

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 1. August 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 4. Juli 2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig sind im vorliegenden Fall:

- Ob die (Miet)Aufwendungen des Beschwerdeführers (Bf) für die Untermietwohnung, welche ab Mai 2017 über airbnb vermietet wurde, bereits 2016 Vorwerbungskosten darstellen, und
- ob dem Bf der Unterhaltsabsetzbetrag und der Kinderfreibetrag zustehen.

Diesen Fragen ging folgendes Verwaltungsgeschehen voran:

Der Bf reichte die **Einkommensteuererklärung für 2016** ein und machte darin einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von 5.116 Euro geltend.

Das **Finanzamt** ersuchte den **Bf** um die **Beantwortung** nachstehender Fragen:

Der Bf wurde ersucht, bezüglich des beantragten Unterhaltsabsetzbetrages die Verpflichtung zur Unterhaltsleistung vorzulegen und die tatsächliche Leistung der Zahlungen nachzuweisen. Da beim Finanzamt keine Meldung über Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorlag, wurde um Nachreichung eines vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllten Formulars Verf24 gebeten. Der entsprechende Vertrag über den Erwerb der Liegenschaft sollte beigelegt werden. Der Bf wurde aufgefordert, die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen und bekannt zu geben, warum 2016 keine Einnahmen erzielt wurden.

Dieses Ersuchen blieb unbeantwortet.

Das Finanzamt erließ den **Bescheid** betreffend Einkommensteuer 2016 ohne Gewährung eines Unterhaltsabsetzbetrages und ohne Berücksichtigung des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung. In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt aus, dass der Vorhalt auch nach mehrmaliger Fristverlängerung nicht beantwortet worden sei. Somit konnten der Unterhaltsabsetzbetrag, der Kinderfreibetrag und die nicht nachgewiesenen sonstigen Werbungskosten betreffend Vermietung nicht berücksichtigt werden.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht **Beschwerde** erhoben. Der Bf brachte darin vor, dass die Werbungskosten aus Vermietung anzuerkennen seien, da die Absicht zu vermieten bereits 2016 vorgelegen sei. Die Werbungskosten seien vorweggenommene Werbungskosten zwecks Vorbereitung der Vermietung, welche bereits 2017 zu Einnahmen geführt habe. Die Bankauszüge zwecks Nachweises der Einnahmen 2017 und 2018 seien im Anhang zu dem gegenständlichen Schreiben ersichtlich. Es werde daher um die Anerkennung der Werbungskosten wie beantragt ersucht. Zum Unterhaltsabsetzbetrag werde die Kontomitteilung 2016 der BH St. Pölten vorgelegt. Der Unterhaltsabsetzbetrag stehe zu. Daher stehe auch der Kinderfreibetrag zu. Es werde daher ersucht, den Unterhaltsabsetzbetrag und den Kinderfreibetrag für *****Sohn*****, geboren *****1999*****, zu gewähren.

Der Beschwerde beigelegt war eine Liste der Buchungen von airbnb von Mai 2017 bis August 2018 mit den erzielten Erträgen, ein Überweisungsbeleg von airbnb über eine Gutschrift an den Bf in der Höhe von 226,54 Euro vom 2.5.2018, und eine Kontrollmitteilung der BH St. Pölten betreffend die Unterhaltszahlungen des Bf. Aus dieser Kontrollmitteilung ging hervor, dass der Bf für die Monate Jänner bis September 2016 den Unterhalt bezahlt hatte, für die Monate Oktober bis Dezember 2016 waren keine Zahlungen des Bf erfolgt.

Das Finanzamt richtete ein neuerliches **Ergänzungsersuchen** an den Beschwerdeführer. Darin wurde er ersucht, die vorweggenommenen Werbungskosten detailliert aufzugliedern und anhand von geeigneten Unterlagen der Beschwerde nachzureichen. Weiters wurde der Bf aufgefordert, darzustellen, welche Maßnahmen zur Erzielung von Einnahmen gesetzt worden

seien und die betreffenden Unterlagen, Verträge etc und die genaue Anschrift der zu vermietenden Liegenschaft sowie eine Prognoserechnung vorzulegen.

Dieses Ergänzungsersuchen blieb unbeantwortet.

Das Finanzamt entschied über die Beschwerde mit abweisender **Beschwerdevorentscheidung**. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Ersuchen um Ergänzung nicht beantwortet worden sei, und deswegen die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Der Bf stellte einen Antrag auf **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass der Bf seit 28.10.2015 beabsichtige, die Liegenschaft zu vermieten. Die Werbungskosten stellten Vorbereitungshandlungen dar. Der erste Mieter sei am 25.5.2017 eingezogen. Im Jahr 2017 sei noch ein Verlust entstanden. Im Jahr 2018 sei der erste Überschuss geplant gewesen. Dem Vorlageantrag beigelegt war eine Prognoserechnung. Da der Unterhaltsabsetzbetrag zustehe, stehe auch der Kinderfreibetrag zu. Es werde daher um die Berücksichtigung des Kinderfreibetrages und des Unterhaltsabsetzbetrages ersucht.

Dem Vorlageantrag beigelegt war neuerlich die Kontrollmitteilung der BH St. Pölten betreffend die Unterhaltsleistungen des Bf im Jahr 2016 sowie eine Prognoserechnung betreffend die Vermietung der Liegenschaft.

Das Finanzamt richtete ein neuerliches **Ergänzungsersuchen** an den Bf und teilte darin mit, dass die vorgelegte Prognoserechnung nicht realistisch sei, da keine Afa, keine Instandhaltungskosten und keine Betriebskosten enthalten seien. Die sonstigen Ausgaben seien nicht aufgeschlüsselt, welche laut Prognose bis zum Jahr 2038 die Einnahmen entweder übersteigen oder diese bis auf Minimalbeträge auffressen würden. Mit der vorgelegten Prognose könne nicht dargelegt werden, dass und warum in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne.

Der steuerliche Vertreter des **Bf beantwortete** das Ergänzungsersuchen dahingehend, dass sich die Wohnung nicht im Eigentum des Bf befinde, sondern von ihm gemietet und untervermietet würde. Afa und Fremdkapitalzinsen gebe es daher nicht. Die sonstigen Werbungskosten stellten die Miete, Betriebskosten, RepRL und Energie dar. Alle Beträge seien basierend auf 2017 mit 2 Prozent pro Jahr indexiert. Würden in die Prognoserechnung kalkulatorische Instandhaltungsaufwendungen einbezogen, so ergebe sich ebenfalls ein Gesamtüberschuss. Andere zusätzliche Ausgaben gebe es, weil es sich um eine Mietwohnung handle, schlicht nicht. Eine Verpflichtung zur Instandhaltung bestehe mangels Eigentum nicht. Es werde daher um antragsgemäße Stattgabe ersucht.

Das Finanzamt legte die Beschwerde vor. In der **Stellungnahme** wurde ausgeführt, dass trotz mehrfacher Vorhalte und Nachfragen nicht habe geklärt werden können, welche Ausgaben in der Höhe von mehr als 5.000 Euro eineinhalb Jahre vor Start der Untervermietung entstanden

sein sollen, deshalb wären diese nicht anzuerkennen. Laut den Unterlagen der BH St. Pölten sei der Unterhalt für die Monate Jänner 2016 bis September 2016 bezahlt worden, der Unterhaltsabsetzbetrag stehe daher nur für diese Monate zu, der Kinderfreibetrag wäre zu gewähren.

Nach Auskunft der BH St Pölten an das Bundesfinanzgericht wurde die ursprünglich auf 300 Euro lautende Unterhaltsverpflichtung des Bf beginnend ab November 2015 auf 120 Euro monatlich herabgesetzt und beginnend ab September 2016 neuerlich herabgesetzt, und zwar auf 30 Euro monatlich. Der Unterhaltsverpflichtung sei seitens des Bf vollständig nachgekommen worden, es bestünden keine offenen Unterhaltsforderungen für das Jahr 2016 und die Folgejahre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf mietete eine Wohnung im 10. Bezirk in Wien und untervermietet diese über airbnb weiter. Ab Mai 2017 erzielte er aus dieser Untervermietung Einnahmen in der Höhe von 3.717 Euro jährlich.

Nachweise, dass mit der Untervermietung bereits im Jahr 2016 begonnen worden wäre oder welche Vorbereitungshandlungen gesetzt worden wären, wurden keine beigebracht.

Die Kosten für Miete, Betriebskosten, Reparaturrücklage und Energie betrugen laut Angaben des Bf im Jahr 2016 5.116 Euro. Nachweise, Belege oder sonstigen Unterlagen wurden für diese Angaben nicht beigebracht.

Der Bf hat einen mj Sohn.

Den Bf trifft eine Unterhaltsverpflichtung für seinen mj Sohn ***Sohn***. Diese betrug für die Monate Jänner bis August 120 Euro monatlich. Ab September 2016 wurde diese Verpflichtung auf 30 Euro monatlich herabgesetzt.

Der Bf hat beginnend ab Jänner 2016 bis einschließlich September 2016 jeweils 120 Euro bezahlt. Mit der Bezahlung im September 2016 von 120 Euro wurde die herabgesetzte Unterhaltsverpflichtung für die Monate September bis Dezember 2016 beglichen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt, dagegensprechende Umstände wurden nicht vorgebracht. Der festgestellte Sachverhalt ist insoweit nicht strittig. Das

Bundesfinanzgericht durfte diesen Sachverhalt daher als erwiesen annehmen und seiner Entscheidung zugrunde legen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Verlust aus Vermietung und Verpachtung

Nach § 138 Abs 1 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. § 138 Abs 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (Ritz, BAO³, § 138 Tz 1).

Erhöhte Mitwirkungspflichten bestehen nach der Judikatur ua bei Begünstigungsbestimmungen (VwGH 23.4.2004, 2003/17/0207) sowie bei Behauptung von ungewöhnlichen und unwahrscheinlichen Sachverhalten (VwGH 28.3.2000, 96/14/0107; Jakom/Lenneis, EStG, 2009, § 4, Rz 279). Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0051).

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

Aufwendungen und Ausgaben, deren steuerliche Berücksichtigung begehrt wird, sind im Allgemeinen durch schriftliche Belege nachzuweisen. Gemäß § 138 Abs 2 BAO sind die Belege auf Verlangen des Finanzamtes (Verwaltungsgerichtes) diesem zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Aus dem Beleg müssen Datum, Betrag und Grund der Zahlung, Art und Menge der gelieferten Gegenstände bzw der erhaltenen Leistung ersichtlich sein. Der Zahlungsempfänger ist so weit als möglich konkret zu bezeichnen. Diesen Anforderungen gerecht zu werden dient unter anderem auch dazu, die betreffenden Aufwendungen sachlich und den Besteuerungszeiträumen richtig zuzuordnen.

Den Steuerpflichtigen trifft auch hinsichtlich des Belegnachweises eine Mitwirkungspflicht. Belege, die nicht mehr lesbar sind, stellen keinen Nachweis dar, weil eine sachliche und zeitliche Zuordnung der Aufwendungen dadurch nicht mehr möglich ist.

Auch Ausgaben, die in der Zeit vor Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen getätigt werden, können Werbungskosten sein (sog vorweggenommene bzw Vorwerbungskosten).

Voraussetzung dafür ist, dass sie im Zeitpunkt der Verausgabung ernstlich auf die Vorbereitung und Aufnahme einer zu steuerpflichtigen Einnahmen führende Betätigung gerichtet sind (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Die ernsthafte und eindeutige Absicht des Steuerpflichtigen auf eine zu steuerpflichtigen Einnahmen führende Betätigung muss klar erkennbar nach außen in Erscheinung treten (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0141; VwGH 31.1.2001, 99/13/0249; VwGH 20.4.1995, 95/15/0077).

Die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte muss also klar erweisbar sein; wobei es nicht genügt, wenn der Stpfl eine Betätigung, die einen Einkunftstatbestand erfüllen würde, als eine von mehreren Möglichkeiten zukünftigen Verhaltens bloß ins Auge gefasst hat (EStG, Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Zorn*, § 16 Tz 21).

Abzugsfähig sind auch vorweggenommene Aufwendungen im Zusammenhang mit künftigen Mieteinnahmen (zB Schuldzinsen für die Anschaffung eines Baugrundes, öffentliche Abgaben vom Grundbesitz bis zur Fertigstellung des Gebäudes, AfA von Anschaffung bzw Fertigstellung bis zum Beginn der Vermietung).

In Bezug auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fordert die Rsp, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann (E 28.6.2012, 2010/15/0016; 7.10.2003, 2001/15/0085, 30.4.2003, 98/13/0127; 20.9.2001, 96/15/0231).

Weiters formuliert der VwGH: Die Anerkennung von Aufwendungen vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass ein Mietobjekt vorhanden ist, dessen Vermietung beabsichtigt ist, weshalb Aufwendungen für ein in der Folge tatsächlich nicht erworbenes Mietobjekt als Werbungskosten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht kommen (E 4.6.2003, 99/13/0173; E 30.4.2003, 98/13/0127; E 22.4.1998, 95/13/0129; E 31.1.2001, 99/13/0249; EStG, Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Zorn*, § 16 Tz 23).

Für die gegenständliche Beschwerdesache bedeutet das:

Der Bf hat im Zuge des Verfahrens trotz mehrmaliger Aufforderung durch das Finanzamt die geforderten Belege für die Vorwerbungskosten sowie den Mietvertrag als auch die Aufnahme des Mietobjektes auf die Plattform von airbnb nicht vorgelegt. Der Behörde war es dadurch nicht möglich, die Vorwerbungskosten einer Überprüfung ihrer Höhe und ihrem Grunde nach zu unterziehen. Weiters war es nicht möglich, festzustellen, wann der Bf mit den Maßnahmen für die Vermietung begonnen hat. Eine Erkennbarkeit der klaren Absicht der Vermietung bereits im Jahr 2016 war für die Behörde dadurch nicht gegeben. Die Finanzbehörde hat diese Umstände in ihrer Stellungnahme im Vorlagebericht klar dargestellt, auch dies hat den Bf nicht

veranlasst, die erforderlichen fehlenden Unterlagen vorzulegen und seine Darstellung zu ergänzen und zu belegen.

Wie dem ersten Ergänzungsersuchen vom 5. Dezember 2017 entnommen werden kann, hat der Bf eine rechtzeitige Meldung von der Aufnahme und Beginn einer steuerrelevanten Tätigkeit (Verf 24) der Finanzbehörde nicht erstattet, sodass für die Behörde auch aus diesem Grund nicht erkennbar war, dass der Bf bereits im Jahr 2016 die klare Absicht hatte, das Mietobjekt zur Erzielung von Einkünften zu nützen.

Auch dem Bundesfinanzgericht liegen keine Umstände vor, aus denen eine derartig klare Absicht erkennbar wäre. Das Gericht hegt daher keine Bedenken gegen die Annahme der Behörde, dass eine derartige Einkünfteerzielungsabsicht im Jahr 2016 nicht sichtbar nach außen trat und erkennbar war. Die geltend gemachten Aufwendungen können daher keine Berücksichtigung finden.

Unterhaltsabsetzbetrag

Gemäß § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört (§ 2 Abs 5 Familienlastenausgleichsgesetz 1967) und für das weder ihm noch seinem nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 29,20 Euro monatlich zu.

Voraussetzung für den Anspruch auf den Unterhaltsabsetzbetrag ist demnach die fehlende Haushaltszugehörigkeit des Kindes und weiters der fehlende Familienbeihilfebezug des Anspruchswerbers. Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige tatsächlich den gesetzlichen Unterhalt leisten.

Der (volle) Unterhaltsabsetzbetrag ist an die tatsächliche Leistung des (vollen) Unterhalts in Höhe der Unterhaltsverpflichtung geknüpft. Der Unterhaltsabsetzbetrag steht demnach nur für jene Kalendermonate zu, in denen der Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde (LStR 2002, Rz 801). Werden unvollständige Zahlungen oder Zahlungen unter den Regelbedarfsätzen geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, als rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann. Es erfolgt somit behelfsmäßig eine Monatsumrechnung (LStR 2002, Rz 797; EStG, Kommentar, *Doralt/Kirchmayr/Zorn*, § 33, Tz 67).

Dies ist auch für die Kindeseigenschaft (mehr als 6 Monate muss der Unterhaltsabsetzbetrag zustehen, damit das alimentierte Kind in Bezug auf den Alimentierenden ein solches nach § 106 Abs 2 ist) bedeutsam.

Die Höhe des gesetzlichen Unterhaltes ergibt sich aus dem vorgelegten behördlichen Vergleich, in dem die Höhe des Unterhaltsbetrages festgehalten wurde.

Sofern Zahlungsnachweise nicht vorliegen, bedarf es nach der Verwaltungspraxis einer Bestätigung der empfangsberechtigten Person über die Höhe des vereinbarten Unterhalts sowie über die Höhe der tatsächlichen Zahlungen (Jakom/ Kanduth-Kristen , EStG, § 33, Rz 50).

Der Bf erfüllte im Jahr 2016 die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des Unterhaltsabsetzbetrages, indem er den vollen Unterhalt im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung geleistet hat. Der Unterhaltsabsetzbetrag kann somit in Abzug gebracht werden. Dies ergibt einen Absetzbetrag von 350,40 Euro.

Kinderfreibetrag

Als Kinder im Sinne des § 106 Abs 2 EStG 1988 gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 Abs 4 EStG zusteht.

Unterhaltspflichtige Personen können gemäß § 106a Abs 2 in Verbindung mit Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2009, BGBl I 2009/151, für nicht dem Haushalt zugehörige Kinder den Freibetrag beanspruchen, wenn es sich um Kinder im Sinne des § 106 Abs 2 EStG 1988 handelt. Der Freibetrag beträgt in diesem Fall pro Kind 132 Euro jährlich. Die Kinder dürfen sich nicht ständig im Ausland aufhalten.

Voraussetzung ist, dass der Unterhaltsabsetzbetrag für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr zusteht. Dabei ist zu beachten, dass der Unterhaltsabsetzbetrag erstmals für jenen Monat beansprucht werden kann, für den der Unterhalt zu leisten ist und tatsächlich auch geleistet wird. Der Freibetrag in Höhe von 132 Euro ist daher mit Blick auf § 33 Abs 4 Z 3 EStG 1988 nur dann zu gewähren, wenn die Summe der geleisteten Unterhaltszahlungen in einem Kalenderjahr rechnerisch den Betrag der vollständigen Unterhaltszahlungen für mehr als sechs Monate erreicht (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2011, § 106a, Rz 4).

Da dem Bf der Unterhaltsabsetzbetrag auf Grund der Nachweise für das ganze Jahr zuerkannt werden konnte, kann auch der Kinderfreibetrag gewährt werden.

3.2. 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte es in seiner Entscheidung der Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes bzw ergab sich die Beantwortung der Rechtsfragen bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag somit nicht vor.

Aus diesem Grunde wurde die Revision für unzulässig erklärt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2016

Wien, am 21. Juni 2022