

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 2. Dezember 2011, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Einkommensteuerbescheid 2009 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	€ 18.525,21	Einkommensteuer	€ 2.350,10
			anrechenbare Lohnsteuer	€ -9.897,85
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				€ -7.547,75

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Spruches bildet.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### ***Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:***

Der Beschwerdeführer stellte am 26. August 2010 in seiner elektronischen Abgabenerklärung den Antrag das Pendlerpauschale in Höhe von € 2.361,00 anzuerkennen. Ebenso machte er als Werbungskosten € 7.065,78 an Ausbeziehungsweise Fortbildungskosten geltend. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärte er einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € -9.5551,93.

Mit Schreiben vom 23. September 2010 wurde der Beschwerdeführer ersucht, die beantragten Aus- und Fortbildungskosten, die Kosten für Instandhaltung, beziehungsweise Instandsetzung, aufzugliedern und zu belegen sowie eine Aufstellung aller übrigen Werbungskosten beizubringen und dazu Stellung zu nehmen, dass er das Pendlerpauschale in der Höhe des Jahresbetrages beantragt habe, jedoch nur bis September nichtselbständig tätig gewesen sei.

Darauf entgegnete der Beschwerdeführer am 3. November 2010, dass er an „Ausbildungskosten“ an die EMCA-Academy 2009 € 774,50 als Gebühren bezahlt habe. Dabei seien € 4.995,48 an Fahrtkosten und € 1.295,80 an Diäten angefallen. Seine (nichtselbständige) Tätigkeit für die A GmbH habe im September 2009 geendet.

Beigelegt war eine Einnahmen – Ausgabenrechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche unter Anderem die Punkte „Reinigung und Instandhaltung durch Dritte“ (€ 3.049,91), „Instandhaltung (Verteilung auf zehn Jahre)“ (905,90), Fahrtkosten (€ 2.197,86) und Diäten (€ 180,40), Rechnungen über Fliesen und deren Verlegung, Einzahlungsbelege für die Kursgebühren der EMCA Akademie, eine mit EDV-Hilfe erstellte Tabelle der beruflich gefahrenen Kilometer und eine Teilnahmebestätigung der EMCA Akademie, welche den Besuch des Lehrganges universitären Charakters „*Master of Business Administration in General Management (MBA)*“ belegt, enthielt.

Der gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) Einkommensteuerbescheid 2009 datiert vom 2. Dezember 2010 wich insofern von der Abgabenerklärung des Beschwerdeführers ab, als das Pendlerpauschale auf € 1.770,75, die Aus- und Fortbildungskosten auf € 6.163,58 (Rechenfehler € 400,00, richtig € 6.563,58) und die Werbungskostenüberschüsse bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf € -3,217,86 reduziert wurden.

Dies wurde damit begründet, dass gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht kämen. Infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten komme es zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder würden daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zustehen. Die Vermietung habe im Jahr 2005 begonnen und die erzielten Einkünfte würden wesentlich von den Planwerten abweichen und kein ausreichender Beobachtungszeitraum vorliegen, weswegen die Veranlagung vorläufig erfolgt sei. Die angeforderten Unterlagen zu

den Instandhaltungen seien nicht vorgelegt worden und würden die beantragten Aufwendungen daher nicht anerkannt. Nach der Ansicht des Finanzamtes würden die beantragten Instandsetzungsaufwendungen (Terrasse, Stiege und Fliesen) in Zusammenhang mit den im dritten Absatz des Mietvertrages angeführten, der Nutzung des Vermieters bestimmten, Zugangsflächen (Hangtreppe) und Gartenbereich dienen, weshalb die Instandsetzungen nicht berücksichtigt worden seien. Die Fahrten zwischen den Wohnsitzen des Beschwerdeführers und die Diäten seien keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Das beantragte Pendlerpauschale habe lediglich für den Zeitraum der nichtselbständigen Tätigkeit in Abzug gebracht werden können.

In der Berufung vom 3. Januar 2011 wandte sich der Beschwerdeführer einerseits gegen die Kürzung der Werbungskosten für die nichtselbständigen Einkünfte beim Einkommensteuerbescheid 2009 und begehrte diese in Höhe von € 9.357,43 (Pendlerpauschale € 1.770,75, Fachliteratur € 29,50, Mitgliedsbeiträge € 71,40, Kilometergelder € 4.995,48, Taggelder € 1.295,80 Nächtigungsgelder € 420,00, Gebühr EMCA Akademie € 774,50) anzuerkennen. Bei diesen Aufwendungen habe es sich um solche für einen Lehrgang zum akademischen Unternehmensberater gehandelt, welcher in 14 Einheiten, jeweils von Freitag bis Sonntag, abgehalten worden sei. Ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit sei dadurch also nie begründet worden, wie sich aus den Lohnsteuerrichtlinien ergebe.

Andererseits beantragte der Beschwerdeführer bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten mit € 17.701,93 festzusetzen. Bei den vom ihm angeführten Instandsetzungskosten habe es sich um laufend anfallende Erhaltungs- und Reinigungsarbeiten gehandelt, welche ausschließlich im Bereich der vermieteten Einheit angefallen seien. Auch für die bereits vorgelegten Rechnungen über Material und Arbeit der Verfließungen in Höhe von € 9.059,06 würde dies zutreffen. Es gebe dort im ersten Stock beim Schlafzimmer eine kleine Terrasse und eine ebensolche im Erdgeschoß. Das Stiegenhaus sei ebenfalls verfließt worden und von der Einliegerwohnung überhaupt nicht erreichbar. Die Terrasse der Einliegerwohnung und ihr Aufgang seien aus Holz gefertigt. Da nach Problemen mit dem Vormieter die zu vermietende Wohnung ein Zeit lang leer gestanden sei, habe er dies für Adaptierungsarbeiten genutzt. Seit 1. Dezember 2009 sei die Wohnung wieder vermietet. Die Fliesenarbeiten seien bloß mit einem Zehntel angesetzt worden. Bei den Fahrtkosten habe es sich keineswegs um Fahrten zwischen den Wohnsitzen gehandelt, sondern jedes Mal um einen extra anberaumten Termin in direktem Zusammenhang mit dem Mietobjekt. Ohne einen solchen Anlass wäre der Beschwerdeführer nicht nach B gefahren.

Drittens begehrte der Beschwerdeführer € 1,283,19 an Sonderausgaben für Wohnraumschaffung anzuerkennen, welche an Finanzierungskosten für den privaten Teil der vermieteten Liegenschaft angefallen seien, welche er in der Abgabenerklärung vergessen habe.

Beigelegt waren nach Datum und Art der verrichteten Arbeiten gegliederte Rechnungen (samt Zahlungsbelegen) von C (€ 1.025,00) D (€ 462,40 und € 559,30) und E (€ 462,40 und € 540,80), welche sich vor allem Auf Winter- sowie Reinigungsarbeiten sowie deren Vorbereitung, Beaufsichtigung und Reinigung im Zusammenhang mit den Fliesenlegerarbeiten, sowie Ausmalen bezogen haben.

***Beweiswürdigung und sich daraus ergebender entscheidungsrelevanter Sachverhalt:***

Der im Folgenden dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem aktenkundigen Vorbringen des Beschwerdeführers und dem sonstigen Akteninhalt. Da auch das Finanzamt an den Aussagen und den vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen (Bestätigungen, Rechnungen und Aufstellungen über gefahrene Strecken) keine Zweifel (auch im Vorlagebericht nicht) geäußert oder weitere Erhebungsschritte unternommen hat, wird davon ausgegangen, dass das Vorbringen des Beschwerdeführers und die dort geschilderten Geschehnisse den Tatsachen entsprechen.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2009 am Lehrgang universitären Charakters "*Master of Business Administration in General Management*" der EMCA Akademie teilgenommen und später auch seine Ausbildung zum Unternehmensberater abgeschlossen (Quelle: [www.incite.at](http://www.incite.at)) und bezeichnet seine berufliche Tätigkeit in den jüngeren Abgabenerklärungen als Unternehmensberater. Dabei fuhr er bei 21 Gelegenheiten für ein bis drei Tage zu den Präsenzveranstaltungen (Blended Learning) und machte dafür (neben den vom Finanzamt in voller Höhe anerkannten Fahrtkosten, Nächtigungsgelder und Kursgebühren) für insgesamt 620 Stunden Tagesgelder (€ 1.295,80, vom Finanzamt auf € 373,60 reduziert) geltend.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat der Beschwerdeführer nachweislich € 3.049,90 an Dritte für Reinigung, Ausmalen und Beaufsichtigung von Handwerkern, für Handwerkerarbeiten und Material (Fliesenlegen und Terrassensanierung) € 9.059,06 (ausschließlich für den vermieteten Bereich seiner Liegenschaft) aufgewendet und davon ein Zehntel in seiner Einnahmen – Ausgabenrechnung berücksichtigt. Bei neun Gelegenheiten (11. April Mietergespräch offene Miete, 19. Juni Absprache und Vorarbeiten Fliesenleger, 1. Juli Gerichtsverhandlung, 8. Juli Abnahme des Hauses von Mieter, 15. September Rechtsanwalt, 11. Oktober, 6. November und 22. November Besichtigungstermine Mieter, 18. Dezember Heizung Mieter neu) hat der Beschwerdeführer Fahrten nach I unternommen, bei denen sieben zum Mietobjekt, das mit der Einliegerwohnung gleichzeitig sein gemeldeter Hauptwohnsitz ist, führten. Die dafür geltend gemachten Diäten und Fahrtkosten (€ 180,40 und € 2.197,86) wurden vom Finanzamt nicht als Werbungskosten angesehen.

***Rechtslage und rechtliche Erwägungen:***

A) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit:

Nach § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen auch 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, zu den Werbungskosten.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich (vgl. Hofstätter/Reichel, § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, Tz. 2). Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vergleiche Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, EStG<sup>15</sup>, § 16 Tz. 203/4/1).

Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können. Bei der umfassenden Umschulung ist eine Nähe zum bisher ausgeübten Beruf nicht notwendig, doch muss die Schulungsmaßnahme auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen und derart umfassend sein, dass sie den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht (herrschende Ansicht: siehe für Viele: Jakob Einkommensteuergesetz<sup>8</sup>, Rz 48 ff zu § 16 und die dort zitierte Judikatur).

Bedenkt man nun, dass der Beschwerdeführer im gegenständlichen Jahr 2009 einen Lehrgang universitären Charakters Master of Business Administration in General Management der EMCA Akademie besucht hat, um dann später mit diesem Wissen als Unternehmensberater tätig zu werden, kann an der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 kein Zweifel bestehen und wurde dies auch vom Finanzamt im Bescheid vom 2. Dezember 2012 so gesehen. Auch wurden richtigerweise die Fahrtkosten zu den Kursorten in voller Höhe anerkannt. Der einzige Unterschied in der Auffassung des Finanzamtes und des Beschwerdeführer besteht bei der Frage, inwieweit Taggelder für den Aufenthalt an den Kursorten für den Beschwerdeführer zustehen.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass es sich bei den Lohnsteuerrichtlinien 2002 bloß um einer Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen handelt, welche für die (Verwaltungs-) Gerichte in keiner Weise bindend ist.

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zählen auch zu den Werbungskosten 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 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Für die Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Verpflegung im Rahmen beruflich veranlasster Fahrten ist Voraussetzung, dass einerseits eine Reise (Reisetatbestand) und andererseits ein in typisierender Betrachtungsweise anzunehmender Verpflegungsmehraufwand (Mehraufwandtatbestand) gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis liegt eine Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonst aus beruflichem Anlass mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit (so genannter Nahbereich um den Ort der Betriebsstätte, beziehungsweise Dienststelle) entfernt und eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten im Zusammenhang mit Reiseverpflegung liegt in dem, in typisierender Betrachtungsweise angenommenen, Mehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen. Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen. Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt daher nur dann vor, wenn durch eine Reise zusätzliche Verpflegungskosten verursacht werden, die über die in typisierender Betrachtungsweise zu beurteilenden üblichen Verpflegungsausgaben der Erwerbstätigen am ständigen Arbeitsort hinausgehen. Dabei können Erschwernisse anderer Art, die mit einer Reise verbunden sind, nicht bei der rechtlichen Beurteilung, ob ein Verpflegungsmehraufwand vorliegt, Berücksichtigung finden.

Im Erkenntnis 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4 Abs. 5 EStG 1972 erstmals (im Wesentlichen gleich lautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden

Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand könne in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich sei, wäre - für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Mit dem Erkenntnis 95/14/0013 vom 30.10.2001 folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen eines Arbeitnehmers zu Schulungszwecken dieser Rechtsprechung: *"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält.*

*Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."* Auch im Erkenntnis 2000/15/0151 vom 7. Oktober 2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen und ist dies nunmehr ständig wiederholte Judikatur.

Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Betrachtet man nun die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seinen Kursbesuchen unternommenen Reisen, so zeigt sich, dass bei jeder Fahrt außer jenen, welche das AMS Vöcklabruck zum Ziel hatten, die 25 km – Grenze deutlich überschritten wurde. Fahrten zum AMS Vöcklabruck scheinen in der Aufstellung des Beschwerdeführers insgesamt viermal auf. Für diese kommen mangels Reise im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 keinesfalls Tagesgelder in Betracht. Bei elf weiteren Fahrten, welche an sich als Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu qualifizieren sind, ist es zu keiner Übernachtung durch den Beschwerdeführer gekommen. Entsprechend der oben

geschilderten Judikatur können also auch hier keine Tagesgelder im Sinne der zitierten Bestimmung anfallen.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe etwa zuletzt 24.03.2015, 2012/15/0074 und die dort zitierte Vorjudikatur), ist das Geltendmachen von erhöhten Verpflegungsaufwand nicht mehr möglich, wenn sich ein Steuerpflichtiger an einem Ort (wenn auch mit Unterbrechungen) mehr als eine Woche aufgehalten hat.

Bei jenen Fahrten in der Liste des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Unternehmensberaterkurs, zu denen auch Nächtigungen gehören, sind zwölf Tage in F , drei in G und drei in H angefallen. Nimmt man, davon ausgehend, dass der Beschwerdeführer für 2008 keine derartigen Aufwendungen geltend gemacht hat, also sieben Tage für F , drei für G und drei für H , bleiben insgesamt 13 Tage an denen dem Beschwerdeführer Tagesgelder im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 iVm. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zugestanden sind. Dementsprechend war der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die anerkannten Tagesgelder von € 373,60 auf € 343,20 zu reduzieren und die Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit € 6.533,18 festzusetzen waren.

#### B) Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Grundsätzlich ist auch hier der oben zitierte § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 anzuwenden.

Wenn also der Beschwerdeführer Dritte dafür bezahlt hat, den vermieteten Teil seines Einfamilienhauses zu reinigen, Maler- und Fliesenlegerarbeiten vorzubereiten und zu überwachen und sonst angefallene Arbeiten zu erledigen, darüber laut Akt des Finanzamtes Rechnungen und Zahlungsbelege vorliegen, spricht nichts dagegen dies als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 auch zu berücksichtigen. Gründe, weswegen diese Zahlungen nicht als Werbungskosten anerkannt wurden, hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2. Dezember 2010 nicht genannt. Der Darstellung, dass alle Maler- und Fliesenleger- und Reinigungsarbeiten sich auf den vermieteten Teil des Hauses bezogen haben, ist das Finanzamt nicht (auch nicht im Vorlagebericht) entgegengetreten. Dementsprechend war der angefochtene Bescheid insofern abzuändern und der Beschwerde insoweit teilweise stattzugeben, als € 3.049,90 an Aufwendungen, welche der Beschwerdeführer an Dritte für Reinigungs-, Vorbereitungs- und Aufsichtsarbeiten 2009 nachweislich bezahlt hat, als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anerkannt werden.

Gleiches gilt für die Maler- und Fliesenlegerarbeiten (€ 905,91), welche als Instandsetzungsaufwand nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 behandelt wurden.

Soweit die beantragten Tagesgelder in Höhe von € 180,40 betroffen sind, ist einerseits anzumerken, dass die Fahrten zum erklärten Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers geführt haben, also davon ausgegangen werden muss, dass ihm alle Verpflegungsmöglichkeiten vor Ort bekannt waren und er seine (Einlieger-)

Wohnung nutzen konnte, um sich Mahlzeiten zuzubereiten, also keine Mehraufwendungen angefallen sind. Andererseits werden in der Aufzählung des Beschwerdeführers nur eintägige Fahrten genannt, sodass Tagesgelder als Werbungskosten für die Fahrten zum Mietobjekt im Jahr 2009 gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 für den Beschwerdeführer nicht in Betracht kommen (siehe oben unter A)). Insofern bleibt der angefochtene Bescheid unverändert und wird die Beschwerde (teilweise) abgewiesen.

Für € 2.197,86 an Fahrtkosten ging das Finanzamt davon aus, dass Fahrten zwischen zwei Wohnsitzen grundsätzlich nicht zu Werbungskosten führen können. Eine solche Rechtsansicht könnte sich auf § 20 Abs. 1 lit. a EStG berufen, wonach bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt der Familienangehörigen nicht abgezogen werden dürfen. Nach der unwidersprochenen Darstellung hat der Beschwerdeführer die Fahrten von seinem beruflich notwendigen (und vorübergehenden) Nebenwohnsitz zu seinem Hauptwohnsitz ausschließlich unternommen, um mit dem ursprünglichen Mieter über die offene Miete zu reden, die Vorarbeiten für den Fliesenleger zu besprechen, einen Gerichtstermin wahrzunehmen, das Haus vom Mieter abzunehmen, einen Rechtsanwalt in dieser Angelegenheit zu besuchen und drei Besichtigungstermine mit neuen Mietern wahrzunehmen und sich um die Heizung beim neuen Mieter zu kümmern. Alle diese Fahrten haben somit keinen Zusammenhang mit dem Haushalt oder dem Unterhalt des Beschwerdeführers.

§ 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sieht im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das Erzielen von Einkünften berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind.

Demnach sind Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Einkünfteerzielung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind.

Demnach sind Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Einkünfteerzielung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind.

Die oben erwähnte mit der Beschwerde übermittelte Aufstellung des Beschwerdeführers bei welchen Anlässen er den Weg zum Mietobjekt, beziehungsweise Gericht und Rechtsanwalt auf sich genommen hat, lässt keinen Zweifel daran, dass diese Fahrten ausschließlich durch das versuchte Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verursacht waren und daher das Anwenden des § 20 Abs. 1 EStG 1988 insgesamt nicht in Betracht kommt, weswegen auch diese Reisekosten nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 zu behandeln und in der Höhe von € 2.197,86 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung anzuerkennen waren, sodass diese für das Jahr 2009 einen Werbungskostenüberschuss von € -9.371,53 ergeben.

Angemerkt sei, dass unter Berücksichtigung der bisherigen Ergebnisse der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers (einschließlich der für das Jahr 2013 erklärten) er in Zukunft jährlich ein durchschnittliches positives Ergebnis von mindestens € 2.000,00 wird erzielen müssen, um in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen zu können.

#### C) Sonderausgaben

Die vom Beschwerdeführer vergessenen Sonderausgaben für die Finanzierung der Einliegerwohnung in Höhe von € 1,283,19 wurden gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 berücksichtigt und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert.

#### ***Zulässigkeit einer 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.

Zur Frage des Vorliegens von Werbungskosten besteht eine reiche Judikatur, welcher in dieser Entscheidung gefolgt wurde und wird insoweit auf die oben zitierten Fundstellen verwiesen. Wesentliches Element dieses Erkenntnisses ist insbesondere die Beweiswürdigung. Da also in diesem Erkenntnis keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG (Bundes-Verfassungsgesetz, BGBl. Nr. 1/1930) berührt wurden, ist eine Revision unzulässig.

Linz, am 15. Juli 2015