



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Seywald, Bundesinnungsmeister Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk im Beisein der Schriftführer Stefan Abeln, Monique Schumacher und Wladimir Neufeld über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb, vom 21. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer für 1998 bis 2006 vom 17. Dezember 2008 nach der am 3. Dezember 2010 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Der Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 1998 bis 2002 und für 2006 richtet, Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für 1998 bis 2002 und für 2006 werden aufgehoben.
- 2.) Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2003 bis 2005 richtet, als unzulässig geworden zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (= Bw.) ist selbständig tätiger Arzt. Im streitbefangenen Zeitraum 1998-2006 begann sein Sohn A eine auswärtige Ausbildung – und zwar im Oktober 2005. Die Ehe des Bw. ist im Jahre 2007 geschieden worden. Der Bw. hat mehrere Vermietungsobjekte, von welchen die Eigentumswohnung Adresse1, Thema der Berufung des Bw. ist. Sie wurde im Zuge der Ehescheidung zum 1. Jänner 2007 auf die Exfrau übertragen.

Der Bw. hatte diese Wohnung im Jahre 1996 als Vorsorgewohnung erworben, die – wenn er sich im Pensionsalter befinde – ein Zusatzeinkommen erbringen sollte. Die Finanzierung erfolgte aus Eigenmitteln.

Die Einnahmen/Werbungskosten aus dieser Eigentumswohnung in der Adr.1 für die Jahre 1996-2006 stellen sich aus den vorliegenden Unterlagen (Einkommensteuererklärungen und Übersichten des Finanzamtes X) wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten	Überschüsse
1996	0,- €	1.929,97 €	- 1.929,97 €
1997	0,- €	4.809,42 €	- 4.809,42 €
1998	1.189,15 €	4.625,34 €	- 3.436,19 €
1999	1.189,15 €	4.556,81 €	- 3.367,66 €
2000	4.816,17 €	5.825,60 €	1.009,43 €
2001	4.414,80 €	5.198,65 €	783,85 €
2002	5.217,00 €	6.710,00 €	1.493,00 €
2003	5.217,55 €	3.819,04 €	1.398,51 €
2004	4.816,20 €	3.784,24 €	1.031,96 €
2005	3.824,95 €	10.036,99 €	- 6.212,04 €
2006 – bis April, danach Leerstand	1.363,65 €	5.072,52 €	- 3.708,87 €

Der Bw ist auch an Gesellschaften beteiligt, aus denen ihm Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung zufließen, was ua sogenannte ‘Änderungen’ gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) an seinen Einkommensteuerveranlagungen bewirkte (tatsächlich handelt es sich nach dem Wortlaut von [§ 295 Abs 1 BAO](#) jeweils um einen „neuen [Einkommensteuer]Bescheid“). Vor der Erlassung der angefochtenen Bescheide vom 17. Dezember 2008 waren folgende Bescheide hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagungen der Streitjahre im Rechtsbestand:

- Einkommensteuerbescheid 1998 vom 20. Dezember 2006 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 86 – 90);
- Einkommensteuerbescheid 1999 vom 10. Februar 2005 (gemäß [§ 200 Abs 2 BAO](#) endgültig erlassen; vgl UFS-Akt BI 91 – 95);
- Einkommensteuerbescheid 2000 vom 10. Februar 2005 (gemäß [§ 200 Abs 2 BAO](#) endgültig erlassen; vgl UFS-Akt BI 96 – 100);
- Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10. Februar 2005 (im wiederaufgenommenen Verfahren erlassen; vgl UFS-Akt BI 101 – 105);

- Einkommensteuerbescheid 2002 vom 14. April 2005 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 106 – 110);
- Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. Dezember 2005 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 20f, BI 111 – 116) in derjenigen Fassung, wie sie ihm der berichtigende Bescheid vom 23. Jänner 2006 gegeben hat. Der gemäß [§ 293 BAO](#) erlassene Bescheid vom 23. Jänner 2006 gibt zwar den gesamten Inhalt des berichtigten Bescheides wieder, stellt aber auch klar: *„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 22.12.2005, sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb“*
- Einkommensteuerbescheid 2004 vom 31. Juli 2006 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 22f, BI 117 – 119);
- Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. September 2007 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 52, BI 120 – 122), in welchem keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt worden sind;
- Einkommensteuerbescheid 2006 vom 23. November 2007 (gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) erlassen; vgl UFS-Akt BI 123 – 125), in welchem keine außergewöhnlichen Belastungen berücksichtigt worden sind.

Im Rahmen der Beantwortung von Fragen zur Vermietung & Verpachtung 2006 teilte die steuerliche Vertretung des Bw am 2. September 2008 dem Finanzamt mit (vgl Arbeitsbogen über die Nachschau), dass die Verluste 2005 und 2006 aus der Wohnung adr.1 aus Instandhaltungsmaßnahmen entstanden seien und dass die Wohnung per 1. Jänner 2007 auf die Ehefrau im Rahmen der Scheidung übertragen worden sei.

Die steuerliche Vertretung des Bw beantragte mit Schreiben vom 7. Oktober 2008 (ESt-Akt BI 10/2006) die Wiederaufnahme für die Jahre 2005 und 2006 mit der Begründung, es sei bei der Erstellung der Steuererklärung 2007 – in welchem Jahr das zweite Kind des Bw mit dem (auswärtigen) Studium begonnen habe – als neue Tatsache hervorgekommen, dass sich der ältere Sohn A des Bw bereits 10/2005 mit dem (auswärtigen) Studium begonnen habe und dem Bw daher eine außergewöhnliche Belastung hierfür zustehe:  $3 \times 110 \text{ €} = 330 \text{ €}$  Pauschale für 2005 und  $12 \times 110 \text{ €} = 1.320 \text{ €}$  Pauschale für 2006. Der Antrag erfolge innerhalb der Frist von drei Monaten gemäß [§ 303 Abs 2 BAO](#) ab Kenntniserlangung vom Wiederaufnahmsgrund.

Das Finanzamt X erließ mit Datum vom 17. Dezember 2008 gem. [§ 295a BAO](#) die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2006 (zugestellt

am 22. Dezember 2008 laut Rückscheinen ESt-Akt Bl 16ff/2006), in denen nicht mehr die Werbungskosten- und Einnahmen-Überschüsse aus der Eigentumswohnung in der adr.1 berücksichtigt wurden, zusätzlich aber für 2005 und 2006 die im Wiederaufnahmsantrag angeführten außergewöhnlichen Belastungen, was (per Saldo) zu Einkommensteuer-Nachzahlungen führte.

Begründet wurde dieses damit (ESt-Akt Bl 13ff/2006), dass die Übertragung des betroffenen Objektes Adr.1 auf die Exfrau infolge der Scheidung ein privates Motiv zur vorzeitigen Beendigung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses darstelle und somit Liebhaberei i.S.d. LVO vorliege. Gemäß [§ 208 Abs 1 lit e BAO](#) beginne die Verjährung in den Fällen des Eintrittes eines rückwirkenden Ereignisses iSd [§ 295a BAO](#) mit Ablauf des Jahres des Ereigniseintrittes, hier also mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen. Wegen Eintrittes der absoluten Verjährung für die Jahre 1996 und 1997 sei diesbezüglich keine Abänderung mehr zulässig. Zur Ermessensübung bei der Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2006 wurde ausgeführt, dass die rückwirkende Beurteilung als Liebhaberei nicht nur geringfügige Auswirkungen habe, sodass der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit eingeräumt werde.

Diese gemäß [§ 295a BAO](#) ändernden Bescheide vom 17. Dezember 2008 für die Jahre 1998 bis 2002 und für 2004 bis 2006 geben zwar den gesamten Inhalt des jeweiligen, geänderten Bescheides wieder, stellen aber auch klar:

- betreffend 1998: *„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 20.12.2006 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;*
- betreffend 1999: *„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 10.2.2005 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;*
- betreffend 2000: *„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 10.2.2005 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;*
- betreffend 2001: *„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 10.2.2005 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;*

- betreffend 2002: „Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 14.04.2005 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;
- betreffend 2004: „Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 31.07.2006 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;
- betreffend 2005: „Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 27.09.2007 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;
- betreffend 2006: „Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 23.11.2007 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“.

In dem Bescheid vom 17. Dezember 2008 betreffend 2003 wird ebenso festgehalten:

*„Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 23.01.2006 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:  
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“;*

(und innerhalb der Überschrift: „Änderung gem. [§ 295a BAO](#) zu Bescheid vom 23.01.2006“).

Unklar bleibt freilich, was an dem hinsichtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb berichtenden Bescheid vom 23. Jänner 2006 nunmehr hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geändert werden könnte (Variante 1). Gemeint ist wahrscheinlich (Variante 2) eine Änderung an dem Einkommensteuerbescheid vom 22. Dezember 2005, sodass letzterer zweifach verändert wäre: gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigt und gemäß [§ 295a BAO](#) geändert. Diese Problematik kann allerdings hier dahingestellt bleiben, weil

- (Variante 1) der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. Dezember 2005 und der ihn gemäß [§ 293 BAO](#) berichtende Bescheid vom 23. Jänner 2006 und der diesen Berichtigungsbescheid vom 23. Jänner 2006 gemäß [§ 295a BAO](#) zu ändern versuchende Bescheid vom 17. Dezember 2008 durch den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 28. Juni 2010 aus dem Rechtsbestand beseitigt worden sind; oder
- (Variante 2) der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. Dezember 2005 und der ihn gemäß [§ 293 BAO](#) berichtende Bescheid und der ihn gemäß [§ 295a BAO](#) ändernde

Bescheid durch den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 28. Juni 2010 aus dem Rechtsbestand beseitigt worden sind (vgl auch unten).

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2009 (ESt-Akt Bl 22ff/2006) wurde Berufung u.a. gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 bis 2006 jeweils vom 17. Dezember 2008, eingelangt am 22. Dezember 2008, erhoben. Beantragt wurde, das Objekt Adresse.1 nicht als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei, sondern als Einkunftsquelle anzuerkennen. Das Vermietungsobjekt sei immer als Ertragsobjekt einzustufen gewesen. Weiters sei gem. Punkt 6.2 der Liebhabereirichtlinien nicht ein tatsächlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen zu bewerten, ob eine Einkunftsquelle vorliege. Die Verluste in den letzten beiden Jahren der Vermietung, 2005 und 2006, seien nur aufgrund von Instandhaltungsmaßnahmen entstanden.

Die Wohnung sei 1996 vom Bw. aus Eigenmitteln angeschafft worden, um im Pensionsalter zusätzliche Einkünfte zu erzielen und eine Versorgungslücke zu schließen. Deswegen sei die Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses über einen Zeitraum von 20 Jahren durchaus möglich gewesen.

Als weiteres Argument wird angeführt, dass eine vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit niemals geplant oder beabsichtigt gewesen sei, da ja wie zuvor geschildert eine zusätzliche Einkommensquelle mit entsprechenden Überschüssen im Pensionszeitraum vorhanden sein sollte. Da jedoch im Laufe des Jahres 2007 die Ehe des Bw. geschieden wurde, hätten Ersparnisse und Wertanlagen untereinander aufgeteilt werden müssen. Im Zuge dieser langwierigen und vom Bw. nur gering zu beeinflussender Aufteilung sei letztlich das Vermietungsobjekt adr.1 der Ehefrau zugesprochen worden, die diese Wohnung nunmehr als Privatwohnung nutze. Dies sei ebenfalls ein Indiz dafür, dass von einer freiwilligen Einstellung der Vermietungstätigkeit nicht die Rede sein könne. Zudem sei ja die Wohnung als Vorsorgewohnung angeschafft worden.

Darüber hinaus sei auch eine Unwägbarkeit aufgrund Punkt 6.3 LRL zu prüfen und ggf. von privaten Motiven zu unterscheiden.

Eine Unwägbarkeit sei zu unterscheiden vom gewöhnlichen Betätigungsrisiko; die Vermögensaufteilung im Zuge der Scheidung sei aufgrund verschiedener Kriterien als Unwägbarkeit einzustufen:

- Die Scheidung stelle kein betätigungstypisches Risiko vor, wie z.B. Leerstand oder Zahlungsschwierigkeiten des Mieters.

- Die Erzielung eines Gesamtüberschusses sei nicht gefährdet gewesen und sei nur wegen der vorzeitigen Beendigung nicht erreicht worden.
- Es sei zu prüfen, ob bei Einstellung der Vermietungstätigkeit der Entschluss hierzu nachträglich, also nicht geplant, erfolgt sei. Im vorliegenden Fall sei der Entschluss zur Aufgabe der Vermietungstätigkeit erst nach Abschluss der Vermögensaufteilung, mangels Alternativen und somit durch eine Unwägbarkeit bedingt, gefasst worden. Die Vermietung sei jedenfalls zwangsweise eingestellt worden, um einen Scheidungsvergleich herstellen zu können. Darüber hinaus könnten auch Unwägbarkeiten, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen, steuerliche Indizwirkung haben.

In der Berufung wird abschließend festgehalten, dass das Vermietungsobjekt objektiv geeignet sei, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, was bisher vom Finanzamt nicht bezweifelt worden sei. Zwar sei durch die erfolgte vorzeitige Beendigung der Vermietung tatsächlich kein Gesamtüberschuss erzielt worden, jedoch sei die Vermietung durch eine nicht im Bereich der Tätigkeit liegende Unwägbarkeit beendet worden. Sei jedoch eine Vermietung vor Erreichen eines Gesamtüberschusses in dieser Art und Weise beendet worden, sei für den Zeitraum bis zur Beendigung von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. Februar 2009 bezüglich der Einkommensteuer 1998 bis 2006 (zusätzliche Begründung vom 25. Februar 2009: ESt-Akt Bl 33ff/2006) wies das Finanzamt X die Berufung des Bw. mit der Begründung ab, es handele sich bei der Vermietung der Eigentumswohnung um eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Weiters führt das Finanzamt in seiner Begründung aus:

*„Gem. § 1 Abs.2 Z 3 der Liebhabereiverordnung in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 (=LVO), ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.*

*Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 Sinn 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 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

*Nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Februar 2007, [2004/15/0079](#)) steht der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird.*

*Wird eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, durch Einstellung beendet, so liegt ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor.*

*Wurde eine Betätigung, für die nicht von vornherein die Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes auszuschließen war, vor Erzielen e[ine]s solchen eingestellt, so ist die Betätigung allein nicht aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken, vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.*

*Anzuerkennende Unwägbarkeiten sind nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen stehen. Von einer Unwägbarkeit ist demnach dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige durch ein unvorhersehbares und unabwendbares Ereignis, in der Erwartung eines Totalgewinnes während des ins Auge gefassten Prognosezeitraumes, zur Aufgabe gezwungen worden wäre ( 'Notverkauf ' der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden unerwartenden Ereignisses).*

*In der Berufung wird ausgeführt, dass die vorzeitige Beendigung nicht auf betätigungstypische Risiken oder private Motive zurückzuführen ist, sondern auf einer Unwägbarkeit beruht. Als Unwägbarkeit werden die Scheidung und die Vermögensaufteilung durch den Scheidungsvergleich geltend gemacht.*

*Voraussetzung für die Scheidung war das Zustandekommen einer Einigung zwischen Ihnen und Ihrer Ehegattin über die wesentlichen Scheidungsfolgen. Da der Vergleich mit dem durch die Vergleichsausfertigung nachgewiesenen Inhalt ohne Ihrer den Vergleich bejahenden Willenserklärung nicht zustande gekommen wäre, war von Ihrer Zustimmung zu dem in Rede stehenden Scheidungsvergleich Ihr Wille, die Vermietungstätigkeit in eigenem Namen vor Erzielung eines Gesamtüberschusses zu beenden, abzuleiten (siehe UFSW, RV/1425-W/04 vom 3.5.2005).*

*Da die Übertragung der berufungsgegenständlichen Wohnung Folge des von Ihnen gewollten Scheidungsvergleiches war, ist die vorzeitige Beendigung vor Erzielung eines*



*Gesamtüberschusses nicht auf eine Unwägbarkeit sondern auf private Gründe zurückzuführen. Für die Beurteilung des die Vermietungstätigkeit betreffenden Zeitraums waren nur die Ergebnisse des mit dem Jahr 2006 abgeschlossenen Zeitraumes heranzuziehen. Die Vermietung der Eigentumswohnung Ort1, Adr.1 war daher als Liebhaberei zu beurteilen. Auch wenn man die Scheidung als Unwägbarkeit ansehen wollte, wäre die Vermietungstätigkeit nur dann als Einkunftsquelle anzuerkennen, wenn aus der Vermietung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit im absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss möglich gewesen wäre.*

*Mit dem letzten im Jahr 2005 abgeschlossenen Mietvertrag wurde ein monatlicher Mietzins von € 500 vereinbart. Wie den vorliegenden Überschussermittlungen zu entnehmen ist, hat es in allen Jahren Leerstellungszeiten gegeben. Aus diesem Grund werden in einer provisorischen Prognoserechnung 10 Monatsmieten pro Jahr als Einnahme berücksichtigt.*

<i>Jährliche Mieteinnahmen</i>	<i>5.000,00</i>
<i>- Abschreibung</i>	<i>3.185,98</i>
<i>- Vorsorge Instandhaltung</i>	<i>150,00</i>
<i>- sonstige Kosten</i>	<i>800,00</i>
<i>geschätzter Überschuss ab 2007</i>	<i>864,02</i>

*Stellt man diesen geschätzten jährlichen Überschuss dem Gesamtverlust der Jahre 1996-2006 iHv € 15.817,43\*) gegenüber, ist frühestens in einem Zeitraum 30 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Da unter Außerachtlassung der Unwägbarkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen wäre, wäre auch bei Anerkennung der Scheidung als Unwägbarkeit die Vermietung als Liebhaberei einzustufen [ ... ]"*

*\*) Anm.: Der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 1996 bis 2006 beträgt laut folgender Berechnung um 1.929,97 € mehr, nämlich 17.747 €; mit diesem Betrag wird auch im Vorlageantrag gerechnet:*

<i>-1.929,97 €</i>
<i>-4.809,42 €</i>
<i>-3.436,19 €</i>
<i>-3.367,66 €</i>
<i>1.009,43 €</i>
<i>783,85 €</i>
<i>1.493,00 €</i>
<i>1.398,51 €</i>
<i>1.031,96 €</i>
<i>-6.212,04 €</i>
<i>-3.708,87 €</i>
<i>-17.747,40 €</i>

Gegen die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 – 2006 wurde – nach einer per Bescheid stattgegebenen Fristverlängerung – mit Schreiben vom 15. April 2009 (UFS-Akt BI 39ff/2006) der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Zu den in der Berufungsvorentscheidung genannten Aspekten Unwägbarkeit und Gesamtüberschuss im absehbaren Zeitraum wurde folgendermaßen Stellung genommen:

Zur Unwägbarkeit wurde ausgeführt, dass das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis UFS 3.5.2006, RV/1425-W/04 insofern nicht anwendbar sei, als es in jenem Fall dem Berufungswerber nicht gelungen sei, die zwingenden Gründe darzulegen, die Grundlage der Unwägbarkeit seien. Im vorliegenden Fall sei jedoch eine steuerlich relevante Unwägbarkeit gegeben. Es handle sich tatsächlich um einen „Notverkauf der Einkunftsquelle“ infolge des Scheidungsvergleiches, insofern sei eine steuerlich relevante Unwägbarkeit gegeben.

Die Gründe für das Zustandekommen des Scheidungsvergleiches müssten untersucht werden, wozu ausgeführt wurde:

*„An möglichen Vermögensgegenständen zur Abfindung der Exgattin standen außer der Geldersparnissen (welche zur Gänze [die Exgattin] erhalten hat) lediglich Immobilien zur Verfügung. Der Scheidungsvergleich konnte letztendlich nur dadurch erzielt werden, dass sich unser Mandant von bereits durch Eigenkapital finanzierten Immobilien getrennt hat, da nur diese Ersparnissen gleich zu halten sind. Mit Krediten belastete Immobilien stellen keine adäquaten Abfindungsmöglichkeit dar.*

*[Der Bw] hatte auch in Erwägung gezogen, diverse Firmenbeteiligungen zu veräußern. Davon wurde ihm jedoch seitens der beratenden Bank eindringlich abgeraten, da diese Veräußerungen nur mit erheblichen Verlusten möglich gewesen wäre.*

*Den Wohnsitz in Dienstort muss [der Bw] in seiner Eigenschaft als Gemeindefunktionär weiterhin aufrecht erhalten. Daher war auch der Verkauf des gemeinsamen Wohnhauses keine mögliche Alternative.*

*Aus den angeführten Gründen kann man auf gar keinen Fall davon ausgehen, dass es sich bei dem Scheidungsvergleich um eine 'bejahende Willenserklärung' unseres Mandanten handelt. Vielmehr stellte diese Vermögensaufteilung die einzige mögliche Alternative dar, um die Ansprüche seiner geschiedenen Frau zu befriedigen.*

*Die 'Einigung' zu diesem Scheidungsvergleich hat unseren Mandanten letztendlich nur vor weiteren Anwaltskosten bzw. unnötiger Vermögensverschleuderung bewahrt, hätte aber im Ergebnis nichts geändert."*

Bezüglich des Gesamtüberschusses im absehbaren Zeitraum wurde angeführt, dass aufgrund des Wegfalls der 1/10-Abschreibungen ab 2007 die Abschreibungen in den Folgejahren

erheblich geringer sein würden, was sich auf das Gesamtergebnis insofern auswirke, dass ein kleiner Gesamtüberschuss erzielt werde.

Der von 1996-2006 entstandene Verlust iHv € 17.747 könne in den Jahren 2012-2020 durch Einnahmen von jährlich € 5.000 (10 Monatsmieten wie in der Berechnung des FA angesetzt) und gegenüberstehenden Aufwendungen iHv € 3.009 p.a. auf einen kleinen Gesamtüberschuss von € 172 (nach Ablauf des Jahres 2015) ausgeglichen werden.

Darüber hinaus sei aufgrund der vorgebrachten Unwägbarkeit als Beendigungsmotiv der Vermietungstätigkeit kein rückwirkendes Ereignis des [§ 295a BAO](#) gegeben. Für die Jahre 1998 und 1999 sei insofern Verjährung eingetreten.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Verhandlung wurde wiederholt.

Mit Schreiben vom 26. März 2010 teilte das Finanzamt für den 6., 7., und 15. Bezirk dem Finanzamt X die Anteile des Bw aus den Einkünftefeststellungen für die Jahre 2003 bis 2007 bei der Beteiligungsgesellschaft Z mit. Diese Mitteilungen wurden mit der Mitteilung „Mit Vorlage miterledigen!“ dem UFS mit den angeforderten Akten übermittelt.

Hierzu und zum bisher unerledigten Wiederaufnahmsantrag hielt der Referent im UFS dem Finanzamt mit Schreiben vom 26. April 2010 vor:

„Die angefochtenen Bescheide vom 17. Dezember 2008 ändern gemäß [§ 295a BAO](#) die vorherigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2006 und geben den Inhalt des jeweiligen Einkommensteuerbescheides in der geänderten Form wieder. Anders als die sogenannte Änderung gemäß [§ 295 BAO](#), die in Wahrheit eine Ersetzung durch einen neuen Abgabenbescheid ist, tritt ein gemäß [§ 295a BAO](#) erlassener Bescheid zu dem bisherigen Abgabenbescheid nur hinzu.

Laut *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 10 zu [§ 295a BAO](#) wird die Rechtskraft eines gemäß [§ 295a BAO](#) („insoweit“) abgeänderten Bescheides nur hinsichtlich des Ereignisses durchbrochen, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit hat; dem nach [§ 295a BAO](#) ändernden Bescheid kommt somit die Wirkung einer Berichtigung des abgeänderten Bescheides zu.

Laut *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 33 zu [§ 289 BAO](#) darf dann, wenn der angefochtene Bescheid die Rechtskraft eines früheren Bescheides nur teilweise durchbrechen durfte, weil er nicht an dessen Stelle getreten ist, auch durch die Berufungsentscheidung eine weitergehende Durchbrechung der Rechtskraft nicht erfolgen.

Daher können meiner Ansicht nach allfällige Auswirkungen aus der (Kontroll)Mitteilung des FA Wien 6/7/15 in der Berufungsentscheidung nicht verarbeitet werden, ebenso wie die mit den angefochtenen Bescheiden für 2005 und 2006 nachträglich berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen in der Berufungsentscheidung wieder rückgängig zu machen wären.“

Mit Schreiben vom 10. Juni 2010 (UFS-Akt BI 25f), laut Aktenlage an den Bw zu Händen seiner steuerlichen Vertretung ohne Rückschein abgesandt, jedoch – wie sich bei der mündlichen Verhandlung herausstellte – dort nicht eingelangt, teilte der Referent dies und folgendes dem Bw mit:

„Vom Finanzamt erhielt ich hierzu heute folgende Antwort:

*‘Ihrer Ansicht, wonach allfällige Auswirkungen aus der Mitteilung des FA Wien 6/7/15 in der Berufungsentscheidung nicht verarbeitet werden können und die mit den angefochtenen Bescheiden für 2005 und 2006 nachträglich berücksichtigten außergewöhnlichen Belastungen in der Berufungsentscheidung wieder rückgängig zu machen wären, wird zugestimmt.*

*Das ho. Finanzamt beabsichtigt auf Grund der Mitteilung des FA Wien 6/7/15 die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 gem. [§ 295 BAO](#) abzuändern. Eine Änderung der ESt-Bescheide 2005 und 2006 gem. [§ 295 BAO](#) hat nicht zu erfolgen, da die in der Mitteilung ausgewiesenen Einkünften mit den erklärten Einkünften übereinstimmen. Die Berufung vom 21. Jänner 2009 wirkt gem. [§ 274 BAO](#) auch gegen die gem. [§ 295 BAO](#) geänderten Bescheide.*

[Gegenteilig: Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz; siehe unten]

*Dem Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren betr. ESt 2005 und 2006 kann m.E. derzeit nicht nachgekommen werden, da neue Sachbescheid[e] nicht zu im Spruch anders lautenden Bescheiden als den derzeit aufrechten (wenn auch falschen) ESt-Bescheiden führen würden."*

Zu dieser Antwort des Finanzamtes ist zu ergänzen:

- Gegebenenfalls ist die Unmöglichkeit der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen (Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung des Sohnes) im Rahmen einer Änderung gemäß [§ 295a BAO](#) bei der Ermessensentscheidung, ob der Änderungsbescheid überhaupt ergehen soll bzw ob seine Erlassung an sich mit der Berufungsentscheidung überhaupt zu bestätigen ist, als einer der Aspekte des [§ 20 BAO](#) (Unbilligkeit) zu berücksichtigen.
- Sobald das Finanzamt aufgrund der erwähnten, geänderten Einkünfte mitteilung die (vorherigen) Einkommensteuerbescheide für 2003 (vom 22.12.2005 in der Fassung der Berichtigung vom 23.1.2006) und für 2004 (vom 31.7.2006) gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) durch neue Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 ‘ersetzt’ (was häufig auch als ‘ändert’ bezeichnet wird), würden auch die gemäß [§ 295a BAO](#) ändernden, angefochtenen Bescheide für 2003 und 2004 außer Kraft treten, weshalb die Berufung hinsichtlich 2003 und 2004 vom 21. Jänner 2009 zurückzuweisen wäre (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295a Tz 42 iVm § 293 Tz 24). Laut *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Anm 4 zu [§ 274 BAO](#) (und wohl auch laut *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295a Tz 42) träte keine Weiterwirkung der Berufung vom 21. Jänner 2009 gemäß [§ 274 BAO](#) gegen die vom Finanzamt neu erlassen werdenden Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 ein. Die entgegenstehende Ansicht des Finanzamtes (Weiterwirkung gemäß [§ 274 BAO](#)) mag zwar durch die Erwähnung von „nachträglich (gem den §§ 295 bis 298) geänderten Bescheiden“ als „[w]ie bisher“ geltender Anwendungsbereich des § 274 idF AbgRmRefG (BGBl I 97/2002) bei *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 274 Tz 1 gestützt werden; aber genaugenommen gab es *bisher* (=im Sinne von vor dem AbgRmRefG) den [§ 295a BAO](#) nicht.

Da ohnehin eine mündliche Verhandlung beantragt ist, erscheint eine Stellungnahme zu diesem Schreiben als nicht unbedingt nötig.“

Weiters ergab sich, dass für 2005 doch gemäß [§ 295 BAO](#) vorzugehen ist, weil die bisher mit 621,19 € aus Vermietung und Verpachtung [sowie mit 22,38 € Spekulationseinkünfte] angesetzten Beträge durch die Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 – wenn auch nur geringfügig, so doch – geändert wurden (621,34 € [bzw 22,37 €]).

Das Finanzamt erließ gemäß [§ 295 Abs 1 BAO](#) mit 28. Juni 2010 datiert:

Einkommensteuerbescheid 2003 (UFS-Akt BI 31f),

Einkommensteuerbescheid 2004 (UFS-Akt BI 33f),

Einkommensteuerbescheid 2005 (UFS-Akt BI 35f), worin 330 € außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern abgesetzt wurden.

Zum Thema der Weitergeltung der Berufung leitete das Finanzamt an den Referenten im UFS auch folgende Auskunft eines Mitarbeiters des bundesweiten Fachbereiches weiter (UFS-Akt BI 29):

*„Zur mir beim BAO-Seminar in Wien übergebenen Frage, ob eine Berufung, die gegen einen (nur hinzutretenden) gemäß § 295a BAO abgeänderten Bescheid eingebracht wurde, in weiterer Folge nach Erlassung eines gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Bescheides iSd [§ 274 BAO](#) gegen diesen weitergelte, ist dies mE zu bejahen.*

*Der nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderte Einkommensteuerbescheid tritt an die Stelle des zuvor erlassenen (Erst-)Einkommensteuerbescheides in seiner gemäß [§ 295a BAO](#) abgeänderten Fassung.*

*[Der nach [§ 295a BAO](#) abgeänderte Bescheid (Teilrechtskraft) könnte nicht zum [§ 295 Abs. 1 BAO](#)-Bescheid hinzutreten, weil er ja zuvor bereits erlassen war. Er wird vielmehr vom grundsätzlich keiner Teilrechtskraft unterliegenden, vollinhaltlich über die betreffende Einkommensteuer absprechenden letztergangenen, nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) folgegeänderten Einkommensteuerbescheid konsumiert, ohne dass deswegen aber das noch unerledigte Rechtsmittel gegen die zuvor erfolgte Teiländerung nach [§ 295a BAO](#) verloren gehen könnte.]*

*Die unerledigte Berufung gilt in diesem Fall iS des [§ 274 BAO](#) weiter (sofern ihr der spätere E-Bescheid nicht Rechnung trägt und deswegen eine Gegenstandsloserklärung auszusprechen wäre); allerdings weiterhin nur im Abänderungsumfang des seinerzeitigen [§ 295a BAO](#), sofern nicht nunmehr auch gegen den nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erlassenen bzw. geänderten Bescheid ein Rechtsmittel eingebracht wurde, welches dann praktisch auch die vorherige Berufung gegen die [§ 295a BAO](#)-Abänderung "konsumieren" würde und beide Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden wären (vgl. [§ 277 BAO](#)).*

*Ellinger ua., Anm. 4 zu [§ 274 BAO](#), zweiter Absatz, behandeln die (andere) Konstellation, in der ein vorgelagerter Grundlagenbescheid (zB Feststellungsbescheid nach [§ 188 BAO](#)) nur partiell nach [§§ 293, 293b](#) oder [295a BAO](#) berichtigt bzw. abgeändert wurde, mit den daraus sich ergebenden*

*Auswirkungen auf [§ 295](#) und [§ 274 BAO](#) (in diesem Fall ausnahmsweise ebenfalls nur partielle Folgeänderungen nach [§ 295 Abs. 1 BAO](#) und Nichtvorliegen eines ersetzenden Bescheides iSd [§ 274 BAO](#)). "*

Gegen die gemäß [§ 295 BAO](#) erlassenen Bescheide vom 28. Juni 2010 wurde laut Auskunft des Finanzamtes vom 10. September 2010 (UFS-Akt BI 84) keine Berufung eingebracht.

In der am 3. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter des Bw sagte, dass der Vorhalt des Referenten vom 10. Juni 2010 in seiner Kanzlei nicht angekommen sei.

Zur Frage des Gesamtüberschusses sei darauf zu verweisen, dass die Zehntel-Absetzungen ausliefen und daher bei einer Fortsetzung der Betätigung nach 20 Jahren ab Beginn jedenfalls ein Gesamteinnahmenüberschuss gegeben gewesen wäre.

Der Vertreter des Finanzamtes sehe unter der Annahme, dass dies zutreffend sei – die Überschussermittlung sei ihm nicht vorgelegen – ebenfalls das Erreichen eines minimalen Gesamteinnahmenüberschusses als realistisch an.

Der Referent hielt vor, dass der VwGH mit Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343 seine Auffassung zur vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit klar gestellt habe.

Nach dem Kenntnisstand des steuerlichen Vertreters seien bislang keine Immobilien verkauft worden. Dies sei ein Indiz dafür, dass die längerfristige Vermietung der Wohnung geplant gewesen sei. Im Scheidungsvergleich seien jene Immobilien übertragen worden, die nicht mehr mit Krediten belastet gewesen seien.

Auch der Vertreter des Finanzamtes ging im konkreten Fall davon aus, dass der Bw eine längerfristige Vermietung geplant habe; der letzte Mietvertrag sei unbefristet gewesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

[§ 293 BAO](#) bestimmt: „Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. "

Ein gemäß [§ 293 BAO](#) erlassener, berichtigender Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften (berichtigten) Bescheides, sondern der berichtigende Bescheid tritt zum

berichtigten Bescheid hinzu, ergänzt diesen und bildet mit diesem eine Einheit (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 19).

[§ 295 Abs. 1 BAO](#) bestimmt: „Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.“

Eine solche Änderung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erfolgt durch einen neuen Bescheid (hier: Einkommensteuerbescheid für 2003 bzw für 2004 bzw für 2005 jeweils vom 28. Juni 2010), der den vorherigen Bescheid in derselben Angelegenheit (hier: Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 22. Dezember 2005 bzw für 2004 vom 31. Juli 2006 bzw für 2005 vom 27. September 2007) ersetzt.

[§ 295a BAO](#) bestimmt: „Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“

- Die Rückwirkung (Wirkung für die Vergangenheit) als Voraussetzung zur Erlassung eines solchen Bescheides zur Abänderung gemäß [§ 295a BAO](#) ist aus dem Inhalt bzw der Auslegung der Abgabenvorschriften abzuleiten (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 295a Tz 4; *Ellinger u.a.*, E3 und E4 zu [§ 295a BAO](#); *Ritz/Rathgeber/Koran*, Abgabenordnung neu, 311). [§ 295a BAO](#) schafft nicht selbst die Rückwirkung, sondern ist eine verfahrensrechtliche Vorschrift, die einer materiellrechtlichen Rückwirkung zur bescheidmäßigen Umsetzung verhelfen kann.
- Die Auswirkung eines solchen abändernden Bescheides (Abänderungsbescheides gemäß [§ 295a BAO](#)) entspricht der eines (gemäß [§ 293 BAO](#)) berichtigen Bescheides: Die Abänderung hat lediglich „insoweit“ zu erfolgen, als sich das rückwirkende Ereignis auf den Umfang der Abgabepflicht auswirkt; der Abänderungsbescheid tritt zum abgeänderten Bescheid hinzu und nicht an dessen Stelle (vgl. *Ritz/Rathgeber/Koran*, Abgabenordnung neu, 314).

Durch die gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) erfolgte Erlassung der Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2005 vom 28. Juni 2010 sind der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 22. Dezember 2005, der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 31. Juli 2006 und der Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. September 2007 aus dem Rechtsbestand verdrängt worden. Die Konsequenzen daraus entsprechen denen der Aufhebung eines gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigten

Bescheides (zu jenen vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 24): Die auf die vorgenannten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 bezogenen Änderungsbescheide gemäß [§ 295a BAO](#) vom 17. Dezember 2008 haben ihre rechtliche Grundlage verloren und sind ebenfalls aus dem Rechtsbestand ausgeschieden. Soweit sich die Berufung vom 21. Jänner 2009 gegen die gemäß [§ 295a BAO](#) abändernden Bescheide vom 17. Dezember 2008 betreffend die Jahre 2003, 2004 und 2005 gerichtet hat, ist die Berufung als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Keine Anwendung findet hier [§ 274 BAO](#), welcher lautet: „*Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.*“

Damit die Berufung auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt, ist erforderlich, dass der spätere Bescheid an die Stelle des früheren, mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt. Der spätere Bescheid muss also die Angelegenheit, über die der frühere Bescheid abgesprochen hat, umfassen. Die Angelegenheit der Bescheide vom 17. Dezember 2008 war jeweils eine Änderung gemäß [§ 295a BAO](#). Die Angelegenheit der (Abgaben)Bescheide vom 28. Juni 2010 war die Festsetzung der Einkommensteuer für 2003 bzw 2004 bzw 2005. Die Bescheide vom 28. Juni 2010 betreffend 2003 bzw 2004 bzw 2005 umfassen daher nicht die Angelegenheiten der Bescheide vom 17. Dezember 2008 betreffend 2003 bzw 2004 bzw 2005 und sind daher nicht im Sinne des [§ 274 BAO](#) an die Stelle der letztgenannten getreten.

Zu den Jahren 1998 bis 2002 und 2006:

Im Erkenntnis des VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#), betreffend Einstellung der Vermietung vor dem Erzielen eines (positiven) Gesamtüberschusses infolge Verkaufes der vermieteten Eigentumswohnung, macht der Verwaltungsgerichtshof klar, dass die Übertragung des Vermietungsobjektes vor Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) ist.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass auch die Einstellung der Vermietung infolge der Übertragung der gegenständlichen Eigentumswohnung durch den Bw an seine Ex-Gattin vor Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) ist.

Soweit über die Berufung inhaltlich zu entscheiden ist – betreffend die Jahre 1998 bis 2002 und 2006 – haben die angefochtenen Bescheide vom 17. Dezember 2008 daher die Rechtskraft der diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide zum Zwecke ihrer Änderung gemäß [§ 295a BAO](#) durchbrochen, ohne dass der Tatbestand des [§ 295a BAO](#) erfüllt worden



wäre. Die angefochtenen Bescheide vom 17. Dezember 2008 betreffend die Jahre 1998 bis 2002 und 2006 sind daher stattgebend aufzuheben.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 19. Jänner 2011