

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri.*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***Bf.-Adr.***, über die Beschwerden vom 02.12.2025, eingebracht am 03.12.2025, gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2020 – 2024 des Finanzamts Österreich vom 21.11.2025, Steuernummer ***Bf.-StNr.***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird betreffend Einkommensteuer der Jahre 2020 – 2022 gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2023 und 2024 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) bezieht in- und ausländische Pensionseinkünfte. In den Jahren 2020 bis einschließlich November 2023 war er im Rahmen einer Maßnahme gemäß § 21 Abs. 1 StGB untergebracht. Während dieses Zeitraums wurde seine inländische Pension teilweise an seine Ehegattin sowie an den Bund ausbezahlt. Der Bf. erhielt eine Auszahlung iHv. 20 % der Pension. Die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (im Folgenden SVS) übermittelte dem Finanzamt einen Lohnzettel über den gesamten Pensionsanspruch des Bf., somit auch über jene Pensionsanteile, die an seine Ehegattin bzw. an den Bund ausbezahlt wurden.

In seinen **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** für die verfahrensgegenständlichen Jahre machte der Bf. keine Werbungskosten oder außergewöhnlichen Belastungen geltend.

Mit den **angefochtenen Bescheiden** wurde der Bf. zur Einkommensteuer der Jahre 2020 – 2024 veranlagt. Das Finanzamt erfasste dabei den gesamten inländischen Pensionsanspruch des Bf., somit auch jene Pensionsanteile, die an seine Ehegattin bzw. an den Bund ausbezahlt wurden, sowie die schweizerische Privatpension als zu versteuernde Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters behandelte das Finanzamt die deutsche Sozialversicherungspension des Bf. als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Einkünfte und zog hierbei im Schätzungsweg ermittelte Werbungskosten in Form von Krankenversicherungsbeiträgen ab. Die in den Lohnzettel der SVS gemeldeten, abgezogenen Beträge an Lohnsteuer wurden dabei angerechnet.

Hiergegen richten sich die in einem Schriftsatz verfassten verfahrensgegenständlichen **Beschwerden**. Dies zusammengefasst mit der inhaltlichen Begründung, dass jene Pensionsanteile, die von der SVS an den Bund bzw. seine Ehegattin ausbezahlt wurden, nicht bei ihm zu versteuern seien. Überdies sei der Abzug dieser Pensionsanteile rechtswidrig erfolgt.

Weiters seien die von ihm getragenen Kosten für Medikamente und Ärzte in Abzug zu bringen, wobei diese Unterlagen seitens des Finanzamts amtswegig von der SVS zu besorgen seien.

Mit **Mängelbehebungsauftrag** vom 10.12.2025 wurde der Bf. seitens des Finanzamts aufgefordert, die nach Ansicht des Finanzamts bestehenden Mängel zu beseitigen.

In seinem **Schreiben vom 16.12.2025** führte der Bf. näher aus, dass seine Pension während seiner Unterbringung gemäß § 21 Abs. 1 StGB zu 80 % nicht an ihn, sondern an seine Ehegattin bzw. den Bund ausbezahlt und ihm netto monatlich lediglich rund 250 Euro überwiesen worden sei. Weiters gab der Bf. bekannt, dass er für seine deutsche Pension bei der SVS Krankenversicherungsbeiträge für 2023 iHv. 372,14 Euro bzw. für 2024 iHv. 577,02 Euro leisten musste und übermittelte entsprechende Bestätigungen.

In weiterer Folge richtete das Finanzamt am 21.01.2026 ein **Ersuchen gemäß § 158 BAO** an die SVS. Darin wurde diese aufgefordert bekanntzugeben, in welcher Höhe dem Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren jeweils Kosten für Medikamente, Arztbesuche sowie Kostenbeiträge entstanden sind. Zudem wurde die SVS ersucht mitzuteilen, in welcher Höhe und zu welchem Zweck in den Jahren 2020 bis 2024 Teile der Pension des Bf. einbehalten und nicht an diesen ausbezahlt wurden.

Im Schreiben vom 28.01.2026 führte die **SVS** wie folgt aus: „Es erfolgte in den betreffenden Jahren kein Abzug durch die Exekutionsforderung.“

Mit weiterem Schreiben vom 20.02.2026 übermittelte die **SVS** Unterlagen zu den Kostenanteilen des Bf. für Heilbehandlungen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 26.02.2026 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab. Dies zusammengefasst mit der jeweiligen Begründung, dass laut Schreiben der SVS vom 28.01.2026 keine Exekutionen beim Bf. erfolgt und darüber hinaus Unterhaltszahlungen an seine Ehegattin nicht abzugsfähig seien. Weiters seien die von der SVS bekanntgegebenen geringfügigen Kostenanteile nicht als steuermindernd zu berücksichtigen, da beim Bf. keine Behinderung festgestellt worden sei und etwaige Krankheitskosten daher um den Selbstbehalt zu vermindern seien. Die Werbungskosten für seine deutsche Pension seien bereits in den Erstbescheiden im Schätzungswege ermittelt und in Abzug gebracht worden.

Mit **Schreiben vom 27.02.2026** beehrte der Bf. die Berücksichtigung von weiteren Krankheitskosten für 2024 iHv. 6.794,81 Euro (Rechnungssummen 7.000,01 Euro abzgl. SVS-Ersatz iHv. 205,20 Euro).

Mit Schreiben vom 03.03.2026, eingebracht am 05.03.2026, stellte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht (**Vorlageantrag**) und brachte darin inhaltlich wie in seinen bisherigen Schriftsätzen vor.

Mit **Vorlagebericht** vom 25.03.2026 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte darin der Beschwerde betreffend 2024 hinsichtlich der Krankheitskosten teilweise stattzugeben und die Beschwerden im Übrigen abzuweisen.

In weiterer Folge richtete der Bf. am 27.03.2026, 01.04.2026 und 24.04.2026 **weitere Schreiben** an das Bundesfinanzgericht, in welcher dieser inhaltlich wie in seinen bisherigen Schriftsätzen vorbrachte.

Seitens des **Bundesfinanzgerichts** wurden am 25.03.2026 und 20.04.2026 weitere **Ersuchsschreiben** an die SVS zur Erhebung der rechtlichen Grundlagen der teilweisen Auszahlung der Pension des Bf. an dessen Ehegattin bzw. den Bund vorgenommen.

Mit **Schreiben** vom 13.04.2026, 26.05.2026 und 09.06.2026 gab die **SVS** zusammengefasst bekannt, dass während der Unterbringung des Bf. in den Jahren 2020 – November 2023 in einer Maßnahme gemäß § 21 Abs. 1 StGB eine Legalzession gemäß § 185 Abs. 3 und 4 GSVG für Kosten der Unterbringung an den Bund zur Anwendung gekommen sei. Weiters seien für die Dauer der Legalzession Pensionsanteile direkt an die Angehörigen auszuzahlen, wobei beim Bf. eine Ehegattin und zwei unterhaltsberechtigten Kinder berücksichtigt worden seien. Die Auszahlung der Pension sei somit auf Basis des § 185 Abs. 3 und 4 GSVG zu 50 % an die Ehegattin, zu 30 % an den Bund und zu 20 % an den Bf. erfolgt.

Diese Ermittlungsergebnisse wurde seitens des Bundesfinanzgerichts mit **verfahrensleitendem Beschluss vom 15.06.2026** den Verfahrensparteien zur Kenntnis gebracht und der Bf. weiters eingeladen, seine geltend gemachten Werbungs- und Krankheitskosten durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Hierauf hat der Bf. insoweit reagiert als er mit **Schreiben vom 20.06.2026** Unterlagen zu seinen Krankheitskosten für die Jahre 2023 und 2024 vorgelegt hat. Inhaltlich brachte der Bf. wie im bisherigen Verfahren vor. Er begehrte darin nunmehr die Berücksichtigung von Krankheitskosten iHv. 7.447,75 Euro.

Dieses Schreiben wurde dem Finanzamt vom Bundesfinanzgericht am 02.07.2026 zur **Kenntnis** gebracht. Daraufhin reichte das Finanzamt eine ergänzende **Stellungnahme** ein, in der es inhaltlich an seinem bisherigen Vorbringen festhielt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf.) bezieht in- und ausländische Pensionseinkünfte.

Der Bf. war in den Jahren 2020 bis einschließlich November 2023 im Rahmen einer Maßnahme gemäß § 21 Abs. 1 StGB untergebracht. In diesem Zeitraum hat die SVS gemäß § 185 Abs. 3 und 4 GSVG die Pension des Bf. zu 50 % an seine Ehegattin, zu 30 % an den Bund und zu 20 % an den Bf. selbst ausbezahlt.

Für seine deutsche Kassenpension hat der Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Beiträge an Krankenversicherung an die SVS geleistet:

- 2020: 504,44 Euro
- 2021: 513,00 Euro
- 2022: 526,73 Euro
- 2023: 372,14 Euro
- 2024: 577,02 Euro

Der Bf. hatte in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende Krankheitskosten:

- 2020: -
- 2021: -
- 2022: 24,65 Euro
- 2023: 26,96 Euro
- 2024: 6.912,69 Euro

Der Bf. lebte in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht in einer Gemeinschaft mit seiner Ehegattin. Die Kinder des Bf. waren in den verfahrensgegenständlichen Jahren bereits volljährig, für diese wurde in den verfahrensgegenständlichen Jahren keine Familienbeihilfe bezogen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Im Übrigen hat die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen (zB. VwGH 24.02.2005, 2004/16/0232). Dabei genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus den jeweils angeführten Unterlagen, welche unbedenklich erscheinen.

Die Feststellung zur Pensionsauszahlung sowie zur Unterbringung des Bf. in einer Maßnahme nach § 21 Abs. 1 StGB ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf. im Verfahren sowie den Schreiben der SVS vom 13.04.2026, 26.05.2026 und 09.06.2026.

Die Höhe der geleisteten Krankenversicherungsbeiträge für die Jahre 2023 und 2024 ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten Schreiben der SVS vom 16.02.2024 bzw. 14.02.2025. Für die Jahre 2020 bis 2022 wurde die Höhe der Krankenversicherungsbeiträge vom Finanzamt im Rahmen einer Schätzung ermittelt. Die für die Jahre 2020 bis 2022 angesetzten Beträge wurden dem Bf. vom Bundesfinanzgericht vorgehalten. Da der Bf. hierzu weder Einwendungen erhob noch ergänzende Unterlagen vorlegte, bestehen für das Bundesfinanzgericht keine Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung. In Ausübung der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO gelangt das Bundesfinanzgericht daher zu dem Ergebnis, dass die vom Finanzamt geschätzten Beträge mangels gegenteiliger Hinweise im Akt mit überwiegender Wahrscheinlichkeit den tatsächlich geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen entsprechen.

Die Höhe der jeweiligen Krankheitskosten ergeben sich aus den von der SVS vorgelegten Jahresübersichten vom 28.01.2026 sowie betreffend 2023 und 2024 zusätzlich aus den vom Bf. mit Schreiben vom 20.06.2026 übermittelten Unterlagen, welche unbedenklich erscheinen. Die Abweichung zwischen den für das Jahr 2024 festgestellten Krankheitskosten des Bf. und den im Schreiben vom 20.06.2026 angeführten Beträgen ergibt sich daraus, dass die an die SVS geleisteten Krankenversicherungsbeiträge betreffend die ausländische Pension in Höhe von 577,02 Euro – wie in der rechtlichen Würdigung näher ausgeführt – als Werbungskosten und nicht als Krankheitskosten zu berücksichtigen sind. Darüber hinaus wurden in der vom Bf. vorgelegten Aufstellung bei der Rechnung von ***Arzt1*** vom 25.03.2024 der Eigenanteil und die Vergütung vertauscht. Die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen betragen daher richtigerweise 57,43 Euro anstelle der beantragten 22,57 Euro. Weiters ergeben sich aus dem Schreiben der SVS zusätzliche, in der Aufstellung des Bf. nicht erfasste Rezeptgebühren in Höhe von 7,10 Euro, die ebenfalls miteinbezogen wurden. Unter Berücksichtigung dieser Korrekturen ergeben sich für das Jahr 2024 die festgestellten Krankheitskosten iHv. insgesamt 6.912,69 Euro. Die seitens der Sozialversicherung erstatteten Beträge wurden dabei in Abzug gebracht, da Ersatzleistungen durch Dritte, wie insbesondere Versicherungsleistungen, die abzugsfähigen Ausgaben kürzen (vgl. VwGH 19.02.1992, 87/14/0116).

Zu den Anträgen des Bf. auf Beischaffung weiterer Unterlagen betreffend seine Krankheitskosten bei der SVS ist zunächst auf die bei der Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht hinzuweisen (zB. VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191). Ungeachtet dessen hat bereits das Finanzamt ein Auskunftersuchen an die SVS gerichtet, welches von dieser beantwortet wurde. Soweit der Bf. die von der SVS übermittelten Unterlagen oder deren Umfang als unzureichend erachtet, wäre es im Hinblick auf seine erhöhte Mitwirkungspflicht an ihm gelegen gewesen, die aus seiner Sicht fehlenden oder ergänzenden Unterlagen selbst vorzulegen, wie er es betreffend das Jahr 2024 auch mit seinem Schreiben vom 20.06.2026 getan hat.

Die Feststellungen zum Nichtbestehen der häuslichen Gemeinschaft mit der Ehegattin ergibt sich einerseits aus der Tatsache der Unterbringung des Bf. im Rahmen einer Maßnahme nach § 21 Abs. 1 StGB sowie aus den aktenkundigen ZMR-Meldungen. Die Feststellungen zum Alter der Kinder sowie dem Nichtbezug der Familienbeihilfe ergibt sich aus dem aktenkundigen Auszug aus dem finanzinternen Familienbeihilfensystem.

Dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich, weswegen das Bundesfinanzgericht den festgestellten Sachverhalt gem. § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen darf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. und II. (Abweisung bzw. Abänderung)

- Zu den vom Bf. gestellten Anträgen

Zu den in den Schreiben des Bf. erhobenen strafrechtlichen Vorwürfen gegen verschiedene Personen wird auf das Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 17.04.2026 verwiesen.

Zum im Schreiben vom 20.06.2026 gestellten Beweisantrag betreffend *„Einvernahme des Obmannes der SVS zum Beweis dafür, dass die SVS dem BFG rechtswidrig und strafrechtlich relevant die Beweise – eingereichte Rechnungen wie tabellarisch dem BFG dargelegt – vorsätzlich zu meinem Schaden nicht vorlegt“* ist festzuhalten, dass ein Beweisantrag Beweismittel und Beweisthema deutlich und bestimmt zu bezeichnen hat. Das Bundesfinanzgericht ist nicht verpflichtet, Erkundungsbeweise aufzunehmen. Beweisanträge dürfen dann abgelehnt werden, wenn die Beweistatsachen als wahr unterstellt werden, es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel an sich ungeeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern und damit zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhalts beizutragen (vgl. VwGH 05.08.2025, Ro 2023/15/0028, mwN). Ein Beweisantrag erweist sich dann als unerheblich, wenn das Beweisthema nicht einmal mittelbar beitragen kann, Klarheit über eine sachverhaltserhebliche Tatsache zu gewinnen (vgl. VwGH 19.05.2015, 2013/16/0016). Nachdem der Bf. mit Schreiben vom 20.06.2026 seine Rechnungen über die außergewöhnlichen Belastungen – wie oben angeführt – vorgelegt und diese seitens des Bundesfinanzgerichts anerkannt wurden, kommt dem beantragten Beweismittel keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Der Beweisantrag erweist sich daher als unerheblich, weil das vom Beschwerdeführer bezeichnete Beweisthema für die Beurteilung des verfahrensgegenständlichen Sachverhalts nicht entscheidungswesentlich ist. Dem vom Bf. gestellten Beweisantrag wurde dahingehend seitens des Bundesfinanzgericht nicht gefolgt.

Zum im Schreiben vom 12.02.2026 des Bf. angeführten Passus, wonach der *„Finanzminister öffentlich vor Gericht als Zeuge erklären [soll], warum er die Steuer-Hinterziehung wie den Steuer-Betrug weiter deckt und vor diesem Bundesfinanzgericht dafür wahrheitsgetreu Rede und Antwort stehen“* konnte der Bf. ebenso nicht aufzeigen, inwiefern dadurch zur Ermittlung des verfahrensgegenständlichen Sachverhalts beigetragen wird. Das Bundesfinanzgericht folgt daher auch diesem Beweisantrag des Bf. nicht.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts enthalten die Eingaben des Bf. keine weiteren, eindeutig als Beweisanträge erkennbaren Ausführungen.

Zum Antrag des Bf. auf „öffentliche Entscheidung“ wird darauf hingewiesen, dass gemäß § 23 Bundesfinanzgerichtsgesetz Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichts im Internet über die Seite

findok.bmf.gv.at anonymisiert veröffentlicht werden. Eines Antrags des Bf. bedarf es hierzu nicht.

Zum in den Schreiben vom 24.04.2026 und 20.06.2026 gestellten Anträge auf „öffentliche Verhandlung“ ist festzuhalten, dass ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung einen rechtzeitigen Antrag des Bf. voraussetzt. Ein solcher Antrag muss gemäß § 274 Abs. 1 BAO, außer in hier nicht relevanten Fällen, in der Beschwerde oder im Vorlageantrag gestellt werden. Die in den, nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, übermittelten ergänzenden Schreiben des Bf. vom 24.04.2026 und 20.06.2026 gestellten Anträge waren dahingehend nicht rechtzeitig gestellt.

- Ad Steuerpflicht der inländischen Pension

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 leg. cit. aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35 EStG 1988) sowie des Freibetrags nach § 105 EStG 1988.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Einnahmen sind einem Steuerpflichtigen grundsätzlich dann zugeflossen, wenn er über sie rechtlich und wirtschaftlich verfügen kann (vgl. VwGH 22.02.1993, 92/15/0048).

Wie oben festgestellt, war der Bf. in den Jahren 2020 – November 2023 in einer Maßnahme gemäß § 21 Abs. 1 StGB untergebracht und wurde dahingehend gemäß § 185 Abs. 3 und 4 GSVG seine Pension teilweise an den Bund sowie seine Ehegattin ausbezahlt.

§ 185 GSVG lautet auszugsweise:

(3) Wird ein Pensionsberechtigter auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe oder auf Kosten eines Trägers der Jugendwohlfahrt in einem Alters(Siechen)heim oder Fürsorgeerziehungsheim, einer Heil- und Pflegeanstalt für Nerven- und Geisteskranke, einer Trinkerheilstätte oder einer ähnlichen Einrichtung bzw. außerhalb einer dieser Einrichtungen im Rahmen eines Familienverbandes oder auf einer von einem Träger der öffentlichen Wohlfahrtspflege oder von einer kirchlichen oder anderen karitativen Vereinigung geführten Pflegestelle verpflegt, so geht für die Zeit dieser Pflege der Anspruch auf Pension (einschließlich allfälliger Zulagen und Zuschläge) bis zur Höhe der Verpflegskosten, höchstens jedoch bis zu 80 vH, wenn der Pensionsberechtigte aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung für den Unterhalt eines Angehörigen zu sorgen hat, bis zu 50 vH dieses Anspruches auf den Träger der Sozialhilfe oder auf den Träger der

Jugendwohlfahrt über; das gleiche gilt in Fällen, in denen ein Pensionsberechtigter auf Kosten eines Landes im Rahmen der Behindertenhilfe in einer der genannten Einrichtungen oder auf einer der genannten Pflegestellen untergebracht wird, mit der Maßgabe, daß der vom Anspruchsübergang erfaßte Teil der Pension auf das jeweilige Land übergeht. Der vom Anspruchsübergang erfaßte Betrag vermindert sich für jeden weiteren unterhaltsberechtigten Angehörigen um je 10 v. H. dieses Anspruches. Der vom Anspruchsübergang erfaßte Betrag vermindert sich in dem Maß, als der dem unterhaltsberechtigten Angehörigen verbleibende Teil der Pension zuzüglich seines sonstigen Nettoeinkommens (§ 149 Abs. 3) den jeweils geltenden Richtsatz gemäß § 150 Abs. 1 lit. a sublit. bb nicht erreicht. Die dem Pensionsberechtigten für seine Angehörigen zu belassenden Beträge können vom Versicherungsträger unmittelbar an die Angehörigen ausgezahlt werden.

(4) Abs. 3 ist sinngemäß auch in den Fällen anzuwenden, in denen eine pensionsberechtigte Person nach § 21 Abs. 1 des Strafgesetzbuches oder nach § 179a des Strafvollzugsgesetzes auf Kosten des Bundes in einem forensisch-therapeutischen Zentrum oder einer Einrichtung untergebracht ist, und zwar so, dass der vom Anspruchsübergang erfasste Betrag dem Bund gebührt. Diesen Betrag kann der Versicherungsträger unmittelbar an jenes Zentrum oder jene Einrichtung auszahlen, in dem oder der die pensionsberechtigte Person untergebracht ist.

Zu den Ausführungen des Bf., wonach der Abzug der Pensionsanteile durch die SVS seiner Ansicht nach rechtswidrig erfolgt sei, ist festzuhalten, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens nicht die Rechtmäßigkeit des Abzugs als solcher, sondern ausschließlich die steuerliche Beurteilung des geschehenen Abzugs ist.

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes handelt es sich bei der Rentenauszahlung gemäß § 185 Abs. 3 und 4 GSVG nicht um einen neben den Leistungsanspruch des Pensionsberechtigten tretenden Ersatzanspruch des Sozialhilfeträgers bzw. des Bundes gegen den Träger der Sozialversicherung, sondern um den Übergang eines Teiles des Leistungsanspruches des Pensionsberechtigten auf den Sozialhilfeträger bzw. den Bund durch Legalzession (vgl. OGH 23.01.2018, 10ObS150/17g; RIS-Justiz RS0084938 zur gleichlautenden Bestimmung des § 324 Abs. 4 ASVG).

Bei der Legalzession geht eine Forderung von einem Altgläubiger auf einen Neugläubiger von Gesetzes wegen (ipso iure) über, ohne dass es einer eigenen Abtretung bedarf (vgl. *Jeremias*, Lexis Briefings Zivilrecht, Punkt Legalzession).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.11.1998, 96/15/0182, zu einer ähnlichen gesetzlichen Bestimmung, nämlich zur gesetzlichen Aufteilung einer Bauernpension gemäß § 71 BSVG, wie folgt ausgeführt:

„(4) Von der dem Anspruchsberechtigten gebührenden Pension (Pensionssonderzahlung) ist die Hälfte dem Ehegatten des Pensionsberechtigten auszuzahlen, sofern dieser den land(forst)wirtschaftlichen Betrieb mit dem Pensionsberechtigten auf gemeinsame Rechnung und Gefahr in der Mindestdauer von 120 Kalendermonaten geführt bzw. mindestens in diesem Ausmaß im Betrieb des Pensionsberechtigten hauptberuflich mitgearbeitet hat.

...

(6) Als Pension im Sinne des Abs. 4 gilt jede aus den Versicherungsfällen der Alters- und der Erwerbsunfähigkeit gebührende Leistung nach diesem Bundesgesetz, bestehend aus ..., jedoch vermindert um die auf gesetzlichen Vorschriften beruhenden Abzüge."

Vorrangiges Ziel der 13. BSVG-Novelle war es, dem an der Betriebsführung beteiligten, aber von der Pflichtversicherung ausgeschlossenen Ehepartner einen getrennten Auszahlungsanspruch auf die Hälfte der dem Ehegatten gebührenden Pension zu sichern. Den Pensionsanspruch selbst hat nach wie vor nur der Versicherte, dem Ehegatten wird lediglich ein Auszahlungsanspruch eingeräumt (Wanke, a.a.O.). Bei gemeinsamer Betriebsführung durch Ehegatten wird nur ein Ehteil der Pflichtversicherung einer Pensionsversicherung unterworfen und es entsteht auch nur ein einziger Pensionsanspruch. Eine Verbesserung der sozialen Lage der Bäuerinnen wurde lediglich dadurch erreicht, daß diese zwar keinen eigenen Pensionsanspruch, aber einen Auszahlungsanspruch gemäß § 71 Abs. 4 BSVG erhalten (Wanke, a.a.O., m.w.N.).

Zur Berechnung dieses Auszahlungsanspruches bestimmt § 71 Abs. 6 BSVG, daß die Pension erst nach Verminderung um die auf gesetzlichen Vorschriften beruhenden Abzüge zu halbieren ist. Gegenstand der Teilung der Pension zwischen den Ehegatten ist daher nur die Nettopension.

Bei der steuerrechtlichen Beurteilung, wem das Einkommen bzw. Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind (§ 2 Abs. 1 EStG 1988), ist in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden; es kommt auf die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge an, weil die Einkommensteuer in erster Linie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen und nicht rechtliche Gestaltungen erfassen will. Für die Zurechnung der Einkünfte ist somit nicht maßgeblich, aus welchem Rechtsgrund sie der Steuerpflichtige bezieht (vgl. zum Ganzen Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988 III, Tz 7 zu § 2, sowie Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Tz 46 zu § 2, jeweils mit Hinweis auf hg. Rechtsprechung). Eine steuerlich unbeachtliche bloße Einkommensverwendung ist nicht von einer Freiwilligkeit der Verfügung abhängig. So berührt eine Zwangsverwaltung nicht den Umstand, daß die daraus erzielten Einnahmen dem Verpflichteten zuzurechnen sind; ebenso sind einem Gemeinschuldner auch die Einkünfte aus einem zur Konkursmasse gehörenden Unternehmen zuzurechnen (vgl. die bei Hofstätter/Reichel, a.a.O., angeführte hg. Rechtsprechung).

In dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt kommt dem Umstand somit keine wesentliche Bedeutung zu, daß der Pensionsberechtigte keinen rechtlichen Einfluß darauf hat, ob der Ehegatte die diesem gemäß § 71 Abs. 4 BSVG zustehende Auszahlung auch in Anspruch nimmt. Entscheidend ist vielmehr, daß dem Ehegatten - wovon auch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid (Seite 6) ausgeht - kein Pensionsanspruch, sondern lediglich ein Auszahlungsanspruch zusteht. Dieser hat keinen Einfluß auf allfällige gegen den Pensionsberechtigten gerichtete Pfändungen. Auch daraus ergibt sich eine besondere Art der Einkommensverwendung durch den Pensionsempfänger. Es liegt somit auf seiten des Pensionsberechtigten eine bloße (nicht zustimmungsbedürftige) Einkommensverwendung vor, nicht jedoch eine Verlagerung auch der Einkunftsquelle. Dieses Ergebnis stimmt mit der Absicht des Gesetzes überein, den Pensionsbeitrag vor der teilweisen Auszahlung an den Ehegatten um die auf gesetzlichen Vorschriften beruhenden Abzüge (somit auch um die Einkommensteuer) zu vermindern. Mag auch die Einführung des Anspruchs auf teilweise Auszahlung der Pension an den Ehegatten damit motiviert gewesen sein, dessen Stellung wegen seiner Mitarbeit im Betrieb zu verbessern, ändert dies nichts an der Zurechnung der in Rede stehenden Einkunftsquelle an den Mitbeteiligten. Die an die Ehegattin gewährten Auszahlungsbeträge - denen auch das Element der Unterhaltsabgeltung innewohnt, was sich aus der Anordnung des Gesetzgebers ergibt, daß bei ausreichender Eigenversorgung ein Auszahlungsanspruch nicht besteht - sind beim Mitbeteiligten als im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG unbeachtliche Einkommensverwendung zu werten.“

Aus der oa. Rechtsprechung ergibt sich somit, dass eine Pension steuerlich grundsätzlich dem Versicherten zugerechnet wird, selbst dann, wenn aufgrund gesetzlicher Vorschriften ein Teil der Auszahlung an eine andere Person erfolgt. Entscheidend ist, dass dieser anderen Person lediglich ein Anspruch auf Auszahlung eingeräumt wird, nicht jedoch ein eigener materieller Anspruch auf die Einkünfte selbst. Für die einkommensteuerliche Zurechnung kommt es daher nicht darauf an, aus welchem Rechtsgrund der Steuerpflichtige die Einkünfte bezieht. Ebenso wenig ist eine bloße Einkommensverwendung, die steuerlich unbeachtlich bleibt, von der Freiwilligkeit der Verfügung abhängig.

Ein vergleichbarer Grundsatz gilt bei der Lohnpfändung. Gepfändete Beträge gelten in jenem Zeitpunkt als zugeflossen, in dem sie beim Pfandgläubiger eingehen. Steuerlich sind diese jedoch dem Schuldner in jener Höhe zuzurechnen, in der sie ihm ohne die Exekution tatsächlich zugeflossen wären (vgl. *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸ § 19 Rz 30 mit Verweis auf VwGH 12.02.1965, 1767/64, UFS 11.03.2003, RV/0445-G/02 bzw. UFS 25.01.2012, RV/0966-W/11).

Daraus folgt, dass auch bei einer zwangsweisen Abtretung von Auszahlungsansprüchen an Dritte die Einkommensteuerpflicht beim ursprünglichen Bezieher verbleibt.

Dieser Grundsatz ist auch auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Die Pension des Beschwerdeführers wurde aufgrund der Legalzession gemäß § 185 Abs. 3 und 4 GSVG teilweise an den Bund sowie an seine Ehegattin ausbezahlt. Dabei handelt es sich, wie bereits dargelegt, nicht um einen eigenständigen Ersatzanspruch dieser Personen, sondern lediglich um einen gesetzlichen Auszahlungsanspruch. In entsprechender Anwendung der in der oa. Rechtsprechung entwickelten Grundsätze liegt somit auch hier eine, wenn auch unfreiwillige, Einkommensverwendung vor. Folglich gelten die betreffenden Bezüge dem Beschwerdeführer im Sinne des § 19 EStG 1988 als zugeflossen und sind ihm steuerlich zuzurechnen.

Die Miteinbeziehung dieser Bezüge in die Veranlagungen des Beschwerdeführers erfolgte somit zu Recht.

- Ad Werbungskosten für ausländische Pension

Gegenständlich ist festzuhalten, dass sowohl die Höhe als auch die steuerliche Behandlung der schweizerischen und deutschen Pension unstrittig ist, wobei sich auch für das Bundesfinanzgericht keine Bedenken an der steuerlichen Behandlung durch das Finanzamt ergeben. Strittig ist lediglich die Höhe der Werbungskosten, welche sich aus den diesbezüglichen Beiträgen des Bf. für die Krankenversicherung in Österreich zusammensetzen.

In den Jahren 2023 und 2024 wurden vom Bf. Nachweise zu den tatsächlich geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen übermittelt. Für 2020 – 2022 wurde diese in den Erstbescheiden seitens des Finanzamts geschätzt, wobei diesbezüglich auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung verwiesen wird.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 stellen die für die ausländische Pension in Österreich entrichtete Krankenversicherungsbeiträge Werbungskosten dar. Diese sind nicht beim inländischen Pensionsbezug zu berücksichtigen, sondern werden bei den unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten ausländischen Pensionseinkünften abgezogen (vgl. *Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁰, § 16 EStG Rz 96; BFG vom 28.09.2016, RV/2101418/2016, mwN.).

Die oben festgestellten Beträge vermindern als Werbungskosten somit die deutschen unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Pensionseinkünfte. Da sich für die Jahre 2020 bis 2022 gegenüber den vom Finanzamt im Rahmen der Erstbescheide vorgenommenen Schätzungen keine Änderungen ergeben, führt die Beschwerde insoweit zu keiner Änderung der angefochtenen Bescheide dieser Jahre. Für die Jahre 2023 und 2024 wurden hingegen die vom Bf. nachgewiesenen Krankenversicherungsbeiträge berücksichtigt. Die angefochtenen Bescheide betreffend 2023 und 2024 waren daher diesbezüglich abzuändern.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung

seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Dabei ergeben sich weder aus den Beschwerdepunkten noch aus der Beschwerdeentscheidung Grenzen der Änderungsbefugnis (vgl. VwGH 01.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 24.10.2001, 2000/17/0017).

- Ad Krankheitskosten

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 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. Die angeführten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. § 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch zur Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung ua. davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass freiwillig getätigte Aufwendungen ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 34 Tz 35; VwGH 21.11.2013, 2010/15/0130).

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Belastung wesentlich beeinträchtigt wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

- von höchstens 7 300 Euro 6%.
- mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.
- mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.
- mehr als 36 400 Euro 12%.

Eine etwaige Verminderung des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 ist für den Bf. nicht zu beachten, da dieser in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht in einer häuslichen Gemeinschaft mit seiner Ehepartnerin gelebt hat sowie für die (volljährigen) Kinder des Bf. keine Familienbeihilfe mehr bezogen wurde, somit keine Kinder iSd. § 106 EStG 1988 vorliegen.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Selbstbehaltes ist das Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastung selbst. Ausländische Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, wie gegenständlich die deutschen Pensionseinkünfte, zählen grundsätzlich zum Einkommen und sind daher gleich inländischen Einkünften beim für die außergewöhnlichen Belastungen anzuwendenden Selbstbehalt zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051). Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 EStG 1988 (zB. Urlaubszuschuss oder Weihnachtsrenumeration) enthalten, so sind gemäß § 34 Abs. 5 EStG 1988 als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988, anzusetzen.

Der für den Bf. maßgebliche Selbstbehalt beträgt in jenen Jahren, in welchen Krankheitskosten angefallen sind, somit:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Höhe	Selbstbehalt
2022	Einkommen lt. Veranlagung: 18.789,24 € + steuerbefreite ausländische Einkünfte: 10.064,62 € + sonstige Bezüge lt. Lohnzettel: 2.593,54 € = 31.447,40,- €	10 %	3.144,74 €
2023	Einkommen lt. Veranlagung: 19.101,29 € + steuerbefreite ausländische Einkünfte: 10.733,65 € + sonstige Bezüge lt. Lohnzettel: 2.670,16 € = 32.505,10 €	10 %	3.250,51 €
2024	Einkommen lt. Veranlagung: 20.317,15 € + steuerbefreite ausländische Einkünfte: 11.471,41 € + sonstige Bezüge lt. Lohnzettel: 2.848,18 € = 34.636,74 €	10 %	3.463,67 €

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach die oa. Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen. Eine Ausnahme vom Abzug des Selbstbehalts besteht gemäß § 34 Abs. 6 fünfter Teilstrich EStG 1988 bei Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen und soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Eine Behinderung liegt beim Bf. gegenständlich nicht vor. Somit können die Aufwendungen des Bf. für seine Heilbehandlungen nur unter Anwendung des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Der Bf. hat in den verfahrensgegenständlichen Jahren die oben festgestellten Krankheitskosten getragen. Da diese Aufwendungen in den Jahren 2022 und 2023 den für den Bf. maßgeblichen Selbstbehalt nicht überschritten haben, konnten sie sich in diesen Jahren nicht steuerlich auswirken. Im Jahr 2024 übersteigen die festgestellten Krankheitskosten hingegen den maßgeblichen Selbstbehalt. Daher sind die den Selbstbehalt übersteigenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und wirken sich, wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich, entsprechend einkommensmindernd aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Der gegenständliche Fall war vorwiegend auf der Sachverhaltsebene zu beurteilen. Im Übrigen folgt das Bundesfinanzgericht mit der vorliegenden Entscheidung der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Beilage: Berechnungsblätter 2023 und 2024

Graz, am 7. Juli 2026