde jedoch nur das inländische Einkommen.

Analog zum Jahr 2016 ist bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2019 – wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich – vorzugehen.

In der betreffend das Beschwerdejahr 2021 anzuwendenden Fassung des § 33 Abs 1 EStG 1988 wurde eine gesetzliche Änderung dahingehend vorgenommen, dass Einkommensanteile zwischen EUR 11.000,- und EUR 18.000,- nunmehr mit 20% zu besteuern sind. Auch in diesem Jahr wurde die Steuerberechnung analog den Vorjahren vorgenommen.

Zusammenfassend wurde das inländische Einkommen des Beschwerdeführers gesetzeskonform einmalig besteuert, wobei dem Steuersatz das Welteinkommen des Beschwerdeführers zugrunde gelegt wurde.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Erkenntnis folgt in seinen rechtlichen Ausführungen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur.

Die Vorgaben hinsichtlich der Einbeziehung der bulgarischen Pension und der Berechnung der Einkommensteuer ergeben sich bereits aus den gesetzlichen Bestimmungen.

Betreffend die Anerkennung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen wurden die Feststellungen im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO getroffen und sind dementsprechend einer Revision nicht zugänglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 26. November 2024