

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Juni 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 28. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zur Steuernummer *** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Datum vom **31. Dezember 2017** wurde die **Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2012** elektronisch über Finanz Online eingereicht. Beantragt wurden unter anderem Werbungskosten betreffend die Kosten für Familienheimfahrten in Höhe von 2.142 Euro und Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 10.000 Euro (angeführt sind nur die im Verfahren strittigen Positionen).

Mit Datum vom **10. Jänner 2018** wurde vom Finanzamt mittels **Ergänzungsersuchen I** (Anmerkung: die Nummerierung der Ergänzungsersuchen erfolgt aus Übersichtsgründen durch das Gericht) eine detaillierte Aufstellung der Krankheitskosten, Kopien der Rechnungen und Zahlungsnachweise und Nachweise über eventuell erhaltene Kostenersätze angefordert. Weiter wurde zu den Familienheimfahrten um Auskunft ersucht, ob der Beschwerdeführer (in der Folge Bf) am Familienwohnsitz über eine eigene Wohnung verfüge und diesbezügliche Nachweise (Mietvertrag, Eigentumsnachweis) angefordert. Der Bf wurde aufgefordert, seine Wohnsituation zu erläutern, detaillierte Aufstellungen und belegmäßige Nachweise der

Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung in *** vorzulegen und weitere (offenbar standardisierte) Fragen zur Lebenssituation zu beantworten bzw allenfalls dazu Unterlagen zu übermitteln.

Mit Datum vom **18. Februar 2018** wurden vom Bf Unterlagen zum **Ergänzungsersuchen I** übermittelt und die Fragestellungen, wie im Folgenden auszugsweise dargestellt, beantwortet:

- Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Krankheitskosten wurde beauskunftet, dass es sich zum überwiegenden Teil um Arztkosten für seinen Sohn handle, die vor und nach der Geburt angefallen wären und sich auf die werdende Mutter beziehen (präpartal bzw postpartal) würden. Im Zuge des Auskunftersuchens habe der Bf die Belege aufgearbeitet und beantrage nun die Geltendmachung von 771,91 Euro für Ausgaben in Apotheken und für Taxifahrten zu Arztbesuchen laut beigelegten Belegen, von 11.300,12 Euro für Ausgaben bei Ärzten laut beigelegten Belegen (dabei wurden bereits Ersätze der *** Gebietskrankenkasse in Höhe von 660,58 Euro abgezogen) und von 164,30 Euro für sonstige Krankheitskosten laut Kontoauszug, da die Originalbelege verschollen seien.

- Zu den Familienheimfahrten wurde beauskunftet, dass der Bf seit 2006 verheiratet sei und beide noch länger an der „bekannten“ Adresse in *** wohnhaft wären. Aufgrund von Komplikationen bei der Schwangerschaft wäre der Gattin des Bf Ende Mai 2012 jede weitere Beschäftigung untersagt worden und hätte diese, wegen der „unerträglichen Hitze“ im Sommer 2012 und um die notwendige Betreuung und Unterstützung während der Schwangerschaft sicherzustellen, ihren Lebensmittelpunkt vorübergehend zu ihren pensionierten Eltern in das südliche Bundesland verlegt. Auch der Bf habe damals trotz seiner Tätigkeit als *** in Vollzeit seinen Lebensmittelpunkt vorübergehend verlegt und seine Wochenenden und manchmal auch Teile seiner Arbeitszeit in Form von Tele-Working dort verbracht. Bei wöchentlichen Heimfahrten ab Juni 2012, somit für 7 Monate mit 158 Kilometer einfache Distanz und 0,42 Euro amtliches Kilometergeld, ergäbe dies monatliche Kosten von 530,88 Euro, die allerdings seiner Meinung nach mit 306 Euro monatlich gedeckelt seien, und würden diese 306 Euro x 7 Monate die beantragten 2.142 Euro ergeben. Zusätzlich wurde nun erstmals die Geltendmachung von Kosten in Höhe von 5.920,42 Euro für die doppelte Haushaltsführung in *** laut beigelegter Aufstellung beantragt.

- Ergänzend führte der Bf an, dass er einen „All-In-Vertrag“ habe, bei dem die Überstunden bereits im Grundgehalt inkludiert wären und gem Rz 1161ff (Anmerkung BFG, offenbar abgeleitet aus den Lohnsteuerrichtlinien) das „Herausschälen“ von solchen Überstunden eine steuerliche Besserstellung ermöglichen würde und er um Auskunft ersuche, in welcher Position der Arbeitnehmerveranlagung diese geltend zu machen wären.

Mit Datum vom **15. März 2018** wurde vom Finanzamt ein **Ergänzungsersuchen II** an den Bf versendet. Darin wurde betreffend die geltend gemachten Krankheitskosten die Vorlage eines weiteren, bisher nicht übermittelten Beleges, angefordert. Weiter wurde um Auskunft

gebeten, ob die Gattin des Bf eine private Krankenversicherung hatte, und um Nachreichung einer detaillierten Bestätigung der Krankenversicherung, ob bzw welche Kosten erstattet wurden, die mit den beantragten Kosten gegenzurechnen wären. Hinsichtlich der mit 18. Februar 2018 erstmals vom Bf beantragten Berücksichtigung steuerfreier Überstundenzuschläge wurde die Vorlage des All-In-Dienstvertrages, ein Nachweis betreffend die Dienstzeitregelung, ein belegmäßiger Nachweis betreffend eine allfällige Gleitzeitvereinbarung und die Vorlage von Dienstzeitaufzeichnungen für den Zeitraum 1.1.- 31.12.2012 mit Nachweis der Beginn- und Endzeiten angefordert.

Mit Datum vom **23. April 2018** wurde das **Ergänzungsersuchen II** beantwortet. Übermittelt wurde der vom Finanzamt angeforderte Beleg und wurde vom Bf bekannt gegeben, dass für das Jahr 2012 eine Rückerstattung von Krankheitskosten in Höhe von 1.661,21 Euro erfolgt sei, ohne jedoch die angeforderte Bestätigung der Krankenversicherung vorzulegen, und somit ein saldierter Betrag in Höhe von 10.575,12 Euro als Krankheitskosten beantragt würde. Hinsichtlich der Krankheitskosten wurde vom Bf weiter ausgeführt, dass nach Meinung des Bf Österreich immer mehr in eine „Zweiklassen-Medizin“ abdrifte. Dies wurde damit erläutert, dass die Schwangerschaft der Gattin des Bf erhöhte Blutparameter ausgelöst habe und ein Termin in der Ambulanz eines öffentlichen Krankenhauses erst einige Tage später angeboten wurde, während bei einem privaten Arzt die Behandlung noch am selben Tag begonnen werden konnte. Der Erfolg der gewählten Privatärzte bewiese laut Bf, dass die gewählten medizinischen Maßnahmen adäquat und absolut erforderlich gewesen wären. Hinsichtlich der Überstundenzuschläge wurde der Dienstvertrag (Anmerkung BFG, in anonymisierter Form), eine monatliche Darstellung der Soll- und Ist-Stunden des Jahres 2012 und ein Export aus dem Zeiterfassungssystem (beispielhaft) für den Februar 2012 übermittelt.

Mit Datum vom **28. Mai 2018** wurde vom Finanzamt der **Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2012** mit zusätzlicher (händischer) Bescheidbegründung erlassen:

- Die beantragten Werbungskosten betreffend die Familienheimfahrten bzw die doppelte Haushaltsführung wurden nicht berücksichtigt. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsorts nicht privat veranlasst sein dürfe; diese private Veranlassung würde nicht vorliegen, wenn der Ehepartner dort mit relevanten Einkünften erwerbstätig sei oder die Verlegung des Familienwohnsitzes aus zwar privaten Gründen, denen aber erhebliches Gewicht zukomme, nicht zugemutet werden könne. Der Familienwohnsitz liege dort, wo ein verheirateter Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen und einen eigenen Hausstand habe, somit der Besitz einer Wohnung, deren Einrichtung den Lebensbedürfnissen entspreche. Die doppelte Haushaltsführung sei dann als beruflich veranlasst zu sehen, wenn die Gründung eines zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweise. Diese Voraussetzungen waren laut Finanzamt nicht gegeben.

- Als außergewöhnliche Belastungen wurden Krankheitskosten in Höhe von 3.721,50 Euro berücksichtigt, diese überstiegen den Selbstbehalt von 5.805,59 Euro nicht und blieben somit ohne steuerliche Auswirkung. Die beantragten Kosten im Zusammenhang mit der Entbindung (Honorarnote Hebamme, Geburtsbetreuung Gynäkologe, Behandlungskosten Privatklinik) in Höhe von 8.514,70 Euro wurden vom Finanzamt nicht als Krankheitskosten anerkannt, die mit Schreiben vom 23. April 2018 vom Bf bekannt gegebenen Kostenersätze in Höhe von 1.661,21 Euro wurden vom Finanzamt nicht (zusätzlich) in Abzug gebracht. Begründend wurde ausgeführt, dass durch Krankheit verursachte Aufwendungen dann zwangsläufig erwachsen, wenn die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung der konkreten Krankheit nachweislich notwendig wären. Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen würden, müssten aus triftigen Gründen medizinisch geboten sein. Bei Kosten, die lediglich aus bloßen Wünschen, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen resultieren, sei die Zwangsläufigkeit zu verneinen. Diese erforderlichen medizinischen Gründe seien nicht erkennbar.

- Die Geltendmachung der steuerfreien Überstundenzuschläge nach § 68 Abs 2 EStG 1988 wäre ausschließlich im Rahmen einer Lohnzettelberichtigung durch das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers möglich. Der vorgelegte All-In-Vertrag enthalte keine Angaben über die Anzahl der Überstunden, die mit der überkollektivvertraglichen Entlohnung abgegolten sein sollten. Die stark schwankenden Überstunden würde bei einer Herausschälung zu einem sehr schwankenden, variablen Grundlohnleiter führen. Die Arbeitszeiten wären laut den Ausführungen des Bf nach Projekten erfasst worden, wobei die Aufteilung und Verteilung durch den Dienstgeber erfolgt wären. Durch diese flexible Gestaltung der Arbeitszeit wären keine täglichen Beginn- und Endzeiten erfasst worden, sodass die zeitliche Lagerung der Überstunden intransparent sei. Die formalen und materiellrechtlichen Voraussetzungen zur Herausrechnung von Überstunden wären daher nicht gegeben.

Mit Datum vom **10. Juni 2018** wurde elektronisch über Finanz Online eine **Beschwerde**, mit dem Hinweis, dass der Bf auf Dienstreise sei und eine detaillierte Begründung nachgereicht werde, eingebracht.

Mit **weiterer Eingabe** vom **9. Juli 2018** wurden über Finanz Online weitere Begründungen zur Beschwerde in Stichwortform nachgereicht. Die Familienheimfahrten wären aus Sicht des Bf zu berücksichtigen und wurde von diesem auf ein Erkenntnis des UFS mit der Zahl RV/1752-W/12, verwiesen. Hinsichtlich der Überstunden wäre der Nachweis der erforderlichen sechs Überstunden aus Sicht des Bf bereits teilweise erfolgt, die detaillierte Argumentation sprengte jedoch den Rahmen des Eingabeformulars. Hinsichtlich der Krankheitskosten wurde auf ein (nicht beigelegtes) Schreiben des behandelnden Arztes verwiesen. Zusätzlich habe der Bf bei seinen Recherchen zufällig herausgefunden, dass die Diätkosten für die Gallen- bzw Lebererkrankung seiner Gattin pauschal mit 51 Euro (Anmerkung BFG, gemeint wohl monatlich) zu berücksichtigen wären.

Mit Datum vom **10. Juli 2018** wurde vom Finanzamt ein **Ergänzungsersuchen III** an den Bf übersendet. Hinsichtlich der Familienheimfahrten wurde nach dem Familienwohnsitz im Jahr 2012, ob der Bf oder dessen Gattin am Familienwohnsitz eine eigene Wohnung oder über ein Haus verfügt haben, um Vorlage entsprechender Nachweise und der Meldenachweise der Familie am Familienwohnsitz, angefragt. Zu den beantragten Kosten für die doppelte Haushaltsführung wurde ein belegmäßiger Nachweis der Aufwendungen am neuen Familienwohnsitz angefordert, da bei den bisher beigebrachten Belegen ausschließlich Kosten für die Wohnung in *** erkennbar wären. Gefragt wurde überdies, woraus erkennbar wäre, dass sich der Familienwohnsitz von *** wegverlagert habe, und wodurch bzw in welchem Ausmaß Kosten der doppelten Haushaltsführung entstanden wären, die überdies zu belegen wären. Hinsichtlich des Herausschälens von Überstunden und einer damit allfällig zu veranlassenden Lohnzettelkorrektur wurde der Bf ersucht, geeignete zusätzliche Unterlagen vorzulegen. Die Kosten im Zusammenhang mit der Geburt des Sohnes des Bf würden dann eine außergewöhnliche Belastung darstellen, wenn triftige medizinische Gründe vorliegen, welche die beantragte Betreuung in einer Privatklinik bzw die Konsultation von Wahlärzten notwendig machen würden. Die entsprechenden belegmäßige Nachweise, warum die Kosten in Zusammenhang mit der Geburt des Kindes des Bf privat gezahlt werden mussten, seien vorzulegen.

Mit Datum vom **21. August 2018** wurde das **Ergänzungsersuchen III** beantwortet. Zu den Familienheimfahrten bzw zur doppelten Haushaltsführung wurde vom Bf ausgeführt, dass seine Gattin aus verschiedenen Gründen im Zusammenhang mit ihrer Schwangerschaft auf Unterstützung angewiesen gewesen wäre, die er berufsbedingt nicht habe leisten können. Daher habe die Gattin in der Zeit von Anfang Mai 2012 bis zum Ende ihrer Karenzzeit im November 2014 im Haus ihrer pensionierten Eltern im Bundesland gewohnt. Somit habe sich für diesen Zeitraum der Lebensmittelpunkt des Bf ebenfalls in das Bundesland verlegt. Belege hinsichtlich einer Kostentragung seien diesbezüglich nicht vorhanden. Die Kosten für die Installation eines Internetzugangs dort habe er bereits als Werbungskosten geltend gemacht. Das gegenständliche Haus wäre seit 2013 im Eigentum seiner Gattin. Der Bf verweist nochmals auf die bereits zitierte Entscheidung des UFS aus 2012, in der sachverhaltsähnlich ebenfalls der Hauptwohnsitz aufgrund der besseren Betreuungsmöglichkeiten vom Arbeitsort wegverlegt wurde. Überdies führte der Bf an, dass zB das Einstellen einer Pflegekraft mit deutlich höheren Kosten verbunden gewesen wäre und sie die kostengünstigste Alternative gewählt hätten. Hinsichtlich der steuerfreien Überstundenzuschläge wurde vom Bf auf einen Artikel eines Mitarbeiters der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse verwiesen. Diese würde ausführen, dass ein Herausrechnen der steuerfreien Anteile aus dem All-In-Gehalt zulässig sei, sofern im Jahresdurchschnitt mindestens 120 Überstunden tatsächlich geleistet worden wären. Ergänzend wurde der Schriftverkehr des Bf mit dem Artikelverfasser vorgelegt. Zu den als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten verwies der Bf auf ein beigelegtes Schreiben des seine Gattin im Jahr 2012 behandelnden Arztes vom

14. August 2018. In diesem bestätigte der Arzt, dass die Gattin des Bf im Rahmen ihrer Schwangerschaft in der Privatklinik betreut wurde. Aufgrund ihres Alters, ihrer Schilddrüsenproblematik und ihrer Gewichtssituation mit erhöhtem Präeklampsierisiko wäre eine intensivere individuelle Schwangerschafts- und Geburtsbetreuung notwendig gewesen, welche nur in dieser Privatklinik gewährleistet werden hätte können.

Mit Datum vom **29. Mai 2019** erging die **Beschwerdevorentscheidung** und wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Bescheidbegründung wurde mit Datum vom 4. Juni 2019 ausgefertigt. Hinsichtlich der Familienheimfahrten wurde ausgeführt, dass diese mangels Vorlage belegmäßiger Nachweise nicht als Werbungskosten zu erfassen waren. Hinsichtlich der als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Behandlungskosten der Gattin des Bf in einer Privatklinik argumentierte das Finanzamt, dass aus dem Schreiben des behandelnden Arztes vom 14. August 2018 nicht erkennbar wäre, dass die Durchführung einer medizinischen Betreuung außerhalb des Privatkrankenhauses zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte. Hinsichtlich der erstmals mit Eingabe vom 9. Juli 2018 beantragten Diätkosten der Gattin als monatlicher Pauschalbetrag im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen verwies das Finanzamt darauf, dass diese von der Gattin des Bf zu beantragen gewesen wäre. Eine Tragung durch den Ehegatten komme nur dann in Frage, wenn das Einkommen der erkrankten Gattin unter Einbeziehung des Wochengeldes das damalige Existenzminimum von 11.000 Euro unterschritten hätte.

Mit Datum vom **1. Juli 2019** wurde vom Bf elektronisch über Finanz Online eine als **Vorlageantrag** zu wertende Eingabe übermittelt, verwiesen wurde auf eine demnächst folgende ausführliche Begründung.

Mit Datum vom **28. Dezember 2019** wurde die im Vorlageantrag angekündigte Begründung nachgereicht. Hinsichtlich der Familienheimfahrten bzw der doppelten Haushaltsführung verwies der Bf erneut auf das Erkenntnis des UFS aus 2012 und dass sein Fall ähnlich gelagert sei. Hinsichtlich der nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Kosten im Zusammenhang mit der Schwangerschaft der Gattin wurde das Finanzamt ersucht, eine medizinisch qualifizierte Person, die beurteilen solle, ob die Maßnahmen aus damaliger Sicht erforderlich waren, bekannt zu geben. Hinsichtlich der steuerfreien Überstundenzuschläge wäre für den Bf nicht erkennbar, ob diese berücksichtigt worden wären, und wären nach Ansicht des Bf die Ausführungen des Mitarbeiters der Krankenkasse vom Finanzamt ignoriert worden.

Der Vollständigkeit halber wird vom Gericht darauf hingewiesen, dass der Bf seine Eingabe über Finanz Online über den Menüpunkt „Sonstige Anbringen und Anfragen“ getätigt hat. Vom Finanzamt wurde diese Eingabe offenbar nicht als Vorlageantrag erkannt und mit dem **Ergänzungsersuchen IV vom 8. Jänner 2020** wurde der Bf ersucht nachzuweisen, wie er den oben angeführten Vorlageantrag übermittelt habe.

Mit Datum vom **1. Februar 2020** beantwortete der Bf das **Ergänzungsersuchen IV** und übermittelte eine Bildschirmkopie aus Finanz Online, aus der hervorging, dass er mit Datum vom 1. Juli 2019 und somit fristgerecht den Vorlageantrag übermittelt habe.

Mit Datum vom **2. März 2020** wurden der **Vorlagebericht** mit den angeführten Aktenteilen an das Bundesfinanzgericht übermittelt. Beantragt wurde die Abweisung der Beschwerde bzw könnten laut Ansicht des Finanzamtes außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 3.996,62 Euro zuerkannt werden (Anmerkung BFG, bisher wurden 3.721,63 Euro berücksichtigt, beide Beträge übersteigen nicht den im Bescheid vom 28. Mai 2018 ausgewiesenen Selbstbehalt in Höhe von 5.805,59 Euro).

Mit Verfügung des GV-Ausschusses vom **26. August 2024** wurde, mit Wirkung vom 1. September 2024, diese Rechtssache aufgrund einer Pensionierung der bisher zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und dieser Gerichtsabteilung zur Entscheidung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Werbungskosten – Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten

Der Bf ist seit 2006 verheiratet und das Ehepaar bewohnte bis Ende Mai 2012 eine gemeinsame Wohnung in *** als Familienwohnsitz und waren dort mit Hauptwohnsitz gemeldet. Die Gattin des Bf war seit 31. Oktober 2014 mit einem Nebenwohnsitz in der Gemeinde *** im Bundesland gemeldet. Die Entfernung zwischen den beiden Orten beträgt ca 160 Kilometer.

Der Bf war im Streitjahr 2012 durchgehend im Rahmen eines nichtselbständigen Dienstverhältnisses in *** tätig. Die Gattin des Bf war ebenfalls im Rahmen eines nichtselbständigen Dienstverhältnisses bis zum Eintritt des schwangerschaftsbedingten Beschäftigungsverbots bis Ende Mai 2012 in *** tätig.

Ab Juni 2012 bis November 2014 hielt sich die Ehegattin des Bf vorübergehend im Einfamilienhaus ihrer Eltern in der Gemeinde *** auf. Begründet wurde dies mit dem schwangerschaftsbedingten Beschäftigungsverbot der Gattin ab 30. Mai 2012, der „*schier unerträglichen*“ Hitze im Sommer 2012 und der Betreuungs- und Unterstützungsmöglichkeiten während der Schwangerschaft durch die pensionierten Eltern der Gattin des Bf. An den Wochenenden und teilweise auch unter der Woche im Rahmen von „Tele-Working“ hat der Bf Zeit bei seiner Gattin verbracht.

1.2. Außergewöhnliche Belastungen – Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schwangerschaft der Gattin des Bf

Vom Bf wurden außergewöhnliche Belastungen, nach Abzug von Versicherungsersätzen und nach mehreren Änderungen durch den Bf aufgrund von Ergänzungsersuchen des Finanzamtes, in Höhe von 10.575,12 Euro beantragt, davon wurden bisher 3.721,50 Euro im Erstbescheid anerkannt.

Hinsichtlich der vom Finanzamt nicht anerkannten Kosten in Zusammenhang mit der Schwangerschaft der Gattin des Bf ist wie folgt auszuführen:

Die Ehegattin des Bf, geboren am ***, brachte am *** einen Sohn in der Privatklinik *** in *** zur Welt.

Diesbezüglich wurden unter anderem die folgenden, vom Bf getragenen Kosten, in Höhe von **8.514,70 Euro** für die Inanspruchnahme einer Hebamme, der Privatklinik und eines Gynäkologen als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht:

ttmm.2012	Honorarnote Hebamme	
	Sprechstunden während der Schwangerschaft, Geburtsbegleitung, Visiten im Krankenhaus nach der Geburt und Nachbetreuung im Wochenbett zu Hause	
	1.000,00	
ttmm.2012	Privatklinik *** von-bis.2012	
	Tagessatz abzüglich Sozialversicherungsanteil, Labor	1.613,30
ttmm.2012	Privatklinik *** von-bis.2012 Gynäkologe	
	Behandlungshonorar Gynäkologe	1.067,40
ttmm.2012	Privatklinik *** von-bis.2012	
	Narkose, Konsilium Neugeborenes (Fachberatung)	678,00
ttmm.2012	Privatklinik *** von-bis.2012	
	Geburtspauschale	2.656,00
ttmm.2012	Gynäkologe	
	Geburtsbetreuung	1.500,00

Bei der Privatklinik *** handelt es sich um eine Klinik, in der die Leistungen für Patientinnen und Patienten ohne private Zusatzversicherung als Selbstzahler in Anspruch genommen werden können. Bei der Privatklinik handelt es sich nach eigenen Angaben um die größte private Geburtsabteilung Österreichs und bewirbt diese ihre Leistungen unter anderem auch mit der unmittelbaren Nähe zum *** in ***.

Die Gattin des Bf war im Jahr der Entbindung im **. Lebensjahr, sie litt an Problemen mit der Schilddrüse und hatte offenbar Übergewicht. Im Verfahren vor dem Finanzamt wurden ein Schreiben aus dem Jahr 2018 vorgelegt, in dem vom behandelnden Arzt die Notwendigkeit einer „intensiveren individuellen Schwangerschafts- und Geburtsbetreuung“ testiert wurde. Triftige medizinische Gründe, die feststehende oder sich konkret abzeichnende ernsthafte gesundheitliche Nachteile, oder während der Geburt konkret befürchtete Komplikationen medizinischer Art für die Gattin des Bf, die ohne die Behandlung durch den Privatarzt bzw -klinik und die -hebamme eintreten würden, wurden im Verfahren nicht aufgezeigt.

1.3. Diätkosten Gattin Bf

Mit Schreiben vom 21. August 2018 wurde im Verfahren vor dem Finanzamt erstmals die Berücksichtigung von monatlich 51 Euro als außergewöhnliche Belastungen für Diätkosten wegen eines Gallenleidens der Gattin des Bf beantragt. Im Jahr 2008 wurde bei dieser eine Cholezystektomie, somit eine chirurgische Entfernung der Gallenblase, durchgeführt.

Die Gattin erzielte im Kalenderjahr 2012 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach Abzug der Werbungskosten und Krankengeld in Höhe von 6.982,33 Euro und Wochengeld ab 30. Mai bis 31. Dezember 2012 in Höhe von 11.534,40 Euro.

1.4. Steuerfreie Überstundenzuschläge

Mit Eingabe vom 18. Februar 2018 im Zuge eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wurde erstmals im Verfahren vom Bf die Frage aufgeworfen, inwieweit im All-In-Vertrag beinhaltete Überstunden herausgeschält werden könnten und wie diese steuerlich geltend zu machen wären.

Vom Bf wurde ein anonymisierter Dienstvertrag vorgelegt, dieser war als „***“ im Rahmen eines nichtselbständigen Dienstverhältnisses tätig. Die Gehaltseinstufung erfolgte aufgrund der in Aussicht genommenen Verwendung gemäß dem damals geltenden Kollektivvertrag für Angestellte im Gewerbe in die Verwendungsgruppe IV/6.

Es wurde ein jährliches Bruttogehalt mit monatlicher Auszahlung in 14 Teilbeträgen vereinbart. Geregelt war, dass durch das überkollektivvertragliche Gehalt alle vom Dienstnehmer geleisteten Überstunden als abgegolten galten.

Als normale Arbeitszeit wurden 40 Stunden wöchentlich vereinbart. Weiter, dass der Arbeitnehmer verpflichtet war, durch den Dienstgeber angeordnete oder sich durch den Geschäftsbetrieb ergebende Überstunden zu leisten. Eine Gleitzeitregel ist aus dem Dienstvertrag nicht ersichtlich.

Die Arbeitszeiten wurden täglich, aufgeschlüsselt nach den jeweiligen Projekten erfasst, dazu wurde beispielhaft eine Auswertung des Monats Februar 2012 vorgelegt. Aus den vorgelegten Unterlagen ist weder der tägliche Arbeitsbeginn noch das Arbeitsende ersichtlich.

Für das Kalenderjahr 2012 legte der Bf eine monatlich gestaffelte Übersicht vor, aus der hervorgeht, dass er bei 1.992 Sollstunden 2.170 Iststunden geleistet hat und somit über das Jahr 178 Überstunden geleistet hat, wobei die Überstunden in den einzelnen Monaten variieren. So wurden beispielhaft im November und Dezember eine bzw zwei Überstunden, im Juni und Oktober 25 bzw 46 Überstunden ausgewiesen.

2. Beweiswürdigung

2.1. Werbungskosten – Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten

Das Datum der Verehelichung ergibt sich aus den Angaben des Bf. Die Angaben zum Hauptwohnsitz bzw zum Nebenwohnsitz der Gattin des Bf ergeben sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten aktenkundigen Anfragen aus dem Zentralen Melderegister vom 28. Mai 2018. Die Entfernung zwischen den beiden Wohnsitzen ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf und einer Abfrage der Wegstrecke durch das Gericht bei Google Maps, die eine geringfügig kürzere Entfernung ergeben hat.

Der Zeitraum des Aufenthaltes der Gattin des Bf in der Gemeinde ***, die Tatsache des Beschäftigungsverbots, dass es sich bei dem Haus in *** um ein Einfamilienhaus handelte und dass die Eltern der Gattin des Bf bereits pensioniert waren, ergeben sich aus den aktenkundigen Äußerungen des Bf im Schreiben vom 18. Februar 2018. Ebenso die Aussage, dass sich der Bf an den Wochenenden bzw teilweise im Rahmen von „Tele-Working“ dort aufgehalten hat.

2.2. Außergewöhnliche Belastungen – Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schwangerschaft der Gattin des Bf

Die Angaben zum Alter der Gattin des Bf und zum Geburtstermin des Kindes ergeben sich aus einer Abfrage der Grunddaten der Finanzverwaltung.

Die Informationen zu den in Anspruch genommenen Leistungen im Zusammenhang mit der Schwangerschaft bzw der Entbindung entstammen den vom Bf im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Belegkopien.

Die Angaben zur Privatklinik *** entstammen deren Homepage und führt diese u.a. aus: „Die Privatklinik *** gilt seit vielen Jahren als Österreichs erste Adresse für Frauenmedizin und im Besonderen für Geburtshilfe. In der besonderen Lebensphase einer Frau, schwanger zu sein, sich auf die Geburt vorzubereiten und schließlich das Baby auf die Welt zu bringen, sind unsere Experten für Sie da. Als werdende Eltern können Sie auf historisch gewachsene Erfahrung, modernste Qualitätsstandards und höchste Kompetenz der Ärzte, Hebammen und des gesamten Pflorgeteams vertrauen“ (Quelle: https://www.privatklinik-***.at/de/medizinische-leistungen/schwangerschaft-geburt).

„Mit der größten privaten Geburtenabteilung Österreichs bietet die Privatklinik *** ideale Voraussetzungen, um Ihnen vor, während und nach der Geburt mit kompetenter und fürsorglicher Betreuung, modernster Ausstattung und vor allem einmaliger medizinischer Sicherheit für Mutter und Kind zur Seite zu stehen. Die 24-Stunden-Anwesenheit unserer erfahrenen Fachärzt:innen für Gynäkologie und Geburtshilfe, Anästhesie & Intensiv-medicin sowie die 24/7-Rufbereitschaft unserer Kinderfachärzt:innen mit neonatologischer Zusatzausbildung stellen ein einzigartiges Qualitätsmerkmal in einer geburtshilflichen Privatklinik dar. Weitere Vorteile sind die unmittelbare Nähe und die bewährte Kooperation mit der *** im ***“ (Quelle: https://www.privatklinik-***.at/de/geburtshilfe).

„Patient:innen ohne private Zusatzversicherung: Selbstverständlich können Sie die Leistungen unserer Privatklinik als Selbstzahler:in in Anspruch nehmen. Die Mitarbeiterinnen unserer Fakturierung stehen Ihnen sehr gerne für Preisauskünfte bzw. Kostenvoranschläge zur Verfügung. Zum Beispiel bieten wir attraktive Pauschalen für die Geburt in unserer Klinik an (mit oder ohne Sozialversicherung in Österreich). Ebenso dürfen wir auf unsere günstigen Aufenthaltskosten für BVAEB-Versicherte hinweisen. Bei der Aufnahme in unserer Klinik ersuchen wir um Hinterlegung einer Kautions. Arzthonorare sind grundsätzlich mit dem:der behandelnden Arzt:Ärztin zu besprechen“ (Quelle: ***).

Die Angaben zur gesundheitlichen Situation der Gattin des Bf im Entbindungsjahr 2012 entstammen dem im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Arztbrief des behandelnden Gynäkologen vom 14. August 2018: „Meine Patientin [...] wurde vom Gynäkologenteam von [...] im Jahr 2012 im Rahmen Ihrer Schwangerschaft sowie unter der Geburt in der Privatklinik *** betreut. Aufgrund Ihres Alters, ihrer Schilddrüsenproblematik und ihrer Gewichtssituation mit erhöhtem Präeklampsierisiko war eine intensivere individuelle Schwangerschafts- und Geburtsbetreuung der Patientin [...] durch die Gynäkologen von [...] notwendig- welche wir nur im Krankenhaus *** gewährleisten konnten“.

Die Präeklampsie bezeichnet eine hypertensive Erkrankung, welche die Schwangerschaft und das Wochenbett verkomplizieren kann (Quelle: <https://de.wikipedia.org/wiki/Präeklampsie>).

2.3. Diätkosten Gattin Bf

Die Angaben zur durchgeführten Cholezystektomie entstammen dem Schreiben des Bf an das Finanzamt vom 21. August 2018.

Die Höhe der Einkünfte, der Werbungskosten und des Krankengeldes ergibt sich aus dem vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht vorgelegtem aktenkundigen Einkommensteuerbescheid 2012 der Gattin des Bf. Die Höhe des Wochengelds ist aus einer vom Finanzamt vorgelegten Lohnzettelauskunft ersichtlich.

2.4. Steuerfreie Überstundenzuschläge

Die Angaben zur vertraglichen Gestaltung mit dem Dienstgeber ergeben sich aus dem vom Bf vorgelegten anonymisierten Dienstvertrag, vor allem aus dem Punkt 2 zur Dienstverwendung, dem Punkt 3 zur Gehaltseinstufung und zur Abgeltungswirkung von Überstunden und zum Punkt 4 betreffend die vereinbarte Arbeitszeit.

Die Angaben zu den Überstunden des Kalenderjahres 2012 ergeben sich aus der mit Schreiben vom 23. April 2018 an das Finanzamt übermittelten Übersicht und der ebenfalls übermittelten Detailauswertung für den Februar 2012.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Werbungskosten – Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten

§ 16 Abs 1 EStG 1988 (idaF) lautete auszugsweise:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen [...].“

§ 20 Abs 1 EStG 1988 (idaF) lautete auszugsweise:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen [...].“

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die Steuerpflichtigen dadurch erwachsen, dass sie am

Beschäftigungsort wohnen müssen und ihnen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, werden als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen sein, bei der sie erwachsen sind (vgl VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0080).

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit der doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen von Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten sind nach ständiger Rechtsprechung nur dann anzunehmen, wenn den Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort ihrer Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem objektivem Gewicht sind. Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob Steuerpflichtigen zuzumuten ist, ihren Wohnsitz in den Nahbereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (vgl VwGH 10.3.2016, 2013/15/0146).

Eine berufliche Veranlassung liegt grundsätzlich nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, wegverlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl VwGH 26.4.06, 2006/14/0013; 22.12.2011, 2008/15/0157). Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, sind die Aufwendungen durch den Doppelwohnsitz dann privat veranlasst und nicht abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz am Beschäftigungsort beibehält, der Familienwohnsitz jedoch an einen anderen Ort verlegt wird.

Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; 24.4.1996, 96/15/0006).

Im beschwerdegegenständlichen Fall war der Familienwohnsitz des verheirateten Bf jedenfalls bis Ende Mai 2012 in *** und befand sich dort auch der Hauptwohnsitz des Ehepaares. Im Juni 2012 verlegte die Gattin des Bf ihren Wohnsitz in das Bundesland, in das Haus ihrer pensionierten Eltern, seit 31. Oktober 2014 war die Ehegattin des Bf an dieser Adresse mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Bedingt durch die Schwangerschaft der Gattin wurde der Familienwohnsitz von *** und somit vom Beschäftigungsort des Bf in das Haus der Eltern im Zeitraum von Juni 2012 bis November 2014 wegverlegt.

Damit ist aber über das Schicksal dieses Beschwerdebegehrens entschieden, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in den obig zitierten Entscheidungen klargestellt, dass eine beruflich bedingte doppelte Haushaltsführung nicht vorliegt, wenn der Familienwohnsitz aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort an einen Ort verlegt wird, der außerhalb der üblichen Entfernung zum Beschäftigungsort liegt. Die Betreuungsmöglichkeit der Gattin des Bf durch deren pensionierte Eltern als Auslöser für die Wegverlegung des Familienwohnsitzes ist jedenfalls der privaten Sphäre des Bf zuzuordnen.

Die vom Bf als ähnlich gelagerte zitierte Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) mit der Zahl GZ RV/1752-W/12 vom 12. März 2013 ist mit dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. In diesem Erkenntnis wäre es der alleinstehenden Mutter ohne die Betreuungsmöglichkeiten für ihren Sohn am neu begründeten Familienwohnsitz nicht möglich gewesen, ihrer Vollzeitbeschäftigung mit Dienstreiseerfordernis am Beschäftigungsort weiterhin nachgehen zu können, und war somit der Wegzug beruflich veranlasst, während beim beschwerdegegenständlichen Sachverhalt die Gründe für den Wegzug ausschließlich in der privaten Sphäre des Ehepaares begründet waren.

Die Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten scheitert im Beschwerdefall somit schon am Fehlen des Merkmales der beruflichen Veranlassung der Begründung eines zweiten Hausstandes (vgl VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157).

Anzumerken ist weiter, dass der Bf trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt keinerlei Nachweise betreffend die Tragung von Aufwendungen wie zB Miete, Wasser, Strom etc. am neuen Familienwohnsitz vorgelegt hat. Lediglich die Anschlusskosten für einen Internetzugang, die im gegenständlichen Verfahren nicht strittig sind, wurden als Werbungskosten geltend gemacht wurden und die Erledigung von kleineren Einkäufen für den Haushalt wurde von Seiten des Bf behauptet. Auch diesbezüglich sind die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung zu versagen, selbst dann, wenn eine berufliche Veranlassung für die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vorliegen würde. Es käme ansonsten dazu, dass die Kosten des bisherigen Familienwohnsitzes zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt werden würden, während für den neuen Familienwohnsitz keine ins Gewicht fallende Kosten angefallen wären.

3.1.2. Außergewöhnliche Belastungen – Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schwangerschaft der Gattin des Bf

§ 34 EStG 1988 (idaf) lautete auszugsweise wie folgt:

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

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

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

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

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

<i>von höchstens 7 300 Euro</i>	<i>6%.</i>
<i>mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro</i>	<i>8%.</i>
<i>mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro</i>	<i>10%.</i>
<i>mehr als 36 400 Euro</i>	<i>12%.</i>

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 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 6 000 Euro jährlich erzielt

- für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen [...].“

Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen insofern zwangsläufig erwachsen, als es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl zB VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Ansonsten sind auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl zB VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255).

Aufwendungen iZm einer Entbindung stellen dann eine zwangsläufige Belastung dar, wenn die Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen anfallen und durch Kostenersätze nicht gedeckt sind (vgl VwGH 13.5.1986, 85/14/0181). Nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichts sind Aufwendungen für die Entbindung in einer Privatkrankenanstalt keine außergewöhnlichen Belastungen, da (idR) keine triftigen medizinischen Gründe vorliegen (vgl zB BFG 19.11.2020, RV/7102830/2020).

Das Vorbringen des Bf, dass Österreich in eine Zweiklassen-Medizin abdrifte, die schnellere Terminfindung bei einem Privatarzt im Verhältnis zu einem Termin in einem öffentlichen Krankenhaus, der Verweis auf das zum betreuenden Privatarzt aufgebaute Vertrauensverhältnis und der Verweis auf eine „traumatische Anekdote“ betreffend das Krankenhaus in *** beinhalten bloße Befürchtungen, Wünsche und Vorstellungen und genügen im Sinne der Rechtsprechung des VwGH nicht zur Begründung der für die außergewöhnlichen Belastungen erforderlichen Zwangsläufigkeit. Das im Arztbrief vom 14. August 2018, somit sechs Jahre nach der Entbindung, bestätigte intensivere Betreuungserfordernis beschreibt keine triftigen medizinische Gründe hinsichtlich feststehender oder sich konkret abzeichnender ernsthafte gesundheitliche Nachteile einer Behandlung, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung durch einen Privatarzt und -klinik bzw eine privat zu zahlende Hebamme eintreten würden (vgl VwGH 13.5.1986, 85/14/0181).

Bereits in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dann als zwangsläufig erwachsen zu berücksichtigen sind, wenn sie aus triftigen Gründen

medizinisch geboten sind. Der Begründung der Beschwerdeentscheidung kommt der Charakter eines Vorhalts zu (vgl VwGH 29.1.2020, Ra 2019/13/0071; 30.6.2021, Ra 2021/15/0048; 29.6.2022, Ro 2021/15/0007; 7.9.2023, Ra 2022/15/0097; 6.2.2025, Ra 2024/13/0121). Als Reaktion wurde vom Bf lediglich vorgebracht, dass er die medizinischen Details nicht „in irgendwelchen Akten des Finanzamts sehen“ wolle, und wurde vom Bf bezweifelt, dass die Bearbeitung im Finanzamt durch jemand erfolgt sei, der die notwendige medizinische Expertise mitbringe, und wurde um Bekanntgabe einer medizinisch qualifizierten Person ersucht, die lediglich die Information weitergäbe, ob die Maßnahmen aus damaliger Sicht erforderlich waren oder nicht.

Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung obliegt aber in erster Linie dem Steuerpflichtigen. Will dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl zB VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027, und VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Nach der Rechtsprechung des VwGH 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 (vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191); es obliegt ihm, einen geeigneten Sachverhalt vorzutragen (vgl VwGH 26.3.2003, 98/13/0072). Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen (vgl VwGH 11.6.1991, 91/14/0052).

Somit reichen das Vorbringen des Bf und der vorgelegte Arztbrief, der sechs Jahre nach der Entbindung lediglich eine damals notwendige intensivere Betreuung testierte, nicht aus, um die für die Annahme des Vorliegens einer Zwangsläufigkeit notwendigen triftigen Gründe zu belegen.

3.1.3. Diätkosten Gattin Bf

§ 34 Abs 7 EStG (idaF) lautete wie folgt:

„Für Unterhaltsleistungen gilt folgendes:

- 1. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 abgegolten, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*
- 2. Leistungen des gesetzlichen Unterhalts für ein Kind sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Z 3 durch den Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten.*

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

5. (Verfassungsbestimmung) Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder, für die keine Familienbeihilfe ausbezahlt wird, sind außer in den Fällen und im Ausmaß der Z 4 weder im Wege eines Kinder- oder Unterhaltsabsetzbetrages noch einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen.“

§ 2 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen gem §§ 34 und 35 EStG 1988 (BGBl. Nr. 303/1996) lautete auszugsweise wie folgt:

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

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

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

Nach der Judikatur des Bundesfinanzgerichts bzw vormalis des Unabhängigen Finanzsenats sind Krankheitskosten von der erkrankten (Ehe-) Partnerin oder vom erkrankten (Ehe-)Partner selbst zu tragen. Werden Krankheitskosten für die (Ehe-)Partnerin bzw den (Ehe-)Partner gezahlt, stellen sie bei der zahlenden (Ehe)Partnerin/dem zahlenden (Ehe-)Partner dann eine außergewöhnliche Belastung dar, wenn diese Aufwendungen das Einkommen der erkrankten (Ehe-)Partnerin bzw des erkrankten (Ehe-)Partners derart belasten würden, dass das steuerliche Existenzminimum gem § 33 Abs 1 EStG 1988 idF in Höhe von 11.000 Euro unterschritten würde (vgl UFS 27.11.2012, RV/3175-W/09).

Für die Berechnung dieser Grenze sind das Wochengeld gem § 3 Abs 1 Z 4 lit a EStG 1988 zusätzlich zum Einkommen gem § 33 Abs 1 EStG 1988 einzubeziehen. Die Einbeziehung des Wochengeldes erfolgt in analoger Anwendung der Bestimmung zum Alleinverdienerabsetzbetrag des § 33 Abs 4 Z 1 EStG 1988.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegattin des Bf im Kalenderjahr aus nichtselbständiger Tätigkeit abzüglich von Werbungskosten in Höhe von 458 Euro und inklusive Krankengeld der Gebietskrankenkasse betrug 6.982,33 Euro. Ab 30. Mai bis 31. Dezember 2012 hat sie Wochengeld in Höhe von 11.534,40 Euro bezogen.

Insoweit überschritten die Bezüge der Ehegattin mit 18.516,73 Euro die Grenze des Existenzminimums von 11.000 Euro erheblich und war die Geltendmachung der Diätkosten von 612 Euro (12 x 51 Euro) beim Bf als Unterhaltsleistung gem § 34 Abs 7 Z 4 EStG 1988 unzulässig.

3.1.4. Steuerfreie Überstundenzuschläge

§ 68 EStG 1988 (idaF) lautete auszugweise:

„(1) Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

(2) Zusätzlich zu Abs. 1 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50% des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

(3) Soweit Zulagen und Zuschläge durch Abs. 1 und 2 nicht erfaßt werden, sind sie nach dem Tarif zu versteuern.

(4) Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,

2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,

3. aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

4. der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,

5. von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden, festgesetzt wird oder die

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Überstunde gilt jedoch nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich

auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt.

Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge [...]“.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit lohnsteuerpflichtigen Einkünften bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein fehlerhafter Lohnsteuerabzug grundsätzlich im Rahmen der Veranlagung korrigiert werden kann (vgl zB VwGH 13.12.2023, Ra 2023/15/0107), somit stand dem Bf die Möglichkeit offen, die Steuerfreiheit für den Überstundenzuschlag im Veranlagungs- bzw Beschwerdeverfahren geltend zu machen.

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die nach dieser Gesetzesstelle für jedes Abgabenverfahren statuierte verfahrensrechtliche Obliegenheit kommt in Verfahren zur Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen vermehrt zum Tragen, für welche der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertritt, dass derjenige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl zB VwGH 28.5.1997, 96/13/0110). Die Bestimmung des § 68 Abs 2 EStG 1988 enthält einen solchen Begünstigungstatbestand in der Steuerfreistellung von bestimmten Überstundenzuschlägen.

Bereits in der Bescheidbegründung zum Erstbescheid vom 28. Mai 2018 wurde vom Finanzamt ausführlich begründet, an welchen formalen und materiellrechtlichen Voraussetzungen ein Herausrechnen der steuerfreien Überstundenzuschläge scheiterte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1988 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (vgl z.B. VwGH 30.4.2003, 99/13/0222). Nach dem EStG 1988 besteht weiters die Notwendigkeit, auch zwischen „Normalüberstunden“ (Überstunden zu Tagesarbeitszeiten an Werktagen) und so genannten qualifizierten Überstunden (Überstunden an Sonn- und Feiertagen und in der Nachtzeit) zu unterscheiden, weil § 68 Abs 1 EStG 1988 neben der auf zehn Stunden „Normalüberstunden“ (§ 68 Abs 2 EStG 1988) beschränkten Steuerbegünstigung eine eigene Steuerbegünstigung normiert (vgl VwGH 22.1.1997, 93/15/0068).

In Zusammenhang mit Überstundenpauschalvergütungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine solche für den Bereich des Abgabenrechtes jedenfalls nur dann Anerkennung finden kann, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die gleich bleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von "Normalüberstunden" und "qualifizierten Überstunden" (Sonntags-, Feiertags- und Nachtüberstunden) erstrecken müssen. Unerlässliches Erfordernis eines relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in den Gesamtstundenleistungen enthaltenen und zu leistenden Überstunden, wozu auch die vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung gehört, weil ohne eine solche vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung die Prüfung nicht möglich ist, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt (vgl zB VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207 mit Verweis auf 29.1.1998, 96/15/0250).

Wenn es in einem Verfahren um die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen geht, tritt der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl VwGH 28.10.2004, 2000/15/0054).

Im Beschwerdefall erfolgte keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden, sondern eine Pauschalabgeltung auf der Grundlage des All-In-Dienstvertrages. Nach dem Dienstvertrag stellte das Gehalt einen Gesamtbezug dar, für Überstunden wurden keine besonderen Entgelte ausbezahlt. Es erfolgte keine Festlegung der Normalüberstunden bzw der qualifizierten Überstunden. Die Vereinbarung erlaubt die Herausrechnung der steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschläge für Überstunden nicht, weil ihr das genaue Ausmaß der zu leistenden Überstunden und in weiterer Folge der Überstunden mit erhöhtem Zuschlag nicht entnommen werden kann. Aus diesem Umstand folgt aber auch, dass aus dieser Vereinbarung nicht errechnet werden kann, in welcher Höhe der Grundlohn festgelegt worden ist. Das Herausrechnen von Überstundenzuschlägen gemäß § 68 Abs 1 und Abs 2 EStG 1988 ist daher schon aus diesem Grunde nicht möglich.

Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung des Freibetrages nach § 68 Abs 2 EStG 1988 ist demnach eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden. Eine Aufzeichnung über die geleisteten Überstunden kann diese Vereinbarung nicht ersetzen (vgl wiederum VwGH 29.1.1998, 96/15/0250). Nach dem Beschwerdevorbringen seien mit dem Gesamtbezug nicht nur das Monatsgehalt, sondern auch die durchschnittlich 15 im Monat anfallenden Überstunden abgegolten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem vergleichbaren Sachverhalt (vgl VwGH 21.12.1993, 93/14/0220) die Anwendbarkeit der begünstigten Bestimmungen für Überstundenentgelte auf der Basis einer Vereinbarung verneint, welche einen 14 mal im Jahr auszuzahlenden Gesamtmonatslohn vorsah, mit dem "ca. 100 Überstunden" abgegolten werden sollten, gleichgültig in welchem Ausmaß sie anfielen und ob es sich um Nacht-, Sonntags- oder Feiertagsarbeit handelte. Der Gerichtshof hat im genannten Beschwerdefall befunden, dass die getroffene Vereinbarung ein Herausrechnen der steuerbegünstigt zu behandelnden Zuschläge nicht erlaube, weil aus ihr weder das genaue Ausmaß der Überstunden noch das Ausmaß von Überstunden mit erhöhtem Zuschlag entnommen werden könne, woraus folge, dass auch der vereinbarte Grundlohn aus dieser Vereinbarung nicht errechnet werden könne.

Soweit im Beschwerdevorbringen auf Äußerungen eines Mitarbeiters der Gebietskrankenkasse und von diesem wiederum auf die Lohnsteuerrichtlinien bzw Forenbeiträge im Internet Bezug genommen wird, ist festzuhalten, dass derartige Aussagen und ebenso die Richtlinien des Finanzministeriums für das Bundesfinanzgericht mangels Rechtsquellencharakters keine Bindung entfalten können.

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.

Das Bundesfinanzgericht stützt die Entscheidung auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen und auf die im Erkenntnis angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg, am 19. Jänner 2026