

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.1 gegen den Bescheid des Finanzamt Baden BA. vom 16. Mai 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zugunsten der Beschwerdeführerin abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 und die Bemessungsgrundlagen hierfür sind dem beigefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) in Verbindung mit § 25a Abs. 1 Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Verfahren begann vor dem 1. Jänner 2014 und damit vor der Installierung des nunmehr zuständigen Bundesfinanzgerichtes (BFG). Der angefochtene Bescheid wurde von im Spruch angeführten Finanzamt (nunmehr: belangte Behörde) erlassen und die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) beim zuständigen Finanzamt eingegbracht. Das Finanzamt erließ in weiterer Folge die Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdevorentscheidung) vom 13. September 2013. Daher werden in der Darstellung des Verfahrensganges noch die damaligen Behörden genannt.

**A) Die Einkommensteuererklärung** der Beschwerdeführerin (= Bf.) für das **Jahr 2011** langte am 28. März 2013 beim zuständigem Finanzamt ein. In dieser Erklärung gab die Bf. eine bezugsauszahlende Stelle an und machte unter der KZ 717 Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von Euro 35,00 als Werbungskosten geltend. Weiters erklärte die Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (KZ 370) in Höhe von Euro 17.395,19. An Sonderausgaben machte sie folgende Positionen geltend:

- freiwillige Prämien zu Personenversicherungen (KZ 455): Euro 535,32;
- Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden (KZ 456): Euro 2.749,98;

- Kirchenbeitrag (KZ 458): Euro 135,00.
- Steuerberatungskosten (KZ 460): Euro 180,00.

Laut der Beilage E 1b zur Einkommensteuererklärung vom 28. März 2013 gliederten sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt auf:

- Einnahmen (KZ 9460): Euro 0,00;
- Absetzung für Abnutzung (AfA) (KZ 9500): Euro 1.277,56;
- Fremdfinanzierungskosten (KZ 9510): Euro 311,83;
- übrige Werbungskosten (KZ 9530): Euro 15.805,80;
- Werbungskostenüberschuss: Euro - 17.395,19.

Die Einnahmen-/Überschussrechnung lautet wie folgt:

Text	Betrag in Euro
Miete p. M.	0,00
Betriebskosten EVN bis 02/2011	- 527,28
Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 334,65
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 1.277,56
Zinsen lt. Aufstellung Mandant Kredit	- 209,89
Sachbezug Kredit	- 101,94
Gerichtskosten	- 123,00
Drittschuldnerkosten	- 25,00
Wiederherstellungskosten nach gerichtlicher Räumung	- 14.795,87
Überschuss der Werbungskosten	- 17.395,19

**B)** Am 16. Mai 2013 wurde der **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011** erstellt. In diesem Bescheid wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Euro 42.059,03) und negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Euro 2.557,76) veranlagt. Von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurden der Gewerkschaftsbeitrag (Euro 35,00) und der Pauschbetrag für Werbungskosten (Euro 132,00) abgezogen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich aus der Subtraktion der Wiederherstellungskosten nach der gerichtlichen Räumung vom Werbungskostenüberschuss. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich demnach auf Euro 39.334,27. Als Sonderausgaben wurden folgende Positionen in Abzug gebracht:

- Topf-Sonderausgaben: Euro 646,70;
- Steuerberatungskosten: Euro 180,00;
- Kirchenbeitrag: Euro 135,00.

Das zu versteuernde Einkommen betrug daher Euro 38.372,57. Die Einkommensteuer errechnete sich deshalb mit Euro 10.908,13; davon wurde die anrechenbare Lohnsteuer in Höhe von Euro 12.500,18 abgezogen. Aus dieser Berechnung resultierte die festgesetzte Einkommensteuer = Abgabengutschrift in Höhe von Euro 1.592,00.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde Nachstehendes ausgeführt:

Topf-Sonderausgaben würden ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt werden und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als Euro 36.400,00 überdies nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen.

Kosten der Sanierung seien keine Werbungskosten, wenn das Mietobjekt in Folge privat genutzt werde, auch wenn sie die Behebung von Schäden und Abnutzung während der Vermietung beträfen. Die Wiederherstellungskosten könnten daher nicht anerkannt werden. Weiters seien nicht bezahlte Mieteinnahmen in Höhe von Euro 5.541,38 mit 1,5% aktiviert und als AfA abgesetzt worden. Nicht erhaltene Einnahmen könnten nicht als Ausgabe geltend gemacht werden.

**C)** Mit Schreiben vom 4. Juni 2013 erhab die Bf. **Berufung** und beantragte die Berücksichtigung der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Werbungskosten.

Zur Begründung führte die Bf. Folgendes aus:

Die Wohnung in der Adr.2 sei bis Ende Februar 2011 vermietet gewesen. Zu diesem Zeitpunkt sei die gerichtlich angeordnete Räumung erfolgt. Die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Ausgaben für Strom (Euro 527,28) und Betriebskosten (Euro 334,65) sowie die bis dahin aufgelaufenen Zinsen (Euro 311,83) beträfen noch den Zeitraum der Vermietung und stellten daher, zumal es sich um keine Kosten zur Behebung von Schäden handle, jedenfalls Werbungskosten dar. Ebenso sei noch eine Halbjahres-AfA zu berücksichtigen.

Entgegen der Meinung des Finanzamtes sei nicht ein Betrag von Euro 5.541,38 für nicht bezahlte Miete aktiviert worden. Vielmehr handle es sich dabei um die Kosten des gerichtlichen Räumungsprozesses. Solche Kosten stellten nachträgliche Werbungskosten dar (vgl. Jakom, § 28 Rz 63), weshalb sie beantrage, diese Kosten nicht im Wege der bisher geltend gemachten AfA, sondern in voller Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Räumung sei auch nicht im Hinblick auf eine beabsichtigte Privatnutzung erfolgt, sondern aufgrund der Tatsache, dass der Mieter seinen Zahlungsverpflichtungen nicht mehr nachgekommen sei, und darüber hinaus, wie nachfolgend dargelegt, das Mietobjekt außerordentlich beschädigt habe.

In Bezug auf die weiters strittigen Wiederherstellungskosten des Mietobjektes könnte die Begründung des Finanzamtes nur dann zutreffend sein, wenn es sich um Reparaturen handle, die durch den gewöhnlichen Gebrauch des Bestandobjektes bedingt seien. Lägen jedoch Schäden vor, die die mit dem gewöhnlichen Gebrauch der Mietsache verbundene Abnutzung deutlich überstiegen, so trete die Veranlassung durch die Vermietung

offenkundig in den Vordergrund (z.B. eine Kücheneinrichtung werde durch den Mieter so beschädigt, dass sie objektiv nicht mehr genutzt werden könne), der Vermieter könne in Höhe des Schadens Werbungskosten geltend machen (vgl. Doralt, EStG, § 16 Tz 220).

Da der Mieter die Wohnung in einen desaströsen Zustand versetzt und mitvermietetes Mobiliar beschädigt habe (zwei Räume seien von Schimmel befallen gewesen, in allen Räumen seien die Wände nikotingetränkt gewesen, die Küchengeräte seien kaputt gewesen - Schimmel in den Kühlgeräten, Schalter hätten gefehlt, nur noch eine Herdplatte funktionsfähig, Ungeziefer in der gesamten Wohnung, Holzfenster seien morsch gewesen, teilweise hätten die Leitungen gefehlt, mitvermietetes Mobiliar sei nicht mehr vorhanden gewesen, Postkasten sei aufgebrochen gewesen und mit Tixo wieder zusammengeklebt etc.), sei es notwendig gewesen, nach der Räumung umfangreiche Instandsetzungsarbeiten vorzunehmen, um das Mietobjekt wieder bewohnbar zu machen. Derartige außerordentliche, vom Mieter verursachte Schäden stellten in Höhe der Reparaturaufwendungen Werbungskosten dar, und zwar unabhängig davon, ob das Objekt nach der Renovierung wiederum vermietet werde, oder ob eine Privatnutzung erfolgt sei (vgl. auch Doralt, EStG, § 28, Tz 96). Davon abgesehen nutze sie die Wohnung nur deshalb vorübergehend privat, weil die Suche nach einem neuen Mieter bisher erfolglos geblieben sei.

Die Bf. beantrage daher, den Überschuss der Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung mit Euro - 22.895,01 zu berücksichtigen.

Text	Betrag in Euro
Ausgabenüberschuss bisher	- 17.395,19
abzüglich AfA bisher	1.277,56
zuzüglich AfA neu	- 1.236,00
zuzüglich Räumungskosten	- 5.541,38
Werbungskostenüberschuss lt. Berufung	- 22.895,01

**D)** Am 2. August 2013 wurde vom Finanzamt ein **Ergänzungersuchen** erstellt, in welchem die Bf. ersucht wurde, den/die Zahlungsbeleg/e und Zahlungsnachweise über den Betrag von Euro 5.541,38, welche als Kosten des gerichtlichen Räumungsprozesses geltend gemacht wurden, vorzulegen. Des Weiteren wurde die Bf. ersucht, eine Kopie der Mietzins- und Räumungsklage vom 30. November 2010 sowie das entsprechende Urteil vorzulegen.

**E)** Das Ergänzungersuchen vom 2. August 2013 wurde mit **Vorhaltsantwort** vom 3. September 2013 beantwortet. In der Beilage würden die angeforderten Unterlagen für die Mietzins- und Räumungsklage, eine Kopie der Mietzins- und Räumungsklage selbst sowie die Kopie des entsprechenden Urteils übermittelt.

F) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 13. September 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In dieser Berufungsvorentscheidung wird auf die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid, die der Bf. gesondert zugehe, verwiesen. In dieser zusätzlichen Bescheidbegründung wird Folgendes ausgeführt:

Bei dem von der Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Betrag in Höhe von Euro 5.541,38 handle es sich laut den vorgelegten Urteilen nicht um die Kosten des Räumungsprozesses. Es sei vielmehr der Streitwert des Prozesses, der sich aufgrund der Zahlungssäumnisse der Mieterin ergebe.

Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie können als Werbungskosten grundsätzlich nur anerkannt werden, wenn sie tatsächlich verausgabt worden seien. Rückständige Mieteinnahmen seien keine Ausgaben oder Aufwendungen und könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Bei den als weitere Werbungskosten beantragten Wiederherstellungskosten im Ausmaß von Euro 14.795,87 handle es sich um die Anschaffungskosten für eine neue Küche, einer Couch, Karniesen sowie um die Behebung von Schäden infolge der Nutzung und verschiedene Reparaturen und Erneuerungen (z.B. Fußbodenerneuerung, Ausmalen, Waschbecken- und Armaturenerneuerung).

Werde ein bisher vermietetes Objekt - nach der Durchführung von Sanierungsaufwendungen - nicht mehr weitervermietet, sondern privat verwendet, könnten nach der Rechtsprechung die Aufwendungen für die Sanierung einer Wohnung oder eines Hauses - im Hinblick auf die bevorstehende private Verwendung - selbst dann nicht mehr als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn die behobenen Schäden durch die Vermietung oder eine betriebliche Nutzung etc. entstanden seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürften bei den Einkünften unter anderem die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Aufwendungen für die eigene Wohnung.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst seien, stellten grundsätzlich keine Werbungskosten dar: Nur in Ausnahmefällen, wenn feststehe, dass Ausgaben ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst seien, komme ein Werbungskostenabzug in Betracht.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen handle es sich um solche, mit der sowohl die Beseitigung von Schäden und Abnutzungen durch den Mieter als auch eine Verbesserung der künftigen privaten Nutzungsbedingungen (Küchen- und Armaturenerneuerung, Fußbodensanierung, Ausmalen der Räume) bezweckt worden sei. Es liege daher jedenfalls ein gemischter Aufwand vor, der sowohl durch die beendete Vermietung als auch ihre künftige Privatnutzung veranlasst gewesen sei.

Nachdem im gegenständlichen Fall bei den getätigten Aufwendungen die private Veranlassung nicht als untergeordnet angesehen werden könne und die Maßnahmen nicht (beinahe) ausschließlich als durch die Vermietung veranlasst angesehen werden könne, sei somit aufgrund des Aufteilungsverbotes gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 ein Abzug nicht zulässig.

**G)** Nach fristgerechtem Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist stellte die Bf. mit Schreiben vom 18. November 2013 den **Vorlageantrag**. Darin führte die Bf. Nachstehendes aus:

Zugestimmt werde der Meinung des Finanzamtes, dass rückständige Mieteinnahmen nicht als Ausgaben abgezogen werden könnten. Es setze sich allerdings nicht der gesamte Betrag von Euro 5.541,38 aus rückständigen Einnahmen zusammen. Ein Teil dieses Betrages stelle sehr wohl insoweit Räumungskosten dar, als sie bis zur Räumung, da ihr die Mieterin bis dahin den Zutritt zur Mietwohnung verwehrte, daran gehindert gewesen sei, Möbel, die sie bereits für eine Einrichtung des Mietobjektes angeschafft hatte, dorthin zu schaffen, und die sie daher bis zur zwangsweisen Aussiedlung der Mieterin habe einzulagern müssen. Die Kosten für die Einlagerung und den Transport zum Ort der Einlagerung in Höhe von insgesamt Euro 1.115,00 stellten aus folgendem Grund Werbungskosten bei ihren Vermietungseinkünften dar.

Sie habe hinsichtlich der von ihr vermieteten Eigentumswohnung ein gerichtliches Räumungsverfahren anstrengen müssen, weil die Mieterin die Miete nicht mehr bezahlt und ihr seit drei Jahren den Zutritt zur Wohnung verwehrt habe. Die endgültige Räumung der Wohnung sei Ende Februar 2013 erfolgt. Durch das Verhalten der Mieterin sei sie auch daran gehindert worden, Möbel, die sie bereits für die Einrichtung dieses Mietobjektes angeschafft hatte, dorthin zu schaffen, und sie sei daher gezwungen gewesen, die Möbel bis zur zwangsweisen Aussiedlung der Mieterin einzulagern. Die Einlagerungskosten hingen daher mit der Räumung des Mietobjektes zusammen (vgl. bezüglich der Abzugsfähigkeit von Räumungskosten Jakom, § 28, Rz 63).

Des Weiteren richte sich ihr Vorlageantrag gegen die Nichtberücksichtigung der weiteren mit ihrer Berufung geltend gemachten Werbungskosten.

Eine Begründung dafür, warum die bis zum Ende der Vermietung, das sei Ende Februar 2011 gewesen, für das Mietobjekt angefallenen Ausgaben für Strom (Euro 527,28), Betriebskosten (Euro 334,65) und Zinsen (Euro 311,83) sowie die Halbjahres-AfA (Euro 1.277,56) nicht abzugsfähig seien, sei das Finanzamt schuldig geblieben. Es handle sich dabei um auf den Zeitraum des aufrechten Mietverhältnisses entfallende und damit jedenfalls durch die Vermietung veranlasste Ausgaben. Darüber, warum diese Ausgaben keine Werbungskosten wären, verschweige sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung.

Bezüglich der weiters strittigen Wiederherstellungskosten in Höhe von Euro 14.795,87 sei der Hinweis des Finanzamtes auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG (1988) verfehlt. Es liege hier kein gemischt veranlasster Aufwand vor. Vielmehr handle es

sich um die Reparatur außerordentlicher, von der ehemaligen Mieterin verursachte Schäden, die dafür getätigten Ausgaben seien daher ebenfalls noch durch die Vermietung veranlasst und stellten ebenfalls Werbungskosten dar (siehe zitierte einschlägige Kommentarmerkeinung). Ergänzend wolle sie anführen, dass ihr die Mieterin den Zutritt zum Mietobjekt verwehrt habe. Als sie die Wohnung zuletzt habe besichtigen können, was rund drei Jahre vor der Räumungsklage gewesen sei, habe sich diese noch in einem ordnungsgemäßen Zustand befunden. Hätte sie schon während der Dauer des aufrechten Mietverhältnisses die aufgetretenen Schäden feststellen und beheben lassen können, wären wohl unzweifelhaft Werbungskosten vorgelegen.

Dass sie durch das Verhalten der Mieterin daran gehindert war, überhaupt Kenntnis von den Schäden und vom außerordentlichen Schadensausmaß zu nehmen, könne nicht dazu führen, dass der Zusammenhang der Schadensbehebung mit der Vermietungsfähigkeit negiert und der Abzug der eindeutig durch das Mietverhältnis veranlassten Reparaturausgaben verwehrt werde.

In Bezug auf die weitere Verwendung der Wohnung könne sie mitteilen, dass sie deren neuerliche Vermietung beabsichtige und seit längerem auf der Suche nach einem neuen Mieter sei. Derzeit gebe es Verhandlungen mit einem potenziellen Mieter.

Sie beantrage daher, den Überschuss der Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung mit Euro - 18.468,63 zu berücksichtigen.

Text	Betrag in Euro
Ausgabenüberschuss lt. Erklärung	- 17.395,19
zuzüglich Einlagerungskosten	- 1.115,00
abzüglich AfA bisher	+ 1.277,56
zuzüglich AfA neu	- 1.236,00
Werbungskostenüberschuss lt. Vorlageantrag	- 18.468,63

**H)** Mit Schreiben vom 3. Oktober 2014 übermittelte die Bf. eine schriftliche Anzeige über den Abschluss eines Mietvertrages betreffend die ihr gehörige Eigentumswohnung. Demnach sei ihre Wohnung seit 1. März 2014 wieder vermietet.

**I)** Mit **Ergänzungersuchen** vom 13. Oktober 2014 wurde die Bf. ersucht, die nachstehend angeführten Unterlagen in Kopie beim Bundesfinanzgericht nachzureichen:

- a) Kaufvertrag betreffend die streitgegenständliche Eigentumswohnung;
- b) Darlehensvertrag betreffend den Kauf der unter Punkt a) angeführten Eigentumswohnung sowie Kontoauszug betreffend die Fremdkapitalzinsen des Jahres 2011 bis zum Datum der gerichtlichen Räumung.
- c) Mieterträge seit der Anschaffung der streitgegenständlichen Eigentumswohnung.

- d) Räumungsklage und Beschluss des Gerichtes zur Räumung sowie die Kostenbelege, die damit verbunden seien.
- e) Anlagenverzeichnis betreffend die streitgegenständliche Wohnung;
- f) Rechnungsbelege, soweit sie die Wiederherstellung der Wohnung in BA. nach der gerichtlich veranlassten Räumung beträfen;
- g) Auskunft darüber, ob die Bf. die Kaution der Vermieterin einbehalten habe.
- h) Nachweis über die Beauftragung eines Immobilienmaklers zur Vermietung der Wohnung samt Rechnungsbeleg/e über allfällige Zeitungsinserate.
- i) Rechnungsbelege über die Betriebskosten des Jahres 2011 bis zum Datum der gerichtlich veranlassten Räumung der Wohnung.
- j) Prognoserechnung über einen allfälligen Einnahmenüberschuss aus der Betätigung der Vermietung und Verpachtung der streitgegenständlichen Wohnung seit deren Anschaffung und seit deren Erstvermietung. Dies deswegen, weil es um die Klärung der Frage gehe, ob eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes vorliege (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 4 zu § 28).
- k) Aufklärung des Umstandes, dass die Bf. laut zentralem Melderegister vom 19. Juli 1996 bis 5. September 2013 ihren Hauptwohnsitz in der streitgegenständlichen Eigentumswohnung gehabt habe.

**J)** Nach fristgerechtem schriftlichem Ersuchen vom 10. November 2014 um Verlängerung der Beantwortungsfrist für das Ergänzungsersuchen wurde dieses mit Schreiben vom 10. Dezember 2014 wie folgt **beantwortet**:

zu Punkt a): Kaufvertrag liege bei;

zu Punkt b): ein einheitlicher Darlehensvertrag könne nicht vorgelegt werden, da es im Zusammenhang mit dem Erwerb der Eigentumswohnung im Rahmen der Finanzierung zu mehreren Umschuldungen gekommen sei; die Bf. übermittelte daher die Bestätigungen zur Vorlage beim Finanzamt der diversen Darlehensgeber sowie weitere Dokumente für die Jahre 1996 bis 2004, aus denen sich die Umschuldungsmaßnahmen ableiten ließen sowie eine Übersicht dieser Umschuldungsmaßnahmen. Die Aufstellung der Rückzahlung für den Kredit des Jahres 2011 (geleistete Zahlungen 2011, extra ausgewiesene Zinsen) sowie die Belege betreffend Vorteil aus dem Dienstverhältnis (Kredite) lägen bei.

zu Punkt c): Mietverträge lägen bei;

zu Punkt d): Räumungsklage und Beschluss des Gerichtes zur Räumung sowie die Kostenbelege, die damit verbunden seien, lägen bei.

zu Punkt e): Anlagenverzeichnis betreffend die Wohnung in BA. liege bei;

zu Punkt f): Rechnungsbelege, soweit sie die Wiederherstellung der Wohnung in BA. nach der gerichtlichen Räumung beträfen, lägen inklusive einer Aufstellung sowie

Fotos für den Nachweis der Devastierung bei. Anmerkung: Die Arbeiten selbst seien in Eigenregie durchgeführt worden und hätten deshalb auch rund 1,5 Jahre gedauert.

zu Punkt g): die Kaution sei im Jahr 2010 gezogen und in diesem Jahr auch zur Gänze in der Steuererklärung angeführt worden (Euro 2.180,19 siehe Aufstellung Prognoserechnung und Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 vom 10. Mai 2012).

zu Punkt h): Nachweise über die Beauftragung eines Immobilienmaklers lägen bei. Kostenbelege lägen nicht vor, da der Immobilienmakler seine Leistungen vom Mieter vergütet erhalten. Für Anzeigenschaltungen auf diversen Internetplattformen, die sie vor dieser Zeit vorgenommen habe, lägen keine Belege vor, da die Aufgabe der Anzeigen kostenlos sei.

zu Punkt i): Rechnungsbelege über die Betriebskosten des Jahres 2011 sowie eine Aufstellung lägen bei.

zu Punkt j): Prognoserechnung liege bei - der Auszug von Kopien der Einzahlungsbelege der gekündigten Mieterin lägen beim Mietvertrag [siehe Punkt c)] bei. Die gekündigte Mieterin habe nicht den vollen im Mietvertrag vorgesehenen Mietzins bezahlt.

Prognoserechnung:

Die erste Vermietung der Wohnung habe vom 1. Dezember 2004 bis zur Zwangsräumung im Februar 2011 stattgefunden (ursprünglicher Vertrag befristet auf drei Jahre, verlängert auf weitere drei Jahre).

Danach sei die Wohnung - wie schon unter Punkt f) angemerkt - renoviert worden. Die nächste Vermietung habe vom 1. März 2014 bis 31. Oktober 2014 stattgefunden. Wie aus der von der Bf. beigelegten Aufstellung ersichtlich sei, ergebe sich aus der Vermietung der Wohnung grundsätzlich für jedes Jahr von 2004 bis 2010 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Der im Jahr 2011 angefallene Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen sei ein Resultat der schon erläuterten und aus den Unterlagen ersichtlichen Devastierung der Wohnung durch die Mieterin. Auch die Vermietung im Jahr 2014 habe leider mit einer starken Beschädigung der Wohnung geendet. Die Kaution in Höhe von Euro 3.490,00 solle dafür verwendet werden, den durch den Professionisten festgestellten Schaden (der Kostenvoranschlag liege bei) in Höhe von Euro 4.940,40 zu beseitigen.

Auch nach der Auflösung des Mietverhältnisses mit dem letzten Mieter sei unverzüglich der Immobilienmakler beauftragt worden, einen neuen Mieter zu suchen. Gehe man davon aus, dass im Jahr 2015 - nach Renovierung - wie geplant Miete (inkl. Betriebskosten) in Höhe von monatlich Euro 980,37 verrechnet werde, weiters die bisher geltend gemachten Betriebskosten und die AfA abgezogen würden, komme man trotz der Kosten für die Beseitigung der Schäden (nach Gegenrechnung mit den Kautionen) der Jahre 2011 und 2014 insgesamt zu einem Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren, da nicht davon

ausgegangen werden könne, dass alle künftigen Mieter solche Schäden verursachen wie die bisherigen.

Zudem sei die Wohnung einmal äußerst gründlich renoviert worden und müsse nun ein weiteres Mal renoviert werden, sodass Instandhaltungen aufgrund des sodann guten Zustandes der Wohnung allenfalls in einem moderaten Ausmaß erwartet werden könnten. Setze man jährlich einen Abzugsbetrag von geschätzt Euro 200,00 für diese Instandhaltung an, so erscheine dieser aufgrund des guten Zustandes der Wohnung angemessen.

Für die Jahre 2004 bis 2017 liege die Prognoserechnung bei. Die Jahre 2012 und 2013, die für die Renovierung benutzt worden seien, seien wie folgt angesetzt worden:

2012	Betrag in Euro
Rauchfangkehrer	- 44,50
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 2.472,00
Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 2.117,02
Überschuss der Werbungskosten	- 4.633,52
2013	
Rauchfangkehrer	- 23,05
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 2.184,40
Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 2.138,44
Überschuss der Werbungskosten	- 4.345,89

**2015:** Vermietung spätestens ab Mitte des Jahres erwartet.

Einnahmen	Betrag in Euro
Mietzins (Erhöhung geplant auf € 980,37 p.M.)	5.882,22
Ausgaben	
voraussichtl. Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 2.207,88
voraussichtl. Betriebskosten EVN für sechs Monate	- 449,34
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 2.678,44
Instandhaltung geschätzt	- 200,00
Überschuss der Einnahmen	346,56

**2016:**

Einnahmen	Betrag in Euro
Mietzins entsprechend 2015	11.764,44
Ausgaben auf Basis 2015	
voraussichtl. Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 2.207,88
voraussichtl. Betriebskosten EVN	- 998,69
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 2.678,44
Instandhaltung geschätzt	- 200,00
Überschuss der Einnahmen	5.679,43

## 2017:

Einnahmen	Betrag in Euro
Mietzins entsprechend 2015	11.764,44
Ausgaben auf Basis 2015	
voraussichtl. Betriebskosten lt. Aufstellung HV	- 2.207,88
voraussichtl. Betriebskosten EVN	- 998,69
AfA lt. Anlagenverzeichnis	- 2.678,44
Instandhaltung geschätzt	- 200,00
Überschuss der Einnahmen	5.679,43

Berücksichtige man die Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2017 inklusive der Kautionsbeträge als Einnahmen und der Renovierungsausgaben als Werbungskosten ergebe sich ab 2017 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

zu Punkt k): Auf die Abmeldung im zentralen Melderegister vom Hauptwohnsitz habe die Bf. vergessen. Im Übrigen habe sie in der Wohnung ihrer Eltern ihren Nebenwohnsitz und habe sich dort auch unter anderem in der Zeit der Vermietung ihrer Wohnung aufgehalten.

Diesem Antwortschreiben sind folgende Beilagen angeschlossen:

a) Kaufvertrag vom 9. April 1996 für die gegenständliche Eigentumswohnung; Kaufpreis lt. Punkt I. ATS 1.600.000,00 (= Euro 116.276,53), davon Inventar ATS 80.000,00 (= Euro 5.813,83).

b) offene Darlehen:

Kalenderjahr	Finanzierungsgeber	Kontonummer
1996 - 1999	AA.	aaa.

	AB.	bbb.
	NBG, Wohnbauförderung	ccc.
2000	Umschuldung von AA. auf AC.	
	AC.	ddd.
	AB.	bbb.
	NBG, Wohnbauförderung	ccc.
2001	Auszahlung AB.	
	AC.	ddd.
	NBG, Wohnbauförderung	ccc.
2004	Umschuldung aller offener Darlehensverträge auf AC.	
	AC.	eee.

c) 1) Mietvertrag vom 1. Dezember 2004 zwischen der Bf. und Frau AD., Adr.3, befristet auf drei Jahre bis zum 30. November 2007. Vermietet wurde die gegenständliche Wohnung von ca. 70 m<sup>2</sup>, mit dem Inventar, dem Kellerabteil und dem Gartenanteil von 80 m<sup>2</sup>. Nicht vermietet wurde der Dachbodenanteil.

Der frei vereinbarte Hauptmietzins betrug Euro 546,52 monatlich netto zuzüglich der monatlichen Betriebskosten von ca. 183,48 (inkl. Umsatzsteuer) und zuzüglich der Heizkosten (Euro 44,00 p. M. inkl. Umsatzsteuer). Der Hauptmietzins wurde nach dem VPI 2001 wertgesichert. Die zu leistende Kaution betrug Euro 2.180,19.

Die Verlängerung des Mietvertrages um weitere drei Jahre erfolgt am 30. November 2007.

c) 2) Mietvertrag vom 28. Februar 2014 zwischen der Bf. und Herrn AE. und Frau AF., beide Adr.4, befristet bis zum 28. Februar 2017. Die gegenständliche Wohnung wurde zum Hauptmietzins um Euro 550,00 monatlich netto vermietet. Die zu hinterlegende Kaution betrug Euro 3.481,48 (täglich fälliges Sparbuch).

d) Klagsausdehnung vom 17. Jänner 2011 betreffend monatlichen Mietzins von Euro 573,37, Betriebskosten 165,11 sowie monatliche Akontozahlung EVN von Euro 59,72 (bis 31. Juli 2010). Ab 1. August 2010 stiegen die Betriebskosten auf Euro 165,77 und die monatliche Akontozahlung EVN auf Euro 69,85.

Beschluss des Bezirksgerichtes BA. vom 24. Jänner 2011 wegen Ablehnung der Verfahrenshilfe für die beklagte Partei;

Urteil des Bezirksgerichtes BA. vom 1. Februar 2011 (GZ. AZ.) betreffend Räumung der gegenständlichen Wohnung durch die Mieterin binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution.

e) Anlagenverzeichnis: siehe Beilage 1;

f) Instandsetzungskosten (2011):

Küche Ergebnis	9.510,00
Küche Zubehör Ergebnis	201,52
Couch Ergebnis	1.542,00
Malerfarben Ergebnis	544,39
Armaturen Badezimmer Ergebnis	339,46
Waschbecken Badezimmer Ergebnis	90,00
Karniesen Ergebnis	84,73
Baumaterial Ergebnis	589,00
Türblätter Ergebnis	537,81
Holzboden Ergebnis	904,05
Boden Küche Ergebnis	375,54
Fenster Ergebnis	77,37
Gesamtergebnis	14.795,87

g) Berufungsschreiben vom 10. Mai 2012, in dem die Bf. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2010 die Einnahmen inkl. der gezogenen Kautions erklärte.

h) Auftragsbestätigungen vom 8. September 2004, 21. Jänner 2013 und 27. Oktober 2014 von der Fa. AG. GmbH., dass die Vermarktung der der Bf. gehörigen Immobilie intensiv betrieben werde.

i) Aufstellung der angeforderten Werbungskosten 2011:

Text	Betrag in Euro
Teilzahlung Jänner + Februar 2011 für EVN lt. Schlussrechnung vom 9. Februar 2011	527,28
Jahresabrechnung der Hausverwaltung (HV) für	334,65

Betriebkosten Jänner + Februar 2011.	
Kreditzinsen 2011	209,89
Vorteil aus dem Dienstverhältnis	101,94

zu Punkt j): Prognoserechnung: siehe Beilage 2.

zu Punkt k): Auf die Abmeldung im zentralen Melderegister vom Hauptwohnsitz habe sie vergessen. Im Übrigen habe sie in der Wohnung ihrer Eltern ihren Nebenwohnsitz gehabt und sie habe sich dort auch unter anderem in der Zeit der Vermietung ihrer Wohnung dort aufgehalten.

**K)** Mit Schreiben vom 7. Jänner 2015 erstattete das Finanzamt seine **Stellungnahme** zur Vorhaltsbeantwortung vom 10. Dezember 2014. In diesem Schreiben wird Folgendes ausgeführt:

Bei dem von der Bf. als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2011 geltend gemachten Betrag in Höhe von Euro 5.541,38 handle es sich laut den vorgelegten Unterlagen nicht um Kosten des Räumungsprozesses. Es sei vielmehr der Streitwert des Prozesses, der sich aufgrund der Zahlungssäumnisse der Mieterin ergeben habe:

Text	Betrag in Euro
Mietzinsrückstände	1.487,44
Kosten der Einlagerung von eigenen Möbeln	1.115,00
Kosten für die eigene "Notwohnung"	512,00
Summe	5.481,38 (?)

Diese Kosten stellten keine Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung dar. Die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten in Höhe von Euro 209,00 könnten - wie bereits im Erstbescheid - anerkannt werden. Die unter "Sachbezug Kredit" geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Euro 101,94 seien offenbar Kreditrückzahlungen, die nicht abzugsfähig seien.

Kosten der Sanierung im Jahr 2011 seien keine Werbungskosten, wenn das Mietobjekt in der Folge privat genutzt werde, auch wenn sie die Behebung von Schäden und Abnutzung während der Vermietung beträfen. Aus den vorgelegten Rechnungen betreffend Sanierung sowie den in der Räumungsklage geltend gemachten Kosten für Einlagerung der Möbel und der Kosten für die eigene "Notwohnung" ergebe sich der Eigenbedarf der Mietwohnung sowie auch die tatsächliche Eigen- oder Privatnutzung nach der Räumung, abgesehen von der entsprechenden Meldung laut Zentralem Melderegister. Darüber

hinaus lauteten einige der Rechnungen gar nicht auf die Bf.. Die Beauftragung eines Immobilienmaklers konnte für den Beschwerdezeitraum nicht nachgewiesen werden.

Auf den Aktenvermerk vom 3. Mai 2013 betreffend Erhebungen der Betriebsprüfung, wonach die Bf. seit März 2011 selbst in der Wohnung gewohnt habe, werde ebenfalls hingewiesen.

Das Finanzamt gehe zumindest von einer Unterbrechung der Vermietung ab März 2011 mit Privatnutzung der streitgegenständlichen Wohnung aus. Eine neuerliche Vermietungsabsicht sei erst wieder mit der vorgelegten Auftragsbestätigung an einen Immobilienmakler vom 21. Jänner 2013 erkennbar.

**Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Strittig ist die einkommensteuerliche Anerkennung von Reparaturkosten für eine vermietet gewesene Wohnung in Höhe von Euro 14.795,87.

**I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:**

1) Mit Kaufvertrag vom 9. April 1996 erwarb die Bf. das Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nr. 1/ 12 des Hauses Adr.6, um ATS 1.600.000,00 (= Euro 116.276,53). Mit diesem Kaufvertrag erwarb die Bf. auch einen PKW-Stellplatz sowie die Benutzung eines Kellerabteiles und eines Gartenanteiles (80 m<sup>2</sup>). ATS 80.000 (= Euro 5.813,83) des Kaufpreises entfielen auf das Inventar.

Zuzüglich zum Kaufpreis übernahm die Bf. als Käuferin der Eigentumswohnung das Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Niederösterreich im anteilmäßig aushaftenden Betrag von ATS 804.319,20 (= Euro 58.452,16).

Die Nutzfläche der Wohnung beträgt 76, 66 m<sup>2</sup>.

2) Am 1. Dezember 2004 unterzeichnete die Bf. als Vermieterin einen Mietvertrag mit Frau AD.. Das Mietverhältnis begann am 1. Dezember 2004 und war auf drei Jahre befristet. Der Vertrag sollte demgemäß am 30. November 2007 enden. Der frei vereinbarte Mietzins betrug monatlich Euro 546,52 (netto) und war laut VPI 2001 wertgesichert. Die Betriebskosten lt. EVN betrugen zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Euro 44,00 brutto; die Betriebskosten laut Hausverwaltung (HV) Euro 183,48 brutto.

3) Der oben angeführte Mietvertrag wurde am 30. November 2007 einvernehmlich um die Dauer von drei Jahren verlängert. Der Mietvertrag endete daher am 30. November 2010, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedurft hätte.

4) Mit Schreiben betreffend Klagsausdehnung vom 17. Jänner 2011 klagte die Bf. einen Gesamtbetrag von Euro 5.541,38 von der oben angeführten Mieterin ein. Davon entfallen auf Mietzahlungen Euro 2.426,94 (Dezember 2010, Jänner und Februar 2011 je Euro 808,98), weiters Transport- und Lagerkosten für die Möbel der Bf. über Euro 1.115,00 sowie die Betriebskosten für die "Notwohnung" (Ausweichquartier) der Bf. in der Höhe von Euro 512,00.

5) Mit Urteil vom 1. Februar 2011 wurde die Mieterin der streitgegenständlichen Wohnung als beklagte Partei schuldig gesprochen der klagenden Partei (= Bf.) Euro 5.541,38 sowie die Prozesskosten zu bezahlen. Weiters wurde in diesem Urteil ausgesprochen, dass die Mieterin die streitgegenständliche Wohnung binnen 14 Tagen mit ihren eigenen Fahrnissen zu räumen habe.

6) Die Bf. legte betreffend Vermittlung ihrer Eigentumswohnung drei Auftragsbestätigungen der Fa. AG. GmbH. in Adr.5, vor. Eine datiert vom 8. September 2004, eine weitere vom 21. Jänner 2013 und die dritte vom 27. Oktober 2014.

7) Am 28. Februar 2014 unterzeichnete die Bf. als Vermieterin einen Mietvertrag mit Frau AF. und Herrn AE.. Das Mietverhältnis begann am 1. März 2014 und war auf drei Jahre befristet. Der Mietvertrag sollte am 28. Februar 2017 enden. Der frei vereinbarte Mietzins betrug monatlich Euro 550,00 (netto). Die Betriebskosten wurden in Höhe von Euro 183,37 (brutto) veranschlagt und die Heizungskosten mit Euro 82,00 (brutto). Die hinterlegte Kaution wurde mit Euro 3.481,48 vereinbart.

8) Basierend auf der Selbstanzeige vom 7. Oktober 2010 und der darauf folgenden Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurden für die Jahre 2005 bis 2009 folgende positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Einkommensteuerbescheiden, jeweils vom 12. Oktober 2011, veranlagt (siehe BP-Bericht vom 11. Oktober 2011):

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Betrag in Euro
2005	1.085,15
2006	1.893,94
2007	2.404,67
2008	2.858,51
2009	3.049,51

Für das Jahr 2010 wurde am 9. März 2012 der Einkommensteuerbescheid erstellt. Neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Euro 38.048,57) wurden bei der Bf. für dieses Jahr Euro 5.230,88 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt.

9) Am 10. November 2011 erhob die Bf. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2009. Als Wohnanschrift gab sie die Adresse der streitgegenständlichen Wohnung an. Am 11. April 2012 erstellte die Bf. zwei Schreiben an die belangte Behörde, nämlich den Widerruf der erteilten Vollmacht an ihren damaligen steuerlichen Vertreter und das schriftliche Ersuchen um Verlängerung der Berufungsfrist gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010. In beiden Schreiben gab die Bf. als Wohnanschrift die Adresse der streitgegenständlichen Wohnung an. Auch im Aktenvermerk der Betriebsprüferin vom 3. Mai 2013 ist festgehalten, dass die Bf. seit März 2011 wieder selbst in der streitgegenständlichen Wohnung wohnte.

## II) ertragsrechtliche Beurteilung:

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 3 leg. cit. ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 (taxativ) aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Die einkommensteuerrechtliche Einkünfteermittlung ist vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beherrscht. Soweit das Gesetz nicht ausdrücklich auf eine zivilrechtliche Grundlage verweist, ist nicht die formale zivilrechtliche Gestaltung für die Beurteilung eines Sachverhaltes maßgebend, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt (§ 21 BAO). Eine typische Erscheinungsform davon ist die Frage der Einkünftebeurteilung (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Kommentar, Anm. 34 zu § 2).

Betätigungen, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Überschüsse nicht erwarten lassen, führen zu keinen Einkünften im Sinne des EStG.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. 1993/33, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken.

§ 2 Abs. 4 LVO bestimmt: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, zum Ausdruck gebracht hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" oder ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der LVO 1993.

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten

auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird (vgl. VwGH vom 24. Juni 1999, 97/15/0082). Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (oder zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH vom 27. April 2000, 99/15/0012).

Im vorliegendem Fall ist davon auszugehen, dass der einmal für die Dauer von drei Jahren verlängerte Mietvertrag von Frau AD. am 30. November 2010 endete, ohne dass es einer Kündigung bedurfte. Die Bf. beabsichtigte die streitgegenständliche Wohnung nicht länger zu vermieten, sondern selbst in diesem Appartement zu wohnen. Diese Vorgangsweise entspricht der vorhin angeführten Einstellung der Vermietungsbetätigung. Diese Beurteilung wird auch nicht dadurch geändert, dass die Mieterin die Wohnung erst im Februar 2011 nach einem gerichtlichen Räumungsbeschluss aufgab. Denn die Bf. selbst ging davon aus, dass sie mit Anfang Dezember 2010 in die ihr gehörende Wohnung einziehen kann, weil es ihrem Entschluss entsprach, die Vermietung dieser Wohnung nicht mehr fortzusetzen. Sie musste dann in einer "Notwohnung" Unterkunft suchen und die in ihrer damaligen Wohnung befindlichen Möbel in einem Lager entgeltlich zwischenlagern.

Aus den nachfolgend begründeten, nicht als Werbungskosten abzugängigen Beträgen resultierten negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Streitjahr, die die positiven Einkünfte der Vorjahre nicht übersteigen. Das Gesamtergebnis bis zur Einstellung der Vermietungstätigkeit im Jahr 2011 ist daher positiv. Somit lag keine Liebhaberei vor.

Aufgrund der darauf folgenden Eigennutzung der Wohnung können die in der Beilage f) des Antwortschreibens vom 10. Dezember 2014 [siehe unter Abschnitt J] aufgelisteten Reparatur- und Instandsetzungskosten der Wohnung in Höhe von Euro 14.795,87, die sämtlich im Jahr 2011 bezahlt wurden, als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 nicht anerkannt werden. Denn bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten können Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 nur dann in Abzug gebracht werden, wenn eine einkunftsquellenbezogene Veranlassung besteht. Dies ist nach der Lehre nur dann der Fall, wenn die strittigen Ausgaben

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Betätigung stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und

- nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen (siehe Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Kommentar, 2. Band, Anm. 1 zu § 16).

Die strittigen Ausgaben (auch die Räumungskosten) standen im Zusammenhang mit der Lebensführung der Bf.. Zum Zeitpunkt der Bezahlung dieser Instandsetzungskosten stand offenbar auch nicht fest, dass die Bf. für diese Wohnung eine neuerliche Vermietung beabsichtigte. Denn die zweite Auftragsbestätigung der Fa. AG. GmbH. [siehe unter I,6)] datierte vom 21. Jänner 2013. Für die zwei Jahre, die zwischen der Beendigung des ersten Mietvertrages (Anfang Februar 2011) und der vorgenannten zweiten Auftragsbestätigung (Ende Jänner 2013) liegen, hat die Bf. keine nachweislichen, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getretenen Vermietungsbemühungen nachgewiesen.

Zudem ist zu beachten, dass Ausgaben, die erst nach dem Zufließen von Einnahmen anfallen, nur dann unter den Werbungskostenbegriff fallen, wenn der Veranlassungszusammenhang mit den früheren Einnahmen gegeben ist. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, dann liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen, die die Zeit nach der Einstellung der Vermietungsbetätigung betreffen, bilden hingegen keine nachträglichen Werbungskosten (vgl. VwGH vom 25. November 2010, 2009/15/0126). Da im vorliegenden Fall die Kosten der Instandsetzung der Wohnung die Zeit nach der Einstellung der Vermietung dieser Wohnung betreffen, können sie nicht als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden. Der Veranlassungszusammenhang mit den Einnahmen aus der Ende November 2010 beendeten Vermietung wurde durch die Eigennutzung gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterbrochen, die für den Haushalt der Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge dürfen nicht abgezogen werden. Diesem Abzugsverbot unterliegen auch die Aufwendungen für die eigene Wohnung (vgl. Doralt, EStG, 4. Aufl., Kommentar, Tz 163 zu § 20, Stichwort: Wohnhaus, Wohnung).

Die zitierte Gesetzesstelle erfasst Aufwendungen, die losgelöst von der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen der Privatsphäre zuzuordnen sind. Es wird in dieser Gesetzesstelle klar gestellt, dass nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung steht, steuerlich abgezogen werden kann (vgl. Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Kommentar, Anm. 4 zu § 20).

Entgangene Einnahmen sind keine Werbungskosten, sie sind aber auch nicht zu aktivieren, wie angefochtenen Bescheid durchgeführt. Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden wie folgt berechnet:

Text	Betrag in Euro
Werbungskostenüberschuss lt. Erkl.	- 17.395,19
Reparaturaufwendungen	14.795,87

(negative) Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. BFG	- 2.599,32
--	------------

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da im gegenständlichen Fall das Erkenntnis nicht von der ständigen Rechtsprechung des VwGH abweicht und der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. Jänner 2015