



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch O.W., vom 9. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 11. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1990 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In Streit steht die Einkunftsquelleneigenschaft einer Eigentumswohnung in Wien, die von der Bw. geerbt, für Bestandzwecke in den Jahren 1990 bis 1997 genutzt und dem Grundbuch zufolge mit Vertrag vom 11. März 1998 verkauft worden ist.

Mit den Überschussrechnungen für die Jahre 1990 bis 1997 wurden dem Finanzamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von - S 226.140,74 für das Jahr 1990, - S 186.450,65 für das Jahr 1991, + S 74.949,22 für das Jahr 1992, + 61, 399,52 für das Jahr 1993, + 48.083,51 für das Jahr 1994, + 47.921,64 für das Jahr 1995, - S 24.344,70 für das Jahr 1996 und - S 86.645,77 für das Jahr 1997 angezeigt.

Mit den gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 1990 bis 1997 verneinte das Finanzamt die Einkunftsquelleneigenschaft hinsichtlich des in Rede stehenden Bestandobjekts mit der Begründung, dass nur Betätigungen, die auf Dauer gesehen, einen Einnahmenüberschuss erwarten lassen und zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen würden. Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei

die Ertragsfähigkeit einer Betätigung nur dann gegeben, wenn sich die Eignung einer Tätigkeit, positive Einkünfte zu erzielen, in absehbarer Zeit abzeichne und innerhalb eines gewissen Zeitraums auch ein Totalüberschuss eintrete. Da die in Rede stehende Liegenschaft innerhalb des Beobachtungszeitraums von 1990 bis 1998 ohne die Erzielung eines Totalüberschusses im Jahr 1998 bereits wieder verkauft worden sei, liege hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine steuerrechtlich unbeachtliche "Liebhabereitätigkeit" vor, weshalb die Einnahmen sowie die damit verbundenen Werbungskosten und Vorsteuerbeträge ab dem Veranlagungsjahr 1990 außer Ansatz geblieben seien.

Mit der Berufung (in Verbindung mit dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 22. Jänner 2004) gegen die oben genannten Bescheide bestritt die steuerlich vertretene Bw. die Rechtsmeinung des Finanzamts mit der Begründung, dass die Vermietungstätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (November 1991) erwarten lassen habe. Die Wohnung sei nicht mit Fremdmitteln angeschafft, sondern geerbt, in den Jahren 1990 und 1991 renoviert und ab November 1991 (bis Juli 1996) an denselben Mieter vermietet worden. Schon im ersten ganzjährig vermieteten Zeitraum (1992) habe die Vermietungstätigkeit einen Überschuss von S 74.949,22 (€ 5.446,77) gebracht. In der Folge seien jährliche Gewinne bis zum Auszug dieses Mieters erzielt worden. *"Hätte dieses Mietverhältnis länger bestanden, wäre schon im 8. Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielt worden. Zusätzlich wäre ab diesem Jahr der größte Posten der Werbungskosten*

- nämlich die Abschreibungen für die Investitionen S 59.059 (€ 42.919,98) - weggefallen, da die Renovierungsarbeiten (1990 und 1991 - Böden, Heizung, Kücheneinrichtung etc.) auf zehn Jahre abgeschrieben" worden seien.

Auch bei der Annahme, für die Zukunft seien Ersatzinvestitionen notwendig, bleibe noch immer ein Entfall von jährlichen Werbungskosten von rund S 55.000 (€ 3.997,01) = -10 %.

Die objektive Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Eigentumswohnung sei eindeutig gegeben gewesen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0144: Maßgeblich sei nicht der tatsächlich erzielte Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen - vgl. auch das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996: 93/13/0171 Slg NF 7107/F).

Nachdem das erste Mietverhältnis rund fünf Jahre gedauert hätte, hätten sich bei der Suche nach einem Nachfolgemieter Probleme gegeben. Die Bw. sei zu diesem Zeitpunkt 67 Jahre alt und schwer gehbehindert gewesen, sodass sie Wohnungsbesichtigungen mit potentiellen Mietern etc. nicht mehr selbst durchführen habe können. Diese Unwägbarkeit werde nach

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis als "liebhabereiunschädlich" behandelt. Deshalb habe die Bw. die einzig wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme gesetzt und rasch gehandelt, indem sie das Mietobjekt verkauft habe (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 92/13/0139).

Die Bw. habe für die verkaufte Eigentumswohnung noch einen Verkaufspreis über den angenommenen Anschaffungskosten des Jahres 1990 erzielt.

Mit den abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1990 bis 1997 hielt das Finanzamt der Bw. vor, dass im Falle der Beendigung einer unter § 1 Abs. 2 lit. 3 LVO subsumierbaren Tätigkeit vor Erreichen eines Gesamtüberschusses üblicherweise von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen sei. Von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei sei dann nicht auszugehen, wenn die Veräußerung bzw. die vorher erzielten Verluste auf sogenannte Unwägbarkeiten beruhen. In Literatur und Judikatur seien im Wesentlichen zwei Voraussetzungen für die Annahme dieser Unwägbarkeiten herausgearbeitet worden: Es müsse sich um "echte" Unwägbarkeiten, also nicht um ein betätigungstypisches Risiko handeln; die Unwägbarkeit müsse objektiv sein, d.h.: Das Ereignis dürfe nicht zu erkennen oder zu erwarten gewesen sein.

Nach Prüfung der Unwägbarkeit seien noch weitere Voraussetzungen zu erfüllen: Die Betätigung müsse bei Wegdenken der echten Unwägbarkeit objektiv ertragsfähig sein; auf die echte Unwägbarkeit sei eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion zu setzen. Darunter könne - wie im gegenständlichen Fall - ein rascher Verkauf der Immobilie zu verstehen sein.

Das Problem, einen Mieter oder Nachmieter zu finden bzw. die Situation, dass ein Mieter vorzeitig kündige, stelle für sich allein keine Unwägbarkeit dar; es handle sich vielmehr um ein betätigungstypisches Risiko. Eine echte - steuerlich beachtliche Unwägbarkeit - "läge" nur vor in Kombination mit (bereits für sich als "echte" Unwägbarkeit zu beurteilenden) Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern.

Der Verlust der Arbeitskraft könne grundsätzlich eine Unwägbarkeit darstellen, jedoch ziele dieser Sachverhalt hauptsächlich auf Freiberufler, bei denen die höchstpersönliche Arbeitskraft im Vordergrund stehe und eine Vertretung im Allgemeinen nicht möglich oder zulässig sei. Im gegebenen Fall "wäre" eine Vertretung bei Wohnungsbesichtigungen grundsätzlich denkbar. Ferner sei nach Ansicht des Finanzamts unter dem Titel "Verlust der Arbeitskraft" ein plötzlicher und unvorhergesehener Ausfall zu verstehen, der objektiv nicht vorhersehbar sein habe können. Es entspreche jedoch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass man leider mit zunehmendem Alter weniger leistungsfähig werde. Dieser Umstand stelle demnach nicht eine geforderte objektive Unwägbarkeit dar, denn dafür dürfe ein Ereignis nicht zu erwarten gewesen sein.

Die objektive Ertragsfähigkeit und die rasche Reaktion durch eine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme "mögen" gegeben sein, seien aber nicht zu prüfen, da die im Vorfeld gelegenen "echten" Unwägbarkeiten nicht gegeben seien.

Infolge der abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1990 bis 1997 beantragte die steuerliche Vertreterin die Vorlage der Berufung gem. § 276 BAO mit folgender Begründung: Während § 1 Abs. 2 bei Erwirtschaftung von Verlusten aus Vermietungstätigkeit Liebhaberei annehme, normiere § 2 Abs. 4 eine Ausnahmeregelung: Wenn nämlich durch die Vermietungstätigkeit nicht Verluste, sondern - gesamt gesehen - positive Ergebnisse vorliegen, dann solle nicht Liebhaberei vorliegen. Maßgeblich sei die dauerhafte objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung (VwGH 3. Juli 1996, 93/13/0171). In diesem Urteil habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass es nicht auf die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse, sondern auf die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolges, ankomme.

Grund für die ausschließliche Maßgeblichkeit der objektiven Ertragsfähigkeit sei der Umstand, dass unerwartete Probleme in der Abwicklung von Bestandverhältnissen auch bei einer nach wirtschaftlichen Prinzipien geführten Vermietungstätigkeit Verluste entstehen lassen können. Deswegen gehe aber der Einkunftsquellencharakter nicht verloren.

Da es darauf ankomme, dass unter normalen Bedingungen und in der gewählten Bewirtschaftungsform ein gesamt positives Ergebnis erzielbar sei, könnten die tatsächlichen Ergebnisse keinen Einfluss ausüben.

Die objektive Ertragsfähigkeit werde mit dem Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraums gleichgesetzt. Dabei komme es nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. März 1999, 94/13/0167, nicht auf die tatsächlich erwirtschafteten Erfolge an, sondern auf die objektive Eignung der Betätigung, einen solchen Gesamterfolg erzielen zu können.

Im Fall der in Rede stehenden Eigentumswohnung, die niemals für die Befriedigung privater Wohnbedürfnisse und auch ohne Eigenmittel angeschafft worden sei (es habe sich um eine Erbschaft aufgrund der an die Erblasserin erbrachten Pflegeleistungen durch die Bw. gehandelt), sei die objektive Ertragsfähigkeit zweifelsohne gegeben gewesen. Schon im dritten Jahr der Vermietungstätigkeit sei ein namhafter Gewinn erzielt worden. "Laut den Prognoserechnungen wäre schon im achten Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielt worden - also wesentlich früher als in dem laut Liebhabereiverordnung vorgeschriebenen zwanzigjährigen Zeitraum.

Die Bw. habe die Vermietungstätigkeit für einen zeitlich unbegrenzten Zeitraum geplant. Die spätere Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder die Steuervermeidung seien niemals maßgeblich für die Vermietungstätigkeit gewesen.

Es seien immer marktkonforme Mieten verlangt worden. Die erzielbaren Mieten für Eigentumswohnungen seien ab Mitte der neunziger Jahre nachweislich rückläufig gewesen.

Mit dem beim UFS am 10. August 2005 eingelangten Schreiben vom 2. August 2005 fügte die steuerliche Vertreterin zu den als Beilage übermittelten Überschussrechnungen für die Streitjahre und den mit der Fa. A-GmbH abgeschlossenen Mietvertrag an Informationen hinzu, dass die Wohnung der betagten Erblasserin über Jahre nicht renoviert worden sei, weshalb die Bw. zuerst diese geerbte Wohnung adaptiert habe (1990). Da es trotz Sanierung schwierig gewesen sei, einen Mieter zu finden, habe die Bw. für den Mieter auch eine Küche, diverse Karniesen, Stores etc. (siehe § 7 des Mietvertrages) angeschafft. Dieser Mieter habe das Mietobjekt von 11/1991 bis 7/1996 bewohnt. Wie die Überschussrechnungen zeigen, sei ein Überschuss sofort mit Ganzjahresvermietung erzielt worden.

Nach Beendigung des Mietverhältnisses habe sich die Suche eines neuen Mieters wieder ebenso schwierig und zeitaufwendig wie beim ersten Mal gezeigt. Nachdem die Bw. dies erkannt hatte, habe sie beschlossen, das Haus zu verkaufen. Auch die Suche nach einem Käufer habe mehrere Monate gedauert. Um wenigstens einen Teil der laufenden Kosten zu erwirtschaften, habe die Bw. die Wohnung gegen Kostenersatz an Studenten im Jahr 1997 befristet vermietet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 der Liebhabereiverordnung I (=LVO 1990) ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen,) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Dass eine Eigentumswohnung ein Wirtschaftsgut ist, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient und sich deshalb nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Mai 1992, 92/14/0006). Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II (=LVO 1993) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

Die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1990 kann gemäß § 2 Abs. 4 dieser Verordnung nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Gemäß § 2 Abs. 4 letzter Satz der LVO II gilt bei Betätigungen gemäß

§ 1 Abs. 2 der in Rede stehenden Verordnung als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die LVO BGBl. 322/1990 normierte u. a. ihre rückwirkende Anwendbarkeit auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle (Art. II der VO). Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u. a., mit dem Art I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art II aufgehoben wurden, wurde die LVO mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 neu gefasst (BGBl. Nr. 33/1993; LVO II). Da die Wirksamkeit der LVO I sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992 bezieht, ist die LVO II (mit 1. Jänner 1993 in Kraft getreten) im Anwendungsbereich der Einkommensteuer erst auf die Veranlagungsjahre ab dem Jahr 1993 anzuwenden.

Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch für Zeiträume, in welchen die LVO I/1990 zur Anwendung kommt, ist die Liegenschaftsvermietung nach herrschender höchstgerichtlicher Rechtsprechung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. VwGH 22. November 2001, 98/15/0056). In seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Eine Einbeziehung von Zeiträumen, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, ist ... gerechtfertigt (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. März 1998, 93/14/0028, und vom 22. November 2001, 98/15/0056).

Nach der an das genannte Erkenntnis eines verstärkten Senates anschließenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von rund 20 Jahren zu verstehen. Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren gilt sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen, als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 und auch die LVO 1993 (in der Stammfassung) zur Anwendung kommen (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0144, vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 27. April 2000, 99/15/0012). Ein kürzerer Zeitraum als der zuvor genannte absehbare von 20 Jahren kommt nur dann in Betracht, wenn die Betätigung von vornherein auf einen solchen angelegt ist (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 2000, 97/15/0009). Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen wird. In diesem Fall liegt es am Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen kann, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (siehe beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, und 23. November 2000, 95/15/0177, 0178, jeweils mit weiterem Nachweis).

Gemäß § 1 Abs. 1 des Wohnungseigentumsgesetzes ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Da die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung des Bw. in erster Linie danach zu betrachten war, ob die in Rede stehende Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht gehabt hatte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, hatte die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Bw. nach einem solchen Erfolg, als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Was das äußere Erscheinungsbild anbelangt, war der dem UFS vorgelegene Bestandvertrag der Beweis für die Absicht der Bw., das in Rede stehende Objekt nicht unbefristet, sondern lediglich für die Dauer von fünf Jahren in Bestand zu geben. Die Vereinbarung, dass das am 1. November 1991 begonnene Mietverhältnis spätestens am 31. Oktober 1996 endet, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedarf, bedeutete von vornherein das Vorliegen eines auf fünf Jahre begrenzten Beobachtungszeitraums. Die Summe der aus den Überschussrechnungen für die Streitjahre ersichtlichen Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung

von

-S 226.140,74 für das Jahr 1990, - S 186.450,65 für das Jahr 1991, + S 74.949,22 für das Jahr 1992, +61.399,52 für das Jahr 1993, + 48.083,51 für das Jahr 1994, + 47.921,64 für das Jahr 1995 und -S 24.344,70 für das Jahr 1996 indizierten die Vorlage eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 204.582,20 innerhalb dieses mit der Beendigung des Mietverhältnisses im Jahr 1996 abgeschlossenen Zeitraums.

Auch wenn mit der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung an Studenten im Jahr 1997 ein neuer Beobachtungszeitraum begonnen hatte, änderte dies nichts an der Tatsache, dass die Bw. dem Finanzamt an die Vermietungstätigkeit betreffenden Daten für die Jahre 1997 und 1998 lediglich negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von S 86.645,77 für das Jahr 1997 erklärt und das Bestandsobjekt im Jahr 1998 verkauft hatte, womit das Vorliegen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen auch für den zweiten Beobachtungszeitraum anzunehmen war. Diese Annahme fand Deckung in dem Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 2. August 2005, demzufolge die Bw. die Wohnung gegen Kostenersatz an Studenten befristet (bis zum Verkauf der Wohnung) vermietet habe, um wenigstens einen Teil der laufenden Kosten zu erwirtschaften.

Vor diesem Hintergrund wäre es ausschließlich an der steuerlich vertretenen Bw. gelegen gewesen, den Bestand einer die Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide begründenden Unwägbarkeit zu beweisen. Anstatt dessen wurden im Berufungsverfahren für eine Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO nicht untypische Vorgänge dargestellt. Aus dem Anfall von Renovierungskosten vor Beginn eines befristeten Bestandverhältnisses war für die Bw. ebenso wenig wie aus der Thematisierung der Suche eines Nachfolgemieters etwas zu gewinnen, wenn der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen Folge der Beendigung eines befristeten Bestandverhältnisses war, aufgrund dieser die Bw. unabhängig von ihrem Alter und ihrem altersbedingten körperlichen Befinden nach einem Nachfolgemietler zu suchen hatte, soll ihre Betätigung nicht als eine solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gewertet werden (vgl. das die Berufung ergänzende Schreiben vom 22. Jänner 2004: "*Hätte dieses Mietverhältnis länger bestanden, wäre schon im 8. Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielt worden*"). Da die Beendigung des befristeten Mietvertrages die Möglichkeiten für die Bw. eröffnet hatten, sowohl zwischen dem Verkauf der Wohnung, als auch der Bestimmung der Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke oder Bestandszwecke zu wählen, sprach die von der Bw. gewählte Art der Bewirtschaftung des Objekts für den vorrangigen Willen der Bw., über das Bestandsobjekt nach Ablauf des befristeten Mietverhältnisses frei zu verfügen. Mit dem Abschluss eines befristeten Mietvertrages hatte sich die Bw. auf das Risiko sowohl eines Gesamtüberschusses der

Werbungskosten über die Einnahmen in diesen fünf Jahren, als auch der altersbedingten Probleme, die mit der Suche nach einem Nachfolgemietler verbunden waren, eingelassen, womit das Vorliegen einer Unwägbarkeit zu verneinen war.

Da die Art, in der die Bw. das Bestandsobjekt bewirtschaftet hatte, die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes im Sinne der Liebhaberei-Verordnung ausgeschlossen hatte, vermochten weder die Ausführungen der Bw. betreffend der "Ertragsfähigkeit" des in Rede stehenden Bestandsobjekts im Schreiben vom 22. Jänner 2004, als auch die übrigen Vorbringen der Bw. im Berufungsverfahren eine Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide offen zu legen.

Aufgrund der Verschiedenheit der den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. November 1999, 97/15/0144; 3. Juli 1996, 93/13/0171, und 17. März 1999, 94/13/0167, zugrunde gelegenen Sachverhalte zu dem der Berufung der Bw. zugrunde gelegenen Fall waren diese für die Berufungsentscheidung ohne Belang.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. November 2006