

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. September 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer mit 8.988,00 Euro festgesetzt wird.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (im Folgenden kurz: BF) ist in Österreich wohnhaft und bezieht Altersbezüge aus Deutschland.

Am 5.6.2022 hat der BF die Einkommensteuererklärung für 2021 eingereicht.

Mit Bescheid vom 20.9.2022 hat das Finanzamt Österreich (belangte Behörde) die Einkommensteuer 2021 zunächst erklärungsgemäß festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde am 13.10.2022 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen aufgrund von Krankheitskosten beantragt.

Aufgrund zwischenzeitig eingelangter Kontrollmitteilungen betreffend zusätzlicher ausländischer Pensionseinkünfte erließ die belangte Behörde am 10.3.2023 eine verbösernde Beschwerdevorentscheidung, die in Rechtskraft erwuchs. Einer Aufforderung der Abgabenbehörde zum Nachweis der außergewöhnlichen Belastungen sowie zur Vorhalt von Unterlagen zu den ausländischen Pensionsbezügen sei der BF nicht nachgekommen.

Mit Schreiben vom 8.5.2023 beantragte der BF die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Einkommensteuer 2021 bzw. regte eine Wiederaufnahme von Amts wegen an, da er die im Ergänzungsersuchen angeforderten Unterlagen aufgrund eines Schlaganfalls nicht rechtzeitig einreichen habe können.

Mit Bescheid vom 29.11.2023 hob die belangte Behörde die Beschwerdevorentscheidung vom 10.3.2023 nach § 299 BAO auf und erließ eine neue Beschwerdevorentscheidung. Die belangte Behörde anerkannte einen Teil der beantragten außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt und berücksichtigte einen Freibetrag wegen Behinderung. Die Wahlarztkosten seien nicht anzuerkennen, da keine ärztlichen Bestätigung über triftige medizinische Gründe derselben beigebracht worden sei. Die Sozialversicherungsbeiträge für deutsche Pensionen seien in Österreich steuerlich nicht absetzbar, der in Österreich entrichtete Krankenversicherungsbeitrag wegen ausländischer Pension nach § 73a ASVG sei jedoch als Werbungskosten berücksichtigt worden.

Mit Schreiben vom 9.12.2023, eingelangt bei der belangten Behörde am 18.12.2023, beantragte der BF die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Am 19.12.2024 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Der BF beantragte zusammengefasst die Anerkennung von Kosten für Arztbehandlungen und Medikamente in Höhe von ***Betrag Krankheitskosten1*** als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt. Aufgrund einer Erkrankung an Prostatakrebs bestehe eine Behinderung im Ausmaß von 30 %. Zudem habe er für die deutschen Pensionseinkünfte Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von ***Betrag SV1*** geleistet, die als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Die belangte Behörde führte im Vorlagebericht Folgendes aus:

Es sei davon auszugehen, dass der BF die Beschwerdevorentscheidung hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen akzeptiere, da diesbezüglich im Vorlageantrag keine Ausführungen mehr getroffen worden seien.

Die im Veranlagungsjahr 2021 geleisteten Sozialversicherungsbeiträge beliefen sich laut den vorgelegten Unterlagen auf insgesamt ***Betrag SV2***.

Der BF unterliege mangels österreichischer Einkünfte dem Sozialversicherungssystem Deutschlands und sei in der dortigen gesetzlichen Sozialversicherung pflichtversichert. Die Kranken- und Pflichtversicherungsbeiträge seien zur Gänze abzugsfähig. Hierbei seien jedoch die auf die für Rentenbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung Deutschlands entfallenden Beiträge aufgrund der Steuerbefreiung in Österreich lediglich bei den Progressioneinkünften zu berücksichtigen, während die auf die steuerpflichtigen Betriebsrenten entfallenden Beiträge dort zum Abzug zu bringen seien.

Da der BF auf die SV-Renten den gesetzlichen Beitragssatz von 19,35 % entrichtet habe, ergebe sich eine Aufteilung von ***Teilbetrag SV1*** an Sozialversicherungsbeiträgen für die SV-Rente und ***Teilbetrag SV2*** für die Betriebsrenten.

Zur Rente der Deutschen Rentenversicherung sei ein Beitragszuschuss von 8,15 % hinzuzurechnen.

Es werde sohin beantragt, den angefochtenen Bescheid entsprechend der Ausführungen zur Sozialversicherung sowie den in der BVE anerkannten außergewöhnlichen Belastungen abzuändern.

Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 23.3.2026 gab der BF mit Schreiben vom 25.3.2026, eingelangt am 31.3.2026 an, keine Einwendungen gegen die im Vorlagebericht getroffenen Ausführungen zu haben.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der BF hat in Österreich seit ***Datum 2009*** seinen Hauptwohnsitz gemeldet und war auch im Streitjahr 2021 in Österreich ansässig. Im Jahr 2021 bezog der BF Pensionsbezüge von der Deutschen Rentenversicherung Bund (***Betrag SV-Pension1***), sowie betriebliche Altersbezüge von der ***Pensionskasse1*** (***Betrag Pensionskasse1***) sowie der ***L GmbH*** (***Betrag Betriebspension1***).

In Zusammenhang mit den Zahlungen aus der Deutschen Rentenversicherung erhielt der BF einen gesetzlichen Beitragszuschuss von ***Betrag Zuschuss1***.

Im Jahr 2021 hat der BF in Zusammenhang mit den obgenannten Pensionszuflüssen Sozialversicherungsbeiträge für die Krankenversicherung und die Pflegeversicherung, die der österreichischen Sozialversicherung vergleichbar sind, geleistet, wobei *****Teilbetrag SV1***** für die Pensionsbezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund und *****Teilbetrag SV2***** für die von der *****Pensionskasse1***** und der *****L GmbH***** erhaltenen Renten gezahlt wurden.

Der BF hat eine Behinderung von 30 % wegen Prostatakrebs. In Zusammenhang mit seiner Behinderung sind ihm Kosten für Medikamente im Ausmaß von *****Betrag Medikamente1***** angefallen (OZ 13).

Für Behandlungen bei Privatärzten hat der BF nach Abzug der Ausgabenersätze durch die gesetzliche Krankenversicherung *****Betrag Wahlarztkosten1***** selbst getragen (OZ 13). Triftige medizinische Gründe, weshalb diese Behandlungen nicht durch Kassenärzte durchgeführt werden konnten, liegen keine vor.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist grundsätzlich unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt, insbesondere dem glaubwürdigen Vorbringen der belangten Behörde im Vorlagebericht, welches vom BF außer Streit gestellt wurde, sowie den in Klammer angeführten Beweismitteln.

Der Umstand, dass für die Behandlung durch Wahlärzte keine triftigen medizinischen Gründe vorlagen ergibt sich daraus, dass der BF keine solchen Gründe geltend gemacht oder nachgewiesen hat und solche aus den vorliegenden Unterlagen auch nicht erkennbar sind. Auf die Notwendigkeit der Beibringung einer ärztlichen Bestätigung über das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe wurde der BF bereits in der Beschwerdeentscheidung vom 29.11.2023 hingewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Da der BF seinen Wohnsitz unbestritten im Inland hatte, ist er in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig iSd § 1 Abs 2 EStG 1988.

Der Einkommensteuer unterliegen nach **§ 2 Abs 3 Z 5 EStG 1988** ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Die dem BF von der Deutschen Rentenversicherung Bund (1), der *****Pensionskasse1***** (2) sowie der *****L GmbH***** (3) zugeflossenen Beträge stellen unstrittig Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, dar (ad 1) bzw. wurden aus einer ausländischen Pensionskasse (ad 2) bzw. aufgrund früherer Dienstverhältnisse (ad 3) gezahlt und sind daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 lit a EStG 1988 (ad 1), § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 (ad 2) bzw. § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 (ad 3).

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Deutschland ist das **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen**, BGBl. III Nr. 182/2002 (im Folgenden DBA-Deutschland) heranzuziehen.

Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland definiert den Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" wie folgt:

Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "eine in einem Vertragsstaat ansässige Person" eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Gebietskörperschaften und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

Nach Art 4 Abs 1 DBA-Deutschland ist der BF im betreffenden Jahr als in Österreich ansässig anzusehen, da er unstrittig in Österreich seinen Wohnsitz hat.

Bezüglich Ruhegehältern, Renten und ähnlichen Zahlungen bestimmt **Art 18 DBA-Deutschland** Folgendes:

(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

(3) Wiederkehrende und einmalige Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person für einen Schaden zahlt, für dessen Folgen die staatliche Gemeinschaft in Abgeltung eines besonderen Opfers oder aus anderen Gründen nach versorgungsrechtlichen Grundsätzen entsteht, oder der als Folge von Kriegshandlungen oder politischer Verfolgung oder des Wehr- oder Zivildiensts entstanden ist (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen), dürfen abweichend von Absatz 1 nur im erstgenannten Staat besteuert werden.

(4) Der Begriff "Rente" bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts auf Grund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

Die Bezüge der *****Pensionskasse1***** sowie der *****L GmbH***** dürfen nach Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland nur in Österreich besteuert werden.

Die Bezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund werden dem BF aus der gesetzlichen Sozialversicherung Deutschlands bezahlt und dürfen daher nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland ausschließlich in Deutschland besteuert werden. Diese Einkünfte sind somit von der Besteuerung in Österreich auszunehmen.

Nach **Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland** dürfen Einkünfte einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Die Bezüge der Deutschen Rentenversicherung Bund dürfen somit nach Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden.

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. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (VwGH 26.2.2015, 2012/15/0035 mwN).

Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind nach **§ 2 Abs 8 Z 1 EStG 1988** die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes, also des österreichischen Einkommensteuergesetzes, maßgebend.

Werbungskosten:

Nach **§ 16 Abs 1 Z 4 lit f EStG 1988** sind Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, als Werbungskosten anzusehen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Soweit Aufwendungen mit Einkünften in Zusammenhang stehen, die aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, sind sie von den ausländischen und nicht von den im Inland steuerpflichtigen Einnahmen abzuziehen (vgl. *Neumann/Brandstätter/Mäder in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Einkommensteuer: Kommentar § 16 Rz 74; *Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Rz 53; BFG 15.11.2016, RV/2101418/2016 mwN).

Da die gegenständlichen in Deutschland abgeführten Pflichtversicherungsbeiträge einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen, waren diese als Werbungskosten von den Einnahmen abzuziehen, wobei die auf die in Österreich nach dem DBA-Deutschland von der Versteuerung auszunehmenden Einnahmen aus der Deutschen Rentenversicherung Bund entfallenden Sozialversicherungsbeiträge lediglich bei den Progressionseinkünften zu berücksichtigen waren.

Außergewöhnliche Belastungen:

Nach **§ 34 Abs 1 EStG 1988** sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein.
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen.
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit. Im Rahmen der Krankenbehandlung ist das Recht auf freie Arztwahl grundsätzlich anzuerkennen. Liegen triftige medizinische Gründe vor, sind auch höhere Aufwendungen als die von der Sozialversicherung finanzierten, als zwangsläufig zu beurteilen. (VwGH 26.2.2026, Ra 2024/15/0071)

Nach **§ 34 Abs 6 EStG 1988** kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und 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. Diese Aufwendungen können ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes abgezogen werden.

Nach **§ 1 Abs 1 TS 1 der zu §§ 34 und 35 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen**, BGBl 1996/303, sind die in den §§ 2 bis 4 der Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Nach **§ 4 der VO BGBl 1996/303** sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Der BF hat Kosten für die Heilbehandlung in Zusammenhang mit seiner Behinderung in Höhe von *****Betrag Medikamente1***** nachgewiesen. Diese sind unstrittig als außergewöhnlich und zwangsläufig anzusehen. Nach **§ 34 Abs 6 EStG iVm §§ 1 Abs 1 TS 1 und 4 VO BGBl 1996/303** sind diese Kosten daher als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zu bringen.

Da für die Behandlung bei Wahlärzten keine triftigen medizinischen Gründe vorlagen, waren die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten nicht als zwangsläufig anzusehen, weshalb diese nicht als außergewöhnliche Belastungen iSd §§ 34 und 35 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % ist nach **§ 35 Abs 1 Z 3 EStG 1988** ein Freibetrag von jährlich 124 Euro zu gewähren.

Da der BF eine Minderung der Erwerbsfähigkeit von 30 % aufweist, war ein Freibetrag von 124 Euro zu berücksichtigen.

Im Ergebnis waren daher die in Deutschland abgeführten Sozialversicherungsbeiträge als Werbungskosten zum Abzug zu bringen und die oa. außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da die gegenständlichen Rechtsfragen anhand der einschlägigen Gesetzesbestimmungen, sowie der einheitlichen Judikatur gelöst werden konnten, kommt ihnen keine grundsätzliche Bedeutung zu, weshalb eine Revision nicht für zulässig zu erklären war.

Graz, am 14. April 2026