

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HALLAS & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 2. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. November 2021 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2017, den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2017 und die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 8. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 und Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2017, 2018 und 2019 machte der Beschwerdeführer unter anderem Kosten für doppelte Haushaltsführung (2017: 2.785,92 Euro; 2018: 4.178,88 Euro; 2019: 3.946,72 Euro) und für Familienheimfahrten (2017: 1.836,00 Euro; 2018: 2.754,00 Euro; 2019: 2.601,00 Euro) als Werbungskosten geltend.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 wurde betreffend Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung bekannt gegeben, dass der Beschwerdeführer seit ***tt.mm.***2017 seinen Hauptwohnsitz in ***Ort2*** bei seiner Lebensgefährtin und einen Nebenwohnsitz in ***Ort3*** habe. Der Beschwerdeführer habe eine seit 1.7.2017 bestehende, befristete Beschäftigung beim ***Arbeitgeber1***. Aufgrund der Befristung sei

eine Wohnsitzverlegung generell nicht zumutbar. Weiters sei eine tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz unzumutbar.

Im Zuge eines von der belangten Behörde durchgeführten Vorhalteverfahrens gab der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 4.6.2019 der belangten Behörde bekannt, dass sich der Familienwohnsitz derzeit noch an der Adresse ***Wohnadresse1*** befinde. Als zukünftiger Familienwohnsitz wurde die Adresse ***Wohnadresse2*** in ***Bundesland1*** angeführt, wobei es sich um einen noch nicht fertig gebauten Hausneubau handle. Zu den Verhältnissen am Familienwohnsitz gab der Beschwerdeführer an, nicht alleinstehend, sondern in einer Partnerschaft mit Frau ***AB*** zu leben. Es würden folgende Gründe für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegen: Ständig wechselnde Arbeitsstätte (Auslandsaufenthalte für den Dienstgeber ***Arbeitgeber2***, zu dem der Beschwerdeführer seit 15.4.2019 in einem unbefristeten Dienstverhältnis stehe); pflegebedürftige Angehörige im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz (Schwiegermutter ***BB*** und Mutter ***MutterBf***); Hausneubau in ***Ort1***, für den der Beschwerdeführer sich im Jahr 2016 einen Kredit aufgenommen habe.

Für das Jahr 2017 erfolgte daraufhin mit Einkommensteuerbescheid der belangten Behörde vom 18.6.2019 zunächst eine erklärungskonforme Veranlagung und wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit 7.982,00 Euro festgesetzt.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 14.4.2021 wurde der Beschwerdeführer ua gebeten, die Kosten der doppelten Haushaltsführung belegmäßig nachzuweisen sowie eine Aufstellung der Familienheimfahrten (mit Angabe des Datums der Hin- und Rückreise sowie der verwendeten Verkehrsmittel) zu übermitteln. Darüber hinaus wurde der Beschwerdeführer ua auch zur Dauer seiner Tätigkeit in ***Ort3*** befragt und um Mitteilung ersucht, weshalb er und seine Lebensgefährtin laut den polizeilichen Meldungen nicht an derselben Adresse gemeldet sind. Zudem wurde der Beschwerdeführer um Vorlage seines Arbeitsvertrages sowie der von ihm abgeschlossenen Mietverträge ersucht.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 11.5.2021 wurde der belangten Behörde daraufhin ua erneut mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer seit ***tt.mm.***2017 seinen Hauptwohnsitz in ***Ort2*** habe. Dort habe er zusammen mit seiner Lebensgefährtin ein Eigenheim erworben. In ***Ort3*** habe er im Jahr 2018 für 9 Monate und im Jahr 2019 für 8,5 Monate eine rund 50m² große Mietwohnung bewohnt, wobei der monatliche Mietzins 464,32 Euro betrage. Der Beschwerdeführer fahre jeden Freitag nach ***Ort2*** und sonntags am Abend wieder nach ***Ort3***. Aufgrund der ständig wechselnden Arbeitsstätte des Beschwerdeführers sei es nicht zumutbar, den Familienwohnsitz an den Arbeitsort zu verlegen. Darüber hinaus befänden sich die Schwiegermutter sowie die Mutter des Beschwerdeführers, welche pflegebedürftig seien, im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz.

Dem vorgenannten Schreiben vom 11.5.2021 waren unter anderem folgende Beilagen angeschlossen:

- Dienstvertrag des Beschwerdeführers mit dem ***Arbeitgeber1***, befristet abgeschlossen für die Dauer vom 1.7.2017 bis 30.6.2018;
- Untermietvertrag vom 23.5.2017, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer als Mieter und dem ***Vermieter1*** als Vermieter betreffend die Wohnung ***Top1*** an der Adresse ***Wohnadresse3***, bestehend aus je 2 Zimmern, Kochnische, Vorraum, Abstellraum, Bad, WC im Ausmaß von 48,12 m² und 1 Abstellraum am Gang für die Dauer von drei Jahren ab Beginn des Nutzungsrechtes am 23.05.2017.

Mit weiterem Vorhalt der belangten Behörde vom 10.9.2021 wurde der Beschwerdeführer neuerlich um Ergänzung betreffend die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2017, 2018 und 2019 ersucht. Dabei hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer insbesondere vor, dass am gemeldeten Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers an der Adresse ***Wohnadresse1***, auch Frau ***TanteBf*** mit Hauptwohnsitz gemeldet sei. Laut telefonischer Auskunft der steuerlichen Vertretung vom 6.9.2021 handle es sich bei Frau ***TanteBf*** um die Tante des Beschwerdeführers. Darauf Bezug nehmend stellte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer insbesondere Fragen zu den Wohnverhältnissen an der Adresse ***Wohnadresse1***. Zudem stellte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer Bezug nehmend auf das Vorbringen, dass pflegebedürftige Angehörige im gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz – unter anderem die Schwiegermutter und die Mutter des Beschwerdeführers – wohnen würden, insbesondere Fragen zu den Wohnverhältnissen an der Adresse ***Wohnadresse2***, zum Ausmaß der Pflegebedürftigkeit der genannten Angehörigen sowie betreffend die Lebensgemeinschaft des Beschwerdeführers mit Frau ***AB***. Betreffend die Arbeitsverhältnisse des Beschwerdeführers ersuchte die belangte Behörde um Angabe des Tätigkeitsortes, betreffend das Dienstverhältnis zu ***Arbeitgeber2*** insbesondere um Bekanntgabe der Auslandsaufenthalte. In Zusammenhang mit den Familienheimfahrten ersuchte die belangte Behörde neuerlich um Vorlage einer Aufstellung, aus der ersichtlich ist, an welchem Tag und mit welchem Verkehrsmittel diese unternommen wurden und welche Kosten dabei angefallen sind und ersuchte die belangte Behörde dabei um Vorlage von Belegen (in Kopie).

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 13.10.2021 wurde der belangten Behörde daraufhin unter anderem mitgeteilt, dass sich der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers in Übereinstimmung mit der polizeilichen Meldung an der Adresse ***Wohnadresse1***, befinde. Die dortige Wohnung sei 68 m² groß und werde grundsätzlich von der Tante des Beschwerdeführers bewohnt. Der Beschwerdeführer würde an den Wochenenden gemeinsam mit der Tante – wenn diese nicht bei ihren Enkelkindern in ***Bundesland3*** ist – dort (in einem eigenen Zimmer in der Wohnung) wohnen. Grundsätzlich trage die Tante ***TanteBf*** die Kosten der Wohnung. Der Beschwerdeführer

beteilige sich – wenn er die Wohnung (und das dortige Zimmer in der Wohnung) an den Wochenenden benützt – an den Lebenshaltungskosten der Tante und trage somit indirekt anteilig auch die Kosten der Wohnung. Der Beschwerdeführer kümmere sich auch um seine Tante (Einkäufe, Arztbesuche, kulturelle Veranstaltungen etc). Betreffend die Frage der belangten Behörde, ab welchem Zeitpunkt die Adresse ***Wohnadresse2***, den Familienwohnsitz des Beschwerdeführers darstelle, wurde mitgeteilt, dass ***Ort1*** nicht der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers sei; vielmehr befinde sich der Hauptwohnsitz an der Adresse ***Wohnadresse1***. In ***Ort1*** habe der Beschwerdeführer ein lebenslanges Wohnrecht. Die Mutter des Beschwerdeführers sei nach einer OP für einige Zeit in ***Ort1*** gewesen. Es sei damals geplant gewesen, dass sie ihren Hauptwohnsitz dorthin verlegt. Dazu sei es aber aufgrund verschiedener Umstände nicht gekommen und wohne die Mutter des Beschwerdeführers in ***Ort5***. Die „Lebensgefährtin“ und deren Mutter würden ständig im Haus leben und hätten medizinische Ausbildung. Die (laufenden) Kosten des Einfamilienhauses würden von Frau ***AB*** getragen; der Beschwerdeführer beteilige sich – wenn er vor Ort ist – an den Lebenshaltungskosten und habe zur Errichtung des Eigenheims auch einen Kredit aufgenommen. Zu den Fragen der belangten Behörde, seit wann der Beschwerdeführer in Lebensgemeinschaft mit Frau ***AB*** lebe, ob diese Partnerschaft noch aufrecht sei und wo sich seit Beginn der Lebensgemeinschaft der gemeinsame Wohnsitz befunden habe, wurde ausgeführt, dass keine Lebensgemeinschaft bestehe. Vielmehr bestehe eine enge persönliche Beziehung des Beschwerdeführers zu Frau ***AB*** in ***Ort1*** (Hilfestellung beim gemeinsamen Hausbau, Kreditaufnahme etc) und zu seiner Tante in ***Ort2***. Überdies sei der Beschwerdeführer an diesen Orten nachweislich in Vereinen und Parteien eingegliedert und habe er dort Freunde etc. Er organisiere in ***Ort2*** auch regelmäßig Veranstaltungen für Vereine und Parteien etc. Dass der Familienwohnsitz des Beschwerdeführers „in dieser Gegend“ ist, werde dadurch dokumentiert, dass er mindestens an drei Wochenenden im Monat in „seiner“ Bäckerei und „seinem“ Supermarkt einkaufe. Betreffend seine Arbeitsstätte gab der Beschwerdeführer an, dass er über ein eigenes Büro in der ***Gebäude1*** verfügt hätte. Die Auslandsaufenthalte im Rahmen seiner Tätigkeit für die ***Arbeitgeber2*** seien meistens nur tageweise „im Rahmen einer normalen beruflichen Tätigkeit“. Betreffend Familienheimfahrten wurde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer seit Mai 2019 einen Dienstwagen mit Garagenplatz am ***Ort11*** habe. Seit November 2020 (neuer Dienstwagen) sei der Beschwerdeführer alleine 40.000 km gefahren. Auch mit dem alten Dienstwagen sei der Beschwerdeführer aufgrund der fast wöchentlichen Fahrten nach ***Ort2*** nachweislich sehr viel gefahren. Bis Mai 2019 habe der Beschwerdeführer die Westbahn genutzt. Abschließend wurde vorgebracht, dass die Waffenbesitzkarte des Beschwerdeführers von der LPD ***Ort2*** ausgestellt worden sei und auch aus den Kreditkarten- und Kontobewegungen des Beschwerdeführers sein Bezug zu ***Ort2*** und zu ***Ort1*** nachweislich ersichtlich sei (tanken, Einkäufe, Kulturveranstaltungen, Restaurantbesuche, Abo ***Tageszeitung1*** etc).

Als Beilagen waren dem vorgenannten Schreiben vom 13.10.2021 folgende Dokumente angeschlossen:

- Kreditusage ***Kreditinstitut1*** über einen Gesamtkreditbetrag EUR 160.000,00 vom 17.7.2017 (vom Beschwerdeführer angenommen am 8.8.2017);
- Dienstvertrag des Beschwerdeführers mit ***Arbeitgeber2*** vom 4.4.2019.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 2.11.2021 wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2017 gem § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen und die Einkommensteuer für das Jahr 2017 mit Einkommensteuerbescheid der belangten Behörde vom 2.11.2021 festgesetzt mit 10.061,00 Euro, wobei die in der Einkommensteuererklärung beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nicht berücksichtigt wurden. Begründend wurde dabei jeweils ausgeführt, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.6.2019 dargelegt worden sei, dass in ***Ort2*** an der Adresse ***Wohnadresse1*** der Familienwohnsitz begründet worden sei. Dass es sich bei dieser Wohnung um jene der Tante des Beschwerdeführers handelt und hier nur ein Zimmer zur Verfügung steht, da die Wohnung als Hauptwohnsitz der Tante dient, sei erst im Zuge des Vorhalteverfahrens vom 10.09.2021 und der Beantwortung vom 13.10.2021 bekannt gegeben worden. Aus dem Dienstvertrag mit dem ***Arbeitgeber1***, der mit Vorhaltsbeantwortung vom 10.05.2021 übermittelt worden sei, gehe hervor, dass der Ort der Dienstverrichtung das gesamte Bundesgebiet umfasst. Da es sich bei der Wohnung in ***Ort2*** um keinen Familienwohnsitz und auch um keine Hausstandsgründung handle, weil dem Beschwerdeführer nur ein Zimmer zur Verfügung stehe, könnten die geltend gemachte Kosten für die doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Vielmehr handle es sich bei der Aufgabe des Hauptwohnsitzes in ***Ort5*** und der Anmietung der Wohnung in ***Ort3*** um eine Wohnsitzverlegung.

Mit Bescheiden der belangten Behörde vom 8.11.2021 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2018 und 2019 jeweils ebenfalls ohne Berücksichtigung der beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten festgesetzt. In den gesondert ergangenen Bescheidbegründungen vom 9.11.2021 wurde nach einer Darstellung des bisherigen Verfahrensganges der den Bescheiden zugrunde gelegte Sachverhalt jeweils wie folgt wiedergegeben: „Laut ZMR ist Herr ***Bf1*** seit ***tt.mm.***2017 mit Hauptwohnsitz an der Adresse ***Wohnadresse1*** gemeldet. Von 1983 bis ***tt.mm.***.2017 war der Hauptwohnsitz von Herr ***Bf1*** an der Adresse ***Wohnadresse4***. Laut Dienstvertrag des ***Arbeitgeber1*** lag ein befristetes Dienstverhältnis von 01.07.2017 bis 30.09.2018 vor. Herr ***Bf1*** war als Sonderberater Innovation im Kabinett des ***Arbeitgeber1*** angestellt, der Ort der Dienstverrichtung umfasst das gesamte Bundesgebiet. Das Arbeitsverhältnis beim Unternehmen ***Arbeitgeber2***, mit dem laut eigenen Angaben auch Auslandsaufenthalte verbunden sind, begann am 15.04.2019. Laut Dienstvertrag ist Dienstort ***Ort3***. Der Dienstnehmer ist verpflichtet, seine Tätigkeit in allen Betrieben und

*Arbeitsstätten des Unternehmens - auch außerhalb des Firmensitzes vorübergehend oder dauernd auszuüben. Hr. ***Bf1*** hat ein eigenes Büro in der ***Gebäude1*** und zwar als Mitglied des Ministerkabinetts. Die Auslandsaufenthalte sind meist nur tageweise im Rahmen einer normalen beruflichen Tätigkeit. An der Adresse ***Wohnadresse1*** ist auch Frau ***TanteBf*** mit Hauptwohnsitz gemeldet. Frau ***TanteBf*** ist die Tante von Herrn ***Bf1***. Bei der Wohnung ***Top2*** handelt es sich um eine 68 m² große Wohnung. Die Tante bewohnt die Wohnung und Hr. ***Bf1*** wohnt - wenn er in ***Ort2*** ist - ebenfalls dort (in einem eigenen Zimmer in der Wohnung). Grundsätzlich trägt die Tante ***TanteBf*** die Kosten der Wohnung und es liegt daher kein belegmäßiger Nachweis vor. Hr. ***Bf1*** beteiligt sich - wenn er die Wohnung (und das dortige Zimmer in der Wohnung) an den Wochenenden benützt - an den Lebenshaltungskosten der Tante und trägt somit indirekt anteilig auch die Kosten der Wohnung. Er kümmert sich auch um seine Tante (Einkäufe, Arztbesuche, kulturelle Veranstaltungen, etc). An der Adresse ***Wohnadresse2*** hat der Herr ***Bf1*** ein lebenslanges Wohnrecht. Die Kosten werden von Frau ***AB*** getragen. Herr ***Bf1*** beteiligt sich - wenn er vor Ort ist - an den Lebenshaltungskosten und hat zur Errichtung des Eigenheims auch einen Kredit aufgenommen. Es besteht keine Lebensgemeinschaft zwischen Fr. ***AB*** und Herrn ***Bf1***. In ***Ort3*** wurde per Untermietvertrag vom 23.05.2017 in der ***Wohnadresse3***, von Herr ***Bf1*** eine Wohnung angemietet. Es handelt sich um eine 48 m² Wohnung (2 Zimmer, Kochnische, Vorraum, Abstellraum, Bad, WC) und 1 Abstellraum am Gang.“*

Diesen Sachverhalt unterzog die belangte Behörde zusammengefasst folgender rechtlichen Würdigung: Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, könnten die (Mehr)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist. Die doppelte Haushaltsführung sei dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liege hingegen nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (Verweis auf VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0083, mwN). Der „Wohnsitz“ in ***Ort2*** sei Mitte des Jahres 2017 nach dem Verkauf des Hauses in ***Ort5*** begründet worden, da kein anderer Wohnsitz vorhanden gewesen sei. Die Wohnung in ***Ort3*** sei jedoch bereits laut Mietvertrag zum 23.05.2017 angemietet worden. Ein beruflicher Zusammenhang der Wohnsitzverlegung zu diesem Zeitpunkt, in welchem der Beschäftigungsort „gesamtes Bundesgebiet“ war, könne nicht nachvollzogen werden. Weiters setze das Vorliegen eines Familienwohnsitzes voraus, dass der Steuerpflichtige dort einen eigenen Hausstand hat. Ein eigener Hausstand liege jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder

mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen keine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt. Im gegenständlichem Fall habe der Beschwerdeführer den Hauptwohnsitz in der ***Wohnadresse1***, somit in einer 68m² Wohnung, in welcher auch die Tante Frau ***TanteBf*** wohne. Ein eigener Hausstand könne daher nicht begründet werden.

Gegen den oa Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2017 vom 2.11.2021 sowie gegen den oa Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2.11.2017 und die Einkommensteuerbescheide 2018 und 2019, jeweils vom 8.11.2021, wurde mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 2.12.2021 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 2017 sowie die erklärungskonforme Veranlagung zur Einkommensteuer 2018 und 2019 beantragt. Dabei wurde begründend im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Die seitens der belangten Behörde erfolgte Sachverhaltsdarstellung sei unvollständig und müsse um folgende Punkte ergänzt werden:

- Mitbeteiligung am Hausbau von Frau ***AB*** in ***Ort1*** (Kreditaufnahme, Organisation, Mitarbeit etc);
- geplante, aber leider gescheiterte Verlagerung des Wohnsitzes der pflegebedürftigen Mutter nach ***Ort1***;
- persönlicher Lebensmittelpunkt in der Gegend ***Ort2*** bzw ***Ort1*** (Freunde, Vereine, politische Parteien, Veranstaltungen etc);
- mindestens an drei Wochenenden im Monat Einkauf in „seiner“ Bäckerei und „seinem“ Supermarkt in dieser Gegend;
- spezielle familiäre Situation von Frau ***AB*** in ***Ort1*** (mit der Mutter und einer behinderten Tochter).

Der von der belangten Behörde vorgenommenen rechtlichen Würdigung sei zusammengefasst unter anderem entgegenzuhalten, dass das Fehlen eines eigenen Hausstandes nach der Rsp des VwGH kein absolutes Hindernis für die Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung darstelle. Maßgeblich sei vielmehr der Gesichtspunkt der Zumutbarkeit einer Wohnsitzverlegung, wobei der Eignung der Wohnmöglichkeit am Beschäftigungsort, dem Wohnbedürfnis Rechnung zu tragen, maßgebliche Bedeutung beigemessen werde. Der Beschwerdeführer habe seinen gesamten Lebensmittelpunkt in ***Ort2*** bzw in ***Ort1***, da er Kredite für den Hausbau aufgenommen habe, über ein lebenslanges Wohnrecht verfüge, ein Bezug zu pflegebedürftigen Personen in ***Ort2*** bzw ***Ort1*** bestehe (Tante, Mutter der Freundin) und er selbst bei seiner Mutter eine Verlegung deren Wohnsitzes nach ***Ort1*** – leider vergebens – angestrebt habe, etc. Hinzukomme, dass Frau ***AB*** auch Sorgepflichten gegenüber einer behinderten 27-jährigen Tochter habe, welche in einem Heim in ***Ort10*** lebe und an den Wochenenden bzw tageweise nach ***Ort1*** heimkomme. Diese Zeiten seien – aufgrund der Erkrankung der Tochter – für Frau

AB und den Beschwerdeführer sehr schwierig und belastend, weshalb der Beschwerdeführer sich auch eine „Rückzugsmöglichkeit“ in ***Ort2*** (in der Wohnung der Tante) geschaffen bzw sich diese Wohnsituation (in ***Ort2*** und ***Ort1***) angeboten habe. Der „Familienwohnsitz“ des Beschwerdeführers befinde sich aus den genannten Gründen im gegenständlichen Zeitraum an zwei Orten. Weiters sei festzustellen, dass sich der Beschwerdeführer an den Kosten am Familienwohnsitz (in ***Ort2*** bzw ***Ort1***) nachweislich beteiligt habe; jedoch wäre selbst eine fehlende Kostenbeteiligung nicht schädlich, da die Kosten der Wohnung am Beschäftigungsort auch dann Werbungskosten darstellen würden, wenn die Familienwohnung unentgeltlich überlassen werde. Betreffend die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung wurde in der Beschwerde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt: Nach der Rsp des VwGH könne sich aus der Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen ein gewichtiger Grund ergeben, den Hauptwohnsitz beizubehalten; das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers sei von der belangten Behörde jedoch negiert worden. Unzumutbar könne eine Wohnsitzverlegung auch dann sein, wenn der Steuerpflichtige am Beschäftigungsort über keine Wohnung verfügt, die geeignet ist, als Mittelpunkt der Lebensinteressen zu dienen. Der Beschwerdeführer verfüge am Beschäftigungsort über eine sehr kleine Wohnung (48 m²) des ***Vermieter1***, welche nicht als „Familienwohnsitz“ für ihn, seine Freundin, deren pflegebedürftige Mutter und deren behinderte Tochter (für Wochenendbesuche etc) geeignet sei und im Übrigen laut Vertrag auch nur von maximal 2 Personen benutzt werden dürfe. Die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers sei überwiegend in ***Ort3*** ausgeübt worden und sei eine Verlegung des Wohnsitzes nach ***Ort3*** im Übrigen auch deshalb nicht zumutbar, da bezüglich des Dienstverhältnisses mit dem ***Arbeitgeber1*** eine Befristung vom 1.7.2017 bis 30.9.2018 vorgesehen gewesen sei. Betreffend den Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass der Beschwerdeführer die Wohnung in ***Ort3*** nur aufgrund seiner Tätigkeit für ***Arbeitgeber1***, welche er bereits vor Beginn des Dienstverhältnisses seit Mitte des Jahres 2016 im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt habe, erhalten habe. Den Kredit für den Hausbau in ***Ort1*** habe der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2016 aufgenommen, woraus sich ableiten lasse, dass bereits damals der persönliche Lebensmittelpunkt des Beschwerdeführers in der Gegend ***Ort1*** bzw ***Ort2*** gelegen habe. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde in der Beschwerde darauf verwiesen, dass im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 4.6.2019 bereits dargelegt worden sei, dass sich der Familienwohnsitz nicht in ***Ort3***, sondern „noch“ in ***Ort2*** bzw bereits im neu erbauten bzw „noch nicht fertig gebauten“ Haus in ***Ort1*** befinde. Dass in der Wohnung in ***Ort2*** die Tante den Hauptwohnsitz hat, ändere in keiner Weise etwas am nicht in ***Ort3*** gelegenen Familienwohnsitz. Im Übrigen sei dies der Finanzverwaltung aufgrund der ZMR-Daten „immer bekannt“ gewesen, was sich auch aus dem Vorhalt vom 10.9.2021 bzw aus dem zuvor mit dem steuerlichen Vertreter geführten Telefonat ergebe. Der in der Begründung des Sachbescheides ebenfalls erwähnte Dienstvertrag mit dem Dienstort „Bundesgebiet“ sei ebenfalls irrelevant, da in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017

dargelegt worden sei, dass es sich um ein befristetes Dienstverhältnis handelt und daher – unabhängig von der Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr zum Familienwohnsitz – die Wohnsitzverlegung nach ***Ort3*** unzumutbar sei. Es seien daher keine neuen Tatsachen oder Beweismittel iSd § 303 BAO hervorgekommen.

Mit Beschwerdevorentscheidungen der belangten Behörde vom 28.4.2022 wurde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2017, 2018 und 2019 im Ergebnis als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung zu diesen Beschwerdevorentscheidungen vom 29.4.2022, die auch Ausführungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens enthalten, wurde zum Sachverhalt nach einer einleitenden Aufschlüsselung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für doppelte Haushaltsführung und für Familienheimfahrten wie folgt ausgeführt:

*„Begründet wurde die doppelte Haushaltsführung unter anderem damit, dass Herr KR ***Bf1*** seinen Hauptwohnsitz seit ***tt.mm.***.2017 in ***Ort2***, ***Wohnadresse1*** hat. Im Zuge mehrerer Vorhalteverfahren wurde festgestellt, dass es sich bei besagter Adresse um die Wohnung der Tante des Herrn KR ***Bf1*** handelt. Diese 68 m² große 3-Zimmer-Wohnung wird von der Tante bewohnt und wenn Herr KR ***Bf1*** sich in ***Ort2*** aufhält, wohnt er ebenfalls dort in einem eigenen Zimmer. An der Adresse ***Wohnadresse2*** ***Ort1*** (***Bundesland1***) hat Herr KR ***Bf1*** laut Schreiben der steuerlichen Vertretung ein lebenslanges Wohnrecht bei Frau ***AB*** (lt. Anmerkung in der Beschwerde), ist dort jedoch weder mit Haupt- noch Nebenwohnsitz gemeldet. An dieser Adresse in ***Ort1*** wurde von Frau ***AB*** ein Einfamilienhaus errichtet, in dem sie am ***tt.mm.***.2018 ihren Hauptwohnsitz begründete bzw. dorthin verlegte. Frau ***AB*** ist laut Ausführungen der steuerlichen Vertretung, die Lebensgefährtin des Herrn KR ***Bf1***, es besteht keine Lebensgemeinschaft jedoch eine enge persönliche Beziehung. Laut ZMR-Abfrage (zentrales Melderegister) hatte Frau ***AB*** nie in ***Ort2*** einen Wohnsitz begründet und war zumindest bis Jänner 2018 mit Hauptwohnsitz an derselben Adresse wie ihr ‚damaliger‘ Ehegatte in ***Bundesland1*** gemeldet. In der Beschwerde wird ausgeführt, dass Herr KR ***Bf1*** seinen persönlichen Mittelpunkt in der Gegend von ***Ort2*** bzw. ***Ort1*** (Freunde, Vereine, politische Parteien, Veranstaltungen, etc) hat. Von 1983 bis ***tt.mm.***.2017 war der Hauptwohnsitz des Herrn KR ***Bf1*** an der Adresse ***Wohnadresse4***. Mit 01.07.2017 begründete Herr KR ***Bf1*** ein Dienstverhältnis beim ***Arbeitgeber1***, das bis 30.09.2018 befristet war. Mit Kaufvertrag vom 12.05.2017 verkaufte Herr KR ***Bf1*** sein bis dahin als Hauptwohnsitz genutztes Einfamilienhaus in ***Wohnadresse4***. Laut vorliegendem Kaufvertrag war spätestster Termin für die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes der 15.06.2017. Aus dem Kaufvertrag geht weiters hervor, dass die künftige Wohnadresse des Herrn KR ***Bf1*** die ***Adresse3*** ***Ort5*** ist. Diese Adresse ist die Wohnadresse von Frau ***MutterBf*** der Mutter von Herrn KR ***Bf1***. Diese Wohnung, mit rund 88 m² Wohnnutzfläche wurde mit Übergabevertrag vom 28.09.2017 an Herrn KR ***Bf1***, verbunden mit einem*

*Wohnungsgebrauchsrecht für Frau ***Bf1***, übergeben.*

*Mit Mietvertrag vom 23.05.2017 wurde Herrn KR ***Bf1*** das Untermietrecht auf eine rund 50 m² große Wohnung, ***Wohnadresse3***, vom ***Vermieter1*** in ***Ort3*** befristet auf drei Jahre eingeräumt. Dieser Vertrag wurde um weitere drei Jahre bis 31.05.2023 verlängert. Am ***tt.mm.***.2017 meldete sich Herr KR ***Bf1*** mit Hauptwohnsitz an der Wohnsitzadresse seiner Tante, ***Wohnadresse1***g an. (...)“*

*Darüber hinaus wurde im Rahmen der rechtlichen Würdigung zum Sachverhalt wie folgt ausgeführt: „Aus obiger Sachverhaltsdarstellung geht hervor, dass Herr KR ***Bf1*** weder einen Familienwohnsitz in ***Ort2***, noch in ***Bundesland1*** (***Ort1***) hat. Vielmehr hat Herr KR ***Bf1*** seinen Hauptwohnsitz, an der Adresse seiner Tante in ***Ort2*** nur registermäßig angemeldet. Laut Angaben der steuerlichen Vertretung, welche sich mit der Abfrage im ZMR decken, hatte Herr KR ***Bf1*** seinen Wohnsitz seit 1983 in ***Ort5*** und verlegte diesen am ***tt.mm.***.2017 nach ***Ort2***, wo er laut Auskunft der steuerlichen Vertretung mit seiner Lebensgefährtin Frau ***AB*** wohnte bzw. wohnt. Diese Auskunft trifft bzw. traf aufgrund des festgestellten tatsächlichen Sachverhaltes nicht zu. Warum Herr KR ***Bf1*** seinen Hauptwohnsitz bei seiner Tante anmeldete, welche Anknüpfungspunkte und engen persönlichen Beziehungen seit dem Jahr 2017 plötzlich in ***Ort2*** und im angrenzenden ***Bundesland1*** sein sollten, erschließt sich der Behörde nicht. Es wird die Aussage, dass Herr KR Senator ***Bf1*** mit Mitte 50 seinen Lebensmittelpunkt von ***Ort5*** (***Ort3***-Umgebung) und ***Ort3*** nach ***Ort2*** verlegt habe, in Zweifel gezogen. Ist doch Herr KR ***Bf1*** ein unter ***Ort3*** Promi-Szene bzw. der ‚High Society‘ von ***Ort3*** sehr bekanntes Gesicht und ist davon auszugehen, dass er demnach auch seinen Freundes- und Bekanntenkreis dort hat, wenn man den diversen Internetauftritten und den im Internet frei zugänglichen Fotos von diversen Events Glauben schenken darf. Es ist allein daraus zu schließen, dass er nach wie vor die engen persönliche Beziehungen zu Personen in ***Ort3*** und Umgebung pflegt. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes nach ***Ort2*** kann nur aufgrund der Meldung im ZMR als solche ersehen werden und hat die Meldung lediglich Indizwirkung, heißt es kann daraus nicht abgeleitet werden, dass der tatsächliche Hauptwohnsitz an der gemeldeten Adresse in ***Ort2*** gelegen ist. Vielmehr ist aufgrund des festgestellten Sachverhaltes (siehe obige Ausführungen) klar zu ersehen, dass der Hauptwohnsitz vom Beschäftigungsort nie wegverlegt wurde bzw. die angemietete Wohnung in ***Ort3*** nicht als Neben- sondern als Hauptwohnsitz genutzt wird. Dass Herr KR ***Bf1*** mit nur einem Zimmer in der 68 Quadratmeterwohnung der Tante, in der auch sie ihren Hauptwohnsitz hat, das Auslagen fand, und er mit ihr quasi den Haushalt teilt, erschließt sich der Behörde schlicht nicht. Weder das Zimmer in ***Ort2***, noch die widersprüchlichen Aussagen iZm der Nahebeziehung zu Frau ***AB***, begründen die Verlegung des (Familien-) Wohnsitzes fernab von ***Ort3*** bzw. ***Ort3*** Umgebung. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Herr KR ***Bf1*** seinen Lebensmittelpunkt weiterhin in ***Ort3*** hatte und auch die angemietete Wohnung in*

****Ort3*** seinen Hauptwohnsitz darstellte. Dies wird noch dadurch untermauert, dass der auf drei Jahre befristet abgeschlossene Mietvertrag zwischenzeitlich um weitere drei Jahre verlängert wurde.“*

Die Voraussetzungen für die Zuerkennung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung sowie der Familienheimfahrten lägen somit einerseits deshalb nicht vor, weil für die vom Beschwerdeführer behauptete Wegverlegung seines Hauptwohnsitzes von ***Ort3*** nach ***Ort2*** keine Gründe genannt worden seien, die nicht privat veranlasst wären und andererseits die erfolgte Beweiswürdigung ergäbe, dass eine Wohnsitzbegründung des Beschwerdeführers bei seiner Tante in ***Ort2*** nie erfolgt ist.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wurde von der belangten Behörde zusammengefasst ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 18.6.2019 aus keinen Unterlagen hervorgegangen wäre, dass der Beschwerdeführer nur in einem Zimmer in der 68 Quadratmeterwohnung seiner Tante in ***Ort2*** bewohnt habe und nicht wie angeführt, mit seiner „Lebensgefährtin“ einen Familienwohnsitz in ***Ort2*** begründet habe. Sämtliche Tatsachen, welche die Wohnung betreffen, seien erst aufgrund der telefonischen Auskunft der steuerlichen Vertretung vom 6.9.2021 sowie im darauffolgenden Vorhalteverfahren der Behörde bekannt geworden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 19.5.2022 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt, wobei begründend im Wesentlichen auf die in der Beschwerde erfolgten Ausführungen verwiesen wurde. Ergänzend wurde zusammengefasst vorgebracht, dass die von der belangten Behörde aufgrund einer Internetrecherche festgestellte Bekanntheit des Beschwerdeführers in „***Ort3*** Promi-Szene bzw der ‚High Society‘ von ***Ort3***“ einerseits unsachlich und für den Beschwerdefall nicht relevant sei und sich andererseits aus einer zeitlich korrekten Zuordnung der im Internet auffindbaren Informationen über Veranstaltungsteilnahmen des Beschwerdeführer ableiten ließe, dass der Beschwerdeführer seit der Verlegung des Hauptwohnsitzes im Jahr 2017 gerade nicht mehr an so vielen „Events“ in ***Ort3*** teilgenommen habe.

Am 10.6.2022 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt und beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss des BFG vom 11.4.2023 wurde die belangte Behörde um Ergänzung der vorgelegten Aktenteile ersucht. Insbesondere wurde die belangte Behörde um Vorlage der Beschwerdevorentscheidungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2017, betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 2017 und betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 2018 ersucht. Weiters wurde die belangte Behörde um Vorlage der Vorhaltsbeantwortungen, auf die in der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 Bezug genommen wird, sowie um Vorlage der zu den

Bescheiden vom 8. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 und betreffend Einkommensteuer 2019 gesondert ergangenen Bescheidbegründung(en) ersucht.

Daraufhin teilte die belangte Behörde dem BFG telefonisch mit, dass eine Beschwerdeentscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2017 bislang noch nicht ergangen sei und dies ehestmöglich nachgeholt werde. Die übrigen vom BFG abverlangten Beschwerdeentscheidungen sowie die angeforderten Vorhaltsbeantwortungen wurden dem BFG übermittelt.

Mit Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 27.4.2023 wurde die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2017 vom 2.11.2021 unter Verweis auf die gesondert ergangene Begründung vom 28.4.2022 als unbegründet abgewiesen und diese Erledigung dem BFG vorgelegt.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 24.5.2023 wurde Bezug nehmend auf die Beschwerdeentscheidung der belangten Behörde vom 27.4.2023 ein Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt, wobei begründend ausgeführt wurde wie im Vorlageantrag vom 19.5.2022.

Ergänzend zu den von der belangten Behörde vorgelegten Ermittlungsergebnissen wurden vom BFG im Wesentlichen folgende Erhebungen von Amts wegen durchgeführt: Abfrage des Beschwerdeführers im ZMR; Abfrage ***MutterBf*** im ZMR; Abfrage ***BC*** im ZMR; Abfrage ***AB*** im ZMR; Abfrage ***SohnBf*** im ZMR; Abfrage ***TochterBf*** im ZMR; Abfrage ***TanteBf*** im ZMR; Abfrage Adresse ***Wohnadresse2*** im ZMR; Einsichtnahme in das Grundbuch sowie Einsichtnahme in die verwaltungsbehördlichen Steuerakten des Beschwerdeführers. Dabei wurden insbesondere folgende von der belangten Behörde nicht vorgelegten Unterlagen/Beweismittel erhoben und zum Akt genommen:

- ZMR-Auskunft betreffend den Beschwerdeführer;
- ZMR-Auskunft betreffend ***BC***;
- ZMR-Auskunft betreffend ***MutterBf***;
- ZMR-Auskunft betreffend ***SohnBf***;
- ZMR-Auskunft betreffend ***TochterBf***;
- ZMR-Auskunft betreffend ***TanteBf***;
- ZMR-Auskunft betreffend ***AB***;
- ZMR-Auskunft betreffend die Adresse ***Wohnadresse2***;
- Grundbuchsauszug ***EZ1***, ***KG1*** ***Ort1*** (Grundstücksadresse ***Wohnadresse2***);
- Vergleichsausfertigung vom 5.11.2009 über den vom Beschwerdeführer mit ***BC*** am 5.11.2009 geschlossenen gerichtlichen Vergleich;
- vom Beschwerdeführer als Verkäufer abgeschlossener Kaufvertrag vom 12.5.2017 betreffend

die Liegenschaft ***EZ2***, ***KG2***;

- gesondert ergangene Bescheidbegründungen zu den Bescheiden der belangten Behörde vom 8. November 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 und betreffend Einkommensteuer 2019.

Am 26.5.2023 wurde die beantragte mündliche Verhandlung vom BFG für den 28.6.2023 anberaumt.

Mit Beschluss des BFG vom 14.6.2023 wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges übermittelt.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 16.6.2023 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen und das Beschwerdevorbringen im Wesentlichen wie folgt ergänzt: Im gegenständlichen Fall sei das Rechtsmittel gegen den Wiederaufnahmebescheid zunächst unerledigt geblieben und sei vorerst nur über die Beschwerde gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2017 abgesprochen worden. Damit erweise sich die Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde als inhaltlich rechtswidrig, da es nach der Rsp des VwGH dem Gesetz widerspreche, bei Vorliegen eines Rechtsmittels gegen den Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid ein Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über das Rechtsmittel gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (Verweis auf VwGH vom 22.11.2012, 2012/15/0193). In der Sache wurde zudem vorgebracht, dass sich der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Widerspruch hinsichtlich der Verortung des Familienwohnsitzes im Wesentlichen auf einen Irrtum zurückführen lasse, der entstanden sei, da seitens des steuerlichen Vertreters ursprünglich nicht zwischen ***Ort1*** (in ***Bundesland1*** an der Grenze zu ***Ort2***) und ***Ort2*** als Bundesland differenziert worden sei. Dadurch sei es zu dem missverständlichen Vorbringen gekommen, wonach der Beschwerdeführer mit seiner Lebensgefährtin Frau ***AB*** „in ***Ort2***“ gewohnt habe bzw wohne. Zum Vorbringen, wonach der Beschwerdeführer seit der Aufgabe seines Hauptwohnsitzes in ***Ort5*** mindestens an drei Wochenenden im Monat in „seiner“ Bäckerei und „seinem“ Supermarkt in der Gegend „***Ort2***“ (***Ort1*** bzw ***Ort2*** Stadt) einkaufe, wurde auf dem Schreiben beigelegte Kassenbelege, die im Februar 2022 ausgestellt worden waren, verwiesen. Zudem wurde betreffend das Vorbringen, dass sich der Beschwerdeführer seit dem Verkauf des Hauses in ***Ort5*** regelmäßig (im Durchschnitt etwa drei Wochenenden im Monat) in der Gegend ***Ort1***/***/***Ort2*** aufhalte, die (schriftliche) Einvernahme mehrerer Zeugen beantragt (unter anderem des Inhabers jener Cafe Konditorei in ***Ort6***, in der der Beschwerdeführer „seit Jahren immer einen Indianer mit Schlag, eine Topfen od. Ribiseltorte am Wochenende“ einkaufe, der Mutter des Beschwerdeführers sowie der an der Adresse ***Adresse4*** ***Ort1***, wohnhaften „Nachbarn“).

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 20.6.2023 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Der 1963 in ***Ort5*** geborene Beschwerdeführer hatte seit 1983 seinen Hauptwohnsitz in einem Haus an der Adresse ***Wohnadresse4*** (bis 9.3.2010 gemeinsam mit seiner damaligen Ehefrau ***BC***). Der Beschwerdeführer hat zwei Kinder. Der 1985 geborene Sohn des Beschwerdeführers, ***SohnBf***, hatte seinen Hauptwohnsitz (mit einer Unterbrechung von ca 1,5 Jahren in den Jahren 2005 und 2006) bis Juli 2015 ebenfalls an der Adresse ***Wohnadresse4***; seit Juli 2015 lebt der Sohn des Beschwerdeführers in ***Ort3*** und hat zwei Kinder (geboren im ***Monat*** 2016 und im ***Monat*** 2019). Die 1986 geborene Tochter des Beschwerdeführers, ***TochterBf*** (geb ***Bf1***), hatte ihren Hauptwohnsitz (mit einer Unterbrechung von ca 2 Jahren im Zeitraum 2005 bis 2007) bis März 2010 ebenfalls an der Adresse ***Wohnadresse4***, bevor Sie zunächst Ihren Wohnsitz innerhalb von ***Ort5*** verlegte und dann zunächst nach ***Ort9*** und schließlich im Dezember 2017 nach ***Ort8*** verzog. Die Tochter des Beschwerdeführers hat ebenfalls zwei Kinder (geboren im ***Monat*** 2017 und im ***Monat*** 2020).

1.2. Die Mutter des Beschwerdeführers, Frau ***MutterBf***, lebt in ***Ort5*** an der Adresse ***Adrese2***, in einer Eigentumswohnung, die sie mit Übergabevertrag vom 28.9.2017 an den Beschwerdeführer übertrug, wobei sie sich das Wohnungsgebrauchsrecht zurückbehält.

1.3. Das Haus an der Adresse ***Wohnadresse4*** bzw die betreffende Liegenschaft ***EZ2*** ***KG2*** ***Ort4*** befand sich zunächst im Hälfteeigentum des Beschwerdeführers und seiner damaligen Ehefrau. Im Rahmen eines Scheidungsvergleichs im November 2009 verpflichtete sich die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers zur Übertragung ihres Hälfteanteils an den Beschwerdeführer und wurde der Beschwerdeführer in der Folge zum Alleineigentümer der betreffenden Liegenschaft.

1.4. Mit am 12.5.2017 abgeschlossenen Kaufvertrag verkaufte der Beschwerdeführer die Liegenschaft ***EZ2*** ***KG2*** ***Ort4***, wobei als Übergabetermin (spätestens) der 15.6.2017 vereinbart wurde.

1.5. Mit am 23.5.2017 vom Beschwerdeführer mit dem ***Vermieter1*** abgeschlossenen Untermietvertrag mietete der Beschwerdeführer eine Wohnung an der Adresse ***Wohnadresse3***, bestehend aus je 2 Zimmern, Kochnische, Vorraum, Abstellraum, Bad,

WC im Ausmaß von 48,12 m² und 1 Abstellraum am Gang. Die Übergabe der Wohnung (= Beginn des Nutzungsrechtes) erfolgte am 23.05.2017. Der Vertrag wurde zunächst auf drei Jahre befristet bis 31.5.2020 abgeschlossen und in der Folge um drei weitere Jahre verlängert. Der vereinbarte monatliche Mietzins (inklusive sämtlicher Betriebs- und Nebenkosten) belief sich auf 464,32 Euro brutto. Die Nutzung der Mietwohnung wurde vertraglich ua insofern eingeschränkt, dass das Mietobjekt ausschließlich den persönlichen Wohnzwecken des Beschwerdeführers dient und die Nutzung nur für maximal 2 Personen zulässig ist, wobei die Aufnahme eines Mitbewohners auf Antrag genehmigt werden kann.

1.6. Ab Ende Juni 2017 fuhr der Beschwerdeführer an den Wochenenden regelmäßig nach ***Ort2***, wobei er an der Adresse ***Wohnadresse1*** nächtigte. An dieser Adresse befindet sich die von der Tante des Beschwerdeführers, Frau ***TanteBf***, angemietete Wohnung, die der Tante des Beschwerdeführers seit Mai 2008 als Hauptwohnsitz dient. Die Tante des Beschwerdeführers überließ dem Beschwerdeführer dabei ein Zimmer in dieser rund 68 m² großen Wohnung zur alleinigen Nutzung, während die übrigen Räumlichkeiten vom Beschwerdeführer gemeinsam mit seiner Tante genutzt wurden.

1.7. Der Beschwerdeführer unterstützte zu dieser Zeit seine Freundin ***AB*** bei der Planung und Errichtung eines Einfamilienwohnhauses im ca 33 km von der Stadt ***Ort2*** entfernten ***Ort1***. Der Beschwerdeführer unterstützte seine Freundin dabei auch finanziell und nahm zu diesem Zweck im August 2017 einen Bankkredit von insgesamt 160.000,- Euro in Anspruch. Die zu bebauende Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** ***Ort1*** mit der Lageadresse ***Wohnadresse2***, befindet sich im Alleineigentum von Frau ***AB***. Das neu errichtete Einfamilienwohnhaus war im Jänner 2018 bezugsfertig und begründete Frau ***AB*** am ***tt.mm.*** 2018 dort ihren Hauptwohnsitz, nachdem sie ihren Hauptwohnsitz bis dahin (seit Dezember 1999) – ebenso wie ihr seit 2015 von ihr geschiedener Ehegatte – an der Adresse ***Wohnadresse5*** hatte. Auch die Mutter von Frau ***AB***, Frau ***BB***, verlegte zum selben Zeitpunkt ihren Hauptwohnsitz an die Adresse ***Wohnadresse2***. Der Beschwerdeführer verfügt an der Adresse ***Wohnadresse2***, über ein lebenslanges (obligatorisches) Wohnrecht und hält sich seit der Fertigstellung des Hausneubaus an den Wochenenden regelmäßig (ca 3-mal im Monat) dort auf. Die Mutter des Beschwerdeführers, Frau ***MutterBf***, hielt sich ebenfalls vorübergehend dort auf, eine vom Beschwerdeführer angestrebte (dauerhafte) Verlegung des Wohnsitzes der Mutter des Beschwerdeführers von ***Ort5*** an die Adresse ***Wohnadresse2***, ist aber nicht erfolgt.

1.8. Der Beschwerdeführer war für die Dauer vom 1.7.2017 befristet bis 30.6.2018 im Rahmen eines Dienstverhältnisses im Kabinett des ***Arbeitgeber1*** tätig und verfügte dabei über ein eigenes Büro in der ***Gebäude1***. Bis dahin (seit Mitte des Jahres 2016) hatte der Beschwerdeführer eine vergleichbare Tätigkeit bereits selbstständig auf der Grundlage eines Werkvertrages ausgeübt, wobei diese Tätigkeiten jeweils in ***Ort3*** ausgeübt wurden.

1.9. Ab 15.4.2019 war der Beschwerdeführer als Dienstnehmer für die ***Arbeitgeber2***, ***Adresse1***, tätig, wobei der Dienstvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde und als Dienstort ***Ort3*** vereinbart wurde.

1.10. Betreffend den für die Wiederaufnahme des Verfahrens relevanten Sachverhalt wird auf die unter Punkt I. erfolgte Darstellung des Verfahrensganges verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen 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 Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Das Verwaltungsgericht hat – wie auch das Finanzamt – 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. Allerdings trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen, die nur er aufklären kann (vgl VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105). Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen, dass diese die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl etwa VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020). Insbesondere auch bei der Beurteilung der Frage, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes an einen bestimmten Ort durch den Beschwerdeführer beruflich oder privat veranlasst gewesen ist, trifft den Beschwerdeführer nach der Rsp des VwGH insbesondere eine Mitwirkungspflicht in der Richtung, die Gründe, die ihn zur Verlegung des Familienwohnsitzes und dessen Beibehaltung veranlassten, darzulegen (vgl VwGH 14.9.1993, 92/15/0054). In einem derartigen Fall kann sich das Verwaltungsgericht somit – ohne Verletzung seiner Pflicht zur amtswegigen Wahrheitsforschung – darauf beschränken, die vom

Beschwerdeführer vorgetragenen Umstände zu berücksichtigen (vgl. nochmals VwGH 14.9.1993, 92/15/0054).

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, dass ein Grund für die Wohnsitzverlegung die Pflegebedürftigkeit naher Angehöriger sei, ist dem entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde den Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 10.9.2021 betreffend die Mutter und die Schwiegermutter unter anderem um Auskunft ersuchte, in welchem Ausmaß diese Personen pflegebedürftig seien und wer diese Personen pflege. Diese Fragen wurden allerdings weder in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2021 noch danach vom Beschwerdeführer beantwortet und wurden in diesem Zusammenhang auch keine zweckdienlichen Beweisanträge gestellt. Da das Vorbringen des Beschwerdeführers insoweit im Ergebnis nicht über eine bloße Behauptung hinausgeht, können die vorgebrachten Tatsachen nicht als erwiesen angenommen werden.

Des Weiteren können aus diesen Gründen auch keine über die oben angeführten Feststellungen hinausgehenden Tatsachen bezüglich der behaupteten Anknüpfungspunkte des Beschwerdeführers zur Stadt *****Ort2***** als erwiesen angenommen werden. Insbesondere geht das Vorbringen, der Beschwerdeführer habe eine *„enge persönliche Bindung [...] zu seiner Tante in *****Ort2*****, er unterhält weitere persönliche Beziehungen zu Freunden, ist in mehreren Vereinen eingegliedert, organisiert für Vereine und politischen Parteien Veranstaltungen“* nicht über eine bloße Behauptung hinaus und wurden in diesem Zusammenhang auch keine zweckdienlichen Beweisanträge gestellt. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass bereits die belangte Behörde dem Beschwerdeführer im Rahmen der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen vorgehalten hatte, dass sich der belangten Behörde nicht erschließe, warum der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz bei seiner Tante angemeldet habe und welche Anknüpfungspunkte und engen persönlichen Beziehungen seit dem Jahr 2017 plötzlich in *****Ort2***** sein sollten. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes nach *****Ort2***** könne nur aufgrund der Meldung im ZMR als solche ersehen werden und habe die Meldung lediglich Indizwirkung, sodass daraus nicht abgeleitet werden könne, dass der tatsächliche Hauptwohnsitz an der gemeldeten Adresse in *****Ort2***** gelegen sei. In diesem Zusammenhang ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der zufolge es – da einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zukommt – Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, sich im Vorlageantrag mit den in der Beschwerdeentscheidung getroffenen Feststellungen auseinander zu setzen und diese allenfalls zu widerlegen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0024; 28.5.2008, 2006/15/0125). Im Vorlageantrag wurde allerdings im Wesentlichen nur auf das bisherige Beschwerdevorbringen verwiesen, das – ebenso wie das ergänzende Beschwerdevorbringen vom 16.6.2023 – weder örtlich zwischen der Stadt *****Ort2***** und dem ca 33 km entfernten *****Ort1***** noch zeitlich zwischen dem Jahr 2017, in dem das Haus in *****Ort1***** sich noch in der Bauphase befand und folglich noch nicht als Wohnsitz genutzt werden konnte, und den nachfolgenden Streitjahren 2018 und 2019 differenziert wurde.

Die unter Punkt 1.1. getroffenen Feststellungen zu den familiären Beziehungen der unter diesem Punkt genannten Personen entsprechen den zu diesen Personen im Auskunftssystem 4.0 der Finanzverwaltung aufscheinenden Informationen. Die unter Punkt 1.1. getroffenen Feststellungen betreffend den Wohnsitz der dort genannten Personen beruhen auf den im ZMR abrufbaren polizeilichen Meldungen.

Die unter Punkt 1.2. getroffenen Feststellungen betreffend den Wohnsitz der Mutter des Beschwerdeführers und betreffend das Eigentumsrecht und das Wohnungsgebrauchsrecht an der Wohnung an der Adresse ***Adrese2***, entsprechen den von der belangten Behörde im Rahmen der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen getroffenen Feststellungen, denen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde und die somit als erwiesen angenommen werden können.

Die unter den Punkten 1.3. und 1.4. getroffenen Feststellungen betreffend das Haus an der Adresse ***Wohnadresse4*** bzw die betreffende Liegenschaft beruhen auf den im Grundbuch unter der angeführten EZ abrufbaren Vertragsurkunden.

Die unter Punkt 1.5. getroffenen Feststellungen beruhen – abgesehen von der Feststellung betreffend die Verlängerung des Mietvertrages (siehe dazu sogleich) – auf der aktenkundigen Vertragsurkunde, welche über den am 23.5.2017 vom Beschwerdeführer mit dem ***Vermieter1*** abgeschlossenen Untermietvertrag errichtet wurde. Die Feststellung betreffend die Verlängerung des Mietvertrages beruht auf der diesbezüglichen Feststellung der belangten Behörde im Rahmen der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen, der vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten wurde.

Die unter Punkt 1.6. getroffenen Feststellungen beruhen auf den betreffend die Adresse ***Wohnadresse1***, im ZMR abrufbaren polizeilichen Meldungen sowie den insoweit glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.10.2021.

Zu den unter Punkt 1.7. getroffenen Feststellungen ist wie folgt auszuführen: Soweit der Beschwerdeführer wiederholt vorbringt, er habe sich zur Errichtung des Einfamilienwohnhauses bereits im Jahr 2016 einen Kredit über 160.000,- Euro aufgenommen, widerspricht das Vorbringen dem Akteninhalt und ist in diesem Zusammenhang auf den aktenkundigen Kreditvertrag zu verweisen, dem zufolge die Kreditzusage durch die Bank am 13.7.2017 erfolgte und die Annahmeerklärung vom Beschwerdeführer am 8.8.2017 unterfertigt wurde. Dass das neu errichtete Einfamilienwohnhaus im Jänner 2018 bezugsfertig war, wurde vom erkennenden Verwaltungsgericht aus dem Umstand abgeleitet, dass sowohl Frau ***AB*** als auch ihre Mutter im Jänner 2018 ihren Hauptwohnsitz dort anmeldeten. Zudem ist aus dem Zeitpunkt der Kreditaufnahme durch den Beschwerdeführer sowie aus den Angaben des Beschwerdeführers in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.6.2019 abzuleiten, dass sich das Gebäude im Jahr 2017 noch in Bau befand und noch nicht bewohnt werden konnte.

Die Feststellungen betreffend den Wohnsitz der unter Punkt 1.7 genannten Personen beruhen auf den im ZMR abrufbaren polizeilichen Meldungen. Im Übrigen beruhen die unter Punkt 1.7 getroffenen Feststellungen – dh insbesondere der regelmäßige Aufenthalt des Beschwerdeführers an der Adresse ***Wohnadresse2*** – dem glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers, wobei insbesondere auf die in der Beschwerdeergänzung vom 16.6.2023 erfolgten Beweisanbote zu verweisen ist.

Die unter den Punkten 1.8 und 1.9 getroffenen Feststellungen zur Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers beruhen auf den jeweiligen aktenkundigen Dienstverträgen sowie dem glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen unter anderem wiederaufgenommen werden, *„wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind“* und *„die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln iSd § 303 Abs 1 lit b BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl zB VwGH 24.6.2009, 2007/15/0045; vgl zudem die bei *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 31 angeführten Nachweise der Rsp des VwGH). Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres; entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl VwGH 17.5.2023, Ro 2023/13/0008, Rn 21).

Die belangte Behörde hat die ihr erst nach dem Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 18.6.2018 bekannt gewordene Tatsache, dass der Beschwerdeführer an der Adresse ***Wohnadresse1*** – entgegen den in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 und in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.6.2019 erfolgten Angaben des Beschwerdeführers – nicht gemeinsam mit seiner in einer Partnerschaft lebenden Lebensgefährtin, der Mutter der Lebensgefährtin und der Mutter des Beschwerdeführers wohnt bzw im Jahr 2017 gewohnt hat,

sondern dass es sich dabei um die Wohnung der Tante des Beschwerdeführers handelt, in der dem Beschwerdeführer nur ein Zimmer zur alleinigen Nutzung zur Verfügung steht bzw stand, zu Recht als neu hervorgekommene Tatsache qualifiziert. Weshalb der belangten Behörde entgegen den diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung zur Beschwerde vorentscheidung aufgrund der polizeilichen Meldedaten – wie in der Beschwerde vorgebracht wird – „immer bekannt“ gewesen sei, dass sich an der Adresse ***Wohnadresse1***, der Hauptwohnsitz der Tante des Beschwerdeführers befindet, erschließt sich dem erkennenden Verwaltungsgericht nicht, zumal es dem Abgabepflichtigen obliegt, im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärungen (der zuständigen Stelle) alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO; vgl dazu zB VwGH 29.5.2001, 97/14/0036, und dazu *Sutter*, AnwBl 2001, 608) und der belangten Behörde nicht die Beweislast betreffend die nicht vorhandene Kenntnis vom Wohnort der Tante des Beschwerdeführers im Zeitpunkt der Bescheiderlassung auferlegt werden kann („negativa non sunt probanda“). Dass die belangte Behörde die Unrichtigkeit ihrer dem Einkommensteuerbescheid 2017 vom 18.6.2018 zugrunde gelegten, auf der Grundlage der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 und der Vorhaltsbeantwortung vom 4.9.2019 erfolgten Angaben getroffenen Sachverhaltsannahmen durch eine Abfrage der polizeilichen Meldedaten hätte erkennen können, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, da ein Verschulden der Behörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen und Beweismittel im Erstverfahren eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließt (vgl zB VwGH 18.9.2003, 99/15/0120).

Dass die Kenntnis der genannten Tatsachen – in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens – zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid zu führen vermochte, ergibt sich aus den Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.2.

Betreffend die für die Entscheidung über die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 20 BAO erforderliche Interessenabwägung ist wie folgt auszuführen: Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 67 mit Nachweisen der Rsp des VwGH). In Anbetracht der Höhe der vom Beschwerdeführer im Jahr 2017 im Ergebnis zu Unrecht abgesetzten Werbungskosten (4.621,92 Euro; siehe dazu die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.2.) sind die Auswirkungen (Nachforderung Einkommensteuer 2017: 2.079,00 Euro) weder absolut gesehen noch im Hinblick auf das gesamtbetragliche Ergebnis des bisherigen Sachbescheides als geringfügig einzustufen (vgl dazu zB VwGH 28.5.1997, 94/13/0032). Wenn die belangte Behörde im Hinblick auf die angeführte Änderung der Bemessungsgrundlage dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang gegenüber dem Grund

der Rechtssicherheit eingeräumt hat, so hat sie somit von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die Beschwerdeentscheidungen der belangten Behörde seien in unrichtiger Reihenfolge ergangen, ist das Vorbringen an sich berechtigt. So widerspricht es bei Vorliegen einer Beschwerde gegen einen Wiederaufnahmebescheid und gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheid dem Gesetz, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0041; 22.11.2012, 2012/15/0193; vgl. auch *Ritz*, BAO⁶ § 307 Rz 7). Gleiches gilt auch für Beschwerdeentscheidungen des Finanzamts (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091). Durch einen rechtzeitigen Vorlageantrag wird die Wirksamkeit der Beschwerdeentscheidung nicht berührt, obwohl die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt gilt (§ 264 Abs 3 BAO). Mit dem Ergehen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtes verlieren aber Beschwerdeentscheidungen ihre Wirksamkeit und scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl. VwGH 11.12.2019, Ra 2019/13/0091). Entscheidet somit das Verwaltungsgericht – bei zunächst gleichzeitiger Entscheidung des Finanzamts über Wiederaufnahme und Einkommensteuer – in der zutreffenden Reihenfolge (gleichzeitig), ist die insoweit zu bejahende inhaltliche Rechtswidrigkeit der Beschwerdeentscheidung im Ergebnis ohne Bedeutung, da der Umstand, dass das Finanzamt (rechtswidrig) zunächst betreffend Sachbescheid und erst in der Folge betreffend Wiederaufnahme mittels Beschwerdeentscheidung entschieden hat, keine Rechtswidrigkeit des nachfolgenden verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses zu bewirken vermag (vgl. VwGH vom 11.12.2019, Ra 2019/13/0091).

3.2. Kosten für doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten

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

Nach § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: *„Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und*

Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen“.

Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“, wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist.

Familienwohnsitz ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehepartner oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl VwGH 25.2.2022, Ra 2022/13/0010, mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Erkenntnissen auch für alleinstehende Steuerpflichtige Fahrten zwischen ihrem Hauptwohntort (Primärwohnsitz) und einem weiteren Wohnsitz am (in unüblich weiter Entfernung gelegenen) Berufsort als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst anerkannt, weil dem Steuerpflichtigen zuzubilligen ist, in gewissen Zeitabständen an seinem ständigen Wohnsitz nach dem Rechten zu sehen (vgl die im Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2007/15/0297, angeführten Nachweise der Rsp des VwGH; vgl zB auch Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 4 [Stand 1.1.2020, rdb.at] § 4 Rz 351 mwN). Hingegen stellen etwa Fahrtkosten zum Besuch der Eltern keine Werbungskosten dar, sondern sind der privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178; 18.12.1997, 96/15/0259).

Im beschwerdegegenständlichen Fall handelt es sich bei der Wohnung an der Adresse ***Wohnadresse1*** – entgegen dem (vermeintlichen) Wissensstand der belangten Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2017 vom 18.6.2019, wonach der Beschwerdeführer dort gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und pflegebedürftigen nahen Angehörigen lebe – nicht um einen „Familienwohnsitz“ im oa Sinn. Ebenso wenig ist aufgrund der festgestellten Sachlage davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer im Sinne der vorgenannten, zu alleinstehenden Steuerpflichtigen ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Jahr 2017 seinen ständigen Wohnsitz (Primärwohnsitz) in der Stadt ***Ort2*** hatte und sind die Kosten für die Fahrten des Beschwerdeführers nach ***Ort2*** bereits aus diesem Grund der privaten Lebensführung zuzurechnen (Anm: Im Übrigen würde aber auch die Annahme einer Wegverlegung des Haupt- bzw Familienwohnsitzes aus ***Ort3*** bereits im Jahr 2017 nicht zu einer beruflichen Veranlassung der in Streit stehenden Kosten führen; siehe dazu sogleich im Folgenden).

Betreffend die im Jahr 2018 erfolgte Wegverlegung des Haupt- bzw Familienwohnsitzes ist wie folgt auszuführen:

Die doppelte Haushaltsführung ist dann als beruflich veranlasst anzusehen, wenn die Gründung des zweiten Hausstandes einen objektiven Zusammenhang mit der Berufstätigkeit aufweist; eine berufliche Veranlassung in diesem Sinn liegt hingegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, wenn der Arbeitnehmer seine Familienwohnung aus privaten Gründen vom bisherigen Wohnort, der auch der Beschäftigungsort ist, weg verlegt und am Beschäftigungsort einen zweiten Hausstand führt (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157; 26.4.2006, 2006/14/0013; 28.3.2000, 96/14/0177; 15.12.1994, 93/15/0083; 14.9.1993, 92/15/0054).

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Insofern besteht ein Aufteilungsverbot; im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuertem Einkommen tragen müssen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 20 Rz 10 mwH auf Lehre und Rechtsprechung). Die Berücksichtigung eines Mehraufwandes durch doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten kommt daher nur in Betracht, wenn dieser ausschließlich durch berufliche Umstände und nicht bloß durch private oder durch ein Zusammenwirken beruflicher oder privater Umstände verursacht wird (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083; 14.9.1993, 92/15/0054).

Im Beschwerdefall ist somit maßgebend, ob die Gründe, die zur Wegverlegung des Familienwohnsitzes aus ***Ort3*** ungeachtet der Berufstätigkeit des Beschwerdeführers in ***Ort3*** (zur Gänze) der beruflichen oder (wenigstens teilweise) der privaten Sphäre zuzuordnen sind.

Die Gründe des Beschwerdeführers für die Verlegung seines Familienwohnsitzes sind im Beschwerdefall im Wesentlichen in der Beziehung zu seiner Freundin und der gemeinsamen Errichtung eines Einfamilienwohnhauses auf einem im Eigentum der Freundin des Beschwerdeführers stehenden Grundstück zu erblicken und somit ausschließlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Auch die weiteren vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Gründe (zB Mitgliedschaft bei Vereinen; Pflegebedürftigkeit von Angehörigen) ließen im Übrigen – selbst wenn man diese als erwiesen annehmen würde (siehe dazu die unter Punkt 2 erfolgten Ausführungen) – keine Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers erkennen.

Da die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründe somit grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, besteht keine Grundlage dafür, in einem Fall wie dem vorliegenden die „doppelte Haushaltsführung“ als beruflich veranlasst anzusehen und ändert das Vorbringen des Beschwerdeführers nichts daran, dass die Begründung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort ihre Veranlassung nicht in der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers in ***Ort3*** hatte und die doppelte Haushaltsführung somit nicht beruflich veranlasst war (vgl. in diesem Sinne nochmals VwGH 14.9.1993, 92/15/0054; 15.12.1994, 93/15/0083; 28.3.2000, 96/14/0177).

Damit unterscheidet sich der Beschwerdefall (WEGVERLEGUNG des Familienwohnsitzes vom Beschäftigungsort aus privaten Gründen) wesentlich von jenen in der Beschwerde ins Treffen geführten Fällen, in denen die Folgen der Begründung eines weiteren Haushaltes am Ort der Beschäftigung bei BEIBEHALTUNG des Familienwohnsitzes etwa am Beschäftigungsort des anderen Ehepartners oder einer (bisher ausgeübten) weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen zu beurteilen waren und folglich die (Un-)Zumutbarkeit der Verlegung des (bestehenden) Familienwohnsitzes an den (neuen) Beschäftigungsort das zentrale Kriterium bildete (vgl. zur mangelnden Vergleichbarkeit dieser Fälle auch VwGH 14.9.1993, 92/15/0054; 26.4.2006, 2006/14/0013; 22.12.2011, 2008/15/0157).

Die Anerkennung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten als Werbungskosten scheitert im Beschwerdefall somit schon am Fehlen des Merkmales der beruflichen Veranlassung der Begründung eines zweiten Hausstandes. In eine Prüfung der Zumutbarkeit der (neuerlichen) Wohnsitzverlegung ist bei dieser Sachlage nicht mehr einzutreten und gehen die diesbezüglichen Beschwerdeausführungen daher von vornherein ins Leere (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0157).

3.3. Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klärende Tatfragen zu beurteilen waren, ist darauf zu verweisen, dass Tatfragen als solche einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind. Soweit Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 4. Juli 2023