

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 11. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Juni 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer begehrte in seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 unter anderem die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, für Familienheimfahrten sowie für sonstige Werbungskosten.

Mit Bescheid vom 16. Juni 2021 setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2018 fest. Während hierbei die sonstigen geltend gemachten Werbungskosten zur Gänze berücksichtigt wurden, fanden die Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten keine Berücksichtigung und verwies das Finanzamt Österreich diesbezüglich auf die Ausführungen im Einkommensteuerbescheid betreffend das Vorjahr.

Gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer am 11. Juli 2021 Beschwerde ein und begründete er diese im Wesentlichen damit, dass die doppelte Haushaltsführung im Jahr 2018 aufgrund der instabilen beruflichen Situation notwendig gewesen sei. So sei er im Jänner arbeitslos gewesen und habe er von Februar bis März bei der ***GmbH*** sowie ab April bei der ***AG*** gearbeitet. Ab Oktober sei er in Bildungskarenz gegangen. Zudem hätten die 80-jährige Mutter sowie die pflegebedürftige Schwester eine Wohnsitzverlegung nach Wien nicht begünstigt.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens änderte das Finanzamt Österreich den bekämpften Bescheid mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Dezember 2022 dahingehend ab, als es eine Kürzung der beantragten sonstigen Werbungskosten vornahm. In der diesbezüglichen Begründung führte das Finanzamt Österreich aus, dass Aufwendungen des Beschwerdeführers für ein Arbeitszimmer nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähig seien, da dieser als Außendienstmitarbeiter tätig gewesen sei und daher das Arbeitszimmer nicht als Tätigkeitsmittelpunkt angesehen werden könne.

Ferner seien die Bewirtungsaufwendungen von Geschäftspartnern sowie die Internetaufwendungen grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig, allerdings müsse ein Privatanteil in Höhe von 50 % ausgeschieden werden bzw. seien die Bewirtungskosten nach § 20 EStG 1988 nur zur Hälfte abzugsfähig.

Zu den geltend gemachten Reisekosten merkte das Finanzamt an, dass bei unregelmäßig wiederkehrenden Einsätzen in einer Ortsgemeinde nur die ersten fünfzehn Tage als Reisen angesehen werden könnten und seien daher Tages- und Nächtigungsgelder hinsichtlich des Einsatzortes Wien ab dem 16. Tag nicht mehr zu berücksichtigen.

In Bezug auf die doppelte Haushaltsführung führte das Finanzamt aus, dass die Wohnung in Wien seit dem Jahr 2013 angemietet sei und habe der Beschwerdeführer von 01. Jänner 2012 bis 30. November 2017 bei der ***AG*** gearbeitet. Umstände, die eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu Folge hätten, würden nicht vorliegen, da das Dienstverhältnis nicht befristet gewesen sei und keine Beweise hinsichtlich allfälliger Pflegeleistungen des Beschwerdeführers in Bezug auf seine Mutter bzw. seine Schwester vorgelegt worden seien. Angesichts dessen sei es dem Beschwerdeführer zumutbar gewesen, den Wohnsitz nach Wien zu verlegen und sei hierfür der Zeitraum ab 2013 als ausreichend anzusehen. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung seien daher nicht gegeben.

In Reaktion auf diese Beschwerdeverentscheidung brachte der Beschwerdeführer am 12. Jänner 2023 einen Vorlageantrag ein, in dem er das bisherige Beschwerdevorbringen wiederholte sowie teilweise ergänzte.

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2018 alleinstehend und ist er seit 1996 Eigentümer der Liegenschaft ***EZ KG***. Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein Gebäude mit der Adresse ***Adresse*** ***WO***, welches über zwei Geschosse verfügt und aufgrund der Ausstattung und der separaten Zugänge von zwei unterschiedlichen Parteien bewohnt werden kann. Im Jahr 2018 bewohnte der Beschwerdeführer ein Geschoss, während das andere Geschoss von der damals 80-jährigen Mutter des Beschwerdeführers aufgrund eines ihr zugunsten eingeräumten Wohnrechts bewohnt wurde.

In Zusammenhang mit dieser Liegenschaft in ***WO*** trug der Beschwerdeführer im Jahr 2018 die folgenden anteiligen Aufwendungen in Bezug auf das von ihm für Home-Office verwendete Zimmer.

Gas	317,10
Strom	254,54
Versicherung	200,63

Die 80-jährige Mutter war im Jahr 2018 nicht pflegebedürftig und übernahm diese die Betreuung der pflegebedürftigen und auf den Rollstuhl angewiesenen Schwester des Beschwerdeführers, die über einen eigenen Wohnsitz verfügt.

Zusätzlich zu dem Wohnsitz in ***WO*** mietete der Beschwerdeführer ab 2012 eine möblierte 40 m² Wohnung in Wien an der Adresse ***Adresse*** an und war das diesbezügliche Mietverhältnis im Jahr 2018 weiterhin aufrecht. Für diese Wohnung zahlte der Beschwerdeführer im Jahr 2018 insgesamt an Miete inkl. Betriebskosten EUR 7.578,14.

Die Fahrtstrecke vom Wohnort in ***WO*** zum Tätigkeitsort in Wien beträgt an die 308 Kilometer und wird zur Bewältigung dieser Strecke mit einem Personenkraftwagen an die 3 ½ Stunden benötigt.

Vom 01. Jänner 2012 bis 30. November 2017 war der Beschwerdeführer bei der ***AG*** in Wien beschäftigt, wobei mit einem am 08. November 2017 unterzeichneten Dienstvertrag vereinbart wurde, dass ab 01. Februar 2018 wieder ein Dienstverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der ***AG*** mit Dienstort in Wien beginnen wird. Im Rahmen einer Zusatzvereinbarung zu diesem Dienstvertrag wurde der Beginn des Dienstverhältnisses auf den 01. April 2018 abgeändert.

Von Dezember 2017 bis 28. Jänner 2018 war der Beschwerdeführer sodann arbeitslos und erhielt er Arbeitslosengeld vom Arbeitsmarktservice Österreich.

Ab 29. Jänner 2018 war der Beschwerdeführer in weiterer Folge bei der ***GmbH*** in Wien beschäftigt und war dessen Aufgabe, im Außendienst Kunden hinsichtlich eines von dieser Gesellschaft verwalteten Fonds zu akquirieren. Für Innendiensttätigkeiten stand dem Beschwerdeführer ein Arbeitsplatz im Bürogebäude des Arbeitgebers in Wien zur Verfügung. Diesen Arbeitsplatz verwendete der Beschwerdeführer auch überwiegend zur Erbringung ebendieser Innendiensttätigkeiten und wohnte er infolgedessen während der Zeit der Beschäftigung bei diesem Arbeitgeber in der angemieteten Wohnung in Wien. In ***WO*** arbeitete der Beschwerdeführer nur gelegentlich im Home-Office.

Wiewohl das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers bei der ***GmbH*** ursprünglich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen war, wurde ebenjenes zum 31. März 2018 wieder beendet, da der vertriebene Fond noch nicht marktfähig war, und wurde der Beschwerdeführer wieder mit Aufgaben bei der ***AG*** betraut. Dieses ebenso unbefristete Dienstverhältnis mit Dienstort in Wien begann entsprechend dem Dienstvertrag vom 08. November 2017 sowie der Zusatzvereinbarung zu diesem Dienstvertrag mit 01. April 2018 und umfasste die Tätigkeit des Beschwerdeführers bei diesem Arbeitgeber, im Außendienst österreichweit Kunden für die von der ***AG*** angebotene Vorsorgekasse zu akquirieren. Hierfür begab sich der Beschwerdeführer zu verschiedene Unternehmen in ganz Österreich, um dort Gespräche mit der Geschäftsleitung bzw. dem Betriebsrat zwecks Wechsels zur Vorsorgekasse der ***AG*** zu führen. Während der Beschwerdeführer die Betreuung der Kunden im Osten von Österreich sowie die damit einhergehenden Reisen und Innendiensttätigkeiten von seinem von der ***AG*** zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz in Wien vornahm, erfolgten die Betreuung der Kunden im Westen von Österreich sowie die damit einhergehenden Reisen und Innendiensttätigkeiten vom Home-Office beim Wohnort des Beschwerdeführers in ***WO*** aus.

An jenen Tagen, an denen der Beschwerdeführer im Home-Office in ***WO*** tätig war, nächtigte der Beschwerdeführer ebendort und an jenen Tagen, an denen der Beschwerdeführer am Arbeitsplatz in Wien tätig war, nächtigte der Beschwerdeführer in der von ihm angemieteten Wohnung in Wien. Zusätzlich verbrachte der Beschwerdeführer auch gelegentlich verlängerte Wochenenden in der Wohnung in Wien.

Sowohl das Verhältnis zwischen den Home-Office-Tagen und den Bürotagen in Wien, als auch das Verhältnis zwischen Außendienst- und Innendiensttätigkeiten betrugen im Jahr 2018 50 zu 50.

Am 09. August 2018 wurde dem Beschwerdeführer gegenüber von Seiten der ***AG*** die Kündigung ausgesprochen, die in weiterer Folge mit Vereinbarung vom 27. September 2018 in eine einvernehmliche Beendigung zum Stichtag 30. September 2019 umgewandelt wurde. Ab

01. Oktober 2018 bis zum Tag der einvernehmlichen Auflösung des Dienstverhältnisses befand sich der Beschwerdeführer in Bildungskarenz mit Kursen in Wien und Salzburg.

Im Jahr 2018 tätigte der Beschwerdeführer unter anderem die nachfolgenden Reisen, die in der beschäftigungslosen Zeit, während der Beschäftigung bei der ***AG*** bis zum Antritt der Bildungskarenz oder während der Bildungskarenz anfielen und für die er keinen Ersatz erhielt.

[...]

Darüber hinaus erhielt der Beschwerdeführer für nachfolgende Reisen keine Diäten vom Arbeitgeber.

[...]

Zusätzlich trug der Beschwerdeführer im Jahr 2018 Aufwendungen in Höhe von EUR 307,69 betreffend die Bewirtung in Zusammenhang mit der Kundenakquise sowie in Höhe von EUR 333,48 betreffend Internet. Das Internet verwendete der Beschwerdeführer im Jahr 2018 zu 50 % für private Zwecke.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf das Eigentum des Beschwerdeführers hinsichtlich der Liegenschaft ***EZ KG***, die Beschreibung des darauf befindlichen Gebäudes sowie die Nutzung ebendieses Gebäudes durch den Beschwerdeführer und dessen Mutter basieren auf den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers sowie den Eintragungen im Grundbuch zu dieser Liegenschaft, aus denen der Erwerb des Eigentums des Beschwerdeführers sowie das Wohnrecht der Mutter hervorgehen.

Die Feststellungen hinsichtlich der fehlenden Pflegebedürftigkeit der Mutter des Beschwerdeführers sowie die Pflege der auf den Rollstuhl angewiesenen, pflegebedürftigen Schwester des Beschwerdeführers wurden anhand des glaubhaften Vorbringens im Vorlageantrag vom 12. Jänner 2023 getroffen.

Die Feststellung, dass die Schwester über einen eigenen Wohnsitz verfügt, ergab sich anhand der dementsprechenden Ausführungen des Finanzamt Österreich in der Beschwerdeentscheidung vom 12. Dezember 2022, die als richtig angenommen werden konnten, da diesen Ausführungen auch die Wirkung eines Vorhalts zukommen und der Beschwerdeführer ebendiesen nicht entgegnetrat (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 262 (Stand 15.4.2018, rdb.at), E 17 – 29).

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Anmietung einer Wohnung in Wien ab dem Jahr 2012, die hierfür im Jahr 2018 entrichtete Miete sowie die Nutzung dieser Wohnung im Jahr 2018 durch den Beschwerdeführer haben ihre Grundlage in den glaubhaften Vorbringen des

Beschwerdeführers im Rahmen seiner Einvernahme am 06. August 2024 sowie seinen Schriftsätzen im Beschwerdeverfahren.

Die Sachverhaltsfeststellung hinsichtlich der Distanz und der Fahrtdauer zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers in ***WO*** und dem Tätigkeitsort in Wien wurde unter Zuhilfenahme der Routenplanfunktion des Onlinedienstes <https://www.google.at/maps> getroffen.

Die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der Monate ohne Beschäftigung und des Bezugs von Arbeitslosengeld, der Beschäftigung des Beschwerdeführers bei den Arbeitgebern ***AG*** und ***GmbH***, der im Jahr 2018 für diese Arbeitgeber erbrachten Tätigkeiten, der Verhältnisse zwischen Außen- und Innendienst bzw. Anwesenheit im Büro und Home-Office, die getätigten Reisen ohne Aufwandsersatz sowie der Beendigung dieser Dienstverhältnisse ergaben sich anhand des glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers in seinen Schriftsätzen sowie im Rahmen der Einvernahme am 06. August 2024, des vorgelegten Dienstvertrags zwischen dem Beschwerdeführer und der ***AG*** vom 08. November 2017, der vorgelegten Zusatzvereinbarung zum Dienstvertrag vom 08. November 2017, des vorgelegten Schreibens der ***AG*** vom 27. September 2018 über die einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses, dem auch insbesondere das Datum der Kündigung entnommen werden konnte, der übermittelten Lohnzetteldaten, die dem bekämpften Bescheid entnommen werden konnten, sowie der Ausführungen des Finanzamt Österreich in der Beschwerdeverentscheidung vom 12. Dezember 2022 hinsichtlich der Beschäftigung bei der ***AG*** in den Vorjahren, denen der Beschwerdeführer nicht entgegentrat.

Die Feststellungen betreffend die Aufwendungen des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit Internet, dem im Home-Office verwendeten Zimmer sowie der Bewirtung von Kunden basieren auf der vorgelegten Aufstellung des Beschwerdeführers und den vorgelegten Rechnungen, Belegen sowie Kontoauszügen bezüglich ebendieser Aufwendungen.

Die Feststellung hinsichtlich des Ausmaßes der privaten Nutzung des Internets wurde aufgrund den Ausführungen des Finanzamt Österreichs in der Beschwerdeverentscheidung getroffen, die als richtig angenommen werden konnten, da diesen Ausführungen auch die Wirkung eines Vorhalts zukommen und der Beschwerdeführer ebendiesen nicht entgegentrat (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 262 (Stand 15.4.2018, rdb.at), E 17 – 29).

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 16 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

[...]“

§ 20 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

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

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

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

b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. e) 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.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

[...]“

Nach § 1 Z 9 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (BGBl. II 382/2001 vom 31. Oktober 2001 in der Fassung BGBl. II Nr. 271/2018) werden für Vertreter anstelle des Werbungskostenpauschalbetrags gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt: 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2 190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich in Bezug auf den beschwerdegegenständlichen Fall das Folgende.

1. Zur doppelten Haushaltsführung und zu den Familienheimfahrten

Zu den Werbungskosten zählen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs auch Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für eine Wohnung am Beschäftigungsort sowie für Familienheimfahrten, solange ebendiese als durch die Einkünfteerzielung veranlasst gelten. Dies ist dann der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann die verschiedensten Ursachen haben und sich auch aus Umständen der privaten Lebensführung ergeben (VwGH vom 21.06.2007, 2005/15/0079; 24.11.2011, 2008/15/0296).

Die Nennung der Gründe, aus denen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung hervorgeht, ist Sache desjenigen, der die Beibehaltung des in unüblicher Entfernung vom Beschäftigungsort gelegenen Familienwohnsitzes als beruflich veranlasst geltend macht, ohne dass die Abgabenbehörde bzw. in weiterer Folge das Bundesfinanzgericht in solch einem Fall verhalten ist, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 26.05.2004, 2000/14/0207; 20.04.2004, 2003/13/0154). Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer als Umstände, aus denen sich die Notwendigkeit der Beibehaltung des Familienwohnsitzes in ***WO*** ergeben hätte, die Unterstützung der nicht pflegebedürftigen 80-jährigen Mutter, die pflegebedürftige Schwester, seine instabile berufliche Situation sowie die Kostenersparnis im Vergleich zu Nächtigungen in einem Hotel genannt.

Zu diesen vorgebrachten Gründen ist auszuführen, dass der Beschwerdeführer mit ebenjenen keine Unzumutbarkeit der Verlegung seines Familienwohnsitzes von ***WO*** zum Beschäftigungsort in Wien aufzuzeigen vermochte. Zwar trifft es zu, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Pflegebedürftigkeit eines Angehörigen die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung zur Auswirkung haben kann (VwGH 28.09.2011, 2006/13/0087), allerdings ist im Fall des Beschwerdeführers ebenjenem in diesem Zusammenhang die Sachverhaltsfeststellungen entgegenzuhalten, die aufgrund des eigenen Vorbringens des Beschwerdeführers getroffen wurden, wonach die 80-Jährige Mutter im Jahr 2018 selbst nicht pflegebedürftig war und die pflegebedürftige und auf den Rollstuhl angewiesene Schwester des Beschwerdeführers von der Mutter betreut wurde. Der Beschwerdeführer war somit im Jahr 2018 nicht mit allfälligen Pflegeaufgaben gegenüber einer pflegebedürftigen Familienangehörigen betraut, die allenfalls eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort bedingt hätten. Der bloße Umstand allein, dass irgendein Familienangehöriger bzw. irgendeine Familienangehörige pflegebedürftig ist, reicht jedoch nicht aus, um eine Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung zu begründen, solange gegenüber dieser Person tatsächlich keine Pflegeleistungen erbracht werden und der pflegebedürftigen Person eine Mitübersiedelung an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden kann.

Aber auch die teilweise Unterstützung der Mutter bei ihrer Haushalts- und Lebensführung war nicht geeignet, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes des Beschwerdeführers an den Beschäftigungsort aufzuzeigen, bildet doch eine ebensolche Unterstützung betagter Eltern keine Grundlage für eine doppelte Haushaltsführung (UFS 25.03.2009, RV/1989-W/04). Gleichfalls reicht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine noch nicht näher konkretisierte, aber wahrscheinliche Pflegebedürftigkeit von Eltern aufgrund des Alters in den nächsten Jahren nicht aus, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu begründen (VwGH 22.11.2018, Ra 2018/15/0075; 27.02.2008, 2005/13/0037).

Ebenso wenig vermochte der Beschwerdeführer mit dem Argument, die Anmietung einer Wohnung wäre im Vergleich zu Übernachtungen in Hotels kostengünstiger, eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort aufzuzeigen, steht doch eine Kostenersparnis infolge der Anmietung einer Wohnung am Beschäftigungsort anstatt von Nächtigungen in Hotels in keinerlei Zusammenhang mit einer allfälligen Notwendigkeit der Beibehaltung des Familienwohnsitzes in unüblicher Entfernung zum Beschäftigungsort oder einer allfälligen Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort. Eine solche Kostenersparnis kann daher nicht als Begründung für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes dienen.

Anders gestaltet es sich jedoch mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers in Bezug auf dessen berufliche Situation im Jahr 2018. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in wiederholender Rechtsprechung ausgeführt, dass die Verlegung eines Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort auch einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, wenn der Verbleib am Tätigkeitsort nur von kurzer Dauer sein wird, weil das Beschäftigungsverhältnis zeitlich befristet und nach den Umständen des Einzelfalls von einer Rückkehr an den Hauptwohnsitz auszugehen ist (VwGH 24.11.2011, 2008/15/0296). In diesem Zusammenhang wurde vom Verwaltungsgerichtshof eine zeitliche Befristung im Ausmaß von fünf Jahren als nicht schädlich in Hinblick auf die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes angesehen (VwGH 03.03.1992, 88/14/0081). Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof bereits erkannt, dass eine Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zugemutet werden kann, wenn von vornherein feststeht, dass der Steuerpflichtige bzw. die Steuerpflichtige die Berufstätigkeit nach Erreichen eines Alters innerhalb von fünf Jahren, wie es der allgemeinen Übung entspricht, einstellen wird (VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof in diesem Zusammenhang auch schon festgehalten, dass die bloße abstrakte Möglichkeit, vom derzeitigen Arbeitsort abberufen zu werden oder an einen anderen Dienstort versetzt zu werden, nicht ausreicht, um eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes zu begründen. Ein künftiges Wechseln des Arbeitsortes kann nämlich bei keinem Arbeitnehmer bzw. bei keiner Arbeitnehmerin 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 (VwGH 27.01.2000, 96/15/0205; 24.09.2007, 2006/15/0024; 17.02.1999, 95/14/0059). Erst wenn der Arbeitnehmer bzw. die Arbeitnehmerin 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 30.01.1991, 90/13/0030).

Anhand dieser zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist somit ersichtlich, dass bei einem unbefristeten Dienstverhältnis die bloße Möglichkeit, an einen anderen Dienstort versetzt zu werden oder aber auch gekündigt zu werden bzw. selbst kündigen zu können, nicht

ausreicht, um eine Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort begründen zu können. Erst ab dem Zeitpunkt, ab dem mit einer Abberufung und Versetzung oder mit einer Kündigung ernsthaft gerechnet werden muss oder diese tatsächlich ausgesprochen werden, ist eine Verlegung des Familienwohnsitzes in übliche Entfernung vom Arbeitsort nicht mehr zumutbar. Inwieweit schon vor diesem Zeitpunkt, sei es auch bereits in den Vorjahren oder gar bei Eingehen der Beschäftigung, eine Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen wäre, ist hingegen nicht von Relevanz, ist doch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die Unzumutbarkeit jeweils aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres bzw. Streitjahres zu beurteilen. Die persönliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen in einem Veranlagungsjahr bzw. Streitjahr hängt nämlich nicht davon ab, ob in einem Vorjahr die – tatsächlich nicht erfolgte – Verlegung des Wohnsitzes zumutbar gewesen ist (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0079).

Im Fall des Beschwerdeführers ist sodann als Zeitpunkt, ab dem ihm eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort nach Wien unzumutbar war, der Monat August anzusehen, da dem Beschwerdeführer gegenüber mit 09. August die Kündigung durch die ***AG*** ausgesprochen wurde. Vor diesem Zeitpunkt war der Beschwerdeführer bei diesem Arbeitgeber aber im Rahmen eines unbefristeten Dienstverhältnisses beschäftigt, welches zwar durchaus unter Beachtung der jeweiligen Kündigungsfristen und Fristen „jederzeit“ aufgelöst werden hätte können, allerdings ist nach der obig zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die bloße Möglichkeit einer Beendigung des unbefristeten Dienstverhältnisses des Beschwerdeführers allein nicht ausreichend, um eine Unzumutbarkeit der Verlegung seines Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort begründen zu können, sondern bedurfte es hierzu den tatsächlichen Ausspruch der Kündigung. Dass vor dem Ausspruch der Kündigung Umstände eingetreten wären, aufgrund derer der Beschwerdeführer konkret und ernsthaft mit einer Kündigung rechnen hätte müssen, wurde vom Beschwerdeführer nicht vorgebracht und konnte auch den vorgelegten Dokumenten nicht entnommen werden.

Diese Beurteilung des Zeitpunktes, ab wann dem Beschwerdeführer eine Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort in Wien nicht mehr zumutbar war, erfährt auch weder durch die vor dem Dienstverhältnis bei der ***AG*** zweimonatige Anstellung des Beschwerdeführers bei der ***GmbH*** noch durch den Zeitraum der Arbeitslosigkeit von Dezember 2017 bis Ende Jänner 2018 noch durch die Änderung der Kündigung auf eine einvernehmliche Auflösung zum Stichtag 30. September 2019 eine Änderung, unterzeichnete doch der Beschwerdeführer bereits am 08. November 2017 den unbefristeten Dienstvertrag hinsichtlich seiner späteren Beschäftigung bei der ***AG***, wenn auch ursprünglich mit Dienstbeginn am 01. Februar 2018. Zudem umfasst der Zeitraum ab Ausspruch der Kündigung bis zum vereinbarten Stichtag der einvernehmlichen Auflösung etwas mehr als ein Jahr und liegt diese Zeitspanne immer noch innerhalb jener Zeitspanne von vier bzw. von fünf Jahren, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung zur doppelten

Haushaltsführung hinsichtlich des Vorliegens einer Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort aufgrund eines befristeten Dienstverhältnisses nicht beanstandet hat.

Mit Beginn der Bildungskarenz ab Oktober 2018 liegen hingegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Werbungskosten in Form von doppelter Haushaltsführung nicht mehr weiter vor, setzt eine doppelte Haushaltsführung doch unter anderem voraus, dass der Steuerpflichtige am Arbeits-(Tätigkeits-)Ort wohnen muss. Unter dem Arbeits-(Tätigkeits-)Ort im Sinne der Judikatur zur doppelten Haushaltsführung ist aber nur jener Ort zu verstehen, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (VwGH 27.06.2012, 2008/13/0156). Ab dem Antritt der Bildungskarenz war der Beschwerdeführer jedoch von der Erbringung einer Arbeitsleistung freigestellt und war es daher nicht mehr erforderlich, dass der Beschwerdeführer zur Erbringung einer Arbeitsleistung in Wien persönlich anwesend sein musste. Wien stellte somit ab Beginn der Bildungskarenz keinen Arbeits-(Tätigkeits-)Ort des Beschwerdeführers mehr dar und waren dementsprechend die Aufwendungen des Beschwerdeführers für dessen Wohnung ebendort ab Oktober nicht mehr weiter als Werbungskosten aufgrund einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Angesichts dieser Ausführungen waren daher von den vom Beschwerdeführer für das gesamte Jahr 2018 geltend gemachten Aufwendungen bezüglich der Wohnung in Wien in Höhe von insgesamt EUR 7.578,14 lediglich die auf die Monate August und September entfallenden Aufwendungen, sohin EUR 1.263,02 (2/12 von 7.578,14), als Werbungskosten aufgrund einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Zusätzlich zu diesen Aufwendungen betreffend die Wohnung stehen dem Beschwerdeführer infolge des Vorliegens einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung in den Monaten August und September auch noch Werbungskosten in Form von Familienheimfahrten zu. Die Aufwendungen für Familienheimfahrten sind allerdings in zweifacher Hinsicht begrenzt. So hat zum einen der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Entscheidungen festgehalten, dass bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen, sollten keine besonderen Umstände vorliegen, üblicherweise monatliche Heimfahrten zum Familienwohnsitz ausreichen, um dort nach dem Rechten zu sehen (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065; 03.03.1992, 88/14/0081; 18.12.1997, 96/15/0259).

Zum anderen dürfen Kosten der Fahrten zwischen dem Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988 insoweit nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden, als sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988

angeführten Betrag übersteigen. Dieser jährliche Höchstbetrag ist auf Monatsbeträge umzurechnen, wobei ein voller Monatsbetrag auch für angefangene Monate der auswertigen Tätigkeit zusteht (ErlRV 72 BlgNR XX. GP, S. 265; VwGH 20.09.2001, 98/15/0207). Da nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 die höchste Pendlerpauschale im streitgegenständlichen Zeitraum EUR 3.672 betrug, beträgt der monatliche Betrag im beschwerdegegenständlichen Fall sohin EUR 306,00.

Die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Umstände, wie die pflegebedürftige Schwester, die im Jahr 2018 80-jährige Mutter sowie das Eigentum an der Liegenschaft in ***WO*** und die damit einhergehenden Erhaltungstätigkeiten, stellen keine solchen besonderen Umstände dar, die Familienheimfahrten in einem Ausmaß von mehr als einmal im Monat notwendig gemacht hätten. So waren im Jahr 2018 weder die pflegebedürftige Schwester, die von der Mutter betreut wurde, noch die 80-jährige nicht pflegebedürftige Mutter selbst auf eine etwaige Pflege durch den Beschwerdeführer angewiesen, deren Erbringung eine erhöhte Anzahl an Fahrten des Beschwerdeführers zwischen seinem Arbeitsort in Wien und seinem Familienwohnsitz erforderlich gemacht hätte. Hinsichtlich des Eigentums an der Liegenschaft in ***WO*** sowie die damit einhergehenden Erhaltungstätigkeiten ist auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, der zufolge bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen üblicherweise eine Familienheimfahrt im Monat als ausreichend anzusehen ist, um am Familienwohnsitz nach dem Rechten zu sehen. Folglich waren bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2018 Familienheimfahrten im Ausmaß von einer Heimfahrt für die Monate August und September zu berücksichtigen.

Zur Höhe der Aufwendungen des Beschwerdeführers für dessen Familienheimfahrten ist auszuführen, dass nach dem festgestellten Sachverhalt die Strecke zwischen dem Familienwohnsitz in ***WO*** und Wien 308 km beträgt und führt dies bei Ansatz des amtlichen Kilometergelds in Höhe von EUR 0,42 zu Aufwendungen des Beschwerdeführers für eine Familienheimfahrt in Höhe von EUR 258,72 ($308 \times 2 \times 0,42 = 258,72$). Da dem Beschwerdeführer hinsichtlich der Monate August und September Werbungskosten in Form von je einer Familienheimfahrt zustehen, waren bei der Festsetzung der Einkommensteuer insgesamt EUR 517,44 ($258,72 \times 2 = 517,44$) an Aufwendungen für Familienheimfahrten zu berücksichtigen.

2. Zu den Reisekosten

Zu den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Taggeldern und Nächtigungsgeldern ist auszuführen, dass ein Mehraufwand eines Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nur dann berücksichtigt werden kann, wenn dieser in Zusammenhang mit ausschließlich beruflich veranlasste Reisen erwächst. Eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs jedoch nur dann vor, wenn unter anderem sich der Steuerpflichtige

aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225).

Bei einer Person, die nicht ausschließlich im Außendienst tätig ist, bestimmt sich der Mittelpunkt der Tätigkeit danach, wo diese Person für den Fall, dass kein Außendienst versehen wird, regelmäßig tätig wird (VwGH 28.10.1997, 93/14/0076). Da der Beschwerdeführer laut festgestellten Sachverhalt während seiner Beschäftigung bei der ***AG*** zu 50 % im Außendienst und zu 50 % im Innendienst tätig war, liegt das Jahr 2018 betreffend keine ausschließliche Betätigung des Beschwerdeführers im Außendienst vor und war daher der Mittelpunkt seiner Tätigkeit der zitierten Rechtsprechung folgend danach zu bestimmen, wo der Beschwerdeführer für den Fall, dass dieser Innendienst verrichtete, regelmäßig tätig war. Wie dem festgestellten Sachverhalt entnommen werden kann, erbrachte der Beschwerdeführer seinen Innendienst zu 50 % am Arbeitsplatz in Wien, der von der ***AG*** zur Verfügung gestellt wurde, und zu 50 % im Home-Office in ***WO***. Dies hat zur Auswirkung, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers betreffend seine Beschäftigung bei der ***AG*** im Jahr 2018 in Wien lag und ist an dieser Stelle anzumerken, dass auch im Dienstvertrag Wien als Dienstort vereinbart wurde.

Aus der Verteilung des verrichteten Innendienstes auf den Arbeitsplatz in Wien und dem Home-Office folgt allerdings nicht, dass auch das für das Home-Office verwendete Zimmer am Wohnsitz in ***WO*** als weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers anzusehen ist, ist doch der Mittelpunkt der Tätigkeit nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und ist im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer im Wohnungsverband in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (zu Vertreter mit Außendienst: VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166; 19.12.2000, 99/14/0283). Die gleichmäßige Verteilung der Tätigkeit des Beschwerdeführers in Innendienst- und Außendienstaufgaben hat zur Auswirkung, dass weder die Außendienst- noch die Innendiensttätigkeiten überwiegen und konnte daher kein materieller Schwerpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers bestimmt werden. Dies bedingt, dass es einer Nutzung des Zimmers am Wohnsitz in ***WO*** im Ausmaß von mehr als die Hälfte der Arbeitszeit des Beschwerdeführers bedurft hätte, um das Zimmer als weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers ansehen zu können. Da der Beschwerdeführer aber den von ihm erbrachten Innendienst jeweils zur Hälfte an seinem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz in Wien und im Home-Office am Wohnsitz in ***WO*** erbrachte, beschränkte sich die zeitliche Nutzung dieses Zimmers für die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers auf 25 % der Gesamttätigkeit und stellte das Zimmer in ***WO*** dementsprechend keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit dar.

Den Mittelpunkt der Tätigkeit in Wien in Bezug auf die Beschäftigung bei der ***AG*** behielt der Beschwerdeführer bis zum Beginn der Bildungskarenz aufrecht, da ab Beginn der Bildungskarenz der Beschwerdeführer von der Erbringung einer Arbeitsleistung gegenüber der

AG freigestellt war und er daher nicht mehr in Wien tätig wurde. Dieser Mittelpunkt der Tätigkeit in Wien bis zum Beginn der Bildungskarenz hat sodann zur Auswirkung, dass sämtliche vom Beschwerdeführer geltend gemachten Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft in Zusammenhang mit Reisen nach Wien während der Beschäftigung bei der ***AG*** bis zum Beginn der Bildungskarenz nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnten, da eine Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine Wegbewegung vom Mittelpunkt der Tätigkeit erfordert und entfernte sich der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Reisen nach Wien nicht von seinem Mittelpunkt der Tätigkeit, sondern begab er sich vielmehr zu seinem Mittelpunkt der Tätigkeit. Daraus folgt obendrein, dass auch die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Fahrtkosten hinsichtlich der Reisen nach Wien während der Zeit der Beschäftigung bei der ***AG*** bis zum Antritt der Bildungskarenz nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden konnten, sind doch Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wie das Finanzamt Österreich zutreffend in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a erster Satz EStG 1988 bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Die Reisen aber, die der Beschwerdeführer im Jahr 2018 während seiner Zeit ab Dienstantritt bei den Arbeitgebern bis zum Antritt der Bildungskarenz zu Ziele außerhalb von Wien tätigte, sind als Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 anzusehen, entfernte sich der Beschwerdeführer bei diesen Reisen doch weiter als mindestens 25 km von seinem Mittelpunkt der Tätigkeit in Wien, lag eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vor und wurde an den bereisten Orten kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet.

Ab Beginn der Bildungskarenz sind die vom Beschwerdeführer getätigten Reisen in Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungen im Rahmen der Bildungskarenz besuchten Kurse anzusehen. Diesbezüglich kommen als Werbungskosten die Fahrtkosten, Tagesgelder und Kosten der Nächtigung in Frage (Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 16, Rz. 203/13).

Zu den Fahrtkosten ab Antritt der Bildungskarenz ist anzumerken, dass diese aufgrund des Zusammenhangs mit den vom Beschwerdeführer während der Bildungskarenz getätigten Aus- und Fortbildungsmaßnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen waren. Die in diesem Zeitraum angefallenen Aufwendungen des Beschwerdeführers für Zugtickets in Höhe von EUR 581,07 sowie die mit dem Pkw getätigten Fahrten waren daher zur Gänze als Werbungskosten bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

In Bezug auf die geltend gemachten Taggelder ist auszuführen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Mehraufwendungen für Verpflegung grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten außerhalb des Haushalts einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung können nur vorliegen, wenn

über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfallen. Die einkünftermindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand findet ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt sind, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führt. Hält sich der Steuerpflichtige jedoch, unter Umständen auch mit Unterbrechungen länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, sind ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen ist (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119; 26.07.2007, 2005/15/0133). Da der Beschwerdeführer im Jahr 2018 seit Februar bei Arbeitgebern in Wien beschäftigt war und er aus diesem Grund mehrfach, wenn auch mit Unterbrechungen in Form von Home-Office an seinem Wohnsitz in ***WO***, in Wien aufhältig und tätig war, war der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Beginns der Bildungskarenz mit Oktober bereits mehr als eine Woche in Wien aufhältig und kann daher nicht mehr davon gesprochen werden, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Antritts der Bildungskarenz keine Kenntnis von besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten in Wien hatte. Dem Beschwerdeführer mussten daher im Zeitpunkt des Antritts der Bildungskarenz angesichts seiner bisherigen Aufenthalte in Wien aufgrund seiner Beschäftigungen die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt gewesen sein, sodann ein Mehraufwand für Verpflegung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht mehr weiter steuerlich berücksichtigt werden konnte. Diese Beurteilung umfasst ausschließlich die Aufenthalte des Beschwerdeführers in Wien und nicht die Aufenthalte des Beschwerdeführers an anderen Orten. Hinsichtlich der Aufenthalte des Beschwerdeführers an von Wien abweichenden Orten steht den Beschwerdeführer das Taggeld zu.

Betreffend die geltend gemachten pauschalen Nächtigungskosten in Höhe von EUR 15 pro Nacht ist auszuführen, dass Nächtigungskosten im Rahmen von Aus- und Fortbildungsmaßnahmen grundsätzlich als Werbungskosten bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind. Anders als bei Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, bei denen ohne Nachweis der tatsächlichen Nächtigungskosten ein Pauschalbetrag in Höhe von EUR 15,00 pro Nacht berücksichtigt werden kann, sind bei Nächtigungen in Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungsmaßnahmen die tatsächlichen Kosten der Nächtigung anzusetzen, die allerdings betragsmäßig mit dem den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeld der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 RGV begrenzt sind (Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020), § 15, Rz. 203/13). Da zum einen § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 im Gegensatz zu § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 eine Berücksichtigung von pauschalen Nächtigungsgeldern nicht vorsieht und der Beschwerdeführer die tatsächlichen Nächtigungskosten nicht nachwies, wiewohl er mit Vorhalt vom 02. Dezember 2021 zum Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten aufgefordert wurde, sondern lediglich das pauschale Nächtigungsgeld geltend machte, waren die geltend gemachten pauschalen Nächtigungsgelder nicht zu berücksichtigen.

Zum anderen erfolgten die Nächtigungen bei den vom Beschwerdeführer ab dem Antritt der Bildungskarenz getätigten Reisen mit Ausnahme der Reise nach London entweder in seinem Wohnsitz in ***WO*** oder in der in Wien angemieteten Wohnung. Der Beschwerdeführer hatte daher keine zu den Mietaufwendungen betreffend die Wohnung in Wien und zu den Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Wohnsitz in ***WO*** zusätzlichen Nächtigungskosten und unterliegen die Aufwendungen in Zusammenhang mit den Wohnsitzen in ***WO*** und Wien nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dem Abzugsverbot.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen sind die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Taggelder, Nächtigungsgelder sowie Fahrtkosten als Werbungskosten bei der Festsetzung der Einkommensteuer daher wie folgt zu berücksichtigen.

Reise	von	bis	km	Fahrtkosten	Tag	Taggeld	Nacht	Nächtigung
WO - Wien	23.Jän	26.Jän	326	136,92	4	-	3	-
Wien - Ramsau/Adamstal - Wien	25.Mai	26.Mai	148	62,16	2	52,80	1	15,00
WO – München - ***WO***	05.Sep	05.Sep	286	120,12	1	35,30	0	-
WO - Wien	07.Sep	07.Sep	-	-	1	-	0	-
WO - Wien	10.Sep	12.Sep	-	-	3	-	2	-
WO - Wien	18.Sep	21.Sep	-	-	3	-	3	-
WO - Wien	25.Sep	28.Sep	-	-	4	-	3	-
WO - Wien	30.Sep	30.Sep	-	-	1	-	0	-
WO - Wien	01.Okt	02.Okt	-	-	2	-	2	-
WO - München	03.Okt	03.Okt	289	121,38	1	35,30	0	-
WO - Wien	04.Okt	05.Okt	-	-	2	-	1	-
WO - Schwertberg - Wien	09.Okt	12.Okt	338	141,96	4	105,60	3	-
Wien - ***WO***	15.Okt	15.Okt	320	134,40	0	-	0	-
London	16.Okt	17.Okt	-	-	2	82,80	1	-

WO - Wien	19.Okt	20.Okt	-	-	2	-	1	-
WO - Wien	22.Okt	25.Okt	328	137,76	4	-	3	-
WO - Wien	29.Okt	31.Okt	324	136,08	3	-	2	-
WO - Wien	05.Nov	07.Nov	320	134,40	3	-	2	-
Wien – Linz – ***WO***	08.Nov	08.Nov	-	-	1	26,40	0	-
WO - Wien	12.Nov	15.Nov	-	-	4	-	3	-
WO - Wien	19.Nov	22.Nov	-	-	4	-	4	-
Wien - Linz - ***WO***	23.Nov	23.Nov	342	143,64	1	26,40	0	-
WO - Wien	27.Nov	27.Nov	324	136,08	1	-	1	-
Wien - Baden - Wien	28.Nov	28.Nov	79	33,18	1	26,40	1	-
WO - Wien	29.Nov	30.Nov	-	-	2	-	1	-
WO - Wien	05.Dez	06.Dez	-	-	2	-	1	-
WO - Wien	11.Dez	11.Dez	-	-	1	-	1	-
WO - Wien	13.Dez	14.Dez	-	-	2	-	2	-
WO - Wien	19.Dez	19.Dez	-	-	1	-	1	-
Summe				1.438,08		391,00		15,00

3. Zu den übrig geltend gemachten Aufwendungen

Hinsichtlich der Aufwendungen des Beschwerdeführers betreffend das Zimmer in seinem Wohnsitz in ***WO***, welches er zur Erbringung der Innendienstarbeiten im Home-Office verwendete, ist auf die obigen Ausführungen zum Mittelpunkt der Tätigkeit zu verweisen. Mangels eines Mittelpunkts der Tätigkeit des Beschwerdeführers in dem von ihm im Rahmen des Home-Office verwendeten Zimmers im Wohnsitz in ***WO*** konnten die diesbezüglichen Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht berücksichtigt werden. Der Beschwerde kam daher diesen Punkt betreffend keine Berechtigung zu.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen in Bezug auf Internet in Höhe von EUR 333,48 und Bewirtungskosten in Zusammenhang mit Kundengesprächen in Höhe von EUR 307,69 ist anzumerken, dass diese Aufwendungen vom Finanzamt Österreich im bekämpften Bescheid zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt wurden. Da allerdings das Internet zu 50 % privat verwendet wurde und Bewirtungsaufwendungen bezüglich Geschäftsfreunde nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nur zur Hälfte abgezogen werden können, waren diese geltend gemachten Aufwendungen bei der Festsetzung der Einkommensteuer nur jeweils zur Hälfte als Werbungskosten zu berücksichtigen und war der bekämpfte Bescheid dementsprechend abzuändern.

4. Zur Vertreterpauschale

Nach dem Wortlaut des § 1 Z 9 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen bedarf es als Voraussetzung für die Berücksichtigung der Vertreterpauschale unter anderem, dass von der Gesamtarbeitszeit mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden muss. Da der Beschwerdeführer im Jahr 2018 jedoch zu 50 % im Außendienst und zu 50 % im Innendienst tätig war, verbrachte er nicht mehr als die Hälfte seiner Gesamtarbeitszeit im Außendienst und steht ihm daher 2018 betreffend die Vertreterpauschale nicht zu. Der Beschwerde kam somit diesen Punkt betreffend keine Berechtigung zu.

5. Übersicht Änderungen

Die in den Punkten 1 bis 3 beschriebenen betragsmäßigen Änderungen des bekämpften Bescheids gestalten sich tabellarisch wie folgt.

Werbungskosten	Beantragt	bekämpfter Bescheid	Änderungen
Gas (**WO**)	317,10	317,10	-
Strom (**WO**)	254,54	254,54	-
Versicherung (**WO**)	200,63	200,63	-
Mobiltelefon	211,69	211,69	211,69
Internet	333,48	333,48	166,74
Bewirtung	307,69	307,69	153,85
Reisekosten Zug	581,07	581,07	581,07

Reisekosten km-Geld	1.848,42	1.848,42	1.438,08
Reisekosten Diäten	1.564,00	1.564,00	406,00
Miete Wohnung Wien	7.578,14	-	1.263,02
Familienheimfahrten	-	-	517,44
Summe	13.196,76	5.618,62	4.737,89

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Revision gegen das vorliegende Erkenntnis ist nicht zulässig, da sämtliche streitrelevanten Fragen bereits vom Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Rechtsprechung einer Beantwortung zugeführt wurden und wurde von dieser zitierten Rechtsprechung im vorliegenden Erkenntnis nicht abgewichen.

Salzburg, am 28. August 2024