

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Helga Woschank, den Richter Mag. Volker Mayer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Hans Pucker und Wolfgang Kuttinig, MAS, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Michael Pirker, Völkendorfer Straße 43, 9500 Villach, über die Beschwerde vom 26. Jänner 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. Dezember 2020 betreffend Einkommensteuer 2017 und Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Januar 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2017** wird gemäß § 279 BAO **Folge gegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird mit -11.837 € festgesetzt.

Bisher war vorgeschrieben: - 5.424,00 €.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (Berechnungsblatt ./A) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2018** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet **abgewiesen**.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Übermittlung der **Einkommensteuerklärung** der Jahre 2017 und 2018 begehrte der Beschwerdeführer die steuerliche Berücksichtigung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung in der Höhe von € 14.239,57 für das Jahr 2017 sowie in der Höhe von € 11.184,13 Euro für das Jahr 2018 unter der Kennzahl 723. Weiters begehrte er unter der Kennzahl 300 die Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten in der Höhe von jährlich € 3.672.

Mit **Bescheid** vom 15. Dezember 2020 wurden von der belangten Behörde diese Werbungskosten nicht anerkannt. Begründend führte die belangte Behörde in diesen Bescheiden im Wesentlichen aus, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst werde, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit lägen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung fänden, läge darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen eine Wohnsitzverlegung in üblicher Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden könne. Die Unzumutbarkeit könne ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines Ehepartners liegen. Im vorliegenden Fall habe die Ehegattin jedoch nur mehr ortsunabhängige Pensionseinkünfte. Betreffend Einkünfte des Beschwerdeführers selbst würden in den Jahren 2007-2011 nur Verluste erklärt worden sein, in den Jahren 2012-2015 seien keine Einkünfte erklärt worden und ab 2016 wiederum nur Verluste erklärt worden. Es würden auch keine Arbeitnehmer beschäftigt werden. Es lägen daher im Fall weder ortsgebundene Einkünfte vor, noch würden aus dieser Tätigkeit steuerlich relevante Einkünfte erzielt. Somit lägen keine Gründe für die Anerkennung für Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und für die Familienheimfahrten vor.

In der am 26. Jänner 2021 eingebrachten **Beschwerde** begehrte der Beschwerdeführer die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und eine Neufestsetzung gemäß Einkommensteuererklärung. Begründend führte er im Wesentlichen aus, dass er redlich bemüht gewesen sei, seinen Berufssitz ausschließlich nach ****neuer Ort*** zu verlegen. Er habe inzwischen in ****neuer Ort*** bereits eine erhebliche Anzahl von Kunden. Der Versuch, in ****Neuer Ort2**** 2018 ein Lager aufzubauen, musste aus privaten Gründen wieder aufgegeben werden. Es gebe daher außerhalb von ****neuer Ort*** keine Infrastruktur. Der gemeinsame Wohnsitz mit seiner Lebensgefährtin und späteren Frau wäre in ***Ort*** gelegen. Hier befände sich auch die Firmenanschrift. Die ****Firma*** sei am 15.2.2007

gegründet worden, im Jahr 2007 ruhend gestellt und im November 2016 wieder reaktiviert worden. Er sei dann in ****Beschäftigungsort*** als *****Job***** bei der *****Arbeit2***** aufgenommen worden, eine interne Umstrukturierung habe dazu geführt, dass er diesen Job habe aufgeben müssen. Er konnte zwar bei diesem Arbeitgeber bleiben, musste aber eine Reduktion seines Gehalts hinnehmen. Eine vergleichbare Tätigkeit in ****neuer Ort*** sei nicht zu finden gewesen. Sein Unternehmen in ****neuer Ort*** entwickle sich aber so positiv, dass er voraussichtlich in absehbarer Zukunft davon leben könne und nicht mehr auf den Job in ****Beschäftigungsort*** angewiesen sei. Der Verkauf des Einfamilienhauses in ****Ort2***** hätte zu einen erheblichen Vermögenseinbußen geführt, die Anschaffung einer adäquaten Wohnung am Beschäftigungsort wäre aus dem Erlös nicht möglich gewesen. Er habe aber seit 2011 versucht, nur mehr in ****neuer Ort*** tätig zu sein, weil damals seine Frau erkrankte und weil auch schon seine Familie in ****neuer Ort*** lebe. Es sei zutreffend, dass für die Jahre 2016-2018 Verluste erklärt worden seien, allerdings müsse man beachten, dass das Unternehmen noch im Gründungsjahr ruhend gemeldet worden wäre. Die aktive Phase beginne daher erst 2016, die Anfangsverluste seien durchaus nachvollziehbar. Die Umsatzentwicklung bewiese das ernsthafte Bemühen des Beschwerdeführers, eine Einkunftsquelle in ****neuer Ort*** aufzubauen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29.11.2022 wurde von der belangten Behörde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus wie in den angefochtenen Bescheiden und ergänzte, dass bis 2021 aus den übermittelten Lohnzetteln keine Teilzeitbeschäftigung herauszulesen sei, die Bruttobezüge hätten sich von € 102.901,99 im Jahr 2016 auf € 112.792,69 im Jahr 2021 erhöht. Eine berufliche und damit zu Werbungskosten führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung läge nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zumutbar sei, wobei eine solche Unzumutbarkeit die unterschiedlichsten Ursachen haben könne. Die Unzumutbarkeit sei aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen. Die Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz aufzugeben, müsse sich aus den Umständen von erheblichen objektiven Gewicht ergeben. Es sei Sache des Steuerpflichtigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend mache, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen und nachzuweisen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes als unzumutbar ansehe. Bei der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten gewerblichen Tätigkeit handle es sich um keine ortsgebundene Tätigkeit. Dies daher, da die unternehmerischen Entscheidungen laut Darstellung des Beschwerdeführers dort getroffen würden, wo sich der Beschwerdeführer aufgrund seiner Haupttätigkeit gerade befinde. Weder aus den vorliegenden Anlagenspiegeln, noch aus anderen Daten sei ableitbar, dass sich in ****Ort3*** Einrichtungsgegenstände oder Werkzeuge für die Ausübung des Gewerbes befänden. Die offenbar als Muster dienenden Schließanlagen seien im Firmenfahrzeug mit sich

geführt worden. Laut Homepage des Beschwerdeführers sei dieser nur über ein Mobiltelefon und eine E-Mail-Adresse erreichbar, die Kontaktaufnahmen mit den Kunden erfolge telefonisch, somit nicht in den Räumlichkeiten des Beschwerdeführers und dieser habe auch kein Personal beschäftigt. Da somit die Tätigkeit nicht ortsgebunden sei und der Beschwerdeführer bisher nur Verluste erwirtschaftet habe, kann eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes nicht abgeleitet werden. Eine konkrete Gefahr, seine Arbeitsstelle in ****Beschäftigungsort*** zu verlieren, bestehe nicht. Auch die behaupteten Gehaltseinbußen könnten anhand der Aktenlage nicht nachvollzogen werden. Wirtschaftliche Gründe, die eine Unzumutbarkeit, den Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort zu verlegen darlegen würden, lägen daher nicht vor. Der Beschwerdeführer beschränke sich in seinen Ausführungen auf bloß allgemein gehaltene Behauptungen. Es sei anhand der entsprechenden Unterlagen nicht dokumentiert worden, welche konkrete Vermögensnachteile durch die Verlegung des Wohnsitzes nach ****Beschäftigungsort*** entstehen würden. Im gegenständlichen Fall befände sich das Einfamilienhaus des Beschwerdeführers in einem beliebten Fremdenverkehrsgebiet. Mit dem Verkaufserlös wäre es daher zumutbar und möglich, eine erswingliche Wohnung am Beschäftigungsort in ****Beschäftigungsort*** zu erwerben, ohne den bestehenden Kredit zurückzuzahlen. Im Übrigen gehe aus den übermittelten Unterlagen hervor, dass der Beschwerdeführer im Beschwerdezeitraum 100 % der KFZ-Kosten betreffend den ****Auto**** als Betriebsausgaben geltend gemacht habe. Es sei daher davon auszugehen, dass die mit dem Höchstbetrag gemäß § 20 Abs. 1 lit. e Einkommensteuergesetz als Familienheimfahrten geltend gemachten Ausgaben bereits unter dem Titel Betriebsausgaben in Ansatz gebracht worden seien.

Mit **Vorlageantrag** vom 31.01.2023 begehrte der Beschwerdeführer die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO. Ergänzend führte er im Wesentlichen aus, dass bei seiner Tätigkeit in ****neuer Ort*** im Jahr 2017 in etwa ein Viertel der Umsätze in ****neuer Ort*** erzielt worden seien, während im Jahr 2018 schon nahezu die Hälfte der Umsätze in ****neuer Ort*** erzielt worden seien. Die Anstellung in ****Beschäftigungsort*** sei unsicher geworden, er wäre sogar bereit gewesen, sich auf eine Teilzeitbeschäftigung einzulassen, zum Glück sei es dazu bisher noch nicht gekommen. Betreffend seine Liegenschaft in ****neuer Ort*** habe er eine Schätzung des Werts der Liegenschaft in Auftrag gegeben. Demnach sei diese im Jahr 2017 mit € 317.000 zu bewerten. Er verfüge über eine Bestätigung der Bank, dass der Verkaufserlös der Liegenschaft zwingend für die Tilgung seines (Schweizer)Frankenkredites heranzuziehen gewesen wäre. Es wäre also nicht möglich gewesen, den Verkaufserlös für die Anschaffung einer Immobilie in ****Beschäftigungsort*** heranzuziehen und den Kredit weiterlaufen zu lassen. Der Kredit habe damals einen offenen Betrag von € 256.948,70 gehabt. Bei der Wohnbauförderung bestünde im Jahr 2017 eine Schuld in der Höhe von € 38.559,03, im Jahr 2015 sei zusätzlich ein Kredit in der Höhe von € 50.000 für die Sanierung des Gebäudes aufgenommen worden, der im

Jahr 2017 noch mit ca. € 40.000 zu Buche stünde. Der Verkauf der Liegenschaft hätte somit die Schulden nicht decken können (Fehlbetrag ca. € 18.000). Er hätte somit keine adäquate Immobilie in ****Beschäftigungsort*** erwerben können, sondern neuerlich Fremdkapital aufnehmen müssen, dann aber in Euro, weil Schweizer-Franken-Kredite nicht mehr vergeben worden seien. Dies hätte eine deutlich höhere Zinsbelastung, eine deutlich höhere Rückzahlungsrate und ein deutlich höheres Kreditvolumen bewirkt.

Im **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde auf die Begründung in der Beschwerdeentscheidung und führte ergänzend, dass die im Grundbuch für die betreffende Liegenschaft in ****Ort3*** eingetragenen Pfandrechte aus den Jahren 2021 und 2022 stammten und nicht festgestellt werden könne, wann die ursprünglich für den Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2004 aufgenommenen Kredite zurückgezahlt worden seien, sowie, wie hoch die Schulden seien. Es seien auch keine Nachweise über die Kosten für eine adäquate Wohnung in ****Beschäftigungsort*** erbracht worden. Da die Kosten für Grund und Boden in ****Beschäftigungsort*** je nach Lage unterschiedlich hoch seien, sei für das Finanzamt nicht erkennbar, dass der Beschwerdeführer mit dem Veräußerungserlös keine adäquate Immobilie in ****Beschäftigungsort*** hätte erwerben können.

In dem am 01. Juli 2024 stattgefundenen **Erörterungstermin** wurde vom Beschwerdeführer ergänzend zu seinen persönlichen Verhältnissen vorgebracht, dass er keine Kinder und daher keine diesbezüglichen Unterhaltsverpflichtungen habe. Nach der Scheidung 2019 habe er eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber seiner ehemaligen Ehegattin. Die Scheidung wurde einvernehmlich in ****Ort5*** getroffen. Seine ehemalige Frau sei glaublich seit 2015 krankheitsbedingt nicht mehr selbstständig tätig gewesen. Er selbst sei ab 1999 in ****neuer Ort*** beruflich unselbstständig in einem Angestelltenverhältnis tätig gewesen, nach ****neuer Ort*** sei er endgültig im Jahr 2001 gezogen. Von 2001 bis 2004 habe er bei seiner Ex-Gattin gewohnt, im Jahr 2004 habe er ein Haus in ****neuer Ort*** bei einer Zwangsversteigerung erworben. Ab 2008 sei er in Deutschland beschäftigt gewesen, ab 2011 bei der *****Arbeit2***** in ****Beschäftigungsort***. Er habe in mehreren Mietwohnungen in ****Beschäftigungsort*** gewohnt. Derzeit sei er drei Tage in der Woche in ****Beschäftigungsort*** und zwei Tage im Homeoffice tätig. Im Jahr 2019 sei er zusätzlich kurzfristig in ****Ort 6**** gemeldet gewesen. Der Kredit für das Haus sei im Jahr 2004 aufgenommen worden, die Kreditsumme habe ca. 190.000 € betragen. Der Kredit sei endfällig gestellt worden. Im Jahr 2020 hätte die Kreditsumme eine Höhe von 300.000 € erreicht. Im Jahr 2021 seien zusätzliche Kredite aufgenommen worden in der Höhe von 150.000 €. Die monatlichen Unterhaltspflichten gegenüber seiner Ex-Frau beliefen sich auf ca. 700 €. Für das Lager in ****Ort 8**** habe er keine Miete zahlen müssen, Aufwendungen für Betriebskosten seien jedoch gezahlt worden. Es gäbe aber keine Belege oder Rechnungen. Die Vermieterin war Frau ****Person****, zu der eine persönliche Liaison bestand.

Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, dass er seit vielen Jahren versucht habe, in ****neuer Ort*** eine Beschäftigung zu finden, er habe auch mehrere Bewerbungen verschickt. Es sei leider nicht möglich gewesen, etwas Adäquates zu finden. Die ersten Jahre der gewerblichen Tätigkeit hätten aufgrund der getätigten Investitionen negative Ergebnisse gebracht. Seine ganze Familie lebe nun in ****neuer Ort***. Seine Mutter sei inzwischen ein Pflegefall und werde von seinem Vater gepflegt. Er befinde sich auch in einer Beziehung zu einer in ****neuer Ort*** lebenden Frau. Auch dadurch sei ein Wohnort in ****neuer Ort*** notwendig. Er habe nun seinen Geschäftszweig erweitert und ein Büro in ****Ort7**** angemietet.

Zum Vorbringen der belangten Behörde, wonach Aufwendungen für das KFZ bereits als Betriebsausgabe abgesetzt worden seien, würden hierfür noch Unterlagen nachgereicht werden.

In der am 14. Jänner 2025 stattgefundenen **mündlichen Verhandlung** ergänzte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen hauptsächlich wie folgt: Bei der gewerblichen Tätigkeit seien ab dem Jahr 2020 Gewinne erzielt worden. Da es sich um ein Einzelunternehmen mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung handle, seien die Ergebnisse der einzelnen Jahre schwankend. Er möchte festhalten, dass es seine ernste Absicht gewesen sei, den Gewerbebetrieb zu führen und damit ein weiteres Standbein aufzubauen. Ein Bank-Job sei heutzutage kein sicherer Job mehr, es gäbe einerseits Einsparungsprojekte im Personalbereich bei der ***Gesellschaft***, außerdem sei der politische Druck groß, aus ****Land*** abzuziehen, dies mit ungewissen Folgen. Zu den Autokosten wurde von ihm ausgeführt, dass es sich um ein Vorführfahrzeug handle mit Erstzulassung in Deutschland am 30.5.2011. Es sei im Jahr 2018 verkauft worden. Hierzu wurden vom Beschwerdeführer dem Gericht Unterlagen vorgelegt. Aus dem Kilometerstand bei Verkauf von 137.875 sei ersichtlich, dass, weil die Kunden in ganz Österreich verstreut seien, eine große Fahrleistung notwendig gewesen wäre. Zu der Frage der Überschneidung von Betriebsausgaben und den maximal geltend machbaren Aufwendungen in Zusammenhang mit der Pendlerpauschale führte er aus, dass hier durchaus Überschneidungen gegeben sein könnten.

Die belangte Behörde entgegnete zu den ab dem Jahr 2020 vorgebrachten positiven Einkünften, dass die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes immer aus Sicht des Streitjahres zu beurteilen sei. Einkünfte nach 2018 seien somit für das gegenständliche Verfahren nicht relevant. Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung angeführt, handle es sich somit um ortsunabhängige Einkünfte, die noch dazu negativ seien. Nach Ansicht der Behörde gäbe es auch für den Beschwerdeführer keine konkrete Gefahr, seinen Job zu verlieren.

Dem erwidern gab der Beschwerdeführer an, dass nach Zerschlagung seines Teams bei seiner Arbeitsstelle in ****Beschäftigungsort*** er im Jahr 2024 zum 15. Oktober 2024 gekündigt

hätte. Seit 16. Oktober 2024 hätte er eine neue Beschäftigung bei der ****Neuer Job*** in ****neuer Dienstort****. Der Dienstort sei nunmehr ****neuer Dienstort****.

Zum KFZ und den Familienheimfahrten wurde von der belangten Behörde vorgebracht, dass der Nachweis der Familienheimfahrten vom Pflichtigen zu erbringen seien. Nachweise, wie oft Familienheimfahrten getätigt wurden, wären nicht erbracht worden. Diese Aufwendungen seien im Übrigen mit der maximalen Pendlerpauschale begrenzt. Der Beschwerdeführer erklärte, dass keine Fahrtenbücher geführt worden seien, auch keine Aufzeichnungen zu den Familienheimfahrten vorlägen und beharrte daraufhin nicht mehr auf die Geltendmachung der Familienheimfahrten.

Auf Nachfrage des erkennenden Gerichts, warum er auch gewillt gewesen sei, eine Teilzeitbeschäftigung in ****Beschäftigungsort*** anzunehmen, erklärte der Beschwerdeführer, dies sei angedacht gewesen, um seinen Job zu behalten und auch, um seine selbstständige Tätigkeit zu forcieren. Auf Nachfrage der belangten Behörde, wie es möglich sei, die im Internet und auf dem Geschäftslokal ersichtlichen Öffnungszeiten von Montag bis Freitag in der Zeit von 08:00-13:00 Uhr einzuhalten, erklärte der Beschwerdeführer, dass seine Arbeitszeiten teilweise auch Gleitzeiten beinhalteten. Wenn er nicht anwesend sei, hätten die Kunden die Möglichkeit, ihn über die ausgeschilderte Telefonnummer zu erreichen. Auf Nachfrage zu den Familienheimfahrten und seine Liaison in ****Ort 8**** erläuterte der Beschwerdeführer, dass die Beziehung mit seiner Ex-Gattin im Laufe des Jahres 2018 in Brüche gegangen sei.

Zur Wohnsituation ergänzte die belangte Behörde, dass nach herrschender Rechtsprechung des VwGH der Besitz eines Eigenheims kein Grund für eine Wohnsitzverlegung sei und da bei einem endfälligen Kredit immer ein Differenzbetrag zu erwarten sei, dieser nicht auf die Allgemeinheit abgewälzt werden könne. Der Beschwerdeführer hielt fest, dass aus dem Verkaufserlös des Hauses in ****neuer Ort*** keine adäquate Wohnung in ****Beschäftigungsort*** leistbar gewesen wäre.

Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die steuerliche Vertretung beantragte die Berücksichtigung der Kosten für die doppelte Haushaltsführung. Man müsse die Kombination der Problemkreise Eigenheim, Job, Partnerin und der selbstständige Tätigkeit gemeinsam betrachten und dies aus der Sicht des Jahres 2017. Es sei dem Beschwerdeführer nicht möglich gewesen anders zu handeln, als gehandelt worden sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist österreichischer Staatsbürger und war im streitgegenständlichen Zeitraum behördlich in Österreich mit Hauptwohnsitz und Nebenwohnsitz gemeldet. Sein beruflicher Werdegang führte ihn (ua) von der *****VorJob*** über Personenschutz in *****neuer Ort*** in die Sicherheitsabteilung des *****VorJob3***.

Ab dem Jahr 1999 war er in *****neuer Ort*** als Angestellter unselbstständig tätig, ab dem Jahr 2007 ebenso unselbstständig in *****Ausland*****. Im selben Jahr hat er in *****neuer Ort*** im Raum *****Ort3*** ein Gewerbe im Bereich Verkauf von Alarmanlagen und Videoanlagen betrieben, dieses jedoch ruhend gemeldet.

Seit dem Jahr 2011 übt er eine Vollzeitbeschäftigung in Form einer unselbstständigen Tätigkeit bei *****Firma4***** International in *****Beschäftigungsort*** aus (Verwendung als *****Verwendung***, *****Verwendung2*****). Neben der Normalarbeitszeit von 38,5 Stunden wurden zusätzlich Mehrstunden und Überstunden in der Höhe von ca. 25 pro Monat vertraglich vereinbart. Der Beschwerdeführer übt diese Tätigkeit sowohl am Arbeitsort, welcher mit dem Sitz des Dienstgebers vereinbart wurde, dem jeweiligen Einsatzort bei Projekten des Dienstgebers und im Homeoffice aus. Eine Anwesenheit von drei Tagen pro Woche am Arbeitsort war und ist erwünscht und gegeben. Eine konkrete Gefährdung des Verlustes dieser Beschäftigung, einer Einschränkung der Tätigkeit auf Teilzeit oder größere Gehaltseinbußen wurden nicht nachgewiesen und konnten vom Gericht nicht festgestellt werden.

Ab dem Jahr 2016 wurde der ruhend gemeldete Gewerbebetrieb in *****neuer Ort*** wieder aktiviert. Von 2007 bis 2019 wurden aus dem Gewerbebetrieb steuerlich ausschließlich Verluste erklärt. Steuerlich relevante Einkünfte am Ort des Wohnsitzes in *****neuer Ort*** liegen in den streitgegenständlichen Jahren 2017 und 2018 beim Beschwerdeführer nicht vor. Die gewerbliche Tätigkeit ist nicht als ortsgebunden zu beurteilen, die Kunden des Beschwerdeführers sind österreichweit im ganzen Bundesgebiet verstreut und waren in den Jahren 2017 und 2018 größtenteils nicht in *****neuer Ort*** wohnhaft. Die gewerbliche Tätigkeit wird außerhalb der Arbeitszeit (als Angestellter in *****Beschäftigungsort***) und an den Wochenenden ausgeübt.

Der Beschwerdeführer hat keine Kinder und war im Zeitraum von 2011 bis 2019 verheiratet. Er zog im Jahr 2001 nach *****neuer Ort*** und wohnte dort zuerst bei seiner zukünftigen Ehefrau, *****Frau***. Im Jahr 2004 erwarb er ein Haus in *****neuer Ort*** (*****Ort2*****) im Rahmen einer Zwangsversteigerung. Seine Ehefrau war in diesem Haus ab 2010 mit Nebenwohnsitz gemeldet. Ab dem Jahr 2011 hatte der Beschwerdeführer auch einen

Hausstand in ****Beschäftigungsort*** vermittels Mietwohnungen, diese in einer Ausstattung und Größe, die einen eigenen angemessenen Hausstand ermöglichten. Mit Mietvertrag vom 17.02.2014 wurde ab 01.04.2024 eine Wohnung in ****Beschäftigungsort***, ****Strasse2**** gemietet, mit Mietvertrag vom 23.01.2017 eine Wohnung in ****Beschäftigungsort***, ****Strasse****.

Seine Ehefrau hatte ***Gesellschaft*** 2014 relevante Einkünfte in ****neuer Ort*** (selbstständige ****Tätigkeit****) und war in Folge einer Krebserkrankung ab 2015 berufsunfähig.

Im Jahr 2018 errichtete der Beschwerdeführer eine Außenstelle in ****Ort 8**** (****Neuer Ort2****). Es wurden hierbei Mieterinvestitionen vermerkt, Mietkosten wurden keine bezahlt, ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht. Vermieterin war Frau ****Person****. Es entwickelte sich in dieser Zeit eine persönliche Liaison mit Frau ****Person****. Demgegenüber erfolgte in diesem Jahr eine Trennung von Tisch und Bett von seiner Ehegattin. Die Scheidung von seiner Ehefrau wurde im März 2019 vollzogen.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers lag im Jahr 2017 in ****neuer Ort***. Der Familienwohnsitz war in diesem Jahr in ****neuer Ort*** gelegen, der Ort der Beschäftigung lag in ****Beschäftigungsort***. Im Jahr 2018 war der Mittelpunkt der Lebensinteressen und der Familienwohnsitz nicht mehr in ****neuer Ort*** gelegen, da dieser im Jahr 2018 an den Beschäftigungsort verlegt wurde.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Beschwerdeführer eingereichten Einkommensteuererklärungen, den übermittelten Lohnzetteln, den Jahresabschlüssen der Jahre 2017 und 2018, der vorgelegten Schätzung des indikativen Verkehrswertes des Gebäudes ****Weg****, aus dem Auszug aus dem Hauptbuch (Grundbuch), dem Auszug aus dem ZMR (Zentrales-Melde-Register), den vom Beschwerdeführer vorgelegten Mietverträgen, aus den weiteren vom Beschwerdeführer übergebenen Unterlagen, insbesondere den vorgelegten und rekognoszierten Rechnungen und Verträgen sowie dem Angestelltenvertrag zwischen der ****Firma3**** und dem Beschwerdeführer.

Die Feststellung des Sachverhalts betreffend die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers ergab sich aus den persönlichen Angaben des Beschwerdeführers im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung sowie aus den Eingaben im verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahren.

Der festgestellte Sachverhalt zu den strittigen Punkten Familienwohnsitz und doppelte Haushaltsführung ergab sich aus nachfolgenden Erwägungen:

Zum **Familienwohnsitz** ist nach Überzeugung des erkennenden Gerichts im gegenständlichen Fall zwischen den Verhältnissen des Jahres 2017 und denen des Jahres 2018 zu differenzieren.

Vorauszuschicken ist, dass nach herrschender Rechtsprechung und Lehre – wie unten angeführt- als Familienwohnsitz jener Ort gilt, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet. Auch ein alleinstehender Steuerpflichtiger kann einen Familienwohnsitz haben, dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen hat.

Die Mietwohnungen (zeitlich hintereinander waren es derer zumindest drei, wobei nicht bei allen gemietete Wohnungen auch tatsächlich ein Wohnsitz gemeldet worden ist) in ****Beschäftigungsort*** waren alle neuwertig oder gar Erstbezug. Sie entsprachen dem Ort und der Größe nach eingedenk der festgestellten Bruttobezüge des Beschwerdeführers von über 100.000 € im Jahr, bei Mietkosten von ca. 900 € im Monat, durchaus dem finanziell angemessenen. Der Hausstand in ****Beschäftigungsort***, der durch den Besitz diese Wohnungen gegeben war, wird somit als den Lebensbedürfnissen entsprechend beurteilt.

Der Beschwerdeführer hat keine eigenen Kinder. Die Berücksichtigung der diesbezüglichen besonderen Gegebenheiten war somit obsolet.

Da der Begriff des Familienwohnsitzes auch eine alleinstehende Person umfassen kann, war nicht auf die Tatsache der Eheschließung als normativen Vorgang, sondern auf die damit gedachte inhärente persönlichen Beziehung abzustellen. Es war somit für das Gericht zu erwägen, wie sich die persönlichen Beziehungen des Beschwerdeführers in den streitgegenständlichen Jahren darstellten.

Abzuwägen war somit einerseits die gegebene aufrechte Ehe und andererseits die sich allgemach entwickelnde innige Beziehung zu einer anderen Person in der Nähe des Beschäftigungsortes.

Neben den persönlichen Beziehungen waren schließlich sekundär auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers zu berücksichtigen. Als Anknüpfungspunkte hierfür diente die aufrechte Vollzeitbeschäftigung in ****Beschäftigungsort*** und die gewerbliche Betätigung in ****neuer Ort***.

Hierfür war vom Gericht festzustellen, dass die wirtschaftlichen Beziehungen und die persönlichen Beziehungen in Zusammenhang zu sehen sind. So ist hervorzuheben, dass der

Beschwerdeführer eine Außenstelle an der Adresse errichtete, an dem seine neu gefundene Begleiterin ihren Wohnsitz innehatte.

Aus dem Dienstvertrag mit ****Firma4**** ist zu entnehmen, dass eine Vollanstellung gegeben ist, sowie eine Anzahl von 25 Mehrstunden pro Monat geleistet werden müssen. Homeoffice ist nur nach Genehmigung durch ****Firma4**** möglich. Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer somit die meiste Zeit in ****Beschäftigungsort*** sein musste. Nebentätigkeiten werden von ****Firma4**** nur nach 17:00 Uhr und am Wochenende gestattet.

Der Beschwerdeführer führte selbst aus, dass er seine gewerbliche Tätigkeit durch die zeitlichen Einschränkungen, die durch seine unselbstständige Betätigung gegeben war, nur an Wochenenden und nach 17:00 Uhr ausführen konnte. Es war aus der Tatsache, dass neben der Vollzeitbeschäftigung in ****Beschäftigungsort***, für welche er überdies auch Mehrarbeit in Form von Mehrstunden und Überstunden leisten musste, er seine Freizeit vor allem dafür aufbrachte, den Gewerbebetrieb in ****neuer Ort*** zu forcieren, für das Gericht daraus folgend anzunehmen, dass dadurch nicht mehr viel Zeit und Emotion für die Beziehung zu seiner Ehefrau in ****neuer Ort*** gegeben und geblieben waren.

Für die persönlichen Beziehungen war für das erkennende Gericht einerseits durch das Vorhandensein der Wohnung in ****Beschäftigungsort***, andererseits durch den Wechsel der persönlichen romantischen Beziehungen von seiner Frau zu seiner (damaligen) Partnerin in ****Ort 8**** auch eine örtliche Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen neben der emotionalen Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen gegeben. Wenn man, wie der Beschwerdeführer, von einer betrieblichen „Außenstelle“ in ****Ort 8**** spricht, ist diese wohl auf Dauer angelegt gedacht gewesen, es kann also zumindest ex ante nicht von einer kurzfristig gedachten persönlichen Beziehung ausgegangen werden.

Bei der benannten „Außenstelle“ in ****Ort 8**** war zu berücksichtigen, dass kein schriftlicher Mietvertrag vorhanden war und sich auch ansonsten keine fremdüblichen Konditionen der Vermietung zeigen, insbesondere wurde keine Miete bezahlt. Wenn vom Beschwerdeführer angeführt wird, dass eine Außenstelle errichtet wurde, um die Produkte in ganz Österreich zu vertreiben, ergibt sich hier eine Verbindung von wirtschaftlichen und persönlichen Interessen mit der Planung, nicht nur den persönlichen, sondern en passant auch den wirtschaftlichen Mittelpunkt der selbstständigen Tätigkeit neu zu definieren. Mit der persönlichen Verbindung war nach Ansicht des Gerichts auch betrieblich geplant, hier aufbauend tätig zu werden.

Eingedenk dessen, dass der Beschwerdeführer keine Kinder hat, sich von seiner Ehefrau bereits im März 2019 scheiden hat lassen, des gegebenen Trennungsjahres bei einer einvernehmlichen Scheidung, welches in der Scheidungsvereinbarung auch expressis verbis zugestanden wurde und welches rückgerechnet von der Scheidung den größten Teil des Jahres 2018 umfasst,

sowie der Tatsache, dass der Beschwerdeführer (zumindest) seit 2018 eine romantische Beziehung mit einer Frau in ****Ort 8**** hatte, sowie er und seine Ehefrau über getrennte Wohnungen verfügten, ist im Jahr 2018 ein eheliches Zusammenleben mit seiner Gattin als unwahrscheinlich zu beurteilen. Wie unten folgend ausgeführt, hat das Gericht hierfür von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat oder zumindest andere Möglichkeiten als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist es somit als wahrscheinlicher zu beurteilen, dass der persönliche Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 2018 nicht mehr in ****neuer Ort***, sondern am Beschäftigungsort befindlich war.

Wenn dem Beschwerdeführer auch durchaus Glauben geschenkt werden kann, dass er in ****Ort7**** (vorher ****Ort2****) durch seine gewerbliche Tätigkeit, wie vorgebracht, ein zweites Standbein aufbauen wollte, ist für ihn hieraus betreffend das Jahr 2018 nichts gewonnen. Weder zeigen sich relevante Einkünfte, noch ist von einer Möglichkeit auszugehen, dass die Tätigkeit die unselbstständige Tätigkeit ersetzen kann oder wird können, was auch in den folgenden Jahren zu sehen war. Der berufliche Mittelpunkt der Tätigkeit liegt unzweifelhaft in ****Beschäftigungsort***.

Zur **Ortsgebundenheit** der gewerblichen Tätigkeit ist auszuführen:

Aus der Vorlage des Beweisstückes „****Firma 8**** Sicherheitstechnik“ (der Beschwerdeführer ist ein „***Firma9****“) kann man zum Sachverhalt entnehmen, dass der Beschwerdeführer oft in ****Ort 9**** weilt, also in der Nähe von ****Beschäftigungsort***, wo er (laut diesem vorgelegten Beweisstück) Schulungen für seine selbstständige Tätigkeit besucht.

Da in den streitgegenständlichen Jahren die Mehrzahl der Kunden außerhalb des Bundeslandes ****neuer Ort***, welches er als seinen Familienwohnsitz ansieht, gefunden wurden, der Beschwerdeführer die Kunden in deren Wohnung aufsuchte und im Anlagevermögen des Beschwerdeführers keine Werkzeuge oder Einrichtungsgegenstände zu erkennen waren, die auf eine territorial gebundene Tätigkeit hinweisen, war die selbstständige Tätigkeit als ortsungebunden zu beurteilen. Dass keine örtliche Bindung vorhanden ist, kann auch darin ersehen werden, dass zumindest zeitweise eine „Betriebsstätte“ (teilweise auch nur „Lager“ genannt) in ****Ort 8**** und (immer noch vorliegend) eine Zweigstelle in ****Beschäftigungsort*** errichtet wurde. Der Beschwerdeführer führt dazu explizit aus, dass die „Zweigstelle“ in ****Beschäftigungsort*** zur Kundenaquisition benannt wurde. Der Beschwerdeführer war überdies nur per Mobiltelefon oder e-mail erreichbar und hat kein Personal beschäftigt, was das Gericht ebenfalls als Beweis der Ortsungebundenheit beurteilt.

Zu den **weiteren Vorbringen** des Beschwerdeführers ist auszuführen, dass der Pflegefall der Mutter in diesem Zusammenhang daher nicht normatives Gewicht hat, da der Beschwerdeführer selbst ausführt, dass sie vom Vater des Beschwerdeführers gepflegt wird.

Das Vorhandensein einer aktuellen Beziehung zu einer ****Frau Ort*** ist für den vorliegenden Fall, da dies für die Jahre 2017 und 2018 nicht vorgebracht wurde und nicht ermittelt werden konnte, ebenso wenig zu berücksichtigen.

Da, wie ausgeführt, von einem Familienwohnsitz im Jahr 2018 in ****neuer Ort*** nicht mehr auszugehen war, ist die Problematik der Verlegung des Familienwohnsitzes 2018 und die damit verbundene Frage der doppelten Haushaltsführung nicht gegeben.

Für das **Jahr 2017** war jedoch auf Grund der Krebserkrankung der Ehefrau, der noch nicht stattgefundenen emotionalen Neuorientierung des Beschwerdeführers und der gegebenen Unsicherheit, ob die Ehefrau wieder nennenswerte Einkünfte erzielen können, der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Beschwerdeführers als in ****neuer Ort*** gelegen anzunehmen, da die Verlegung des Wohnsitzes aus diesen Gründen nicht zumutbar war.

Die Frage, ob einem Arbeitnehmer zuzumuten ist, seinen Wohnsitz in den Nahebereich seiner Arbeitsstätte zu verlegen, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (VwGH, 2000/14/0154). Wie in diesem Erkenntnis angesprochen, ist besonders zu berücksichtigen, wenn bereits eine am Familienwohnsitz ausgeübte Tätigkeit vorliegt, auch wenn noch keine positiven Einkünfte erklärt werden, wenn von einem entsprechenden Ausbau dieser Aktivitäten auszugehen ist.

Unter Berücksichtigung dieser Entscheidung und vorher aufgeworfener Gründe der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes war dieser im Jahr 2017 als in ****neuer Ort*** anzunehmen.

Zum **Dienstvertrag und Verlust des Arbeitsplatzes**, somit zu der Gefährdung seiner Tätigkeit bei ****Firma4**** ist auszuführen, dass alle vom Beschwerdeführer seit Jahren vorgebrachten Befürchtungen nicht eingetreten sind. Weder ist der mehrmals vorgebrachte Jobverlust eingetreten, noch der Zwang zur Umstellung auf eine Teilzeitbeschäftigung. Auch Gehaltseinbußen im größeren Umfang sind keine gegeben. Eine konkrete Gefährdung der unselbstständigen Beschäftigung bei ****Firma4**** konnte nicht nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, dass aus dem **Veräußerungserlös** der Wohnung in ****Ort2**** keine adäquate Wohnung in ****Beschäftigungsort*** leistbar ist, ist festzuhalten, dass dies vom Gericht nicht festzustellen war, da einerseits kein Verkehrswertgutachten zur Liegenschaft in ****Ort2**** erbracht wurde und somit der mögliche Veräußerungserlös nicht nachgewiesen wurde, andererseits auch keine Nachweise über mögliche Erwerbsobjekte in ****Beschäftigungsort*** erbracht wurden.

Abschließend sei festgehalten, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers größtenteils schlüssig und glaublich wirkte. Seine Stellungnahmen auch den privaten Bereich betreffend wurden offen, direkt und nicht verschleiern vorgebracht. Es ist ihm damit auch glaublich zuzugestehen, dass er im Jahr 2017 den Mittelpunkt der Lebensinteressen in ****neuer Ort*** hatte, durch die Veränderungen im privaten Bereich ist nach Meinung des erkennenden Gerichts aber im Jahr 2018, wie festgestellt, von einer Änderung der Umstände auszugehen.

Ergänzend wird festgestellt, dass die Entfernung vom angenommenen Familienwohnsitz in ****neuer Ort*** zum Beschäftigungsort in ****Beschäftigungsort*** als unzweifelhaft, offenkundig und gerichtsnotorisch mit mehr als 80km angenommen werden kann, wodurch eine tägliche Rückkehr, wie unten sogleich angeführt, nicht zumutbar ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zur BAO

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

Offenkundig sind Tatsachen, deren Richtigkeit, der allgemeinen Überzeugung entsprechend, der Behörde als wahr bekannt sind. Der allgemeinen Überzeugung entsprechend bzw. allgemein bekannt sind Tatsachen, von denen zufolge der Lebenserfahrung anzunehmen ist, dass sie jedermann kennt oder doch jedermann ohne Schwierigkeit und ohne besonderen Fachkenntnisse bekannt sein können (VwGH 28.10.1994, 91/17/0064)

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078).

Gemäß § 279 BAO hat außer in den Fällen des § 278 BAO das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Wohnsitz und Familienwohnsitz

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung (Wohnräume) innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. (§ 26 BAO). Eine bloße Schlafstelle am Arbeitsort stellt keinen Wohnsitz dar (VwGH, 28.10.2008, 2006/15/0145).

§ 4 der Pendler-Verordnung (BGBl II 2013/276) beschreibt den Familienwohnsitz: Dieser liegt nach § 4 Abs. 1 der Pendler-Verordnung dort, wo der Steuerpflichtige seine engsten persönlichen Beziehungen (Familie, Freundeskreis, etc) und einen eigenen Hausstand hat. Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht.

Zu den Werbungskosten und der doppelten Haushaltsführung

Laut § 16 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach Z. 2 lit. a leg.cit. für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Haushaltsaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung sind demnach grundsätzlich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Lediglich unvermeidbare Mehraufwendungen, die dem Abgabepflichtigen dadurch erwachsen, dass er am Beschäftigungsort wohnen muss und ihm die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort ebenso wenig zugemutet werden kann wie die tägliche Rückkehr zum Familienwohnsitz, sind als beruflich bzw. betrieblich bedingte Mehraufwendungen bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Obergrenze der abziehbaren Wohnungskosten ist mit der Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort zu ziehen. In diesem Sinne unterliegen die tatsächlich angefallenen Wohnungskosten einer Angemessenheitsprüfung (so zB: VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173).

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz) (*Ebner in Jakom EStG*, 2023, § 16 Rz 56, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung"). 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 (so zB: VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; 24.4.1996, 96/15/0006). Besondere Bedeutung kommt bei dieser Beurteilung den persönlichen Beziehungen und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens zu (VwGH 19.03.2002, 98/14/0026; 26.7.2000, 95/14/0145). Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt. Daraus folgt, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person oder einer in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Personen regelmäßig am Ort des Aufenthaltes des Paares zu finden sein wird (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Demgegenüber treten andere persönliche Beziehungen, wie zur restlichen Familie oder zu Freunden, in den Hintergrund. Nicht von Relevanz sind im Allgemeinen eine bloß gefühlsmäßige Verbundenheit, der Wunsch, später an einen bestimmten Ort zurückzukehren oder die Frage, wo Eltern und andere Verwandte leben (VwGH 25.1.1984, ZI 82/13/0012; VwGH 20.9.1977, 1080/77).

Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung dennoch als Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen so lange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als dem Erwerbstätigen sowohl die tägliche Rückkehr („Heimfahrt“) wie auch eine Wohnsitzverlegung in eine übliche Entfernung zum Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursachen sowohl in der privaten Lebensführung, als auch in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder in einer Erwerbstätigkeit seines (Ehe)-Partners haben (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Aus der Begründung der Entscheidung vom 31.7.2013, 2009/13/0132 lässt sich ableiten, dass der VwGH nunmehr bei einer Entfernung von über 80 km oder bei einer Fahrzeit (unter Benützung der günstigsten öffentlichen Verkehrsmittel bzw gegebenenfalls eines Pkw) von mehr als einer Stunde die Unzumutbarkeit annimmt.

Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (VwGH 26.11.96, 95/14/0124), ohne Belang ist, ob die Verlegung des Familienwohnsitzes bereits früher zumutbar gewesen ist oder nicht (VwGH 26.7.07, 2006/15/0047). Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache auch in der privaten Lebensführung haben (VwGH 20.12.18, Ra 2016/13/0016).

Liegt eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung vor, können als abzugsfähige Kosten der Unterbringung am Arbeitsort nur die unvermeidbaren Aufwendungen einer zweckentsprechenden Wohnung einschließlich der erforderlichen Einrichtungsgegenstände geltend gemacht werden (VwGH 29.1.2015, 2011/15/0173).

Zum gefährdeten Beschäftigung

Nach herrschender Rechtsprechung reicht die bloße abstrakte Möglichkeit, vom derzeitigen Arbeitsort abberufen zu werden oder an einen anderen Dienstort versetzt zu werden, nicht aus, um eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu begründen. Ein künftiges Wechseln des Arbeitsortes kann nämlich bei keinem Arbeitnehmer ausgeschlossen werden und hindert eine abstrakte Möglichkeit der Versetzung an einen anderen Dienstort im Allgemeinen nicht daran, den Familienwohnsitz nach einer gewissen Zeit an den Arbeitsort zu verlegen. Erst wenn der Arbeitnehmer jederzeit konkret und ernsthaft mit der Abberufung und Versetzung an einen anderen Arbeitsort rechnen muss, ist eine Wohnsitzverlegung an den Arbeitsort nicht mehr zumutbar (VwGH 30. 1. 1991, 90/13/0030).

Zu den Familienheimfahrten

Der Antrag auf Geltendmachung der Familienheimfahrten wurde vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

Eine Beschwerde kann nur zur Gänze zurückgenommen werden. Eine teilweise Zurücknahme hinsichtlich bestimmter Beschwerdepunkte ist als Einschränkung des Beschwerdebegehrens, somit als Änderung der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, anzusehen (VwGH 16.10.1986, 86/16/0156). Eine solche Einschränkung führt zum Verlust des Anspruchs auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung (VwGH 16.10.1986, 86/16/0156).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich im Jahr 2017 daraus:

Wenn auch keine konkrete Gefährdung vorgebracht wurde, die zu einem Verlust des Arbeitsplatzes geführt hätte und die Ergebnisse der selbstständigen Tätigkeit keine nennenswerten Einkünfte darstellten, war auf Grund der besonderen Verhältnisse im vorliegenden Einzelfall von einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes in diesem Jahr auszugehen. So war die Krankheit der Ehefrau zu berücksichtigen, als auch die angenommene Tatsache, dass bei der selbstständigen Tätigkeit von einer wirtschaftlichen Erweiterung der Tätigkeit auszugehen war. Die persönlichen Verhältnisse sind nach herrschender Auffassung

jedoch mehr zu berücksichtigen als die wirtschaftlichen Verhältnisse. Wenn auch auf Grund der Einkünfte der weitaus überwiegende wirtschaftliche Mittelpunkt der Tätigkeiten als in ****Beschäftigungsort*** anzunehmen war, war die Bindung an die kranke Ehefrau ausschlaggebend, im Jahr 2017 den Mittelpunkt der Lebensinteressen in ****neuer Ort*** und die Unzumutbarkeit der Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort anzunehmen. Da die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung einer doppelten Haushaltsführung vorlagen, waren die Aufwendungen in Höhe von 14.239,57 € zu gewähren.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Zur BAO

Gemäß § 279 BAO hat außer in den Fällen des § 278 BAO das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zum Wohnsitz, zur doppelte Haushaltsführung und Gefährdung der Beschäftigung

Um längere Wiederholungen zu vermeiden wird hierfür auf das unter 3.1 Zu Spruchpunkt I. Dargelegte verwiesen.

Zu den Familienheimfahrten

Der Antrag auf Geltendmachung der Familienheimfahrten wurde vom Beschwerdeführer in der mündlichen Verhandlung nicht mehr aufrecht erhalten.

Eine Beschwerde kann nur zur Gänze zurückgenommen werden. Eine teilweise Zurücknahme hinsichtlich bestimmter Beschwerdepunkte ist als Einschränkung des Beschwerdebegehrens, somit als Änderung der Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird, anzusehen (VwGH 16.10.1986, 86/16/0156). Eine solche Einschränkung führt zum Verlust des Anspruchs auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung (VwGH 16.10.1986, 86/16/0156).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich im Jahr 2018 daraus:

Im gegebenen Jahr 2018 war nach Ansicht des erkennenden Gerichts zu berücksichtigen, dass sich die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers drastisch geändert hatten. Der wirtschaftliche Mittelpunkt der Lebensinteressen war nach Ansicht des erkennenden Gerichts auf Grund der vorliegenden erklärten Einkünfte unzweifelhaft schon bislang in ****Beschäftigungsort*** gelegen, so war auch offenkundig, dass der Beschwerdeführer von seiner selbstständigen Tätigkeit in ****neuer Ort*** nicht seinen Lebensunterhalt bestreiten konnte. Durch den Wechsel des amourösen Mittelpunkts der Lebensinteressen, gegeben durch die Entfremdung von der Ehefrau verbunden mit der Trennung von Tisch und Bett und dem allgemachten Wachsen einer innigen Beziehung zu einer Frau in ortsüblicher Nähe zum Beschäftigungsort ****Beschäftigungsort*** war genannte Stadt nunmehr fürderhin als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen. Ein eigener Hausstand in ****Beschäftigungsort*** war durch die angemieteten Wohnungen vorhanden. Die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung waren somit nicht mehr gegeben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das gegenständliche Erkenntnis steht im Einklang mit der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. März 2025