



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. K. D. , xxxx1 I., Adresse, vertreten durch Mag.A., vom 24. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 27. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den berufungsgegenständlichen Jahren 2006 bis 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Erklärung zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 beantragte die Bw. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und die damit verbundenen Kosten für Familienheimfahrten wie folgt:

Darstellung der Werbungskosten

Werbungskosten 2006				
a)	Familienheimfahrten			

	Pendlerpauschale			€	2.664,00
b)	Kosten der doppelten Haushaltsführung				
	Betriebskosten:				
	Haushaltsversicherung	€	268,72		
	Strom 2006	€	612,11		
	Betriebskosten 2006	€	5.280,00		
	ORF 2006	€	206,16		
	Kabelfernsehen 2006	€	135,60		
	Diverse Instandhaltung	€	139,00		
	Abschreibung lt. AVZ	€	1.255,94	€	7.897,53
				€	10.561,53
Werbungskosten 2007					
a)	Familienheimfahrten				
	Pendlerpauschale			€	2.797,50
b)	Kosten der doppelten Haushaltsführung				
	Betriebskosten:				
	Haushaltsversicherung 2007	€	278,93		
	Strom 2007	€	665,16		
	Betriebskosten 2007	€	5.331,00		
	ORF 2007	€	209,59		
	Kabelfernsehen 2007	€	135,60		
	Diverse Instandhaltung	€	986,81		
	Abschreibung lt. AVZ	€	1.202,86	€	8.809,95
				€	11.607,45
Werbungskosten 2008					
a)	Familienheimfahrten				
	Pendlerpauschale 1 - 6/2008	€	1.465,50		
	Pendlerpauschale 7 - 12/2008	€	1.686,00	€	3.151,50
b)	Kosten der doppelten Haushaltsführung				
	Betriebskosten:				

	Haushaltsversicherung 2008	€	289,49		
	Strom 2008	€	569,63		
	Betriebskosten 2008	€	5.488,44		
	ORF 2008	€	217,60		
	Kabelfernsehen 2008	€	135,60		
	Diverse Instandhaltung	€	0,00		
	Abschreibung lt. AVZ	€	1.202,86	€	7.903,62
				€	11.055,12

Als Begründung führte die Bw. jeweils an:

"Da mein Ehegatte in xxxx B., Adresse1 als selbständiger Rechtsanwalt seine Kanzlei betreibt sind aufgrund seiner steuerlich relevanten Einkünfte gemäß Lohnsteuerrichtlinien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten gegeben.

Die Wohnung xxxx1 Adresse2 wurde ab 1. Juli 2002 vermietet. Ab diesem Zeitpunkt wurde die Wohnung xxxx1 Adresse3 bezogen."

Die Veranlagung dieser Jahre erfolgte zunächst erklärungsgemäß.

Im Jahr 2010 wurde eine – die Jahre 2004 bis 2008 umfassende - Außenprüfung durchgeführt.

Mit Bescheiden vom 27. Oktober 2010 wurde das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 (Bescheid vom 5. Juli 2007), 2007 (Bescheid vom 10. Dezember 2008) und 2008 (Bescheid vom 16. Dezember 2009) gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen. Als Begründung führte das Finanzamt jeweils aus:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden."

Mit neuen Sachbescheiden, jeweils vom 27. Oktober 2010, betreffend Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 erkannte das Finanzamt die Werbungskosten aufgrund doppelter Haushaltsführung nicht an.

Im Steuerakt befinden sich Unterlagen und Belege betreffend die geltend gemachten Werbungskosten (wie z.B.: Einnahmen- und Ausgabenrechnung für die Jahre 2006 bis 2008, Überweisungsbelege betreffend Zahlung der Haushaltsversicherung, der Stromrechnungen,

des Schulschikurses, der Betriebskosten, der Rundfunkgebühren und des Kabelfernsehens, Aufstellung der Instandhaltungskosten für das Jahr 2005 inkl. Rechnungen).

Berufung vom 24. November 2010 gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008

Mit Schreiben vom 24. November 2010 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, 2007 und 2008 Berufung erhoben und die Vorlage zur Entscheidung durch die zweite Instanz sowie die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO beantragt. Als Begründung führte die Bw. aus:

"Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2008 vom 27. Oktober 2010 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2006, 2007 und 2008, alle bei mir eingelangt am 29. Oktober 2010 wird innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und die Aussetzung der Einhebung des gesamten Betrages von 13.930,68 € (inkl. Anspruchszinsen) gemäß § 212a BAO bis zur Erledigung der Berufung beantragt.

Die Nachzahlung resultiert aus der im Zuge der stattgefundenen Betriebsprüfung Nichtanerkennung einer doppelten Haushaltsführung in den Jahren 2006, 2007 und 2008. Ausgehend vom richtigen dargestellten Sachverhalt des Prüfers wurde der Familienwohnsitz aus folgenden Gründen in den Jahren 2006, 2007 und 2008 nicht mehr anerkannt:

- 1) Die Wohnsitzmeldung bereits im Jahr 2003 in B. durch die spätere (= nunmehrige) Ehefrau von Dr. D. und die Nichtanmeldung des Wohnsitzes von Mag. D. K. an dieser Wohnungsanschrift.
- 2) Die Tatsache, dass von Dr. D. Unterhaltsleistungen an die mittlerweile geschiedene Ehegattin für den gemeinsamen Sohn E. monatlich überwiesen wurden.
- 3) Die Tatsache, dass Dr. D. in seinen Einkommensteuererklärungen bekannt gibt, dass der gemeinsame Sohn E. nicht bei ihm haushaltszugehörig ist.

Weiters wird beantragt, die eingebrachte Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Einleitung

Laut Doralt § 4 TZ 347 EStG ist der Doppelwohnsitz beruflich bedingt, wenn

- a) der Steuerpflichtige an beiden Orten beruflich tätig ist ODER
- b) beide Ehegatten an verschiedenen Orten beruflich tätig sind und eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zumutbar ist (vgl. E 16.03.1988, 85/13/0154, 1988, 405; E 06.03.1974, 1513/73, 1974, 188; E 09.10.1991, 88/13/0121, 1992, 244).

In diesem Fall spricht man auch von einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung.

Nach meiner Verheleichung mit Dr. D. 03/1997 (Standesamt F., 2 km von B/F.) übersiedelte ich 05/1997 mit meinem gesamten Haushalt (1 LKW Spedition J.: rd. 30 Karton, 5 Kleiderboxen, div. Möbel, Bilder, Teppiche, Vorhänge und Groß- und Klein elektrogeräte für Haushalt und Entertainment) von I. nach B/F. und bezog dort gemeinsam mit Dr. D. eine Mietwohnung in der G.Gasse. An dieser Adresse waren wir beide nicht gemeldet.

12/1997 übersiedelten wir dann in das Haus von Dr. D. in B/F. "Adresse4", nachdem es von der früheren Lebensgefährtin des Dr. D. geräumt war. Außer Einbaumöbel in der Küche, zT im Wohn-/Schlaf- und Badezimmer war das Haus komplett leer. Den gesamten Hausrat neben erwähnten E-Geräten brachte ich neben meinen persönlichen Fahrnissen in unseren gemeinsamen Haushalt "Adresse4" ein.

Nach der Geburt unseres Sohnes 07/1997 in Ax meldete ich mich Ende 1997 vorzeitig vom Karenzurlaub ab und nahm wieder mein Dienstverhältnis in H. auf, welches seit ca. 1992 durchgehend bestand und nach dem Mutterschutz karenziert war. Auch meine selbstständige Tätigkeit als Steuerberater in H., die ich nach wie vor ausübe, nahm ich ab 01/1998 in H. wieder auf, nachdem ich diese während der Karenzierung ruhend gemeldet habe. Nachdem 01/1998 unser Sohn erst knappe 6 Monate alt war, war er wegen der Stillzeit von Anfang an immer bei mir.

Bereits zum Zeitpunkt der Verheleichung betrieb Dr. D. als selbständiger Rechtsanwalt seit ca. 1994/1995 seine Kanzlei in B..

Sowohl Dr. D. als auch ich erzielten in all diesen Jahren (ab 1997) Einkünfte in steuerlich relevanter Höhe (mehr als die geforderten 2.200,00 € jährlich), wobei Dr. D. am Familienwohnsitz B. all die Jahre hindurch mit ca. 70.000,00 € bis 80.000,00 € den Hauptanteil am Familieneinkommen erzielte.

Ende 2008 wurde die Ehe vor dem BG F. (2 km entfernt von B.) einvernehmlich geschieden. Auch aus der Gerichtszuständigkeit ergibt sich der Anknüpfungspunkt zum Familienwohnsitz.

1997 wurde unser gemeinsamer Familienwohnsitz in B/F. begründet und lagen somit spätestens ab 1998 sämtliche Voraussetzungen für eine beruflich bedingte auf Dauer angelegte steuerlich relevante doppelte Haushaltsführung vor (VwGH Zl. 98/13/0122 vom 27. Februar 2002 vor).

Weder die Begründung dieses Familienwohnsitzes noch die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung, noch die Kosten der doppelten Haushaltsführung, noch die Anzahl und Kosten für die Familienheimfahrten werden vom Prüfer in Abrede gestellt.

Zu Punkt 1

Warum unser Sohn und ich nie in B. gemeldet waren kann ich heute nicht mehr sagen. Es war eine sehr stressige Zeit (2 große Übersiedlungen und 1 Geburt in einem Jahr) – vermutlich haben wir einfach nicht daran gedacht.

Wie der Prüfer richtig erkennt, ist die polizeiliche Meldung lediglich ein Indiz für die "Gewichtung" eines Wohnsitzes. Obwohl weder ich noch unser Sohn jemals in B. gemeldet waren, zieht der Prüfer den Schluss, dass eine fehlende Meldung am behaupteten Familienwohnsitz ab dem Jahr 2006 doch eher gegen das Vorliegen eines solchen in B. spricht.

Dabei übersieht der Prüfer, dass der Familienwohnsitz in B., an dem sich Dr. D. ständig während der Woche und unserer Abwesenheit aufhielt und von dem aus er täglich seiner Arbeit nachging, komplett mit meinem Hausrat und persönlichen Fahrnissen sowie jener unseres Sohnes ausgestattet war, während in H. die Ausstattung der Wohnung lediglich den einfachsten Bedürfnissen entsprach und nicht einmal sämtliche persönliche Fahrnisse von mir oder unserem Sohn beinhaltete (diese wurden immer wieder von B. nach I. oder umgekehrt verbracht: z.B. Bücher, CDs, DVDs, Spielzeug, Sportausrüstungen, Fotos, Kleidung nur für 1 – 2 Wochen, etc).

Standen z.B. in B. stets mehrere Speise- und Kaffeeservice für 9 – 12 Personen samt zugehörigen verschiedenen Besteck- und Gläsergarnituren, eine große Anzahl von Kochgeschirr, Hand-/Badetücher sowie Bettwäschegarnituren für zumindest 12 Personen dauernd in Gebrauch, beschränkte sich die Anzahl dieser Gegenstände in H./I. auf wenige Stücke, die zur Bestreitung des Alltags erforderlich waren. Bilder, Teppiche, Spiegel, Antiquitäten befanden sich in B., während in I. lediglich Poster an den Wänden hingen. Wie erwähnt entstammte dies alles aus dem von mir allein eingebrachten Hausrat.

In all den Jahren war es mir immer möglich, den gemeinsamen Familienwohnsitz jederzeit zu betreten und zu nutzen, da ich ja selbstverständlich ab 12/1997 einen Schlüssel zum Haus "Adresse4" hatte. Ich hatte nie den Eindruck, am Familienwohnsitz von meinem damaligen Ehepartner nicht geduldet zu sein.

Den Schlüssel habe ich erst 01/2009 nach Räumung des Hauses "Adresse4" an Dr. D. retourniert – eine entsprechende Bestätigung darüber habe ich den Prüfer vorgelegt.

Verweisen möchte ich auf VwGH 18.01.1996, 93/15/0145 ... dass es zur Begründung eines Wohnsitzes iS der Abgabenvorschriften nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also

ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen genutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten, bedarf.

Über einen derartigen Wohnsitz verfügte ich bis zur Schlüsselerückgabe im Haus des Dr. D. in B.. Wie dargestellt entsprach die Wohnung in I. im Vergleich zu B. vor allem hinsichtlich der Ausstattung nicht dem Kriterium "ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim".

Zum Nachweis der Menge des Übersiedlungsgutes 01/2009 von B. zurück nach H./I. wurde im Zuge der BP auch eine Rechnung der Fa. J. unter Angabe der Anzahl der Kartons, Möbel etc. vorgelegt. Der Teamleiter der BP kommentierte diese Rechnung mit "das war nicht gerade wenig".

Interessant in diesem Zusammenhang ist die E 11.12.1990, 90/14/0183, 1991, 532; E 31.03.1992, 92/14/0040, 1992, 687, wonach selbst der geschiedene Ehegatte den Wohnsitz in der vormals ehelichen Wohnung behält, wenn er einen Schlüssel zur Wohnung behält, sich dort auch tatsächlich aufhält und einen anderen behaupteten Wohnsitz nicht nachweist.

Im Zuge der BP erfuhr ich vom Prüfer 2010 erstmals, dass seit Ende 2003 die nunmehrige Ehefrau von Dr. D. in seinem Haus "Adresse4" gemeldet war.

Vor allem diese Tatsache spricht laut Prüfer gegen einen Familienwohnsitz in B..

Dabei übersieht der Prüfer, dass es bei einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung nur auf die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender stärkeren Bindungen zu einem anderen Ort etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen ankommt. Demzufolge ist es unerheblich, wer am Familienwohnsitz gemeldet ist.

Wenn Dr. D. und ich bis zur einvernehmlichen Scheidung eine Lebensgestaltung führten, die im äußeren Erscheinungsbild einer Lebensgestaltung wie bei Ehegatten unter vergleichbaren Bedingungen entsprach (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0176), kann der Prüfer daraus nicht folgern, dass ich alleine aufgrund der Meldung der nunmehrigen Ehefrau des Dr. D., die mir nachträglich erst 2010 bekannt wurde, auf einmal im Nachhinein ohne Gemeinschaft mit einem Ehepartner gelebt hätte und daher im berufsgegenständlichen Zeitraum keinen gemeinsamen Familienwohnsitz mehr mit Dr. D. gehabt hätte.

Selbst wenn ich von dieser Dreiecksbeziehung gewusst hätte oder dieser zugestimmt oder sie zumindest zur Kenntnis genommen hätte, würde sich am gemeinsamen Familienwohnsitz in B. doch solange nichts ändern, solange Dr. D. und ich eine Lebensgestaltung beibehielten, die im

äußeren Erscheinungsbild jener wie bei Ehegatten unter vergleichbaren Bedingungen entsprach. Und dass diese Lebensgestaltung nicht geändert wurde lag im Nachhinein betrachtet im ureigensten Interesse des Dr. D..

Weiters ist zu bedenken, dass der Familienwohnsitz wohl nur aus Sicht desjenigen beurteilt werden kann, der davon räumlich entfernt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung auf sich nimmt. So kann doch ehewidriges Verhalten des Partners am Familienwohnsitz, wie in diesem Fall, ohne den anderen Ehepartner davon in Kenntnis zu setzen, zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen, als im Regelfall bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen üblich ist. Selbst bei einem Wohnsitz der Ehepartner, der idR auch der Familienwohnsitz ist, verliert man durch Untreue/Betrug eines Partners weder den Alleinverdienerabsetzbetrag noch andere steuerliche Begünstigungen, die an den Familienstand der Ehe knüpfen, und zwar unabhängig davon wie diese Ehe tatsächlich gelebt wird.

Folgt man der Argumentation des Prüfers, dann führt auch eine reine Vermietung eines Zimmers mit eigenem Bad und gemeinsamer Küchenbenutzung im Haus des Dr. D., was aufgrund der Räumlichkeiten im Haus durchaus möglich gewesen wäre, an eine weibliche/männliche Person mit/ohne Kenntnis und/oder zutun automatisch zum Verlust meines gemeinsamen Familienwohnsitzes mit Dr. D.. Die Frage einer gemeinsamen Haushaltsführung wäre dabei völlig irrelevant.

In all den Jahren haben Dr. D. und ich den steuerlich relevanten Sachverhalt der doppelten Haushaltsführung verwirklicht und gelebt. Wir pendelten zwischen H./I. und B., verbrachten die Wochenenden gemeinsam und kamen unseren finanziellen Verpflichtungen im Rahmen der gemeinsamen Haushaltsführung nach.

Wenn sich nun nachträglich herausstellt, dass am gemeinsamen Familienwohnsitz die nunmehrige Ehefrau des Dr. D. seit Ende 2003 gemeldet war, kann das doch nicht dazu führen, mit dem Wissen von heute einen gelebten Sachverhalt von früher anders darzustellen, als im Zeitpunkt der Verwirklichung. Lediglich die Beurteilung eines Sachverhaltes kann sich durch nachträglich hervorgekommenen Tatsachen ändern, nicht jedoch die Verwirklichung des Sachverhaltes selbst.

Wie der Prüfer richtig erkennt, ist die polizeiliche Meldung lediglich ein Indiz, der tatsächliche Aufenthalt einer Person muss mit dieser Meldung nicht übereinstimmen.

Hat der Steuerpflichtige mehrere Wohnsitze, dann ist der Hauptwohnsitz jener, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen) (vgl. Doralt EStG (1.7.1999), § 30 EStG, TZ 77).

Der Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bildet (vgl. VwGH 27.02.2008, 2005/13/0037 und 24.04.1996, 1996/15/0006 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand 1.6.2007, Anm. 25 zu § 16, Seite 23). Entsprechend dieser Definition ist der Familienwohnsitz nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten (VwGH 20.06.1990, 90/19/0032). Bei getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Gesamtumstände des einzelnen Falles an.

So wird bei verheirateten Personen der Mittelpunkt der Lebensinteressen regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie oder des Ehepartners sein. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort wie etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus. Dabei geht man aufgrund der Lebenserfahrung davon aus, dass die Ehefrau die stärksten persönlichen Beziehungen zum Ehemann hat. Diesen "stärksten persönlichen Beziehungen" kommt Rechtserheblichkeit zu, da sie die gesamte private Lebensführung einer Person umfassen.

Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Gesamtumstände des einzelnen Falles an. Wesentlich dabei sind die Umstände der Lebensführung, wie etwa eigene gesellschaftliche, politische und kulturelle Beziehungen, aber auch Beziehungen zu einer Sache oder Sachgesamtheit (Privatsammlung, Reitstall), die Mitgliedschaft bei einem Verein oder die Ausübung eines Hobbies gehören (vgl. VwGH 20.06.1990, 90/16/0032), aber auch der Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem (VwGH 28.05.2008, 2007/15/0279).

So verlangt der Prüfer von mir den Nachweis der finanziellen Beteiligung am Familienwohnsitz B. in einem Umfang, der auf eine gemeinsame Haushaltsführung schließen lässt. Dies impliziert, dass der Prüfer bereits davon ausgeht, dass ich als verheiratete Person die engsten persönlichen Beziehungen zu meinem Ehemann und somit zum Familienwohnsitz in B. habe.

Nach wie vor bin ich der Meinung, diesen Nachweis nicht erbringen zu müssen, da meine Verpflichtung für die Bestreitung der Kosten "Küche" und "Kind" neben jener für die doppelte Haushaltsführung im Zuge der vereinbarten gemeinsamen Haushaltsregelung enthalten war. Bereits in dieser Vereinbarung liegt die gemeinsame Haushaltsführung.

Dennoch wies ich die Erfüllung meines Beitrages zur gemeinsamen Haushaltsführung mittels Bankomatbehebungen und Bankomatzahlungen (für Lebensmitteleinkäufe, die ich nach B. mitgenommen habe) nach, die kurz vor oder am Tag der Abreise nach B. in H./I. tätigte.

Weiters wies ich nach, dass ich entweder kurz vor dem Wochenende oder gleich nach dem Wochenende das Auto wieder voll betrankt habe. Ein darüber hinausgehender Nachweis ist weder erbringbar noch zumutbar.

Mit der Begründung, dass der Prüfer persönlich in seinem Heimatort Bankomatbehebungen tätigt und nicht am Arbeitsort, wertete er meine Nachweise als unzureichend, da ich keine Bankomatbehebungen bzw. -zahlungen in B. nachweisen konnte. Er vertritt die Meinung, dass es unüblich sei, am Heimatort keine Bankomatbehebungen zu tätigen.

Mein Argument, dass ich an meinem Arbeitsort auch ein Kind versorgen musste und somit am Arbeitsort einen erhöhten Einkaufsbedarf habe, dass ich nachgewiesener Maßen nie ohne Bargeld nach B. fuhr und dass ich zeitweise Lebensmittel (sowohl gekaufte als auch solche, die ich bereits in I. hatte und die verarbeitet werden mussten) zu meinem Familienwohnsitz mitnahm, ging ins Leere. Auch mein Argument, dass ich die überwiegende Zeit am Arbeitsort verbrachte und nur wenige Tage im Monat am Familienwohnsitz fand seitens des Prüfers keine Beachtung.

Dass ich in B. keine zusätzlichen Bankomatbehebungen tätigte ist damit begründet, dass Dr. D., wie unten dargestellt, in B. ebenfalls Einkäufe bezahlte. War ich in B. einkaufen, so zahlte ich diese Rechnungen bar, ich hatte ja Geld mit. Zum Aufheben der Belege von Billa, Adeg, Fleischerei, etc, gab es ja nun wirklich keinen Grund. Weiters ist zu berücksichtigen, dass Dr. D. mit seinem Jahreseinkommen zwischen 70.000 €/80.000 € den Hauptteil des Familieneinkommens erzielte. Daher beschränkte sich die Höhe meines finanziellen Beitrages zur gemeinsamen Haushaltsführung auf die Bereiche "Küche" und "Kind" neben der doppelten Haushaltsführung.

Vielmehr zeigt sich doch gerade in der relativ offenen Art, wie wir die Bestreitung von finanziellen Aufwendungen im Rahmen des täglichen Lebens eben nicht bis ins kleinste Detail und striktest regelten, das Wesen einer gemeinsamen Haushaltsführung.

Hinsichtlich der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort stellt die jüngere Rechtsprechung des VwGH primär auf das Verhältnis der Einkünfte am Familienwohnsitz zu den Einkünften am auswärtigen Beschäftigungsort ab. Demnach müssen die Einkünfte am Familienwohnsitz ein Zehntel der Einkünfte am Beschäftigungsort betragen und die Mindesthöhe von 2.200 € erreichen, damit ihnen erhebliches objektives Gewicht zukommt. Diese Relation wird in meinem Fall wie dargestellt doch ganz wesentlich überschritten.

Zu Punkt 2.

Grundsätzlich war ich neben Bestreitung der Kosten für den doppelten Haushalt für die Bestreitung der Kosten "Küche" und "Kind" zuständig. In Folge längerer Zeiten von Krankheit, sank mein Einkommen dramatisch. Die laufenden Ausbildungskosten für unseren Sohn belasteten mich enorm. Um Ausbildungsnachteile unseres Sohnes zu vermeiden überwies Dr. D. ca. Mitte 2003 einen monatlichen Beitrag zur Abdeckung der Kosten für Privatschule, Schwimm-/Musik-/Ski- und Englischkurse, Musikinstrumente, Sportausstattungen, etc.

Der Unterhaltspflicht gegenüber unserem Sohn kamen wir somit in Form von Naturalunterhalt nach.

Zusätzlich bezahlte Dr. D. von 2000/2001 bis 08/2008 die Krankenversicherungsbeiträge für unseren Sohn in seiner privaten Krankenversicherung (bis 08/2008).

Ich bezahlte alle Einkäufe "Küche" und "Kind". Einkäufe in B. bezahlte zum Teil auch Dr. D., sofern er vor unserer Ankunft Zeit/Lust dazu hatte. Teilweise war ich bereits in H. oder I. einkaufen und brachte die Lebensmittel nach B. mit, andernfalls kaufte ich sie in B. und zahlte bar.

Dabei erfolgte weder eine strikte Trennung, Ab-/Auf- oder Gegenrechnung, sondern wurden Bedarfseinkäufe jedweder Art des täglichen Lebens unabhängig vom Ort wie auch bisher einfach von demjenigen bezahlt, der es kaufte/wollte/brauchte oder mochte (wie in einer Ehe eben üblich).

Dies wurde dem Prüfer so dargelegt, was mit der Frage des Prüfers endete, ob es aus meiner "persönlichen subjektiven Ansicht" normal sei, dass bei einer gemeinsamen Haushaltsführung Unterhaltsleistungen für das gemeinsame Kind an den Ehegatten überwiesen werden. Dabei übersieht der Prüfer, dass es doch zwischen Ehegatten eben auf Grund der gemeinsamen Haushaltsführung üblich und notwendig ist, grundsätzlich zu vereinbaren, wer welche gemeinsamen Ausgaben aus unserem Einkommen bestreitet, zumal es wie im Fall von Dr. D. und mir nie ein gemeinsames Konto gab. Und eben weil es kein gemeinsames Konto gab, wurden aus praktischen Gründen und finanzieller Notwendigkeit monatliche Überweisungen von Dr. D. durchgeführt.

Zu Punkt 3

Dass Dr. D. in seinen Steuererklärungen, erstellt von seinem Steuerberater Unterhaltsabsetzbeträge für unseren Sohn geltend gemacht hat, habe ich ebenfalls erst im Zuge der BP vom Prüfer erfahren.

Aus dieser Tatsache zieht der Prüfer den Schluss, dass Dr. D. erklärt, dass unser gemeinsamer Sohn 2006, 2007 und 2008 nicht bei ihm haushaltszugehörig sei.

Dabei würdigt der Prüfer aber nicht die anderen Fehler, die dem Steuerberater im Zuge der Erstellung der EStE des Dr. D. im Laufe der Jahre passiert sind.

- Für seinen 2004 außerehelich geborenen Sohn, der laut Angabe des Prüfers bei ihm gemeldet war, beantragt Dr. D. 2004 ebenfalls den Unterhaltsabsetzbetrag.
- Bis EStE 2006 gibt Dr. D. an, verheiratet zu sein.
- Ab EStE 2007 gibt Dr. D. an, geschieden zu sein, obwohl die Scheidung erst Ende 2008 erfolgte.

Dies verdeutlicht, dass der Prüfer nur jene Punkte einer freien Beweiswürdigung unterzieht, die in seine Argumentationskette passen, nicht aber, dass laufend Fehler bei der Erstellung der EStE des Dr. D. passiert sind und somit Willenserklärungen des Dr. D. daraus nicht ohne kritische Würdigung direkt ableitbar sind. Meinen Einwand hingegen, dass Dr. D. aber in seinen EStE NIE angab, "getrennt lebend" zu sein, ignorierte der Prüfer.

Unverständlich ist, dass trotz Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung unter Beibehaltung der ehelichen Lebensgewohnheiten eine Haushaltszugehörigkeit unseres gemeinsamen ehelichen Sohnes nicht mehr gegeben sein soll.

Diese Argumentation ist auch widersprüchlich zur Aussage UFS 18.01.2010, RV/1579-W/09, demnach eine doppelte Haushaltsführung das Vorliegen zweier eigenständiger Haushalte erfordert. Damit kann unser Sohn, der sich dauernd bei mir in H./I. aufhielt, doch insgesamt nur innerhalb, unserer bestehenden Ehegemeinschaft haushaltszugehörig sein, auch wenn er sich mit mir überwiegend im beruflich veranlassten/doppelten Haushalt aufhielt. Da die berufliche Veranlassung des zweiten Haushaltes in H./I. seitens des Prüfers nie bezweifelt wurde, kann unser Sohn somit nur haushaltszugehörig sein.

Schlussfolgerungen

Das Erfüllen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen:

- Gründe, warum die Verlegung des Familienwohnsitzes in die Nähe des Beschäftigungsortes unzumutbar ist
- Nachweis der nachhaltigen Einkünfte des Ehepartners am Familienwohnsitz
- Angabe der unterhaltsberechtigten Kinder am Familienwohnsitz
- Nachweis der erstandenen Kosten für die Familienheimfahrten
- Nachweis der Kosten für den Haushalt am Beschäftigungsort

All diese Nachweise habe ich bis inkl. dem Jahr 2008 erbracht. Einzige Ausnahme dabei ist, dass unser unterhaltsberechtigter Sohn von Anfang an bei mir am Arbeitsort lebte.

Wenn nun der Prüfer feststellt, dass ab 2006 kein gemeinsamer Familienwohnsitz mehr vorlag, wurde von ihm nicht schlüssig begründet, warum ab 2006 die Verlegung des Familienwohnsitzes auf einmal zumutbar wurde, ohne dass sich die übrigen Verhältnisse wie oben aufgezählt, verändert hätten.

Weder beanstandete der Prüfer die Anzahl und dabei entstandenen Kosten der Familienheimfahrten noch den Nachweis der Kosten für den Haushalt am Beschäftigungsort, noch die Höhe des nachhaltigen Einkommens des Ehepartners am Familienwohnsitz.

Auch die Tatsache, dass ich von der Geburt des außerehelichen Kindes von Dr. D. im Jahr 2004 nichts wusste, kann seitens des Prüfers nicht dahin gehend interpretiert werden, dass B. nicht der gemeinsame Familienwohnsitz gewesen wäre. Unter Berücksichtigung der Angaben in Dr. D.s Einkommensteuererklärung kann der Prüfer nicht mit Gewissheit behaupten, dass dieser Sohn nun bei ihm gelebt hat oder nicht. Und selbst wenn er bei ihm gelebt hätte, wäre er auch ohne mein Wissen unserem gemeinsamen Haushalt zugehörig gewesen.

Der Prüfer hält es für denkunmöglich, dass mir innerhalb von 5 Jahren nicht aufgefallen ist, dass an meinem Familienwohnsitz eine weitere Person und ein Kleinkind wohnten. Zugegebenermaßen ist es schwer vorstellbar, vom Ehegatten über einen so langen Zeitraum im eigenen Haus betrogen worden zu sein. Wenn der Prüfer möglicherweise damit meint, dass ich nicht regelmäßig zu meinem Familienwohnsitz zurückgekehrt sei, ist dies unerheblich. Sofern die Rückkehr aus beruflichen Gründen nicht möglich ist, sind Besuche des anderen Ehegatten ebenfalls als Familienheimfahrten im Zuge der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen. Aus diesem Grund kam Dr. D. ca. zwei Mal im Monat nach I..

Aber selbst wenn ich nur ein Mal pro Jahr an den Familienwohnsitz zurückgekehrt wäre, wäre auch dies unerheblich: auch im Falle von "Gastarbeitern", die ihre Familie oft nur einmal jährlich besuchen, spricht dieses Kriterium nicht gegen einen Familienwohnsitz oder doppelte Haushaltsführung.

Auch wenn es sich in diesem Fall um eine außergewöhnliche Konstellation handelt, haben außersteuerliche Wertungen für die Frage des Anwendungsbereiches der Steuergesetze grundsätzlich außer Betracht zu bleiben (vgl. Tanzer, Die verbotene Ausfuhr im Umsatzsteuerrecht, ÖStZ 1976, 215, 220).

Wenn der Prüfer den Familienwohnsitz unbegründet ab 2006 nicht mehr anerkannt, übersieht er, dass ich ab 2006 eine getrennte Haushaltsführung haben muss. Ich habe einen Wohnsitz in B. (siehe VwGH 18.1.1996, 93/15/0145) und einen am Arbeitsort in I..

Da mein gesamter Hausrat das Haus in B. zu einem, meinen persönlichen Verhältnissen entsprechenden Heim machte, während die Wohnung am Arbeitsort bescheidenen und zweckmäßigen Bedürfnissen entsprach, war ich genötigt, regelmäßig von B. jene Fahrnisse zu holen, die am Arbeitsort benötigt wurden.

Wenn VwGH 19.03.2002, 98/14/0026 ausführt, dass im Zweifel der Gestaltung des Familienlebens eine vorrangige Bedeutung zukommt, müssen mir zumindest unter dem Titel der getrennten Haushaltsführung die beantragten Absetzungen zustehen.

Es wird daher beantragt, die Berufung entweder erklärungsgemäß zu erledigen oder die beantragten Ausgaben als Kosten der von der Familie getrennten Haushaltsführung im Sinne des VwGH-Erkenntnisses anzuerkennen".

Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 19. Jänner 2010 zur Berufung vom 24. November 2010

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2011 wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung der Bw. vom 24. November 2011, mit dem Ersuchen bis 14. Februar 2011 eine Gegenäußerung einzubringen, übermittelt. In seiner Stellungnahme zur Berufung der Bw. führte der Betriebsprüfer aus:

"Zur Berufung von Mag. D. gegen die Bescheide 2006 bis 2008 kann nur zusammenfassend Stellung genommen werden und nicht auf jede Polemik bzw. "Beweismittelumdrehung" eingegangen werden, so ist lt. Ansicht des Prüfers es auch nicht entscheidend ob in der Wohnung "I." oder in "B." Poster hängen.

Die Betriebsprüfung hat aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes festgestellt, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens in B. für Frau Mag. D. kein Familienwohnsitz im Prüfungszeitraum besteht.

Von der Betriebsprüfung wird der Familienwohnsitz nach § 2 Abs 8 FLAG definiert, also jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.

Wie auch in der Berufung ausgeführt, wurde von der BP festgestellt, dass die polizeiliche Meldung lediglich ein Indiz für die Beurteilung des Familienwohnsitzes sein kann. Es stellt jedoch erstens die "Nichtanmeldung" lt. Meldegesetz von Frau Mag. K. D. am "Familienwohnsitz" ein Indiz dar, welches gegen einen "Familienwohnsitz" spricht.

Die "Nichtanmeldung" vom gemeinsamen Sohnes E. am "gemeinsamen Familienwohnsitz" ist ein weiteres Indiz welches gegen einen gemeinsamen Familienwohnsitz spricht.

Ein weiteres Indiz gegen einen gemeinsamen Familienwohnsitz spricht die Anmeldung an dieser Adresse von Frau "L. D." im Jahr 2003 (siehe auch Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung).

Nach der Geburt des gemeinsamen Sohnes M. N. von L. und Dr. M. D. wurde auch dieser an dem "gemeinsamen Familienwohnsitz" von Frau Mag. K. D. und Dr. M. D. polizeilich gemeldet, also als ordentlichen Wohnsitz bekanntgegeben. Auch diese Wohnsitzanmeldung stellt ein weiteres Indiz dar, dass ein Familienwohnsitz in der "Adresse4 " in B. nicht, oder nicht mehr besteht.

Aufgrund der Tatsache, dass an dem "gemeinsamen Familienwohnsitz" nicht die vom Prüfer vermuteten Personen polizeilich gemeldet waren, und jene Personen, welche diesen Ort zum Mittelpunkt der Lebensinteressen machen wollen, dort nie gemeldet waren, veranlasste den Prüfer Hr. Dr. M. D. über diese ungewöhnliche Umstände zu befragen.

Hr. Dr. M. D. hat unter Hinweis auf § 25 BAO (Angehöriger) die Aussage verweigert, jedoch hat dieser zugestimmt, dass das Finanzamt seine Einkommensteuererklärungsdaten sowie Meldedaten im Prüfungsverfahren "Mag. D." verwerten kann.

Zu Aussagen von Fr. Mag. K. D., dass ESt-Erklärungen von Hr. Dr. D. falsch ausgefüllt wurden, wird nicht kommentiert und kann auch nicht Gegenstand des Betriebsprüfungsverfahrens von Fr. Mag. D. sein. Mit ausdrücklicher Zustimmung von Hr. Dr. M. D. wurde von der BP in der Niederschrift angeführt, dass dieser ab Juni 2003 den Unterhaltsabsetzbetrag für E. geltend machte. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht lt. Gesetz nur zu, wenn das Kind nicht im gemeinsamen Haushalt lebt.

Obwohl zu den Ausführungen von Fr. Mag. K. D., dass die Einkommensteuererklärungen von Hr. Dr. M. D. nicht richtig ausgefüllt worden sind nicht Stellung genommen wird, sei trotzdem erwähnt, dass lt. internen Aufzeichnungen im Jahr 2004! das zuständige Finanzamt den Unterhaltsabsetzbetrag für E. überprüft und sowohl für dieses Jahr als auch für die folgenden Jahre anerkannt hat. Für die Betriebsprüfung ist dies noch ein weiteres Indiz, dass der Familienwohnsitz von Frau Mag. K. D. nicht in B. war.

Weiters ist für die BP ungewöhnlich, dass Unterhaltszahlungen zwischen Ehepartnern, welche einen gemeinsamen Haushalt führen, nicht nur der Höhe nach dem Regelbedarfsatz bemessen wurde, sondern diese auch exakt in dieser Höhe von 638 € überwiesen wurden. Dies stellt auch nur ein weiteres Indiz dar, dass sich ab diesem Zeitraum (2004) der Familienwohnsitz nicht mehr in B. befindet, bzw. sich der Sachverhalt für einen Außenstehenden so darstellt, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in B. schwindet.

Da in der Berufungsschrift von Frau Mag. D. ausgeführt wird, dass Bankomatbehebungen den Familienwohnsitz beweisen sollten, kann dazu nur ausgeführt werden, dass dieser Beweis oder Nachweis vom Prüfer im Besprechungsprogramm nicht verwendet wurde, da dem Prüfer nur der Nachweis gelang, dass Frau Mag. D. ca. zur Hälfte der Wochenenden im Jahr 2007 nicht in B. gewesen sein kann (Bankomatzahlungen in H., Tankrechnungen in AB, etc ...).

Jedoch bedeutet dies nicht gleichzeitig, dass Fr. Mag. D. an den verbleibenden Wochenenden in B. war.

Für den Prüfer war und ist der Umstand ungewöhnlich, dass es Frau Mag. D. die Jahre hindurch nicht aufgefallen ist, dass an ihrem behaupteten Familienwohnsitz eine fremde Frau und ein Baby bzw. Kleinkind wohnte. Viel mehr drängte sich für den Prüfer der Verdacht auf, dass seit dieser Zeit kein Familienwohnsitz mehr für Frau Mag. D. in B. vorliegt und möglicherweise geltend gemachte Besuchsrechte betr. den gemeinsamen Sohn mit einem bestehenden Familienwohnsitz verwechselt wurden. Gemeint ist lt. Literaturmeinung bei einem Familienwohnsitz im Zusammenhang mit Familienheimfahrten immer jener Ort, an dem

der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt.

Um die oben angeführten Indizien, welche gegen einen Familienwohnsitz in B. sprechen, zu untermauern wurde beim Bezirksgericht O. um Akteneinsicht betr. der "Pflegschaftssache E." ersucht. In diesem Verfahren wurden die Jahre 2006 bis 2008 abgewickelt (ist auch Prüfungszeitraum v. Mag. K. D.).

Dem Bezirksgericht O. wurde mitgeteilt, dass keinerlei Auskünfte betr. den Einkommens- bzw. Vermögensverhältnissen verlangt werden, sondern vielmehr Schriftstücke, Aussagen etc. welche einen Mehrfachwohnsitz verneinen oder untermauern (siehe Beilage)!!!

Lt. Beilage sind die Beweggründe für die Akteneinsicht ersichtlich: ..., welche einen Mehrfachwohnsitz verneinen bzw. bestärken, dies auch für die Jahre vor 2007.

Dieses Schreiben des Prüfers ist für den Sachverhalt nicht von Bedeutung, soll jedoch nur widerlegen, dass nicht nur jene Punkte einer freien Beweiswürdigung unterzogen wurden, die in die Argumentationskette des Prüfers passen, wie von Fr. Mag. K. D. behauptet wird, sondern in jede "Richtung" zu ermitteln versucht wurde.

Lt. Beschluss des BG O. wurde der Antrag auf Akteneinsicht mit der Begründung abgewiesen, dass der Minderjährige, vertreten durch die Mutter sich gegen eine Gewährung der Akteneinsicht aussprach.

Zum Vorwurf, dass unbegründet ab 2006 der Familienwohnsitz "B." nicht mehr anerkannt wird, kann nur angeführt werden, dass dieser lt. Sachverhaltsermittlung durch die Betriebsprüfung augenscheinlich ab Mitte 2003! nicht mehr zusteht, jedoch aufgrund der Argumentation von Fr. Mag. D. und deren Auftreten während des Prüfungsverfahrens es ihr zugebilligt wurde, dass ihr die Änderungen in ihrem Familienumfeld nicht sofort! aufgefallen sind. Daher wurde in den Jahren 2004 und 2005 (Erweiterung Prüfungszeitraum) die dop. Haushaltsführung nicht gestrichen.

Da es für die BP jedoch nicht nachvollziehbar war bzw. mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Einklang zu bringen war bzw. ist, dass es jemanden die Jahre hindurch nicht auffällt, dass an dem eigenen Familienwohnsitz Familienfremde einen Wohnsitz begründen! wurde der Familienwohnsitz ab dem Jahr 2006 nicht mehr anerkannt.

Aufgrund der vorliegenden Indizienkette wurde im Rahmen der Betriebsprüfung in freier Beweiswürdigung das Vorliegen des Familienwohnsitzes im Jahr 2006 bis 2008 verneint.

Im Zuge der Stellungnahme zur Berufung wurde aufgrund einer Internetrecherche ein Artikel über die nunmehrige Ehefrau von Dr. M. D. in den "B.-er-Gemeindenachrichten September 2008" gefunden. In diesem Artikel wird die "Operettendiva L. P." vorgestellt, welche seit Jahren an der Seite ihres Lebenspartners Dr. M. D. lebt. Weiters wird auch über die beiden Kinder (am behaupteten Familienwohnsitz von Mag. K. D. offiziell gemeldet!!!) berichtet.

Der Artikel ist als Anlage beigelegt!

Falls jedoch aufgrund der vorliegenden Ausführungen in der Berufung klar werden soll, dass obiger Sachverhalt Fr. Mag. K. D. schon früher bekannt war, kann nach Ansicht der BP für die Vorjahre (2004 und 2005) anderweitig abgesprochen werden."

Anschließend befindet sich im Akt eine Kopie des Artikels über Frau L. P. in der Gemeindezeitung von B. vom September 2008. Daraus geht hervor, dass Frau L. P. seit Jahren in B. bei Dr. M. D. wohnhaft ist. Ebenso werden die beiden gemeinsamen Kinder von Frau L. P. und Dr. M. D. erwähnt.

Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 10. Februar 2011

Mit Schreiben vom 10. Februar 2011 übermittelte die Bw. die Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 20. Jänner 2011 zur Berufung vom 24. November gegen die Einkommensteuerbescheide 2006, 2007 und 2008, und führte folgendes aus:

"Die Stellungnahme des Prüfers besteht größtenteils in Wiederholungen aus dem Prüfungsverfahren, erstmals wird Frau Mag. D. mit folgenden Aussagen konfrontiert:

- dass 2004 der Unterhaltsabsetzbetrag betr. E. intern überprüft wurde,*
- dass Mag. D. an den Wochenenden, an denen sie nicht in I./H. war, nicht in B. gewesen sein muss,*
- und der Artikel aus dem B.-er Gemeindeblatt September 2008.*

Auf die in der Berufung angeführten Mängel im Zuge der freien Beweiswürdigung (nach umfangreicher Sachverhaltsermittlung) geht der Prüfer auch diesmal nicht ein. Vielmehr wird in Aussicht gestellt, dass nach Ansicht der BP für die Jahre 2004 bis 2005 anders als bisher abgesprochen werden kann.

1) Sowohl Mag. D. als auch deren in Ax geborener Sohn waren seit 1997 niemals in B. gemeldet. Dennoch lagen seit spätestens 1998 alle Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vor.

2) Bei aufrechter Ehe und Beibehalten der bisherigen Lebensführung kann die doppelte Haushaltsführung nicht durch Meldung weiterer Personen am Familienwohnsitz von Mag. D. und ohne deren Zutun beendet werden – noch dazu, da ihr die polizeiliche Meldung erst durch den Prüfer im Jahr 2010 (also nach deren Scheidung) erstmals bekannt wurde.

3) Die in der Einkommensteuererklärung des Dr. D. der Beweiswürdigung des Prüfers widersprechenden Angaben (z.B. Familienstandangabe verheiratet und nicht getrennt lebend) will der Prüfer nicht kommentieren und werden nach wie vor bei der freien Beweiswürdigung nicht berücksichtigt. Zu den Widersprüchlichkeiten siehe auch Punkt 10.

4) Erstmals las Mag. D., dass lt. internen Aufzeichnungen im Jahr 2004 das zuständige Finanzamt den Unterhaltsabsetzbetrag für E. überprüft hat und sowohl für dieses Jahr als auch die folgenden Jahre anerkannt hat.

Nachdem nicht dargelegt wurde, in welcher Form diese Überprüfung stattgefunden hat und wer dazu welche Aussagen getätigt hat bzw. welche Fragen an wen gestellt wurden, kann dazu nicht Stellung genommen werden.

5) Dass exakt 638 € überwiesen wurden, mag zwar dem Prüfer im Rahmen seiner Lebenserfahrung ungewöhnlich erscheinen. Tatsächlich obliegt die finanzielle Gestaltung im Rahmen einer aufrechten Ehe jedoch bei den Ehepartnern, unabhängig davon, ob dies dem Prüfer gewöhnlich oder ungewöhnlich erscheinen mag.

Der Prüfer übersieht, dass die Art der Gestaltung der finanziellen Gebarung innerhalb ihrer Familie in diesem Fall keinesfalls Gegenstand eines steuerlich relevanten Sachverhaltes und somit einer steuerlichen Beurteilung sein kann. Hier werden außersteuerliche Sachverhalte zur Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten herangezogen, was die Grenzen der freien Beweiswürdigung jedenfalls überschreitet.

Weiters ist die Art und Weise wie die Ehegatten D. ihre finanziellen Angelegenheiten regelten generell für die Beurteilung des Vorliegens eines Familienwohnsitzes unerheblich, ergibt sich jedoch aus der gemeinsamen Haushaltsführung.

6) Wenn Mag. D. zur Hälfte der Wochenenden 2007 laut Prüfer nicht in B. gewesen sein kann, entspricht dies der Tatsache. Da Mag. D. beruflich verhindert war, hielt sich Dr. D. in I. auf.

Die betragliche Höhe der Familienheimfahrten ist mit dem großen Pendlerpauschale nach oben hin begrenzt. Dies entspricht ein bis zwei Familienheimfahrten bzw. Besuche des Ehegatten in Folge beruflicher Verhinderung pro Monat.

Familienheimfahrten wurden lediglich im Rahmen des Pauschales geltend gemacht.

Weil Mag. D. weder Bankomatbehebungen noch andere Zahlungen in B. nachweisen kann, schließt der Prüfer nunmehr erstmals daraus, dass sie auch nicht in B. gewesen sein muss. Dies wurde so im Betriebsprüfungsverfahren nie argumentiert.

Auf Verlangen des Teamleiters wurden Bankomatbehebungen und Betankungen des Autos vor/nach den Wochenenden vorgelegt. Obwohl es sich dabei um Privataufwendungen handelt, die keiner Aufbewahrungspflicht unterliegen, konnten diese nachgewiesen werden. Dabei stieß Mag. D. an die Grenzen der Zumutbarkeit. Es ergeben sich daraus über den gesamten Prüfungszeitraum Regelmäßigkeiten im "Wochenendverhalten", an denen Mag. D. keine darüber hinausgehenden Bankomatbehebungen in B. tätigte. Wiederholt hat Mag. D. auch während der BP darauf hingewiesen, dass Dr. D. und sie im prüfungsrelevanten Zeitraum die Wochenenden regelmäßig gemeinsam verbracht haben.

7) Wie im Zuge der Betriebsprüfung ebenfalls wiederholt dargestellt, waren sämtliche Baby- und Kindersachen von E. in B. noch vorhanden (Kinderwagen, Kindersitz, Gitterbett mit Bettzeug und vielfach Bettwäschegarnituren, Babybadetücher, Wickelauflege, Wickelkommode, Gehschule, Sicherungsgitter bei Treppen, Kinderhochsitz, Kleidung, Spielsachen für Babys, Kleinkinder und Kinder, Bücher und CD's, Küchenutensilien wie Vaporisator, Kinderkochbücher, Kinderbesteck, Kinderlätzchen, Flascherl samt Verschlüssen, Pflegeutensilien, etc).

Diese waren nicht irgendwo im Keller weggesperrt, sondern frei zugänglich in E.'s Zimmer, in der Küche und im Bad in eigenen Kastenabteilungen aufbewahrt. Es war somit alles vorhanden und jederzeit griffbereit, dh diese Gegenstände waren alle in unserem Haushalt leicht zugänglich integriert.

8) Hinsichtlich der Abweisung des Antrages auf Akteneinsicht möchte Mag. D. korrigieren, dass auch Dr. D. deren Erfordernis nicht einsieht. Wenn sich mj. E., vertreten durch seine Mutter, gegen eine Gewährung der Akteneinsicht aussprach, erfolgte dies über einen in seinem Namen beauftragten Rechtsanwalt, zum Schutz der Achtung seines Privat- und Familienlebens.

Die Ablehnung der Akteneinsicht wurde Mag. D. im Rahmen der Schlussbesprechung vorgehalten. Sie erwiderte dem Prüfer und seinem Teamleiter, dass sie die Unterlagen jederzeit dem Prüfer vorgelegt hätte – aber aufgrund der eingeschlagenen Vorgangsweise seitens des Prüfers sowie der Entscheidung des BGO. sich dazu nicht mehr veranlasst sehe.

9) Mit der Thematik, dass am Familienwohnsitz von Mag. D. theoretisch eine beliebige Anzahl von Personen einen Wohnsitz haben können, setzt sich der Prüfer ebenso wenig auseinander wie mit der Tatsache, dass die Meldung von Personen in Hinblick auf die Voraussetzungen für das Vorliegen einer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung unwesentlich ist. Diesbezüglich wird auf die Berufung verwiesen.

Alleiniger Eigentümer des Hauses war Dr. D., so konnte er anmelden, wen er wollte – dies hat aber nicht automatisch die Zumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsplatz von Mag. D. zur Folge.

10) Beigefügten Artikel der B.-er Gemeindenachrichten September 2008, den Mag. D. erstmals sah, belegt

a) dass sie von Dr. D. jahrelang betrogen wurde

b) dass der 4,5-jährige XY., für den Dr. D. 2004 den Unterhaltsabsetzbetrag geltend gemacht hat, in diesem Jahr scheint's doch bei ihm gelebt hat.

Unter Berücksichtigung der Angaben in Dr. D.s Einkommensteuererklärung kann der Prüfer nach wie vor nicht mit Gewissheit behaupten, ob dieser Sohn nun bei ihm gelebt hat oder nicht. Ebenso wenig kann der Prüfer aber mit Bestimmtheit davon ausgehen, dass E. nicht mehr zum Familienhaushalt gehört hat. Weiters hat Dr. D. in seiner EStE niemals angegeben "getrennt lebend" zu sein. Mit diesen Argumenten setzt sich der Prüfer auch diesmal nicht auseinander.

Hingewiesen wird, dass im Oktober 2008 Dr. D. die Mitversicherung von E. in seiner privaten Krankenversicherung gekündigt hat und die Ehe im November 2008 einvernehmlich geschieden wurde.

Wiederholungen der Prüferargumentation führen zu keiner Qualitätsverbesserung der Sachverhaltsbeurteilung.

Im Gegenteil sind die Wortwahl "Beweismittelumdrehung" und "Polemik", das Breittreten bereits bekannter Tatsachen sowie das erstmalige Vorbringen für mich neuer Aussagen bzw. Beweismittel des Prüfers der Objektivität der Sachverhaltsbeurteilung nicht förderlich. Dieser Eindruck wird durch Androhung einer möglichen anderweitigen Beurteilung der Jahre 2004 und 2005 zusätzlich verstärkt.

Nach wie vor setzt sich der Prüfer nicht mit der Begründung auseinander, warum Mag. D. infolge der polizeilichen Meldung der nunmehrigen Ehefrau von Dr. D., von der sie erst im Zuge der BP (2010) erfuhr, eine Verlegung ihres Familienwohnsitzes nach I. zumutbar gewesen sein soll, obgleich sich weder an ihren persönlichen Lebensumständen mit Dr. D. noch an ihrer beruflichen Tätigkeit etwas geändert hat.

Wenn Dr. D. ein Doppelleben führte, mit Mag. D. aber nach wie vor in einem dem äußeren Anschein nach dem Wesen einer Ehe entsprechend lebte, ist das für die rechtliche Beurteilung ihrer auf Dauer angelegten doppelten Haushaltsführung unerheblich.

Frau Mag. D. ist es leid, in derart unwürdiger Art ihr Privatleben darzulegen, zumal diese Tatsachen zur Beurteilung vorliegenden Sachverhalts rechtsunerheblich sind.

Daher ersucht Frau Mag. D. um rasche Vorlage an die II. Instanz mit der Hoffnung, dass sich diese auf das Wesentliche dieses Sachverhaltes beschränkt und einer objektiven rechtlichen Beurteilung unterzieht."

Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2011

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2011 wurde die Berufung vom 24. November 2010 gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, 2007 und 2008 vom 27. Oktober 2010 als unbegründet abgewiesen. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Der Zinsenbescheid ist zwar an die im Spruch des zur Nachforderung bzw. Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindungswirkung ist der Zinsenbescheid allerdings nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der "Stammgaben"-Bescheid sei rechtswidrig (Ritz, § 205 Rz 33f). Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide 2006, 2007 und 2008 war daher abzuweisen."

Arbeitsbogen der Betriebsprüfung

a. Prüfungsauftrag vom 9. Dezember 2009

Mit Prüfungsauftrag vom 9. Dezember 2009 wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO angeordnet. Gegenstand der Außenprüfung war die Einkommensteuer 2006 bis 2008 und die Umsatzsteuer 2006 bis 2008. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit für alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Von der Abgabepflichtigen bzw. deren steuerlichen Vertreter wurde bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet.

b. Prüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG

Mit Prüfungsauftrag vom 21. Jänner 2010 wurde eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG angeordnet. Gegenstand der Außenprüfung war die Einkommensteuer 2004 bis 2005 und 2006 bis 2008 sowie die Umsatzsteuer 2004 bis 2005 und 2006 bis 2008. Gegenstand der finanzstrafrechtlichen Prüfung waren die Einkommensteuer von Jänner 2004 bis Dezember 2005 und von Jänner 2006 bis Dezember 2008.

Es bestehe der Verdacht, dass für die Jahre 2004 bis 2005 und 2006 bis 2008 zu Unrecht eine doppelte Haushaltsführung beantragt wurde und dadurch Einkommensteuer in noch zu bestimmender Höhe verkürzt wurde. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

"Gemäß § 147 Abs 1 BAO kann, bei jedem, der zur Führung von Büchern oder von Aufzeichnungen oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, die Abgabenbehörde jederzeit für alle für die Erhebung von Abgaben bedeutsamen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse prüfen (Außenprüfung).

Gemäß § 99 FinStrG ist die Finanzstrafbehörde auch befugt, zur Klärung des Sachverhaltes Nachschauen und Prüfungen im Sinne der Abgaben- oder Monopolvorschriften vornehmen zu lassen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 148 Abs 3 und 5 BAO gelten für solchen Prüfungen nicht.

Die Abgabepflichtige bzw. deren steuerlicher Vertreter haben bis zum Beginn der Amtshandlung keine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG erstattet.

Die Bw. fügte Folgendes hinzu:

"Wurde vom Sachverhalt informiert, der Verdacht konnte jedoch nicht begründet werden. Unterschrift mit Protest."

In der Niederschrift über die Vernehmung der Bw. als Verdächtige vom 25. Jänner 2010 wurde Folgendes festgehalten:

"Zur Sache gibt die Verdächtige an:

Frage:

Lt. ho. vorliegenden Unterlagen haben Sie seit dem Jahr 2000 eine "doppelte Haushaltsführung" als Werbungskosten geltend gemacht. Wobei als Familienwohnsitz B. angegeben wurde, der Hauptwohnsitz ihres mittlerweile geschiedenen Ehemannes.

Warum haben Sie sich lt. ZMR nicht in B. angemeldet? Auch ihr gemeinsamer Sohn E. war nie in B. gemeldet. Es wurde lt. ZMR auch nicht ein Nebenwohnsitz in B. angemeldet, also dort wo lt. Ihren Angaben der Familienwohnsitz liegen soll?

Antwort:

Vor der Geburt von E. habe ich mit M. D. in der G.Gasse (glaublich) einen gemeinsamen Haushalt geführt. Glaublich im November oder Dezember 1997 sind wir in die Adresse4 gezogen. In der G.Gasse war niemand von uns gemeldet. Ich habe mich auch in der Adresse4 nicht angemeldet.

Frage:

Welche berufliche Tätigkeit übten sie in den Jahren 2004 bis 2008 aus, und wo wurden sie tätig. Im Jahr 2008 wurde das große Pendlerpauschale zusätzlich für welche Fahrten beantragt?

Antwort:

Ich war bei Hr. Mag. Q. angestellt (Steuerberater) und habe daneben auch selbständige Einkünfte aus der Tätigkeit als Steuerberater erzielt. Im November 2007 habe ich ein Dienstverhältnis mit der R. begonnen, mit Dienstort S.. Daher habe ich das große Pendlerpauschale beantragt, weil ich von H. aus nach S. gefahren bin.

Frage:

Haben sie finanziell an der gemeinsamen Haushaltsführung mitgewirkt (also Bestreitung des Lebensunterhaltes durch Einkauf, Tragen der Fixkosten wie Strom, sonstige Beiträge wie etwa Gemeindeabgaben, etc ...)?

Antwort:

Ich habe für den Umbau des Hauses Hr. D. Geld gegeben (Ende 2002 bis Mitte 2003). Wenn ich unten gewesen bin, habe ich Essenseinkäufe getätigt oder wenn kleine Einkäufe im Baumarkt anstanden. Ich möchte auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.11.2006, 2002/13/0162 erweisen, dass es unerheblich ist, wer die Kosten eines gemeinsamen Haushaltes trägt.

Frage:

Wie oft fuhren Sie per anno nach B. zu Ihrem mittlerweile geschiedenen Ehemann, jedes Wochenende, alle 14 Tage? Sind Sie mit Ihrem Sohn dort geblieben oder ist nur Ihr gemeinsamer Sohn bei Ihrem geschiedenen Ehemann geblieben?

Antwort:

E. ist nie allein bei seinem Vater geblieben. Ich bin ein bis zweimal monatlich nach B. gefahren.

Frage:

Wo besuchte Ihr gemeinsamer Sohn die Volksschule, den Kindergarten bzw. ev. eine Vorschule?

Antwort:

E. ist in H. in den Kindergarten gegangen, sowie auch in die Volksschule, gegenwärtig besucht E. das Gymnasium in H..

Frage:

Ihr geschiedener Ehemann (seit Oktober 2008) macht in seinen Steuererklärungen ab Mitte 2003 den Unterhaltsabsetzbetrag für E. geltend. Hat Hr. Dr. D. laufend (also monatlich) Unterhaltsabsetzbeträge an Sie für Ihren gemeinsamen Sohn geleistet?

Antwort:

Hr. D. hat monatlich Unterhaltsbeträge auf mein Konto überweisen (Juni 2003 bis August 2002 495 €). Ab September 2003 wurden 638 € monatlich überwiesen (ist zweieinhalbfacher Regelbedarfssatz). Dass mein geschiedener Mann steuerlich den Unterhaltsabsetzbetrag geltend gemacht hat, erfahre ich das erste Mal.

Frage:

Ist es nach Ihrer persönlichen Ansicht normal, dass bei einer gemeinsamen Haushaltsführung Unterhaltsbeträge für Kinder bezahlt werden?

Antwort:

Kann ich nicht beantworten.

Frage:

Diese Unterhaltsabsetzbeträge stehen auch nur zu, wenn das Kind nicht im gemeinsamen Haushalt lebt bzw. der Ehegatte bei Familienbeihilfebezug nicht im gemeinsamen Haushalt lebt. Würden Sie als Steuerberater befinden, dass dieser Absetzbetrag Ihrem geschiedenen Ehegatten ab 2003 zusteht oder nicht?

Antwort:

Keine Antwort!

Frage:

Weitere ZMR-Abfragen ergaben, dass an der Adresse, welche Ihr gemeinsamer Familienwohnsitz sein soll, seit Ende 2003 einen L. gemeldet ist.

Frau L. (später L. D.) bringt im Februar 2004 einen Sohn von Dr. D. zur Welt (lt. Abfragen der finanzinternen Beihilfendatenbank). Der Wohnsitz des kleinen D. M. N. ist lt. Zentralen Melderegister ebenfalls Ihr Familienwohnsitz!

Erklären Sie mir wie ein gemeinsamer Familienwohnsitz ihrerseits mit ihrem geschiedenen Ehemann funktioniert, wenn dieser mit seiner Freundin und gemeinsamen Kind gleichfalls an diesem Ort einen Familienwohnsitz begründet.

Antwort:

Ich habe heute erstmals erfahren, dass seit Oktober 2003 eine Frau namens L. dort gemeldet ist. Des weiteren wird keine Stellung abgegeben.

Frage:

Lt. vorgelegten Scheidungsurteil vom 7. Oktober 2008 erfolgte die Scheidung im Einvernehmen, dafür ist ua. lt. Ehegesetz erforderlich, dass die eheliche Gemeinschaft seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben ist.

Nur aufgrund dieses Urteils würde seit April 2008 keine doppelte Haushaltsführung im einkommensteuerlichen Sinn vorliegen? Warum wurde für das Jahr 2008 trotzdem für 12 Monate die Aufwendungen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht?

Antwort:

Ich kann nur sagen, dass sich für mich nichts geändert hat und auch trotz Scheidung im Jahr 2008 der Familienwohnsitz in B. war.

Frage:

Aufgrund der oben angesprochenen Umstände geht die Finanzverwaltung davon aus, dass B. als gemeinsamer Familienwohnsitz für Mag. K., E.1 und Dr. M. D. ausscheidet, da lt. vorliegendem Sachverhalt keine gemeinsame Haushaltsführung im Prüfungszeitraum vorlag. Vielmehr aufgrund der privaten Umstände des mittlerweile geschiedenen Ehegatten eine jederzeitige Benutzung der Wohnung durch Mag. D. K. ausscheidet.

Neben der wirtschaftlichen (beruflichen) Bindung an einen anderen Wohnsitz, ist auch eine gesellschaftliche, private "Nichtbindung" an den vorgegebenen Familienwohnsitz gegeben.

Antwort:

Im Zuge der Scheidung wurde das Doppelleben des Hr. Dr. D., von dem ich bis zur Scheidung nichts wusste, aufgedeckt. Nach der Scheidung und nach Rückgabe meines gesamten Hausrates und meiner gesamten Fahrnisse und der meines Sohnes gab ich die Schlüssel für das Haus an Hr. D. zurück. Bis zu diesem Zeitpunkt war mir die jederzeitige Betretung des Hauses möglich.

Dass sich der in den Steuerklärungen 2004 bis 2008 dargestellte Sachverhalt im Hinblick auf die nunmehrigen Kenntnisse nachträglich betrachtet anders darstellt als er in den entsprechenden Kalenderjahren tatsächlich gelebt wurde, ist auf die neu hervorgekommenen Kenntnisse, dass ich jahrelang von meinem Gatten hintergangen wurde, zurückzuführen. Durch das, wenn auch nicht rechtswidrige Verhalten so doch schädigende Verhalten meines Ex-Mannes kann daraus für mich kein schuldhaftes Verhalten mir vorgeworfen werden."

Anschließend befinden sich im Akt ein von der Bw. angeführtes Erkenntnis des VwGH vom 29. November 2006, 2002/13/0162.

c. Besprechungsprogramm vom 26. Jänner 2010

Im Besprechungsprogramm vom 26. Jänner 2010 über die bei der Bw. stattgefundenen Außenprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2008 wurde folgendes festgehalten:

"Pkt. 1 Allgemeines

Am 25. Jänner 2010 wurde der ursprüngliche Prüfungszeitraum auf die Jahre 2004 und 2005 ausgedehnt.

Weiters wurde der Rechtstitel der Prüfung von § 147 BAO auf § 99 Abs 2 FinStrG geändert, da aufgrund div. Abfragen bzw. internen Erhebungen sich der Verdacht erhärtete, dass für die Jahre 2004 bis 2008 zu Unrecht die doppelte Haushaltsführung beantragt wurde und dadurch Einkommensteuer verkürzt wurde.

Am 25. Jänner 2010 wurde eine Niederschrift mit Frau Mag. D. aufgenommen, über die geltend gemachte "doppelte Haushaltsführung".

Pkt. 2 Doppelte Haushaltsführung – Familienheimfahrten

Sachverhalt:

Seit dem Veranlagungsjahr 2000 wurden von Frau Mag. D. K. Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten geltend gemacht.

Den Einkommensteuererklärungen wurden jeweils eine Beilage über die Kosten für die doppelte Haushaltsführung sowie den Familienheimfahrten beigelegt. Darüber hinaus wurde folgende Begründung angeführt:

*Da mein Ehegatte in **** B., Adresse1, als selbständiger Rechtsanwalt seine Kanzlei betreibt, sind aufgrund seiner steuerlich relevanten Einkünfte gemäß Lohnsteuerrichtlinien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten gegeben.*

Im Prüfungszeitraum wurden aus diesem Titel folgende Kosten beantragt:

Jahre		2004	2005
<i>Familienheimfahrten (Pauschale)</i>		2.421	2.421
<i>Kosten der doppelten Haushaltsführung</i>		5.717	9.981
<i>Summe der doppelten Haushaltsführung</i>		8.138	12.402
Jahre	2006	2007	2008
<i>Familienheimfahrten (Pauschale)</i>	2.664	2.797	3.151
<i>Kosten der doppelten Haushaltsführung</i>	7.897	8.810	7.904
<i>Summe der doppelten Haushaltsführung</i>	10.561	11.607	11.055

Prüferfeststellung:

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

Nach § 20 Abs 1 leg.cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

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

Nach Z 2a. 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.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (bei Vorhandensein eines Familienwohnsitzes und eines weiteren Wohnsitzes am Beschäftigungsort) sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH steuerlich dann zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für eine doppelte Haushaltsführung besteht.

Ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe

zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 24.04.1996, Zl. 96/15/0006, und vom 15.12.1994, Zl. 93/15/0083).

Nach Ansicht des VwGH ist eine doppelte Haushaltsführung dann als beruflich veranlasst anzusehen,

- wenn die Beschäftigung des Abgabepflichtigen am gewählten Beschäftigungsort nur vorübergehender Natur ist, weil er konkret und ernsthaft mit einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder seiner Versetzung an einen anderen Arbeitsort rechnen muss (vgl. VwGH Zl. 95/14/0059 vom 17.02.1999) oder aber*
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist oder*
- wenn der Ehepartner (oder Partner) des Abgabepflichtigen am Familienwohnsitz (oder in üblicher Entfernung davon) steuerlich relevante Einkünfte (2.200 € jährlich) erzielt (vgl. VwGH Zl. 98/13/0122 vom 27.02.2002).*

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter Familienwohnsitz jener Ort zu verstehen, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006).

Nach herrschender Literaturmeinung ist zur Definition der Mittelpunkt der Lebensinteressen die Umschreibung des § 2 Abs 8 FamLAG heranzuziehen, also dort wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen vorherrschen.

Nach Doralt ist ein Familienwohnsitz und somit ein gemeinsamer Hausstand nur dann, wenn der Steuerpflichtige sich mit der Duldung seines Partners dauerhaft dort aufhält und sich finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung geschlossen werden kann (BHF, BStBl 2001 II 29; auch BFH 15.3.2007, VI R 31/05, DB 2007, 1058).

Frau D. hat im Prüfungszeitraum in H. steuerpflichtige Einkünfte, gleichfalls betreibt ihr geschiedener Ehepartner wie oben erwähnt in B. eine Rechtsanwaltskanzlei mit entsprechenden steuerpflichtigen Einkünften.

Frau Mag. D. hat seit 1996 in I. ihren Hauptwohnsitz, lt. Zentralen Melderegister. Ebenfalls ist der gemeinsame Sohn E. mit Hauptwohnsitz bei der Mutter gemeldet, seit Geburt (1997).

Lt. Abfragen des ZMR (Zentralen Melderegister) waren weder Frau Mag. D. noch ihr Sohn E. in B. gemeldet, auch kein Nebenwohnsitz wurde dort offiziell begründet. Die Wohnsitzmeldung mag nur ein Indiz für die "Gewichtung" eines Wohnsitzes sein, jedoch am behaupteten Familienwohnsitz nicht gemeldet zu sein, spricht doch eher gegen das Vorliegen eines solchen in B..

Seit Juni 2003 wurden von Hr. Dr. D. mtl. Unterhaltsbeiträge für den gemeinsamen Sohn an seine Gattin überwiesen. Ab Sept. 2003 wurden 638 € (2 ½ facher Regelbedarfsatz) mtl. für E. überwiesen.

Auch wurde von Hr. Dr. D. ab der Veranlagung 2003 (für halbes Jahr) bis zur letzten Veranlagung 2008 der Unterhaltsabsetzbetrag für den gemeinsamen Sohn E. beantragt. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht lt. § 33 Abs 4 EStG 1988 nur dann zu, wenn das Kind, für welches der Unterhaltsabsetzbetrag geleistet wird, nicht im gemeinsamen Haushalt lebt.

Frau Mag. D. wurde am 25. Jänner 2010 niederschriftlich befragt, ob es nach ihrer "persönlich subjektiven Ansicht" normal sei, dass bei einer gemeinsamen Haushaltsführung Unterhaltsabsetzbeträge für das gemeinsame Kind an den Ehegatten überwiesen werden. Frau Mag. D. wollte bzw. konnte diese Frage nicht beantworten.

Weitere Erhebungen ergaben, dass in dem Einfamilienhaus "Adresse4", welches seit 1992 im Alleineigentum des Hr. Dr. D. steht, seit Ende 2003! die spätere Ehefrau "L. Lilian P." gemeldet ist. Im Februar 2004 wurde der gemeinsame Sohn "M. N." von L. und Dr. M. D. geboren. Dieser ist seit seiner Geburt an dieser Adresse gemeldet.

Seit April 2009 ist Hr. Dr. D. mit L. P. verheiratet und seit September 2009 haben die beiden ein weiteres Kind (U.), welches auch in der "Adresse4" gemeldet ist.

Frau Mag. D. K. wurde auf diesen Sachverhalt angesprochen und gab am 25. Jänner 2010 niederschriftlich zu Protokoll, dass sie bisher von diesen gemeldeten Wohnsitzen von "L., M. N. und U. V." an "ihrem Familienwohnsitz!!!" nichts gewusst hat. Des weiteren wollte Frau Mag. D. nicht niederschriftlich Stellung nehmen.

Für den Prüfer ist es denkunmöglich, dass es Frau Mag. D. K. innerhalb von über fünf Jahren nicht aufgefallen ist, dass an dem Familienwohnsitz!! zwei weitere Personen, davon ein Baby bzw. ein Kleinkind wohnten. Auch ist es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht üblich, dass unter Eheleuten bei einem gemeinsamen Haushalt Unterhaltsabsetzbeträge für Kinder überwiesen werden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegen die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung in steuerlicher Hinsicht nicht vor.

Diese könnten steuerlich nur dann Anerkennung finden, wenn u.a. ein Familienwohnsitz in B. vorliegen würde.

- Die Wohnsitzmeldung bereits im Jahr 2003 in B. durch die spätere Ehefrau von Hr. Dr. D. und die Nichtanmeldung eines Wohnsitzes von Mag. D. K. an dieser Wohnungsanschrift spricht gegen einen Familienwohnsitz B..

- Gleichfalls wie die Tatsache, dass von Hr. Dr. D. Unterhaltsleistungen an die mittlerweile geschiedene Ehegattin für den gemeinsamen Sohn mtl. überwiesen wurden wie auch die

- Tatsache, dass Hr. Dr. D. in seinen Einkommensteuererklärungen bekannt gibt, dass der gemeinsame Sohn E. nicht bei ihm haushaltszugehörig ist.

Vom Prüfer werden die Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung lt. Seite 3 (Sachverhalt) nicht anerkannt.

d. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Juni 2010

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2010 übermittelte die steuerliche Vertretung der Bw. dem Finanzamt die Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung vom 7. Juni 2010 inkl. der verlangten Ergänzung, die wie folgt lautet:

"Das Besprechungsprogramm vom 26. Jänner 2010 bildet einen integrierten Bestandteil dieser Niederschrift!

Folgende Änderungen werden auf Grund der Schlussbesprechung eingearbeitet:

– für die Jahre 2004 und 2005 konnten von Frau Mag. D. glaubhaft gemacht werden, dass sich in B. noch der Familienwohnsitz befand.

Folgende Anträge von Mag. D. wurden im Zuge der SB gestellt:

- Berücksichtigung des Alleinerzieherabsetzbetrages
- Berücksichtigung des Sonderausgabenerhöhungsbetrages

– Berücksichtigung der Hortkosten für Sohn E. als außergewöhnliche Belastung

Nachgereicht wurden Versicherungsbestätigungen in Höhe von 7.463 € für 2006, 7.719 € für 2007 und 8.003 € für 2008 (also immer über dem max. Sonderausgabenhöchstbetrag in Höhe von 5.840 €).

Gleichfalls nachgereicht wurden Hortkosten für das Jahr 2006 iHv. 1.868 €, für 2007 iHv. 1.903 € und für 2008 in Höhe von 346 €.

Es konnte in o.a. Punkten volle Einigung erzielt werden."

e. Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Oktober 2010

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Oktober 2010 betreffend der Prüfungsgegenstände Umsatzsteuer 2004 bis 2008 und Einkommensteuer 2004 bis 2008 wurde folgendes festgestellt:

Betreffend der Bescheide 2006 bis 2008 werden die Feststellungen lt. Niederschrift (Streichung der doppelten Haushaltsführung) sowie die Anträge der Unternehmerin (AEAB, außergewöhnliche Belastung sowie Erhöhung der Sonderausgaben), wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung dargestellt, verarbeitet.

Hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2008 wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Im vorliegenden Fall konnten die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Diverse Unterlagen und Korrespondenz

Laut Beschluss des BG F. vom 7. Oktober 2008 erfolgte die Scheidung einvernehmlich. Demnach sei die Ehe unheilbar zerrüttet und die eheliche Gemeinschaft seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben.

Anschließend befindet sich im Akt eine Aufstellung des Jahres 2007 betreffend die Ausgaben sowie Geldbehebungen der Bw. Daraus geht hervor, dass in Ax bzw. B. keine Ausgaben bzw. Geldbehebungen getätigt wurden. Nach Anmerkung durch das Finanzamt habe es demnach 29 Wochenenden im Jahr 2007 gegeben, an denen Frau Mag. D. möglicherweise auch in F. gewesen sei, aber auch mindestens 23 Wochenenden an denen Frau Mag. D. nicht in F. gewesen sein könne.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2010 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt folgendes mit:

"Wie besprochen, steht Frau Mag. D. ab 2006 der Alleinerzieherabsetzbetrag zu.

Daraus folgend: Sonderausgabenerhöhungsbetrag wg. AVAB: Versbestätigungen werden nachgereicht:

2006: 8.310,00 €

2007: 8.566,00 €

2008: 8.897,00 €

Um die Kosten der Nachmittagsbetreuung für Sohn E.:

Hortkosten (Nachmittagsbetreuung) E. 2006 bis inkl. 2008: bezahlt an Kath. Schüler- und Studentenheim, Hort "J.W." ehemals Hort "T.", 4020 H., Adresse5:

2006: Jänner bis inkl. Juli pm 168,00 €, September bis inkl. Dezember pm 173,00 € = 1.868,00 €

2007: Jänner bis inkl. Juli pm 173,00 €, September bis inkl. Dezember pm 173,00 € = 1.903,00

2008 Jänner und Feber pm 173,00 € = 346,00 €"

Mit Schreiben vom 15. Juni 2010 teilte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der Bw. folgendes mit:

"Habe gestern betr. Ihrer Anträge nachgelesen. Es steht sowohl der AEAB als auch der Sonderausgabenerhöhungsbetrag zu. Einschränkend wird jedoch ausgeführt, dass die "Hortkosten" bis 2008 mit Selbstbehalt zu rechnen sind (erst ab 2009 ohne Selbstbehalt).

Bei Einlangen der Versicherungsbestätigungen "Zur Vorlage beim Finanzamt" werde ich Ihnen die Niederschrift (mit Ausnahme der Anträge) für die Jahre 2006 bis 2008 zusenden."

Anschließend befinden sich im Akt Rechnungsbestätigungen betreffend Hortkosten für den Sohn der Bw, Bestätigungen über Personenversicherungsverträge und Prämienleistungen für die Jahre 2006, 2007 und 2008 von der ABCD-Versicherung.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2010 ersuchte das Finanzamt das Bezirksgericht O. unter Hinweis auf § 158 BAO um Akteneinsicht betreffend die Pflegschaftssache E. D.. Begründend wurde angeführt, dass die Akteneinsicht für das Betriebsprüfungsverfahren bei Frau Mag. D. K. erforderlich sei. Der § 141 AußStrG stehe dem Recht auf Akteneinsicht gemäß § 158 BAO insofern nicht entgegen, da keinerlei Auskünfte über Einkommens- und Vermögensverhältnisse verlangt werden. Nötigenfalls seien diese bei der Einsichtnahme abzudecken etc.

Mit Schreiben vom 12. März 2010 teilte das BG O. dem Finanzamt folgendes mit:

"Unter Bezugnahme auf Ihr Ersuchen vom 10. Februar 2010 werden Sie gebeten, welche Teile des Aktes aus welchen Gründen für ihr Verfahren von Bedeutung sind, da auch der Sorgeakt Abschnitte enthält, die höchstpersönliche Bereiche der Beteiligten v.a. des Kindes

betreffen und deren Übermittlung daher mit einer Beeinträchtigung der Persönlichkeit verbunden wäre."

Mit Schreiben vom 26. März 2010 begründete das Finanzamt die Akteneinsicht in den Pflegschaftsakt des Sohnes der Bw. Es wurde ua. ausgeführt, dass für das Prüfungsverfahren die Wohnsitzeverhältnisse (gewöhnlicher Aufenthalt) der Familie D. von entscheidender Bedeutung seien, d.h. aus dem Akt seien die Schriftstücke nach getroffenen Aussagen zu durchleuchten, welche einen Mehrfachwohnsitz verneinen bzw. bestärken.

Mit Schreiben vom 2. März 2010 sprach sich Dr. M. D. betreffend Akteneinsicht in der Pflegschaftssache E. D. nicht grundsätzlich gegen eine Akteneinsicht des Finanzamtes aus, erachtete diese aber nicht für erforderlich.

Mit Schreiben vom 3. März 2010 sprach sich der minderjährige E. D., vertreten durch die Bw. gegen die Aktensicht des Finanzamtes betreffend die Pflegschaftssache E. D. aus.

Mit Beschluss des BG O. vom 23. April 2010 wurde der Antrag des Finanzamtes vom 10. Februar 2010 auf Gewährung von Akteneinsicht abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass sich der Minderjährige, vertreten durch die Mutter, gegen eine Gewährung der Akteneinsicht ausgesprochen habe. Der Vater des Minderjährigen habe sich zwar nicht grundsätzlich gegen eine Akteneinsicht ausgesprochen, erachte diese jedoch nicht als erforderlich. Zudem fehle es an der Erforderlichkeit der Amtshilfe. In diesem Fall überwiege jedenfalls das Interesse der Verfahrensbeteiligten auf Achtung des Privat- und Familienlebens.

Anschließend befinden sich im Akt folgende Unterlagen:

- Speditionsauftrag vom 14. Jänner 2010 zur Übersiedelung von B. nach H./I.
- Speditionsrechnung vom 16. Jänner 2010 iHv 816 € betreffend die Übersiedelung von B. nach H./I.
- Bestätigung vom 24. Jänner 2009 betreffend die Schlüsselübergabe an Dr. M. D. durch die Bw.

Anschließend befinden sich im Akt Auszüge aus dem Zentralen Melderegister betreffend Mag. K. D., E. D., Dr. M. D., L. P.-D., M. N. D. und U. V. D..

Laut Auszug aus dem AIS bezahlte Dr. M. D. im Jahr 2002 für ein Kind gesetzlichen Unterhalt. Im Jahr 2003 (Juli bis Dezember) für zwei Kinder und ab dem Jahr 2004 für drei Kinder.

Mit Auskunftersuchen vom 14. Jänner 2010 ersuchte das Finanzamt Herrn Dr. D. betreffend das Betriebsprüfungsverfahren der Bw. Fragen zum Familienwohnsitz in B.,

Wohnsitzverhältnisse, Unterhaltszahlungen, geltend gemachter Unterhaltsabsetzbetrag, Vorliegen eines gemeinsamen Haushaltes etc. zu beantworten:

Laut Telefonat mit Dr. D. am 19. Jänner 2010, hat dieser unter Hinweis auf § 25 BAO (Angehöriger) die Aussage verweigert, jedoch seine Zustimmung zur Verwendung der Meldedaten (ZMR) sowie seines Steueraktes im Prüfungsverfahren "Mag. K. D." gegeben.

Laut Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2008 beanspruchte Dr. M. D. den Unterhaltsbetrag für den nicht haushaltszugehörigen Sohn E., für den er ab Juni 2003 bis 2008 den gesetzlichen Unterhalt geleistet hat.

Das FA legte die Berufung gegen Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

II. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

A. Festgestellter Sachverhalt

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2006 bis 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Erklärung zur Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 beantragte die Bw. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und die damit verbundenen Kosten für Familienheimfahrten.

Die Bw. machte folgende Werbungskosten geltend:

	2006	2007	2008
Familienheimfahrten (Pauschale)	2.664	2.797	3.151
Kosten der doppelten Haushaltsführung	7.897	8.810	7.904
Summe der doppelten Haushaltsführung	10.561	11.607	11.055

Die Bw. behauptet, der Familienwohnsitz habe sich ab 1997 bis zur Scheidung im Oktober 2008 bzw. bis zur Räumung des Hauses im Jänner 2009 in xxxx B., Adresse4 17 befunden.

Der (mittlerweile geschiedene) Ehegatte der Bw., Dr. M. D., betreibt seit 1995 als selbständiger Rechtsanwalt seine Kanzlei in B..

Nach ihrer Verehelichung mit Dr. D. im März 1997 übersiedelte die Bw. im Mai 1997 von I. nach B/F. und bezog dort gemeinsam mit Dr. D. zunächst eine Mietwohnung in der G.Gasse. An dieser Adresse war keiner von beiden gemeldet. Laut den Daten des Zentralen Melderegisters hatte die Bw. von 29. Jänner 1996 bis 24. Mai 2002 ihren Hauptwohnsitz in xxxx1 I., Adresse2. und ab 24. Mai 2002 in xxxx1 I., Adresse3. Auch für den Sohn der Bw., E. scheinen ab 20. August 1997 bzw. ab 24. Mai 2002 die genannten Adressen als Hauptwohnsitz auf.

Im Dezember 1997 übersiedelte die Bw. gemeinsam mit ihrem Ehegatten in dessen Haus in xxxx B., Adresse4 17. Die Bw. brachte dabei ihren Hausrat und persönlichen Fahrnisse in den gemeinsamen Haushalt ein und somit ein gemeinsamer Familienwohnsitz begründet.

Bald nach der Geburt des gemeinsamen Sohnes (im Juli 1997 in Ax) meldete sich die Bw. vorzeitig von Karenzurlaub ab und nahm Ende 1997 ihr Dienstverhältnis als Steuerberaterin in H. wieder auf, welches seit ca. 1992 durchgehend bestand. Auch ihre selbständige Tätigkeit als Steuerberaterin nahm die Bw. ab Jänner 1998 in H. wieder auf, nachdem diese während der Karenzierung ruhend gemeldet war.

Der gemeinsame Sohn E. lebte von Anfang an bei der Bw. am Arbeitsort. E. ist in H. in den Kindergarten und in die Volksschule gegangen und besuchte anschließend das Gymnasium in H..

Bis zum Jahr 2006 war die Bw. bei Mag. ABC Q. als Steuerberaterin angestellt. Im November 2007 trat sie in ein Dienstverhältnis mit der R. ein, mit Dienstort S.. Da sie von H. nach S. pendelte, beantragte sie das große Pendlerpauschale. Zusätzlich erzielte die Bw. in den Berufungsjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Steuerberaterin.

Sowohl die Bw. als auch ihr Ehegatte, Dr. M. D., erzielten ab 1997 Einkünfte in steuerlich relevanter Höhe, wobei auf Dr. D. mit einem Jahreseinkommen zwischen 70.000 bis 80.000 € der Hauptanteil am Familieneinkommen entfiel.

Um ihrer beruflichen Tätigkeit in H. nachzugehen, hielt sich die Bw. während der Woche in der Wohnung in I. auf. Dieser zweite Haushalt in I. war damit zunächst beruflich veranlasst.

Dr. D. hielt sich während der Woche und während der Abwesenheit der Bw. ständig am Familienwohnsitz in B. auf.

Die Bw. wies mittels Kostenaufstellung für das Jahr 2007 Bankomatbehebungen und Zahlungen mittels Bankomatkarte unter anderem für Tankrechnungen, Lebensmitteleinkäufe etc. nach, die in H. bzw. I. getätigt wurden. Es ergeben sich daraus keine Nachweise über Ausgaben bzw. Geldbehebungen, die von der Bw. in Ax bzw. B. getätigt wurden. Diese

Kostenaufstellung spricht dafür, dass die Bw. an mindestens 23 Wochenenden im Jahr 2007 nicht in B. gewesen ist, da in dieser Zeit unter anderem Zahlungen mit Bankomatkarte in H. und Tankrechnungen in AB getätigt wurden. Es kann nicht festgestellt werden, ob die Bw. an den verbleibenden 29 Wochenenden in B. gewesen ist, bzw. wo sie sich sonst aufgehalten hat.

Die Bw. verbrachte die überwiegende Zeit am Arbeitsort. Die Bw. selbst gab an, den Familienwohnsitz ein bis zwei Mal im Monat aufgesucht zu haben. Sie legte jedoch keine Nachweise darüber vor, ob, bzw. wann im Berufszeitraum sie tatsächlich in B. war. Ebenso wenig erfolgte eine diesbezügliche Glaubhaftmachung.

Dr. D. hat (während aufrechter Ehe) von August 2002 bis Juni 2003 einen Unterhaltsbetrag iHv. 495 € monatlich an die mittlerweile geschiedene Ehegattin für den gemeinsamen Sohn E. überwiesen. Ab September 2003 wurden die Unterhaltszahlungen nach dem zweieinhalbfachen Regelbedarfssatz bemessen und auch exakt in der Höhe von 638 € überwiesen.

Zusätzlich bezahlte Dr. D. von 2000/2001 bis August 2008 die Krankenversicherungsbeiträge für den gemeinsamen Sohn in seiner privaten Krankenversicherung.

Dr. D. hat in seinen Steuererklärungen ab Juni 2003 bis zur Veranlagung 2008 den Unterhaltsabsetzbetrag für den gemeinsamen Sohn E. beantragt. Dies wurde vom Finanzamt anerkannt. Demnach war der gemeinsame Sohn ab Juni 2003 und somit auch jedenfalls ab dem Berufungsjahr 2006 nicht mehr bei ihm haushaltszugehörig.

Laut Abfragen im ZMR waren weder die Bw. noch ihr Sohn E. jemals mit Wohnsitz in xxxx B., Adresse4 17 gemeldet; auch ein Nebenwohnsitz wurde dort nicht begründet.

In einem Artikel in den "B.-er Gemeindenachrichten" vom September 2008 wird über die nunmehrige Ehefrau des Dr. D., "Operettendiva" L. P., berichtet:

"L. P. lebt seit Jahren in B. an der Seite ihres Lebenspartners Rechtsanwalt Dr. M. D., der auch ihr Manager ist. Die Krönung der bisherigen Lebensgemeinschaft ist der viereinhalbjährige XY. . Und vor Kurzem wurde im August Klein-U. geboren....."

L. P. hat laut ZMR seit 21. Oktober 2003 an der Adresse Adresse4 17, xxxx B. ihren Hauptwohnsitz begründet.

Nach der Geburt des gemeinsamen Sohnes M. N. von Dr. M. D. und L. P. hat auch dieser seit 20. Februar 2004 an dieser Adresse seinen Hauptwohnsitz.

Seit April 2009 ist Hr. Dr. D. mit L. P. verheiratet und seit September 2009 haben die beiden ein weiteres Kind (U. V.), welches auch an dieser Wohnanschrift gemeldet ist.

Dr. M. D. ist seit 1991 an dieser Wohnanschrift mit Hauptwohnsitz gemeldet

Die Bw. wurde auf diesen Sachverhalt angesprochen und gab am 25. Jänner 2010 niederschriftlich zu Protokoll, dass sie bisher von den gemeldeten Wohnsitzen von L., M. N. und U. V. D. an "ihrem Familienwohnsitz" nichts gewusst hat. Die Bw. wollte dazu niederschriftlich nicht Stellung nehmen.

Die Ehe der Bw. wurde am 7. Oktober 2008 vor dem BG F. gemäß § 55a Ehegesetz einvernehmlich geschieden. Im Beschluss über die Scheidung im Einvernehmen wurde fest gehalten, dass Ehe unheilbar zerrüttet und die eheliche Gemeinschaft seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben ist.

Nach der Scheidung und nach Räumung des Hauses in B. im Jänner 2009 gab die Bw. den Schlüssel laut Bestätigung am 24. Jänner 2009 an Dr. D. zurück.

Zum Nachweis der Menge des Übersiedlungsgutes wurde im Zuge der Betriebsprüfung auch eine Rechnung der Fa. J. vorgelegt. Laut Speditionsrechnung vom 16. Jänner 2009 fand von 14. bis 15. Jänner 2009 die Übersiedelung der Bw. von B. nach H. (I.) statt.

Seitens des Finanzamtes wurde (im Rahmen der Schlussbesprechung der Außenprüfung) für die Jahre 2004 und 2005 die doppelte Haushaltsführung anerkannt. Auf welche Sachverhaltsfeststellungen sich diese Beurteilung konkret stützt, geht aus dem Steuerakt nicht hervor. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde lediglich sinngemäß festgehalten, dass die Bw. für die Jahre 2004 und 2005 glaubhaft machen konnte, dass sich der Familienwohnsitz noch in B. befände.

Im Jahr 2010 fand eine Prüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG statt, da sich der Verdacht erhärtet habe, dass für 2004 bis 2008 zu Unrecht die doppelte Haushaltsführung beantragt und dadurch Einkommensteuer verkürzt worden sei.

Das Ersuchen des Finanzamtes um Akteneinsicht betreffend die Pflegschaftssache E. D. wurde vom BG O. abgelehnt. Der Minderjährige, vertreten durch die Mutter, sprach sich gegen eine Gewährung der Akteneinsicht aus. Der Vater des Minderjährigen sprach sich zwar nicht grundsätzlich gegen eine Akteneinsicht aus, erachtete diese jedoch nicht für erforderlich.

Dr. M. D. hat unter Hinweis auf § 25 BAO (Angehöriger) die Aussage verweigert, jedoch zugestimmt, dass das Finanzamt seine Einkommensteuererklärungsdaten sowie Meldedaten im Prüfungsverfahren der Bw. verwerten kann.

B. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1. (Erhöhte) Mitwirkungspflicht

Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs 1 BAO).

Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs 1 BAO).

Die Pflicht zur amtswegige Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes befreit die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187).

In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen zurück (vgl. VwGH 27.11.2001, 97/14/0011 und 98/14/0052, sowie vom 30.5.2001, 99/13/0024).

Nach Literatur und Rechtsprechung unterliegt die Partei einer erhöhten Mitwirkungspflicht unter anderem dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder wenn die Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 279; VwGH 9.9.2004, 99/15/0250 und insbesondere VwGH vom 28.03.2000, 96/14/0107).

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen (VwGH 20.9.1989, 88/13/0072).

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 des VwGH (vgl. VwGH 18.12.1990, 87/14/0155) genügt es hierbei, 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. Die Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. auch VwGH 16.6.1987, 85/14/0125).

Da es sich im gegenständlichen Berufungsverfahren um einen Sachverhalt handelt, bei dem ungewöhnliche, den privaten Bereich betreffende Verhältnisse vorliegen und die Behauptungen der Bw. mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (siehe dazu auch unten, Punkt 2.2.2.), trifft die Bw. nach Lehre und Rechtsprechung des VwGH eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Die Bw. behauptet, ihr Familiensitz sei im berufsgegenständlichen Zeitraum in B. gelegen gewesen und sie habe keine Kenntnis von den geänderten Familienverhältnissen ihres (mittlerweile von ihr geschiedenen) Ehegatten gehabt, obwohl er zu dieser Zeit bereits mit seiner nunmehrigen Ehegattin und dem gemeinsamen Kind am behaupteten Familienwohnsitz zusammenlebte. Diese Behauptungen der Bw. stehen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch und stellen ungewöhnliche Verhältnisse dar.

Infolge der erhöhten Mitwirkungspflicht wäre es die Aufgabe der Bw. gewesen, von sich aus Vorsorge dafür zu treffen, dass die nötigen Beweise für ihre Behauptungen beschafft werden.

Die Bw. hat im Betriebsprüfungsverfahren und im Laufe des Berufungsverfahrens keinesfalls, wie es ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht entsprochen hätte, von sich aus Beweise angeboten und besorgt, sondern hat im Gegenteil immer wieder ein Verhalten an den Tag gelegt, das die Sachaufklärung erschwert und verzögert hat. Sie hat konkrete Fragen nicht oder nur sehr unbestimmt beantwortet, immer wieder bloße Behauptungen in den Raum gestellt und diese nicht oder nicht ausreichend nachgewiesen:

Die Bw. wurde im Zuge der Betriebsprüfung niederschriftlich zur doppelten Haushaltsführung und im Zusammenhang damit auch über die als ungewöhnlich anzusehende Tatsache befragt, dass seit dem Jahr 2003 die nunmehrige Ehefrau des Dr. D. am behaupteten Familienwohnsitz polizeilich gemeldet war. Hierbei hat sie die Fragen betreffend Überweisung von Unterhaltsbeträgen durch Dr. D. für den gemeinsamen Sohn E., Geltendmachung des Unterhaltsabsetzbetrages ab 2003 durch Dr. D., polizeiliche Meldung ab Ende 2003 von L. P. und ab Februar 2004 auch polizeiliche Meldung deren Sohnes M. N. am Wohnsitz in B., entweder nicht beantwortet oder angegeben, bisher von diesen Umständen keine Kenntnis zu haben.

Die Bw. verweigerte (in Vertretung) zudem ihre Zustimmung zur Akteneinsicht in den Pflegschaftsakt ihres Sohnes. Nach Ansicht des Prüfers hätte der Pflegschaftsakt über die Wohnsitzverhältnisse bzw. den gewöhnlichen Aufenthalt der Familie entscheidenden Aufschluss geben können.

Insgesamt hat die Bw. im Betriebsprüfungs- und im Berufungsverfahren – wie aufgezeigt – durch ihr Verhalten die Aufklärung und Offenlegung des maßgeblichen Sachverhaltes eher

verzögert bzw. verhindert und damit die ihr zukommende (erhöhte) Verpflichtung an der Mitwirkung zur Ermittlung des für eine zutreffende Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltes verletzt. Insoweit tritt daher nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH die Verpflichtung zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung zurück. Dieses Verhalten kann nach Ansicht der Berufungsbehörde nur so gedeutet werden, dass damit die Aufdeckung des wahren Sachverhaltes verhindert werden sollte, der zu einer höheren Steuerlast geführt hätte (etwa durch Nichtanerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung). Kann aber der Sachverhalt auf Grund der mangelnden Mitwirkung des Steuerpflichtigen (mangelnde aktive Sachaufklärung, Nichteinhaltung der Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht) nicht aufgeklärt werden, so muss die Behörde auf Grund der (allenfalls auf Grund der mangelnden Mitwirkung auch lückenhaften) Ergebnisse des Verfahrens in freier Beweiswürdigung von dem Sachverhalt ausgehen, der nach den Denkgesetzen und nach den allgemeinen Lebenserfahrungen und den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens den größeren Grad an Wahrscheinlichkeit aufweist.

2. Doppelte Haushaltsführung

2.1. Rechtsgrundlagen

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

Nach § 20 Abs 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 161/2005, dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

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

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 (Z 2 lit a).

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 sind die Kosten für Familienheimfahrten der Höhe nach auf den Betrag des höchsten Pendlerpauschales begrenzt.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG, BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. Nr. 99/2007, sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt: Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 297 Euro jährlich, 20 km bis 40 km 1.179 Euro jährlich, 40 km bis 60 km 2.052 Euro jährlich, über 60 km 2.931 Euro jährlich.

Für den Veranlagungszeitraum 2008 (ab 1. Juli 2008) gelten folgende Beträge (BGBl. Nr. 400/1988, BGBl. Nr. I 2008/85): Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km 342 Euro jährlich, 20 km bis 40 km 1.356 Euro jährlich, 40 km bis 60 km 2.361 Euro jährlich, über 60 km 3.372 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben.

Gemäß § 2 Abs 5 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG 1967), BGBl.

Nr. 376/1967 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2005, gehört ein Kind zum Haushalt einer Person dann, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung eine Wohnung mit dieser Person teilt. Die Haushaltszugehörigkeit gilt nicht als aufgehoben, wenn

- a) sich das Kind nur vorübergehend außerhalb der gemeinsamen Wohnung aufhält,
- b) das Kind für Zwecke der Berufsausübung notwendigerweise am Ort oder in der Nähe des Ortes der Berufsausübung eine Zweitunterkunft bewohnt,
- c) sich das Kind wegen eines Leidens oder Gebrechens nicht nur vorübergehend in Anstaltspflege befindet, wenn die Person zu den Kosten des Unterhalts mindestens in Höhe der Familienbeihilfe für ein Kind beiträgt; handelt es sich um ein erheblich behindertes Kind, erhöht sich dieser Betrag um den Erhöhungsbetrag für ein erheblich behindertes Kind (§ 8 Abs. 4).

Ein Kind gilt bei beiden Elternteilen als haushaltszugehörig, wenn diese einen gemeinsamen Haushalt führen, dem das Kind angehört.

Gemäß § 2 Abs 8 FLAG 1967 hat eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.

Gemäß § 1 Abs 1 des Bundesgesetzes über das polizeiliche Meldewesen (Meldegesetz 1991 - MeldeG) sind Unterkünfte Räume, die zum Wohnen oder Schlafen benutzt werden.

Abs 6, 7 und und 8 leg.cit. lauten:

Abs 6: Ein **Wohnsitz** eines Menschen ist an einer Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, dort bis auf weiteres einen Anknüpfungspunkt von Lebensbeziehungen zu haben.

Abs 7: Der **Hauptwohnsitz** eines Menschen ist an jener Unterkunft begründet, an der er sich in der erweislichen oder aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, diese zum Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen zu machen; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen eines Menschen auf mehrere Wohnsitze zu, so hat er jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem er das überwiegende Naheverhältnis hat.

Abs 8: Für den **Mittelpunkt der Lebensbeziehungen** eines Menschen sind insbesondere folgende Kriterien maßgeblich: Aufenthaltsdauer, Lage des Arbeitsplatzes oder der Ausbildungsstätte, Ausgangspunkt des Weges zum Arbeitsplatz oder zur Ausbildungsstätte, Wohnsitz der übrigen, insbesondere der minderjährigen Familienangehörigen und der Ort, an dem sie ihrer Erwerbstätigkeit nachgehen, ausgebildet werden oder die Schule oder den Kindergarten besuchen, Funktionen in öffentlichen und privaten Körperschaften.

Nach § 3 Abs 1 leg.cit. muss sich jemand, der in einer Wohnung Unterkunft nimmt, innerhalb von drei Tagen danach bei der Meldebehörde anmelden.

2.2. Rechtliche Würdigung

2.2.1. Doppelte Haushaltsführung

a. Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung

Die Ausgaben für Fahrten vom Wohnsitz am Arbeitsplatz zur Familie (die sog. "Familienheimfahrten") sind Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 16 Abs 1 EStG 1988, wenn eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt.

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für eine doppelte Haushaltsführung (bei Vorhandensein eines Familienwohnsitzes und eines weiteren Wohnsitzes am Beschäftigungsort) sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH steuerlich dann zu berücksichtigen, wenn eine berufliche Veranlassung für die doppelte Haushaltsführung besteht. Ist die Wahl oder Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 24.04.1996, 96/15/0006; 15.12.1994, 93/15/0083).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. 15.12.1994, 93/15/0083; 28.3.2000, 96/14/0177) ist die Beibehaltung der bisherigen Wohnung am Beschäftigungsort bei Verlegung des Familienwohnsitzes an einen auswärtigen Ort grundsätzlich nicht beruflich veranlasst.

Die Wegverlegung des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort ist dennoch dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn erstmals ein gemeinsamer Familienwohnsitz am Beschäftigungsort des anderen (Ehe)Partners gegründet wird.

Die Bw. übersiedelte nach ihrer Verehelichung mit Dr. M. D., der als selbständiger Rechtsanwalt seine Kanzlei in B. betreibt, im Jahr 1997 nach B.. Es handelt sich somit im vorliegenden Fall um das erstmalige Begründen eines Familienwohnsitzes mit dem (nunmehr geschiedenen) Ehemann der Bw.

Die Begründung eines eigenen Haushalts am Beschäftigungsort ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsort so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann (bei einer Entfernung von mehr als 120 km) und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes nicht privat veranlasst ist
- oder die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann (VwGH 24.04.1996, 96/15/0006, 15.12.1994, 93/15/0083).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es Sache desjenigen Steuerpflichtigen, der die - grundsätzlich nie durch die Erwerbstätigkeit veranlasste - Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, der Abgabenbehörde Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht, ohne dass die Abgabenbehörde in einem solchen Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen. Die berufliche Veranlassung von Aufwendungen, denen nach dem ersten Anschein eine nicht berufliche Veranlassung zu Grunde liegt, ist vom Steuerpflichtigen darzustellen (vgl. VwGH vom 22.11.2006, Zl. 2005/15/0011).

b. Familienwohnsitz

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006).

Zur Auslegung des in der BAO nicht definierten Begriffs "Mittelpunkt der Lebensinteressen" ist, soweit er nicht aus den einzelnen in Betracht kommenden Regelungen hervorgeht, die Umschreibung des § 2 Abs 8 FLAG heranzuziehen. Demnach hat eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen an dem Ort, zu dem sie die engsten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3 § 26 Anm 11).

Eine Person kann zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des § 2 Abs 8 FLAG haben. Unter persönlichen Beziehungen sind dabei all jene zu verstehen, die jemand aus in seiner Person liegenden Gründen, insbesondere auf Grund der Geburt, der Staatsangehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigung religiöser und kultureller Art, an ein bestimmtes Land binden. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person wird regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein. Diese Annahme setzt allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an (VwGH 28.10.2008, 2008/15/0114 mwN).

Steuerrechtlich ist das Bestehen eines Wohnsitzes stets an die objektive Voraussetzung des Besitzes einer Wohnung geknüpft. Die polizeiliche Meldung oder die Unterlassung derselben ist ebenso wenig für die Frage des Wohnsitzes entscheidend, wie der Umstand, ob Miete bezahlt wird oder nicht. Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechtes ist demnach auf keine bestimmte rechtsgeschäftliche Form abgestellt, sondern knüpft an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an. Um einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften zu begründen, bedarf es daher nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten. Es kommt auf die tatsächliche Verfügungsgewalt über die Wohnung an (VwGH 18.01.1996, 93/15/0145).

Ein gemeinsamer Hausstand ist nur dann anzunehmen bzw. anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige sich mit Duldung seines Partners dauerhaft dort aufhält und sich auch finanziell in einem Umfang an der Haushaltsführung beteiligt, dass daraus auf eine gemeinsame Haushaltsführung geschlossen werden kann (UFS GZ RV/1270-W/07).

c. Auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung

Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes ist keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (oder Lebensgefährte) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 2.200 € jährlich erzielt (vgl. VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.02.1999) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154).

d. Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes

Eine doppelte Haushaltsführung kann nur dann zu Werbungskosten führen, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen ist.

Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ist unter anderem in folgenden Fällen unzumutbar:

- Bei ständig wechselnder Arbeitsstätte.
- Wenn von vornherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeit mit bis zu vier bis fünf Jahren befristet ist oder der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz (oder in üblicher Entfernung) höhere Einkünfte (über 2.200 € jährlich) bezieht (vgl. VwGH 27.2.2002, 98/13/0122).
- Bei Unzumutbarkeit der (Mit)Übersiedlung eines im Haushalt lebenden pflegebedürftigen Angehörigen.
- Wenn im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz unterhaltspflichtige Kinder wohnen und eine (Mit)Übersiedlung der gesamten Familie aus wirtschaftlichen Gründen nicht zumutbar ist (vgl. UFS GZ RV/1270-W/07).

Sowohl die Bw, als auch ihr (nunmehr geschiedener) Ehegatte erzielten an ihren jeweiligen Beschäftigungsorten steuerlich relevante Einkünfte von über 2.200 € jährlich. Der Bw. konnte aufgrund der Entfernung H. – B. (etwa 200 km laut Google-Routenplaner) eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden.

e. Abzugsfähige Kosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung

Als Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung kommen unvermeidbare Mehraufwendungen in Betracht, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss (VwGH 23.05.2000, 95/14/0096). Es sind somit jene Kosten absetzbar, welche der Steuerpflichtige für eine zweckentsprechende Unterkunft für sich allein

aufwenden muss. Darüber hinausgehende Wohnkosten sind gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für eine zweckentsprechende angemietete Wohnung des Steuerpflichtigen am Dienstort (Mietkosten und Betriebskosten) einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände.
- Kosten für Familienheimfahrten.

f. Familienheimfahrten

Aufwendungen für Familienheimfahrten eines Arbeitnehmers vom Wohnsitz am Arbeitsort zum Familiensitz sind im Rahmen der durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Ehegatte des Steuerpflichtigen am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt.

Bei einem verheirateten (in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden) Dienstnehmer sind nach der Judikatur bei Geltendmachung der Kosten einer doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten von wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen (vgl. Jakom/*Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 56; VwGH 11.1.1984, 81/13/0171).

Als Fahrtkosten sind jene Aufwendungen abzusetzen, die durch das tatsächlich benutzte Verkehrsmittel anfallen (Bahnkarte, KFZ-Kosten, Flugkosten). Der Arbeitnehmer ist nicht verhalten, das billigste Verkehrsmittel zu wählen. Die Höhe der absetzbaren Kosten ist durch § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG mit dem höchsten Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988 begrenzt. Steuerfreie Ersätze des Arbeitgebers für Tage der Familienheimfahrten (z.B. Dienstreiseersätze, Durchzahlerregelung) kürzen den abzugsfähigen Betrag.

2.2.2. Schlussfolgerungen

Die Bw. begründete im Jahr 1997 mit ihrem damaligen Ehegatten Dr. D. einen gemeinsamen Familienwohnsitz in B.. Um ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen zu können, hielt sich die Bw. während der Woche in ihrer Wohnung in H. (I.) auf. Dieser zweite Haushalt war damit beruflich veranlasst.

Der Bw. konnte aufgrund der Entfernung H. – B. (ca. 200 km) eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz nicht zugemutet werden. Eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den

Beschäftigungsort der Bw. war ebenso nicht zumutbar, da der Ehegatte der Bw. am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte von mehr als 2.200 € jährlich erzielte.

Die Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung waren damit für die Vorjahre zunächst erfüllt, da die Bw. mit ihrem Ehegatten einen gemeinsamen Haushalt in B. unterhielt, der den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen bildete.

Der Unabhängige Finanzsenat hat aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes jedoch festgestellt, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens für die Bw. jedenfalls in den gegenständlichen Berufungsjahren 2006 bis 2008 in B. weder der Familienwohnsitz noch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen gelegen ist.

Wie bereits oben ausgeführt, kann die polizeiliche Meldung lediglich ein Indiz für die Beurteilung des Familienwohnsitzes sein. Die Bw. hat laut ZMR ihren Hauptwohnsitz seit 1996 in I.. Ihr Sohn E. hat seit seiner Geburt im Jahr 1997 den Hauptwohnsitz ebenfalls in I.. Nach den Daten des ZMR waren weder die Bw. noch ihr Sohn E. jemals mit Wohnsitz in xxxx B., Adresse 4 17, gemeldet; auch ein Nebenwohnsitz wurde dort nicht begründet. Die Bw. begründet die Nichtmeldung für sich selbst und ihren Sohn in B. damit, dass es "eine sehr stressige Zeit war (zwei große Übersiedlungen und eine Geburt in einem Jahr)". Diese Erklärung mag allenfalls noch für das Jahr 1997 ausreichen; nicht jedoch für die Folgejahre. Warum die Bw. den Hauptwohnsitz für sich selbst in I. belassen und für den Sohn E. per 20. August 1997 I. als Hauptwohnsitz zwar angemeldet hat, in B. jedoch ihrer Meldepflicht nachhaltig nicht nachgekommen ist, vermochte die Bw. nicht darzulegen. Unkenntnis der Rechtslage soll der Bw. auf Grund ihrer beruflichen Praxis als Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin jedenfalls nicht unterstellt werden.

Diese Umstände sprechen gegen die Annahme des Familienwohnsitzes der Bw. und ihres Sohnes in den Jahren 2006 bis 2008 in B..

Dr. D., der vormalige Ehemann der Bw., hat ab Juni 2003 den Unterhaltsabsetzbetrag für den gemeinsamen Sohn E. geltend gemacht. Das Finanzamt anerkannte den Unterhaltsabsetzbetrag für das Jahr 2003 für sechs Monate und für die Folgejahre zur Gänze.

Anlässlich der niederschriftlichen Befragung vom 25. Jänner 2010 konnte bzw. wollte die Bw. die Frage, warum während aufrechter Ehe und gemeinsamer Haushaltsführung Unterhalt für das gemeinsame Kind überwiesen wurde, und die Frage nach der Geltendmachung des Unterhaltsabsetzbetrages durch ihren Ehegatten, nicht beantworten.

Zudem gab die Bw. an, sie habe erst im Zuge der Betriebsprüfung erfahren, dass Dr. D. Unterhaltsabsetzbeträge für den gemeinsamen Sohn geltend gemacht habe. Der Prüfer habe

dies und andere Fehler, die im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Dr. D. im Laufe der Jahre passiert seien, nicht gewürdigt.

Dazu ist auszuführen, dass die Bw. Beweismittel zu diesem Thema nicht beigebracht hat. Nach den Daten des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung (AIS) hat Dr. D. im Jahr 2003 den Unterhaltsabsetzbetrag für zwei nicht haushaltszugehörige Kinder (geboren 1990 für 12 Monate und geboren am 27.7.1997 [also für den Sohn E.] für Juni bis Dezember) geltend gemacht. Auch in den Folgejahren, insbesondere in den Berufungsjahren hat Dr. D. für diese beiden nicht haushaltszugehörigen Kinder den Unterhaltsabsetzbetrag geltend gemacht. Das FA anerkannte diese Unterhaltsabsetzbeträge.

Der Unterhaltsabsetzbetrag steht gemäß § 33 Abs 4 Z 3 lit b EStG 1988 nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige für ein Kind, welches nicht seinem Haushalt zugehört und für das ihm keine Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet.

Demnach war der gemeinsame Sohn E. ab Juni 2003 und somit auch in den gegenständlichen Berufungsjahren nicht mehr bei Dr. D. haushaltszugehörig.

Das Argument der Bw., dem steuerlichen Vertreter ihres damaligen Gatten seien im Zug der Einkommensteuererklärungen im Lauf der Jahre auch andere Fehler unterlaufen, vermag die Berufung nicht zu stützen. Einerseits hat sie keinerlei Beweise beigebracht für die Behauptung, der Unterhaltsabsetzbetrag sei durch ihren Gatten fälschlicher Weise geltend gemacht worden, andererseits hat sie die "anderen Fehler" in den Einkommensteuererklärungen ihres Gatten lediglich behauptet, ohne entsprechende Beweismittel anzubieten. Außerdem ist für die Beweiswürdigung nicht nur dieses eine Sachverhaltselement, sondern das Gesamtbild der Verhältnisse von Bedeutung.

Die Bw. begründete die monatlichen Unterhaltsleistungen damit, dass ihr Einkommen infolge längerer Krankheit dramatisch sank und die laufenden Ausbildungskosten für den gemeinsamen Sohn sie enorm belasteten. Diese Begründung erscheint auf den ersten Blick schlüssig, erklärte doch die Bw. laut Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung tatsächlich im Jahr 2003 lediglich einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv. 11.810,00 €, wogegen sie in den Jahren zuvor und danach (beispielsweise 2001, 2002; 2004 bis 2006) jeweils über 30.000,00 € erklärt hat. Diese Tatsache lässt aber die Frage unbeantwortet, warum bei aufrechter Ehe und gemeinsamer Haushaltsführung diese Zahlungen bereits im Jahr 2002 einsetzten und nach Wegfall des nur im Jahr 2003 bestehenden finanziellen Engpasses ab dem Jahr 2004 nicht wieder eingestellt wurden.

Als ungewöhnlich stellt sich insbesondere die Tatsache dar, dass bei aufrechter Ehe und gemeinsamer Haushaltsführung Unterhaltszahlungen für den gemeinsamen Sohn nach dem Regelbedarfssatz bemessen und ab September 2003 auch exakt in dieser Höhe (638 €; zuvor

iHv. 495 €) überwiesen wurden. Hinzu kommt, dass etwa ab diesem Zeitpunkt, nämlich ab Juni 2003, der damalige Gatte der Bw. in seinen Steuererklärungen den Unterhaltsabsetzbetrag geltend gemacht hat.

Auch der bereits erwähnte Artikel über die nunmehrige Ehefrau des Dr. D. in den B.-er Gemeindenachrichten vom September 2008, wonach diese **"seit Jahren** (Hervorhebung durch den Referenten; Anm.) *in B. an der Seite ihres Lebenspartners Rechtsanwalt Dr. M. D., der auch ihr Manager ist, lebt"*, spricht für diese Beurteilung. Weiters wird auch über die beiden gemeinsamen Kinder von L. P. und Dr. D., M. N. (geb. 12. Februar 2004) und U. V. (geb. 1. September 2008) berichtet. Dieser Umstand indiziert ebenso, dass der Familienwohnsitz der Bw. und deren Sohnes im berufsgegenständlichen Zeitraum nicht mehr in B. gewesen sein kann.

Im Zuge weiterer Erhebungen stellte sich heraus, dass laut ZMR die nunmehrige Ehefrau des Dr. D., L. P., seit Ende 2003 ihren Hauptwohnsitz an der Adresse Adresse4 17, xxxx B. angemeldet hat. Auch die beiden gemeinsamen Kinder sind seit ihrer Geburt (im Jahr 2004 bzw. 2008) an dieser Wohnanschrift (ebenfalls mit Hauptwohnsitz) gemeldet.

Ungewöhnlich und unglaublich ist der Umstand, dass es der Bw. jahrelang nicht aufgefallen sein will, dass ihr Ehemann an ihrem behaupteten Familienwohnsitz mit einer anderen Frau und dem gemeinsamen Kind wohnte. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht nachvollziehbar, dass es der Bw. während dieser Jahre nicht aufgefallen ist, dass an "ihrem Familienwohnsitz" andere Personen einen Hauptwohnsitz begründet haben. Vielmehr scheidet aufgrund der privaten Umstände der mittlerweile geschiedenen Ehegatten eine jederzeitige Benutzung der Wohnung in B. in den berufsgegenständlichen Jahren durch die Bw. aus. Die Bw. behauptet zwar, es habe sich durch die Scheidung nichts geändert und der Familienwohnsitz habe sich auch im Jahr 2008 (also im Jahr der Scheidung) noch in B. befunden, begründet aber nicht, warum ihr trotz gegenteiligen Anscheins Glauben geschenkt werden sollte. Die Bw. war zu diesem Zeitpunkt (wie schon seit vielen Jahren davor) als Steuerberaterin in H. tätig. Seit November 2007 hatte sie in S. ein Dienstverhältnis begonnen und pendelte seither nach ihren eigenen Angaben von H. nach S.. Aus welchem Grund sie sich angesichts der (zumindest seit 2008) unheilbar zerrütteten Ehe an Wochenenden noch zu ihrem Ehegatten im 200 Kilometer entfernten B. begeben sollte, hat sie nicht erläutert und ist objektiv auch nicht nachvollziehbar.

Zum Nachweis ihrer Familienheimfahrten legte die Bw. eine Kostenaufstellung für das Jahr 2007 vor. Daraus sind Zahlungen mittels Bankomatkarte und Geldbehebungen ersichtlich, die in H. bzw. I. getätigt wurden. Allerdings gibt es keine Nachweise über

Ausgaben bzw. Geldbehebungen am behaupteten Familienwohnsitz in B.. Diese Kostenaufstellung lässt vermuten, dass die Bw. mindestens 23 Wochenenden im Jahr 2007 nicht in B. verbracht hat, da in dieser Zeit unter anderem Bankomathebungen in H. und Tankrechnungen in AB getätigt wurden. Es kann nicht festgestellt werden, ob sich die Bw. an den verbleibenden 29 Wochenenden im Jahr 2007 in B. oder anderswo aufgehalten hat. Beweise für ihre Anwesenheit in B. hat die Bw. nicht vorgelegt.

Der Argumentation der Bw., sie habe teilweise vor der Abfahrt nach B. Lebensmittel in H. eingekauft und in ihrem Kraftfahrzeug mitgenommen, kann schon allein wegen der begrenzten Haltbarkeit von Lebensmitteln bei Unterbrechung der Kühlkette nicht gefolgt werden. Außerdem erscheint es völlig unüblich, Lebensmittel über hunderte Kilometer zu transportieren, wenn andererseits am Zielort ausreichende Möglichkeiten für Einkäufe bestehen. Es ist auch nicht glaubwürdig und widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass die Bw. nicht ein einziges Mal eine Bankbehebung bzw. Bankomatzahlung in B. (bzw. Umgebung) vorgenommen hätte. Derartige Beweismittel hat die Bw. jedenfalls nicht vorgelegt.

Auch diese Umstände sprechen gegen einen Familienwohnsitz in B. .

Nach eigenen Angaben kehrte die Bw. etwa ein bis zwei Mal pro Monat an den Familienwohnsitz in B. zurück. Auch aus diesem Gesichtspunkt erscheint es unglaublich, dass der Bw. nicht aufgefallen ist, dass an "ihrem" Familienwohnsitz familienfremde Personen wohnen. Dies auch aufgrund der Tatsache, dass die nunmehrige Ehefrau des Dr. D. seit Oktober 2003 und deren Kind seit Februar 2004 an dieser Adresse ihren Hauptwohnsitz begründet haben.

Die Bw. behauptet auch, Dr. D. sei etwa zwei Mal im Monat nach I. gekommen, weshalb auch diese "Familienheimfahrten" steuerlich zu berücksichtigen seien. Auch diese Behauptung wurde weder glaubhaft gemacht, noch wurden Beweismittel vorgelegt. Außerdem wären diese Aufwendungen nicht von der Bw. zu tragen gewesen.

Sollte die Bw. tatsächlich keine Kenntnis von den Lebensverhältnissen ihres damaligen Ehegatten gehabt haben, dann nur aufgrund des Umstandes, dass sie (nach den Gesamtumständen des Falles am wahrscheinlichsten ab etwa Mitte 2003) ihren Familienwohnsitz an ihren Beschäftigungsort nach H./I. verlegt hat und nicht mehr zu ihrem vorherigen Familienwohnsitz in B. zurückgekehrt ist.

Die Bw. behauptet, dass es ihr in all den Jahren bis zur Scheidung im Jahr 2008 bzw. bis zur Rückgabe des Hausschlüssels im Jänner 2009 jederzeit möglich war, den gemeinsamen Familienwohnsitz zu nutzen und zu betreten. Dies ist zwar technisch nicht ausgeschlossen. Unter den gegebenen Umständen scheint diese Behauptung mit den Erfahrungen des

täglichen Lebens aber wohl nicht vereinbar zu sein, zumal Dr. D. im Berufszeitraum bereits längst mit seiner nunmehrigen Ehefrau und dem gemeinsamen Kind dort wohnte.

Die Bw. verweist in der Berufung auf die Entscheidung des VwGH vom 18. Jänner 1996, 93/15/0145, in der es heißt: *"... dass es zur Begründung eines Wohnsitzes iS der Abgabenvorschriften nur der tatsächlichen Verfügungsgewalt über bestimmte Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderungen jederzeit zum Wohnen genutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen persönlichen Verhältnissen entsprechendes Heim bieten, bedarf".*

Die Bw. gibt an, sie habe über einen derartigen Wohnsitz im Haus des Dr. D. in B. bis zur Rückgabe des Hausschlüssels im Jänner 2009 verfügt.

Zudem verweist sie auf die Entscheidungen 11.12.1990, 90/14/0183, 1991, 532; 31.03.1992, 92/14/0040, 1992, 687, wonach selbst der geschiedene Ehegatte den Wohnsitz in der vormals ehelichen Wohnung behält, wenn er einen Schlüssel zur Wohnung behält, sich dort auch tatsächlich aufhält und einen anderen behaupteten Wohnsitz nicht nachweist.

Wenn die Bw. versucht, mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 18. Jänner 1996, 93/15/0145 ihre Argumentation zu stützen, übersieht sie, dass diesem Erkenntnis ein mit dem Berufungsfall nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde liegt. Beim genannten Erkenntnis ging es unter anderem darum, dass die Beschwerdeführerin nicht über BESTIMMTE Räumlichkeiten zum Wohnen verfügte, sondern ihr – von der Vermietungspraxis des Hauseigentümers abhängig - gerade freie Zimmer zur Benutzung zur Verfügung standen und daher ein "Wohnsitz" (in Form von Räumlichkeiten in Stuhlfelden, Österreich) nicht vorläge. Abgesehen davon kam es im Erkenntnisfall hierauf nicht an, sondern stellte der Gerichtshof fest, dass dieser "Wohnsitz" nicht auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin darstellte. Die nachfolgende Begründung des VwGH, warum der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin nicht in Österreich gelegen sei, spricht aber gerade **gegen** die Ansicht der Bw. (sowohl im Erkenntnisfall, als auch im Berufungsfall bestanden auf Grund beruflicher und gesellschaftlicher Verpflichtungen – im gegenständlichen Fall durch berufliche Verpflichtungen sowie durch Verpflichtungen aus dem Titel der Kinderbetreuung bzw. Kindererziehung - stärkere Bindungen zu einem anderen Ort).

Auch aus den weiteren, von der Bw. genannten Erkenntnissen des VwGH vom 11.12.1990, 90/14/0183, und vom 31.03.1992, 92/14/0040, lässt sich für die Berufung nichts gewinnen. Beide Erkenntnisse handeln von Personen, die das Vorhandensein eines inländischen Wohnsitzes bestreiten, um der Besteuerung im Inland zu entgehen. In beiden Fällen konnten keine Nachweise für einen Wohnsitz im Ausland erbracht werden. Im Berufungsfall hingegen lagen zunächst unbestritten zwei Wohnsitze vor und ist lediglich strittig, ob bzw. seit wann die

Bw. ihren Familienwohnsitz in B. aufgegeben und den Lebensmittelpunkt an den Ort ihres Hauptwohnsitzes verlagert hat.

Nach dem als am wahrscheinlichsten anzunehmenden Sachverhalt (siehe oben) hat die Bw. seit etwa Mitte 2003 - bedingt durch berufliche Verpflichtungen, die Notwendigkeit der Betreuung des Kindes und die Entwicklung der familiären Umstände - den Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse an ihren Beschäftigungsort und bisher unverändert gebliebenen Hauptwohnsitz nach H. (I.) verlegt und kann seither ihren Familienwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr in B. gehabt haben. Wie oben ausgeführt, wird der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein. Diese Annahme setzt allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus. Genau diese Ausnahme ist jedoch im vorliegenden Fall gegeben: Die Bw. verbrachte aus beruflichen Gründen die Zeit überwiegend in I.. Der Sohn der Bw. besuchte dort auch den Kindergarten und war im Jahr 2003 bereits sechs Jahre alt. Kinder schließen üblicher Weise bereits im Kindergartenalter Freundschaften mit anderen Kindern und haben verschiedene soziale Kontakte an ihrem Wohnort, die sich mit Eintritt in die Schule meist verstärken. Gegenteiliges hat die Bw. weder glaubhaft gemacht, noch Beweismittel vorgelegt. Ob sie über den Zeitpunkt der Scheidung hinaus noch über einen Hausschlüssel für die Wohnung in B. verfügt hat, ist unter diesen Umständen ohne Belang.

Die Ehe der Bw. wurde am 7. Oktober 2008 einvernehmlich geschieden. Gemäß § 55a Abs 1 EheG ist eine Voraussetzung der einvernehmlichen Scheidung, dass die eheliche Lebensgemeinschaft der Ehegatten seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben ist. Dem entsprechend wurde auch in der Begründung des Beschlusses über die einvernehmliche Scheidung ausgeführt, dass "die Ehe unheilbar zerrüttet und die eheliche Gemeinschaft seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben" ist.

Dieser Umstand ist ein Indiz dafür, dass **zumindest** seit April 2008 keine doppelte Haushaltsführung im einkommensteuerlichen Sinn mehr bestanden hat. Wenn dies auch von der Bw. bestritten wird, ist sie jedoch nicht in der Lage, ihre Ansicht glaubhaft zu machen oder entsprechende Beweismittel vorzulegen.

Das Bemühen der Bw., ihre Privatsphäre zu schützen ist zweifellos legitim und allgemein verständlich. Sie hat aber auf Grund doppelter Haushaltsführung entstandene Aufwendungen steuerlich geltend gemacht und hierbei – in Anbetracht des gesamten, von ihr bekannt gegebenen Sachverhalts - das Vorliegen ungewöhnlicher, mit der Lebenserfahrung nicht ein Einklang stehender, von der Behörde auf Grund deren privaten Charakters nicht

überprüfbaren Umstände behauptet. Sie hat weiters die im Rahmen des Betriebsprüfungs- und Berufungsverfahrens ausreichend vorhandenen Gelegenheiten trotz wiederholter gezielter Fragestellungen nicht genützt, ihre Behauptungen mittels geeigneter Unterlagen und Beweismittel (wie z.B. Kalenderaufzeichnungen, Eintrittskarten, Kassabons, Bankomatbehebungen, Zahlungen mittels Bankomatkarte, Tankbelegen, Unterlagen über allfällige Arztbesuche [die vor allem mit Kindern auch gelegentlich an Wochenenden anfallen können] etc.) wenigstens glaubhaft zu machen. Obwohl es an ihr gelegen gewesen wäre, entsprechende Beweismittel beizubringen, hat sie sich darauf beschränkt, zu versuchen, die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers mittels ausführlicher verbaler Gegendarstellungen zu entkräften.

Aufgrund der Gesamtheit der vorliegenden Umstände geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass B. als gemeinsamer Familienwohnsitz der Bw. für die berufsgegenständlichen Jahre ausscheidet, und die Bw. bereits Mitte des Jahres 2003, jedenfalls aber noch vor dem Berufszeitraum (2006 bis 2008) ihren "Familienwohnsitz" bzw. den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen von B. nach H. (I.) verlegt hat.

Angesichts des Gesamtbildes der Verhältnisse des Berufungsfalles gelangt der Unabhängige Finanzsenat zur Überzeugung, dass die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum mit Dr. D. keinen gemeinsamen Familienwohnsitz und keine gemeinsame Haushaltsführung in B. unterhalten hat und sie zumindest ab dem Berufszeitraum ihren Familienwohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen an ihren Beschäftigungsort in H. verlegt hat. Die Bw. behauptete zwar die Aufrechterhaltung ihres Familienwohnsitzes in B. auch im Berufszeitraum, legte aber trotz erhöhter Mitwirkungspflicht weder entsprechende geeignete Beweismittel vor, noch war sie in der Lage, ihre Behauptungen glaubhaft zu machen.

Da jedoch Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nur so lange geltend gemacht werden können, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wird, ist eine Anerkennung dieser Kosten für den Berufszeitraum nicht möglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Mai 2012