

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 19. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 4. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe:

#### Sachverhalt:

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 machte der Beschwerdeführer (Bf) u.a. nachstehende außergewöhnliche Belastungen aufgrund einer Behinderung seiner Ehegattin geltend: Pauschbetrag wegen eines Behinderungsgrades von 70 %, Pauschbetrag wegen der erforderlichen Benützung eines eigenen Kfz durch die Ehegattin sowie unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel in Höhe von 1.097,63 €.

Daneben beantragte er für seine Ehegattin Ausgaben für eine freiwillige Weiterversicherung bzw. für den Nachkauf von Versicherungszeiten in Höhe von 721,08 €.

Der Bf erklärte, dass die jährlichen Einkünfte seiner Ehegattin 6.000,00 € nicht übersteigen würden.

Der **Einkommensteuerbescheid 2017** erging am 4.10.2018 ohne Berücksichtigung dieser Aufwendungen.

Begründend wurde im Bescheid angeführt, dass laut einer Abfrage des Zentralen Melderegisters seit 23.2.2016 kein gemeinsamer Wohnsitz mit seiner Gattin mehr bestehe. Die beantragten Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

In der gegen diesen Bescheid am 19.10.2018 eingebrachten **Beschwerde** wandte der Bf zu den Sonderausgaben ein, dass Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung seiner Gattin von 721,08 € zwar – möglicherweise in der falschen Rubrik – beantragt, aber nicht berücksichtigt worden seien. Die OÖGKK habe ihm am 26.3.2018 schriftlich bestätigt, dass solche Beträge (§ 19a Selbstversicherung) nicht in die automatische Datenübermittlung fielen. Die Berücksichtigung werde daher beantragt.

Die außergewöhnlichen Belastungen betreffend monierte der Bf, dass der Pauschbetrag (VO zu den §§ 34 und 35 über außergewöhnliche Belastungen) von 2.280,00 € sowie nachgewiesene Kosten aus der Behinderung des Ehepartners in Höhe von 1.097,63 € zu Unrecht nicht berücksichtigt worden seien.

§ 1 dieser VO regle ganz klar die Anspruchsvoraussetzungen („Behinderung des Ehepartners“). Dass derselbe Wohnsitz vorliegen müsse, sei keine Anspruchsvoraussetzung. Er habe zwar nicht denselben Wohnsitz, doch sei die Ehe nach wie vor aufrecht. Er komme auch für alle Kosten auf.

Die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen seien daher voll zu berücksichtigen.

Mit **Schreiben vom 23.10.2018** teilte das Finanzamt dem Bf zu seinen Beschwerdeausführungen mit, dass ein dauerndes Getrenntleben anzunehmen sei, wenn ein (Ehe-)Partner die gemeinsame Wohnung verlasse und seinen Aufenthalt getrennt von seinem (Ehe)Partner, ohne eine eheliche Gemeinschaft mit diesem wiederaufzunehmen, auf Dauer in einer anderen Wohnung nehme. Gegenseitige Besuche rechtfertigten nicht die Annahme einer dauernden Gemeinschaft (vgl. VwGH 15.2.1984, 83/13/0153).

Eine aufrechte Ehe spreche grundsätzlich gegen eine dauernd getrennte Lebensführung. Diese Vermutung könne allerdings widerlegt werden. Maßgebend für den Tatbestand des „nicht dauernd getrennt Lebens“ sei nicht die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Ehegatten oder dessen polizeiliche Meldung, sondern ausschließlich die Sachverhaltsfrage, ob die Partei bei an sich aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft mit seinem Ehegatten lebe oder nicht (VwGH 22.10.1997, 95/13/0161, 0164). Bei einer nach dem Willen der Eheleute nicht auf Dauer angelegten räumlichen Trennung bleibe der gemeinsame Haushalt wirtschaftlich gesehen aufrecht. Im Regelfall sei die Absicht der Ehegatten maßgeblich, ob sie nur vorübergehend oder dauernd getrennt leben würden. Von Bedeutung sei daher, ob die Beziehung der Ehegatten vom Willen getragen sei, weiterhin eine Ehe zu führen.

Das österreichische Abgabenverfahren sei durch ein Zusammenspiel von amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert. Die amtswegige Ermittlungspflicht finde dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden könnten. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden könne, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit sei bzw. eine solche unterlasse (VwGH 27.9.1990, 89/16/0225, ÖStZB 1992, 54).

Entsprechend obiger Darstellung ersuchte das Finanzamt den Bf um schriftliche Stellungnahme. In diesem Zusammenhang werde auf die in der Beschwerde angeführte gänzliche Kostentragung verwiesen. Daraus ergebe sich die Mittelaufbringung für die Lebenshaltungskosten der Gattin; der diesbezügliche Geldfluss wäre unter Vorlage geeigneter Unterlagen (Belegauflistung und Belege) nachzuweisen.

In seiner **schriftlichen Stellungnahme vom 6.11.2018** verwies der Bf auf die unterschiedlichen Anspruchsvoraussetzungen in den einzelnen Bestimmungen des EStG.

So regle etwa § 33 Abs. 4 als Anspruchsvoraussetzung für den Alleinverdienerabsetzbetrag explizit, dass der Steuerpflichtige verheiratet sei und „von seinem Ehepartner nicht dauernd getrennt lebt.“

Die Definition „nicht dauernd getrennt lebt“ finde sich auch bei der Regelung zum Alleinerzieherabsetzbetrag. Alle im Ergänzungsersuchen zitierten Entscheidungen des VwGH seien zu § 33 EStG bzw. zur Vorgängerregelung § 57 EStG ergangen. Dort sei „nicht dauernd getrennt leben“ eine Anspruchsvoraussetzung und daher zu definieren und zu entscheiden.

Im Gegensatz dazu setze § 1 Abs.1 Fall 3 der VO zu §§ 34 und 35 EStG (VO des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen) als Anspruchsvoraussetzung nur die Behinderung des Ehepartners ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag voraus. Ein gemeinsamer Haushalt sei hier nicht definiert und daher keine Voraussetzung!

Nach der Bestimmung des § 106 Abs.3 EStG sei ein Ehepartner eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet sei. Ein gemeinsamer Haushalt sei auch hier nicht Voraussetzung!

Der Sinn dieser Regelung liege darin, dass der Steuerpflichtige, der für die Aufwendungen des behinderten Ehepartners tatsächlich aufkomme, steuerlich entlastet werde, unabhängig davon, ob die Ehegatten im selben Haushalt lebten oder nicht. Maßgeblich sei die tatsächliche Kostentragung.

Nachdem beide Voraussetzungen (Behinderung des Ehepartners, kein Alleinverdienerabsetzbetrag) erfüllt seien, seien sowohl die beantragten Sonderausgaben als auch die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen iSd der oben zitierten VO steuerlich zu berücksichtigen.

Obwohl der gemeinsame Haushalt keine Anspruchsvoraussetzung sei, nehme er dennoch dazu Stellung. Er lebe wegen hoher beruflicher Herausforderungen und aufgrund der schweren Erkrankung seiner Gattin (Multiple Sklerose und Depressionen) in einer getrennten Wohnung, um einen gewissen Erholungseffekt zu erzielen. Die Ehe bleibe weiterhin aufrecht! An den Wochenenden sei er in der Regel bei seiner Gattin, führe alle erforderlichen Erledigungen (Einkäufe, Medikamente besorgen usw.) durch und kümmere sich um die Wohnung (Reinigung, etc.).

Die Gattin beziehe keinerlei Einkommen, alle Kosten trage der Bf alleine. Sie habe auch Zugriff auf sein Konto. Nachweise lege er bei.

Er stelle nochmals den Antrag auf steuerliche Berücksichtigung der Sonderausgaben iHv 721,08 € (Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung seiner Gattin in der PV) sowie der nachgewiesenen Kosten aus der Behinderung seiner Gattin iHv 1.097,63 € und des Pauschalbetrages iHv 2.280 € iSd VO zu §§ 34 und 35 EStG (VO des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen).

Der Bf fügte seiner Stellungnahme nachstehende Beilagen an:

- Eine Bankbestätigung, wonach für das auf ihn lautende Konto eine Zeichnungsberechtigung für seine Gattin bestehe, die somit ebenfalls auf das betreffende Konto Zugriff habe;
- ein Schreiben der OÖGKK an die Gattin des Bf, wonach sich ab 1.1.2017 eine Änderung des Beitrages zu ihrer Selbstversicherung in der Kranken- und Pensionsversicherung gemäß § 19a ASVG ergebe. Der Beitrag zur Selbstversicherung erhöhe sich von derzeit 58,68 € auf 60,09 €;
- ein an den Bf und seine Gattin gerichtetes Schreiben der Kirchenbeitrags-Beratungsstelle vom Februar 2017, wonach der Kirchenbeitrag heuer monatlich ca. 34,62 € betrage;
- ein Schreiben der OÖGKK vom 7.2.2018 an die Gattin des Bf, wonach für am 20.9.2017 entstandene Behandlungskosten von 25,00 € ein Kostenersatz von 8,05 € geleistet werde. Als Konto wurde das des Bf angeführt;
- eine der Gattin des Bf gelegte Honorarnote vom 12.12.2017 iHv 297,00 € für Einzelheilgymnastik. Laut einem händischen Vermerk erfolgte die Bezahlung vom Konto des Bf und leistete die GKK einen Kostenersatz iHv 162,04 €;
- eine der Gattin des Bf gelegte Honorarnote vom 23.11.2017 iHv 679,00 € für ergotherapeutische Einzelbehandlungen. Einem händischen Vermerk zufolge wurde dieser Betrag vom Konto des Bf abgebucht und leistete die GKK einen Kostenersatz iHv 459,99 €.

Weiters legte der Bf eine am 5.11.2018 ausgedruckte Umsatzliste vor, die Umsätze von 9.11.2017 bis 5.3.2018 umfasste, vor. Laut einem händischen Vermerk des Bf war ein Abruf bis maximal November 2017 möglich.

Auf dieser Umsatzliste markierte der Bf nachstehende Umsätze:

| Datum      | Verwendungszweck                      | Anmerkung                     | Betrag  |
|------------|---------------------------------------|-------------------------------|---------|
| 13.11.2017 | ***1***                               | Für ***2***                   | 25,00   |
| 13.11.2017 | ***3***                               | SB OP                         | 23,88   |
| 16.11.2017 | ***4***                               | Freiw. Weitervers.<br>***2*** | 60,09   |
| 16.11.2017 | ***5***                               | ***2***                       | 23,15   |
| 16.11.2017 | ***5***                               | ***6***                       | 51,15   |
| 17.11.2017 | ***7***                               | ***2***                       | 97,80   |
| 20.11.2017 | ***8***                               | ***2***                       | 8,95    |
| 20.11.2017 | ***4***                               | ***2***                       | 25,67   |
| 20.11.2017 | ***4***                               | ***6***                       | 22,68   |
| 24.11.2017 | ***8***, Liftwartung                  | ***6***                       | 360,00  |
| 24.11.2017 | ***15***, Liftwartung                 |                               | 600,00  |
| 27.11.2017 | ***3***                               | SB ***2*** OP                 | 71,64   |
| 29.11.2017 | ***9***                               | ***2*** Pediküre mtl          | 58,00   |
| 29.11.2017 | ***1***                               | ***2***                       | 20,00   |
| 1.12.2017  | ***13***                              | Pflegegeld                    | +290,00 |
| 4.12.2017  | Dauerauftrag ***10***, Betriebskosten | Whg. ***2***                  | 659,04  |
| 4.12.2017  | Dauerauftrag ***11***                 | Whg. ***6***                  | 617,83  |
| 15.12.2017 | ***5***                               | ***2***                       | 23,65   |

|            |          |                             |         |
|------------|----------|-----------------------------|---------|
| 15.12.2017 | ***5***  | ***6***                     | 51,65   |
| 15.12.2017 | ***1***  | ***2***                     | 20,00   |
| 15.12.2017 | ***12*** | ***2***<br>(Physiotherapie) | 297,00  |
| 21.12.2017 | ***1***  | ***2***                     | 65,00   |
| 29.12.2017 | ***13*** | ***2*** Krankengeld         | +222,30 |
| 29.12.2017 | ***9***  | ***2*** Pediküre            | 58,00   |

Die restlichen Positionen betreffen das von der Beschwerde nicht umfasste Jahr 2018.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 11.12.2018 folgte das Finanzamt dem Beschwerdebegehren nicht.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 34 Abs. 1 EStG 1988 wurde in der Bescheidbegründung darauf verwiesen, dass Aufwendungen aus Anlass einer Erkrankung der (einkommenslosen) Gattin Kosten seien, die der Steuerpflichtige aus rechtlichen Gründen zu tragen habe, die ihm also gleichfalls zwangsläufig erwachsen würden. Beziehe die unterhaltsberechtigten Ehefrau eigene Einkünfte, seien Krankheitskosten bei ihr selbst eine außergewöhnliche Belastung, die ihr aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen würden - sie sei primär verpflichtet, diese Kosten zu tragen. Nur wenn ihr Einkommen dazu nicht ausreiche, habe der Steuerpflichtige (aus rechtlichen Gründen) für den Fehlbetrag aufzukommen (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO.)

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 könnten u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3 EStG 1988) pflegebedingte Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) erhalte, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

Unter Verweis auf die gesetzliche Bestimmung des § 35 Abs. 1 EStG 1988 führte das Finanzamt weiter begründend aus, dass der Bf im Jahr 2017 nachweislich für den dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner - ein gemeinsamer Wohnsitz habe nicht bestanden - Krankheitskosten getragen habe. Diese seien unter Abzug eines aufgrund der eigenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit errechneten Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung zu gewähren gewesen.

Die Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung unter Ansatz des gemäß § 34 Abs. 4 und 5 EStG 1988 zu ermittelnden Selbstbehaltes sei jedoch bereits daran gescheitert, dass die Behandlungskosten der getrennt lebenden Gattin den genannten Selbstbehalt nicht überstiegen hätten.

Begünstigungen entsprechend der gesetzlichen Bestimmung des § 35 EStG 1988 seien im Sinne obiger Ausführung unterblieben.

Der Steuerpflichtige könne grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, zu deren Zahlung er selbst verpflichtet sei und die er selbst getragen habe.

Leiste der Steuerpflichtige die Ausgaben für Personen des begünstigten Personenkreises, also für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner im Sinne des § 106 Abs. 3 EStG 1988 und für Kinder, für die ihm oder seinem (Ehe-)Partner mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag oder für die ihm mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag zustehe (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), könne er einen Sonderausgabenabzug in Anspruch nehmen.

Ehepartner sei eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet sei. Einem Ehepartner sei der eingetragene Partner im Sinn des Eingetragene Partnerschaft-Gesetzes (EPG) gleichzuhalten. Eine Lebensgemeinschaft liege dann vor, wenn der Steuerpflichtige mit dem Partner in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebe und gleichzeitig mindestens ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 vorliege.

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 könne der Steuerpflichtige die in der genannten Gesetzesstelle näher aufgezählten Ausgaben (u.a. eine freiwillige Weiterversicherung) auch dann absetzen, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner leiste.

Laut den der Abgabenbehörde vorliegenden Unterlagen aus dem Zentralen Melderegister scheine für den Bf die von ihm in der Erklärung angegebene Wohnanschrift in Wernickestraße 10/S 1/12b, 4040 Linz, als Hauptwohnsitz auf. Nach dem oben festgestellten Sachverhalt sei unbestritten, dass der Bf und dessen Ehefrau im Beschwerdezeitraum dauernd getrennt gelebt hätten. Da § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 in diesem Fall ausdrücklich die Anerkennung als Sonderausgaben versage, sei die Berücksichtigung von Beiträgen für die freiwillige Weiterversicherung in der Pensionsversicherung der dauernd getrennt lebenden Ehegattin zu verneinen gewesen.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, weil diese niedriger als der für den Bf gültige Selbstbehalt in Höhe von 9.512,86 € seien.

Berücksichtigt worden seien 60,00 € als Topf-Sonderausgaben z.B. für Wohnraumschaffung und -sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen. Diese Topf-Sonderausgaben

könnten nur zu einem Viertel angerechnet werden. Liege der Gesamtbetrag der Einkünfte über 36.400,00 €, verringere sich der Betrag weiter bis maximal 60,00 € (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** vom 28.12.2018 wandte sich der Bf dagegen, dass

- die beantragten und geltend gemachten Sonderausgaben (freiwillige Weiterversicherung der Ehegattin in der Pensionsversicherung) iHv 721,08 € sowie
- die nachgewiesenen Kosten für Heilbehandlungen wegen Behinderung der Ehepartnerin (§ 4 der VO des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303 idF BGBl II 2010/430) iHv 1.097,63 € und der Freibetrag nach § 3 der VO des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen iHv 2.280,00 € mit der Begründung abgewiesen worden seien, dass kein gemeinsamer Wohnsitz bestehe.

Auf seine Beschwerde vom 19.10.2018 und seine schriftliche Stellungnahme vom 6.11.2018 sei nicht näher eingegangen worden, sondern mit der Beschwerdevorentscheidung vom 11.12.2018 abermals eine Abweisung erfolgt.

Nach Ansicht der entscheidenden Behörde sei eine Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen für die getrennt lebende Gattin nur im Rahmen des Selbstbehaltes möglich.

Diese Ansicht sei unrichtig.

Innerhalb offener Frist stelle der Bf daher den Antrag, das Bundesfinanzgericht möge den Einkommensteuerbescheid 2017 aufheben und seinem Antrag auf Berücksichtigung der o.a. Aufwendungen stattgeben.

1. Der Bf führte zu den Sonderausgaben (freiwillige Weiterversicherung der Ehegattin in der Pensionsversicherung) begründend aus, dass gem. § 18 Abs. 3 EStG solche Ausgaben auch dann absetzbar seien, wenn sie der Steuerpflichtige für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner leiste.

Maßgebend für das Tatbestandsmerkmal „nicht dauernd getrennt zu leben“ sei nicht die Anzahl der Wohnsitze oder der polizeilichen Meldung, sondern der Willen der Ehegatten, ob sie nur vorübergehend oder dauernd getrennt leben wollten bzw. ob die Beziehung der Ehegatten vom Willen getragen sei, weiterhin eine Ehe zu führen.

Der Bf habe mit seiner Gattin von Beginn an vereinbart, dass er sich nur vorübergehend räumlich trenne und die Ehe weiterhin geführt werde. Die Gründe für die vorübergehende Trennung seien privater und beruflicher Natur gewesen. Die Wochenenden habe er meist bei seiner Gattin verbracht. Noch im heurigen Jahr werde er die eheliche Wohnung adaptieren und dann auch wieder zurückkehren!

2. Zu den nachgewiesenen Kosten für Heilbehandlungen iHv 1.097,63 € wegen Behinderung der Ehepartnerin und zum Freibetrag iSd § 3 der VO des BM für Finanzen über außergewöhnliche Belastung iHv 2.280,00 € verwies der Bf auf § 34 Abs.6 EStG. Diese Bestimmung sehe für Mehraufwendungen wegen Behinderung keinen Selbstbehalt vor. Dort werde näher geregelt, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung zu berücksichtigen seien.

§ 1 dieser VO unterscheide 4 Fälle für die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei Behinderungen:

§1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt, oder
- bei Anspruch des Steuerpflichtigen selbst oder seines (Ehe-)Partners auf den Kinderabsetzbetrag oder den Unterhaltsabsetzbetrag, durch eine Behinderung des Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird.

Im gegenständlichen Fall finde § 1 Abs.1 Fall 3 der VO Anwendung; die Voraussetzungen für diesen Anwendungsfall seien erfüllt. Der Bf habe

- keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag,
- eine Behinderung der Ehegattin liege vor;
- die Definition des § 106 Abs.3 EStG sei erfüllt und
- die Gattin habe kein Einkommen.

Demnach seien die in den §§ 2-4 dieser VO genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne (!) Selbstbehalt zu berücksichtigen (§ 1 Abs.1 letzter Absatz der oben zitierten VO). In diesem Sinne seien sowohl seine Aufwendungen iHv 1.097,63 € für die Heilbehandlungen seiner Gattin im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen (alle Belege seien der Behörde I. Instanz vorgelegt worden) als auch der Freibetrag von 2.280,00 € (§§ 3 und 4 der VO).

Dass ein gemeinsamer Wohnsitz vorliegen müsse bzw. keine dauernde Trennung vorliegen dürfe, sei in der o.a. VO nicht definiert und daher keine Anspruchsvoraussetzung. Selbst wenn man das voraussetzen würde, liege eben keine (!) dauernde Trennung vor (siehe obige Ausführungen zu den Sonderausgaben).

Mit **Schreiben vom 8.2.2019** ersuchte die Abgabenbehörde den Bf, das ärztliche Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen zum Nachweis der Behinderung seiner Gattin, den Behindertenpass sowie den Ausweis gemäß § 29b StVO 1960 für das Kfz der Gattin vorzulegen.

Die Kosten für die Heilbehandlung der Gattin iHv 1.097,63 € seien anhand von Belegen nachzuweisen und eine entsprechende Kostenaufstellung beizulegen. Allfällige Kostenersätze der Krankenkasse seien abzuziehen.

Für die Weiterversicherung der Gattin (721,08 € jährlich) seien Zahlungsnachweise (Kontoauszüge) bzw. eine Versicherungsbestätigung vorzulegen. Aus den vorgelegten Kontoauszügen sei lediglich der Betrag für November 2017 ersichtlich.

Zu der vom Bf seit 23.2.2016 bewohnten Mietwohnung forderte das Finanzamt den Mietvertrag und einen Wohnungsplan sowie einen Wohnungsplan der gemeinsamen Ehwohnung an.

Der Bf beabsichtige laut Vorlageantrag, die Ehwohnung noch heuer zu adaptieren und anschließend dorthin zurückzukehren. Welche Adaptierungen seien geplant, und sei dazu bereits ein Auftrag erteilt worden? Als Nachweis seien Belege, Kostenvoranschläge, Aufträge udgl. vorzulegen.

Der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 sei zu entnehmen, dass die Gattin des Bf Pflegegeld bezogen habe. Werde die Gattin von einer Pflegekraft betreut, oder sei sie imstande, für sich selbst zu sorgen? Falls ja, wer trage die Pflegekosten, und wie hoch sei das monatliche Pflegegeld?

In einem **Aktenvermerk vom 26.2.2019** hielt die Sachbearbeiterin des Finanzamtes fest, dass der Bf die Unterlagen persönlich übergeben habe. Er habe die neue Wohnung ursprünglich für drei Jahre gemietet. Da der Mietvertrag im Jänner 2019 abgelaufen sei und er nicht wisse, wie es mit seiner Frau weitergehe, habe er den Mietvertrag im Dezember 2018 vorerst auf unbestimmte Zeit verlängert. Bei den Adaptierungen der Ehwohnung handle es sich um kleinere Reparaturarbeiten.

In der übergebenen **schriftlichen Stellungnahme vom 25.2.2019** führte der Bf aus, dass im Wohnzimmer der Parkettboden zu erneuern sei und Malerarbeiten anstünden. Diese Arbeiten wolle er im Sommer mit seinem Sohn durchführen. Geplant sei, danach eine neue Sitzgarnitur im Wohnzimmer zu kaufen.

Seine Gattin könne einfache Tätigkeiten selbst durchführen, größere erledigten er oder seine Kinder. Die Pflegestufe sei von Stufe 2 auf Stufe 1 herabgesetzt worden. Da seine Gattin keinerlei Einkommen habe, trage er sämtliche Kosten.

Der Bf legte den am 15.6.2009 für seine Gattin ausgestellten Behindertenpass, der einen Grad der Behinderung von 70 % bescheinigt, ebenso vor wie den am 2.10.2008 für seine Gattin ausgestellten Parkausweis für Behinderte.

Für die im Jahr 2017 entstandenen Aufwendungen für seine an multipler Sklerose erkrankte Gattin wies der Bf in einer Aufstellung Kosten für Physiotherapie, Arzt- und Apothekenkosten sowie Kostenbeiträge aufgrund von Krankenhausaufenthalten in der Gesamthöhe von 749,27 €, abzüglich des Anteils der GKK von 99,92 €, in Summe daher 649,35 €, aus und legte die entsprechenden Belege vor.

Ebenfalls vorgelegt wurden der Mietvertrag vom 29.1.2016, Pläne der ab 1.2.2016 angemieteten Wohnung und der Ehewohnung sowie ein allgemeinmedizinisches Gutachten vom 11.1.2019 im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht wegen des Pflegegeldentzugs.

Mit **Schreiben vom 6.3.2020** teilte der Bf mit, dass er bereits in seinem Vorlageantrag vom 28.12.2018 dargelegt habe, dass die räumliche Trennung von seiner Ehegattin nur vorübergehend angelegt gewesen sei, die Ehe aber aufrecht bleibe.

Anfang 2019 habe er einige Adaptierungen in der Wohnung vorgenommen (u.a. Verlegung eines neuen Parkettbodens im Wohnzimmer, Anschaffung einer neuen Sitzgruppe). Danach sei geplant gewesen, in die eheliche Wohnung zurückzukehren.

Im Laufe des Jahres 2019 habe er aber zunehmend festgestellt, dass ihn aufgrund der krankheitsbedingten psychischen und seelischen Veränderungen seiner Gattin ein weiteres Zusammenleben zu stark belasten würde und daher nicht mehr möglich sei. Er werde daher nicht mehr in die eheliche Wohnung zurückkehren und sich noch heuer trennen.

### **Beweiwürdigung:**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Parteilvortrag und den Finanzamtsdatenbanken.

### **Rechtslage:**

Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 1a (z.B. Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung), Z 2 (z.B. Beiträge zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung), Z 3 (z.B. Ausgaben zur

Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung) und Z 5 (Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften) auch dann absetzen, wenn er sie **für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner** (§ 106 Abs. 3) und für seine Kinder (§ 106) leistet.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 kann jeder unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, dass bei Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Die Belastung muss sowohl außergewöhnlich sein (Abs. 2) als auch zwangsläufig erwachsen (Abs. 3) und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. nachstehende Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- **Aufwendungen im Sinne des § 35**, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

– Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, **wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen**, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Nach § 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 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.

Als Unterhaltsleistungen abzugsfähig sind demnach Aufwendungen insoweit, als sie beim Empfänger dem Grunde nach selbst auch abzugsfähig wären, vor allem - gegebenenfalls pauschalisierte – Krankheits- oder Pflegekosten. Bei derartigen Aufwendungen ist ein Selbstbehalt, der nach den Einkommens- und Familienverhältnissen des Verpflichteten zu berechnen ist, in Abzug zu bringen. Ein „erweiterter“ Selbstbehalt aufgrund allfälliger eigener Einkünfte der unterhaltsberechtigten Person ist nach § 34 Abs. 7 Z 4 Satz 2 EStG 1988 aber nicht abzuziehen (Peyerl in Jakom EStG, 14. Aufl. (2021), § 34 Tz 68).

§ 35 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

*„Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen*

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners (§ 106 Abs. 3),
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist **und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt** und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.“

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 führen.

Wird die Einkunftsgrenze von 6.000,00 € überschritten oder leben die Ehepartner dauernd getrennt, können behinderungsbedingte Mehraufwendungen für den Ehepartner im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. In diesen Fällen sind die Aufwendungen um den Selbstbehalt des § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu kürzen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG, Kommentar, § 34 Abs. 6 bis 9, Tz 18 und 21, 54. Lfg., März 2013).

Erwachsen dem Ehegatten Aufwendungen aus Anlass einer Erkrankung der (einkommenslosen) Ehegattin, hat er diese aufgrund der sich aus dem bürgerlichen Recht ergebenden Unterhaltspflicht aus rechtlichen Gründen zu tragen und erwachsen ihm diese daher zwangsläufig.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 111/2010, wurde mit 1.1.2011 der Alleinverdienerabsetzbetrag für steuerpflichtige Personen ohne Kinder abgeschafft.

Durch ein „Redaktionsversehen“ war in § 35 Abs. 1 das Erfordernis, dass die steuerpflichtige Person mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist **und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt**, allerdings nicht enthalten (Hofstätter/Reichel, aaO, § 34 Abs. 2 bis 5, Tz 30).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl I 112/2012, wurde dazu ab der Veranlagung 2013 in § 35 Abs. 1 dritter Teilstrich dieses „Redaktionsversehen“ insofern beseitigt, als die Geltendmachung von behinderungsbedingten Mehraufwendungen für den (Ehe-)Partner nunmehr auch an das Erfordernis geknüpft wurde, dass die steuerpflichtige Person mehr als

sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist *und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt* (RV 1960 BlgNR 24. GP, 31).

Eine entsprechende Verankerung im dritten Teilstrich der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen unterblieb jedoch (siehe unten; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21</sup>, § 35 Tz 2).

Das Tatbestandsmerkmal des "nicht dauernd getrennt Lebens" stellt nicht auf die Anzahl der Wohnsitze eines der beiden Ehegatten oder dessen polizeiliche Meldung und auch nicht auf die Tragung der Kosten des Familienhaushaltes, sondern ausschließlich auf die Sachverhaltsfrage ab, ob die Ehegatten bei an sich aufrechter Ehe tatsächlich in Gemeinschaft oder aber eben dauernd getrennt leben. Von einem "nicht dauernd getrennt leben" ist in diesem Zusammenhang auch dann noch zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer z.B. aus Gründen seines Berufes - sei es auch für längere Zeit und immer wieder - vom gemeinsamen Familienwohnsitz abwesend ist, in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen jedoch an diesen zurückkehrt, um sodann gemeinsam mit seinem Ehegatten dort zu leben. Ein "dauernd getrennt leben" ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn ein Ehegatte die gemeinsame eheliche Wohnung verlässt und - getrennt von seinem Ehepartner und ohne wieder eine eheliche Gemeinschaft mit diesem aufzunehmen - auf Dauer sein Leben in einer anderen Wohnung verbringt. Am Zustand des vom Ehegatten dauernd getrennt Lebens ändert auch die Tatsache nichts, dass jener Ehegatte, welcher die eheliche Wohnung verlassen hat, mehr oder weniger oft, etwa zum Besuch gemeinsamer Kinder, in dieselbe zurückkehrt (VwGH 15.2.1984, 83/13/0153).

Eine berufliche Abwesenheit hebt das gemeinsame Wohnen dann nicht auf, wenn beide (Ehe-) Partner außerhalb dieser beruflich notwendigen Abwesenheit miteinander in Gemeinschaft leben.

Die vom Bundesminister für Finanzen erlassene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl II Nr. 303/1996 idF BGBl II Nr. 430/2010 (in der Folge kurz: VO) lautet auszugsweise, soweit sie für den vorliegenden Fall von Bedeutung ist:

*„Aufgrund der § 34 und 35 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, wird verordnet:*

*§ 1 (1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen*

*– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*

*– bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners ( § 106 Abs. 3 EStG 1988),*

*– ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-) Partners ( § 106 Abs. 3 EStG 1988), wenn dieser Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt,*

*so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.*

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

*§ 3 (1) Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nichtbenützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen. Die Körperbehinderung ist durch eine Bescheinigung gemäß § 29 b der Straßenverkehrsordnung 1960 oder einen Bescheid über die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 2 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1952, gemäß § 2 Abs. 1 Z 12 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 oder gemäß § 4 Abs. 3 Z 9 des Versicherungssteuergesetzes 1953 nachzuweisen.*

*§ 3 (2) Bei einem Gehbehinderten mit einer mindestens 50 %igen Erwerbsminderung, der über kein eigenes Kraftfahrzeug verfügt, sind die Aufwendungen für Taxifahrten bis zu einem Betrag von monatlich 153 Euro zu berücksichtigen.*

*§ 4 Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.“*

Nach § 106 Abs. 3 EStG 1988 ist (Ehe-)Partner eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer Lebensgemeinschaft lebt. Einem (Ehe-)Partner ist gleichzuhalten, wer in einer Partnerschaft im Sinn des Eingetragene Partnerschaft-Gesetzes – EPG eingetragen ist.

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

Nach ständiger Rechtsprechung 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 (Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 167 Tz 8).

Eine Verordnung ist eine von einer Verwaltungsbehörde, an oberster Stelle von der Bundesregierung oder einer Bundesministerin/einem Bundesminister erlassene, generelle (d.h. sie richtet sich an eine Vielzahl von Personen) und abstrakte (d.h. sie erfasst eine Vielzahl von Sachverhalten) Rechtsnorm. Eine Verordnung wirkt daher inhaltlich gleich wie ein Gesetz ("Gesetz im materiellen Sinn"). Sie darf jedoch nur im Rahmen der jeweiligen Zuständigkeit und nur aufgrund der Gesetze erlassen werden.

**Erwägungen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Bf und seine Ehegattin, die mit Ausnahme des Pflegegeldes (Stufe 2, ab 1.11.2018 Stufe 1) kein weiteres Einkommen bezieht, „dauernd getrennt leben“ oder nicht. Davon hängt ab, ob der Bf die Kosten für die Selbstversicherung seiner Gattin in der Kranken- und Pensionsversicherung als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sowie Kosten aufgrund der Behinderung der Ehegattin (beantragte Heilbehandlungskosten von 1.097,63 € nach § 4 der VO und den pauschalen Freibetrag von 2.280,00 € nach § 3 der VO) ohne Selbstbehalt oder im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung nach § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt geltend machen kann.

Nach den vorliegenden Unterlagen und dem Vorbringen des Bf ist von nachstehendem Sachverhalt auszugehen:

Bis zum Entfall des Alleinverdienerabsetzbetrages für Paare ohne Kinder ab 2011 stand dem Bf der Alleinverdienerabsetzbetrag für seine einkommenslose Ehegattin zu.

Nach einem allgemeinmedizinischen Gutachten vom 11.1.2019, das zum Entzug des Pflegegeldes der Stufe 2 und zur Zuerkennung von Pflegegeld der Stufe 1 ab 1.11.2018 führte, hatte die seit 1987 an multipler Sklerose erkrankte Gattin des Bf im Mai 2008 einen schweren Schub.

Im Zuge der Erhebungen gab die Gattin an, dass der Bf nicht in dieser Wohnung wohne, sich aber am Wochenende hier aufhalte. Sie werde am Wochenende vom Gatten und den Kindern betreut.

Die Reduzierung des Pflegegeldes begründete der begutachtende Arzt damit, dass sich die Mobilität der Gattin des Bf gegenüber der Begutachtung im Oktober 2008 wesentlich gebessert und sich in der Zwischenzeit kein weiterer Schub ereignet habe.

Der Bf hatte mit Mietvertrag vom 29.1.2016 mit Wirkung ab 1.2.2016 eine eigene Wohnung angemietet. Der Mietvertrag wurde auf drei Jahre abgeschlossen, vom Bf aber im Dezember 2018 auf unbestimmte Dauer verlängert.

Der Bf meldete seinen Hauptwohnsitz am 23.2.2016 in der bisherigen Ehwohnung ab und begründete einen neuen Hauptwohnsitz in der angemieteten Wohnung.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes am 6.11.2018 begründete der Bf die getrennte Wohnsitznahme damit, dass er wegen hoher beruflicher Herausforderungen und der schweren Erkrankung seiner Gattin, die an multipler Sklerose und Depressionen leide, einen gewissen Erholungseffekt benötige. Die Ehe bleibe weiter aufrecht. Der Bf sei an den Wochenenden in der Regel bei seiner Gattin, um alle erforderlichen Erledigungen wie

Einkaufen, Medikamente besorgen, Wohnungsreinigung, etc. durchzuführen. Da seine Gattin kein Einkommen habe, trage er alle Kosten alleine. Seine Gattin habe auch Zugriff auf sein Konto.

Im Vorlageantrag vom 28.12.2018 bekräftigte der Bf zum Tatbestandsmerkmal „nicht dauernd getrennt leben“, dass mit seiner Gattin von Beginn an vereinbart gewesen sei, dass er sich nur vorübergehend räumlich trenne und die Ehe weiterhin geführt werde. Die Gründe für die vorübergehende Trennung seien privater und beruflicher Natur gewesen. Die Wochenenden habe er meist bei seiner Gattin verbracht. Noch im heurigen Jahr werde er die eheliche Wohnung adaptieren und dann auch wieder zurückkehren.

Dem gegenüber gab der Bf im Zuge einer persönlichen Vorsprache beim zuständigen Finanzamt am 26.2.2019 an, den Mietvertrag, der im Jänner 2019 abgelaufen wäre, im Dezember 2018 vorerst auf unbestimmte Zeit verlängert zu haben. Bei den Adaptierungen in der Wohnung handle es sich um kleinere Reparaturarbeiten wie Erneuerung des Parkettbodens im Wohnzimmer. Außerdem stünden Malerarbeiten an und werde eine neue Sitzgarnitur für das Wohnzimmer gekauft werden. Die Arbeiten werde er mit seinem Sohn im Sommer 2019 durchführen.

Mit Schreiben vom 6.3.2020 gab der Bf schließlich bekannt, dass er Anfang 2019 einige Adaptierungsarbeiten in der Ehwohnung vorgenommen habe und geplant gewesen sei, danach wieder in die Ehwohnung zurückzukehren.

Im Laufe des Jahres 2019 habe er aber festgestellt, dass ihn aufgrund der krankheitsbedingten psychischen Veränderungen seiner Gattin ein weiteres Zusammenleben zu stark belasten würde, er nicht mehr in die eheliche Wohnung zurückkehren und sich noch heuer trennen werde.

Seit 1.9.2020 ist der Bf in \*\*\*14\*\*\*, mit einem Hauptwohnsitz gemeldet.

Wie o.a., sind für die Beurteilung, ob Ehegatten dauernd getrennt leben, weder die polizeiliche Meldung noch die Tragung der Kosten des Familienhaushalts entscheidend. Ebenso ist nicht wesentlich, ob der Bf die getrennt von ihm lebende Ehegattin weiterhin besucht, sei es gemeinsamer Kinder wegen oder, wie im vorliegenden Fall, um der erkrankten Ehegattin bei Alltagsverrichtungen und Besorgungen, die ihr ohne fremde Unterstützung nicht möglich sind, behilflich zu sein. Besuche rechtfertigen nach der Judikatur nicht die Annahme einer dauernden Gemeinschaft.

Ein gemeinsames Bankkonto und die Bestreitung sämtlicher Aufwendungen der Ehegattin, die über keine eigenen Einkünfte verfügt, sagen ebenfalls nichts darüber aus, ob die Ehegatten dauernd getrennt leben oder den Willen haben, die Ehe aufrecht zu erhalten.

Entscheidend ist vielmehr die Absicht der Ehegatten, dauernd oder nur vorübergehend getrennt zu leben.

Im Beschwerdefall blieb unbestritten, dass die Ehegatten seit Februar 2016 getrennt lebten; der Bf stellte aber eine dauerhafte Trennung in Abrede und betonte seinen Willen, in die Ehewohnung zurückzukehren.

Für dieses Vorbringen sprach der auf drei Jahre befristete Mietvertragsabschluss, der die anfängliche Absicht des Bf, in die Ehewohnung zurückzukehren, unterstrich.

Dem gegenüber widersprach aber der vorgebrachte Wille, die eheliche Gemeinschaft wieder aufzunehmen und in die Ehewohnung zurückzukehren, dem tatsächlichen weiteren Verhalten des Bf und war zumindest ab dem Beschwerdejahr nicht mehr nachvollziehbar.

Die zu Beginn des Beschwerdejahres bereits rund einjährige Trennung ließ nicht erkennen, welche Überlegungen den Bf zur Rückkehr hätten bewegen sollen, bestanden doch die Lebensumstände, die ihn zum Auszug bewogen hatten, nämlich hoher Arbeitsdruck und die schwere Erkrankung seiner Ehegattin, offenbar unverändert fort.

Darüber hinaus brachte der Bf erstmals im Vorlageantrag vom 28.12.2018, nachdem er den befristeten Mietvertrag „im Dezember 2018“ auf unbestimmte Zeit verlängert hatte, vor, dass die Trennung nur vorübergehend sei und er beabsichtige, in die Ehewohnung zurückzukehren.

Nach Ansicht der Richterin war eine nur vorübergehende Trennung mit zunehmender Dauer der Trennung immer weniger argumentierbar und sprach die fortdauernde Trennung zunehmend dafür, dass sich der Bf dazu entschieden hatte, auf Dauer getrennt zu leben und er keinen Willen zu einer ehelichen Gemeinschaft kennzeichnenden gemeinsamen Lebensführung mehr hatte. Dieser Entschluss fand seine Bestätigung sowohl in der unbefristeten Mietvertragsverlängerung als auch in der Bekanntgabe der endgültigen Trennung mit Schreiben vom 6.3.2020.

Dass der Bf nach seinen und den übereinstimmenden Angaben seiner Ehegattin die Wochenenden „meist“ bei ihr verbrachte, um sie bei der Bewältigung ihres Alltags zu unterstützen, änderte nichts an der Beurteilung, dass der Bf sich infolge des hohen Arbeitsdrucks und der schweren Erkrankung seiner Ehegattin außerstande fühlte, die eheliche Gemeinschaft fortzusetzen.

Da der Bf die gemeinsame Wohnung verließ und - getrennt von seiner Ehepartnerin, ohne mit dieser wieder eine eheliche Gemeinschaft aufzunehmen - auf Dauer sein Leben in einer anderen Wohnung verbrachte, war von einem „dauernd getrennt leben“ auszugehen.

Sowohl § 18 Abs. 3 Z 1 als auch § 35 Abs. 1, 3. Teilstrich EStG 1988 haben zur Voraussetzung, dass die (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt leben.

Durch den Verweis in § 34 Abs. 6, 5. und 6. Teilstrich EStG 1988 auf § 35 können auch Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 nur für den nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner geltend gemacht werden.

Dem Bf war zuzustimmen, dass die VO keinen ausdrücklichen Hinweis enthält, dass Aufwendungen im Sinne dieser VO nur für den nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe-)Partner beantragt werden können.

Zu bedenken war aber, dass eine Verordnung nur im Rahmen eines Gesetzes ergehen darf und die zu §§ 34 und 35 ergangene VO daher gesetzeskonform dahingehend zu interpretieren ist, dass Aufwendungen nach der VO ebenfalls an die Voraussetzung des „nicht getrennt Lebens“ geknüpft sind.

Dafür, dass die Worte "dauernd getrennt leben", durch welche lediglich eine bestimmte Tatsache zum Ausdruck gebracht wird, in den übrigen Bestimmungen – wie z.B. § 33 - des EStG 1988 eine andere Bedeutung hätten, wie der Bf offenbar annahm, wenn er monierte, sämtliche vom Finanzamt zitierten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes zur Definition „nicht dauernd getrennt lebend“ seien zu § 33 EStG 1988 bzw. zur Vorgängerbestimmung des § 57 EStG 1972 ergangen, gibt es keinen Anhaltspunkt.

Nach § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 war der Bf nicht berechtigt, die von ihm geleisteten Beiträge für die Selbstversicherung (721,08 €) seiner dauernd getrennt lebenden Ehegattin als Sonderausgaben geltend zu machen.

Die aufgrund der Behinderung der dauernd getrennt lebenden Ehegattin erwachsenen Kosten (2.280,00 € + 1.097,63 €) konnten beim Bf nur im Rahmen seiner Unterhaltspflicht (§ 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988) und nach Abzug eines Selbstbehaltes von im vorliegenden Fall 9.512,86 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Diese blieben allerdings ohne steuerliche Auswirkung, da der Selbstbehalt höher war als die beantragten Aufwendungen.

Eine Überprüfung der vorgelegten Belegkopien dahingehend, ob der gesamte Betrag von 1.097,63 € als Kosten der Heilbehandlung abzugsfähig gewesen wäre, konnte unter diesen Umständen unterbleiben.

Da der angefochtene Bescheid entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ergangen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen. Die Frage, ob der Bf von seiner Ehegattin dauernd getrennt lebte, war eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führte. Eine ordentliche Revision war daher nicht zulässig.

Linz, am 28. Mai 2021