



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufungen des Bw., vom 2. Mai 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, vertreten durch Mag. Kempf, vom 30. März 2001 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 nach der am 10. November 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die betreffenden Bescheide für die Jahre 1996 und 1997 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und übt seit seiner Pensionierung Ende 1995 ab Herbst 1996 eine gewerbliche Tätigkeit als Handelsagent für eine r Lederfabrik aus. Daneben bezieht der Bw. Pensionseinkünfte aus Holland und erzielte der Bw. aus der Vermietung einer Eigentumswohnung im Jahr 1996 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (iHv. - S 9.478,00).

Für die Jahre 1996 bis 1998 erklärte der Bw. aus seiner Tätigkeit als Handelsagent nachstehende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

in S	1996	1997	1998
laufender Verlust	-98.683,00	-330.083,00	-107.176,04
Übergangsgewinn			285.439,43
Einkünfte aus Gew.	-98.683,00	-330.083,00	178.263,46

In den jeweiligen - der betreffenden Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 beigelegten - Einnahmen-Ausgabenrechnungen wurden seitens des Bw. keinerlei Einnahmen aus der laufenden Geschäftstätigkeit erklärt, jedoch wurde in der Einnahmen-Ausgabenrechnung des Jahres 1998 unter der Position "außerordentliche Erträge" ein Übergangsgewinn in Höhe von S 285.439,50 ausgewiesen.

In den Umsatzsteuererklärungen die Jahre 1996 bis 1999 betreffend machte der Bw. im Zusammenhang mit seinen gewerblichen Einkünften nachstehende Vorsteuerbeträge geltend:

1996	1997	1998	1999
S 5.188,00	S 14.539,00	S 7.031,60	S 1.536,00

Im Zuge der Durchführung der Einkommen- als auch Umsatzsteuerveranlagung für die Jahre 1996 und 1997 erkannte das Finanzamt zunächst die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die erklärten Vorsteuerbeträge an und erließ vorläufige Steuerbescheide. In weiterer Folge schied jedoch das Finanzamt im Zuge der Durchführung der Veranlagung für das Jahr 1998 die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die damit zusammenhängenden geltend gemachten Vorsteuerbeträge sowohl für dieses Jahr als auch für die beiden davor liegenden Jahre aus der Veranlagung aus und erließ für die Jahre 1996 bis 1998 die betreffenden Bescheide. Für die Jahre 1996 und 1997 wurden die zunächst vorläufigen Bescheide durch endgültige ersetzt. Begründet wurden die betreffenden Bescheide damit, dass die Relation der Einnahmen zu den geltend gemachten Betriebsausgaben die Vermutung gerechtfertigt erscheinen ließe, dass die Absicht Gewinne zu erzielen, nicht im Vordergrund der Bemühungen des Bw. gestanden sei. Es widerspräche allen Erfahrungen des Lebens, in drei Jahren mehr als S 530.000,00 auszugeben, um Einnahmen von Null zu erzielen. Nach

Ansicht des Finanzamtes seien die Reiseaktivitäten und das Herstellen von Kontakten zu anderen Personen der Grund für die Ausübung der Reisetätigkeit des Bw. Mit der Geltendmachung der Reisekosten solle durch die angestrebte Steuerersparnis offensichtlich eine Minimierung dieser Kosten erreicht werden. Der Bw. habe seit Beginn seiner Tätigkeit im Jahr 1996 einen Gesamtverlust von S 250.000,00 erwirtschaftet. Die Tätigkeit sei 1998 beendet worden, weshalb es nicht mehr möglich sei, noch einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Die Tätigkeit des Bw. werde daher im Sinne § 1 Abs. 2 LVO als Liebhaberei beurteilt.

In weiterer Folge erkannte das Finanzamt im Zuge der Durchführung der Umsatz- als auch der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1999 die in der Umsatzsteuererklärung beantragten Vorsteuerbeträge in Höhe von S 1.536,00 nicht an und bezog in die Einkommensteuerveranlagung die holländischen Pensionseinkünfte in geschätzter Höhe von S 300.000,00 mit ein.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2001 erhob der Bw. sowohl gegen die Umsatz- als auch Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 das Rechtsmittel der Berufung und führte dazu aus, dass er auf Grund seiner jahrelangen Tätigkeit als Ledertechniker und Geschäftsführer der S ständig Kontakte zu Lederfabriken und Leder verarbeitenden Produktionsstätten in Osteuropa gehabt hätte. Dies habe ihn nach seiner Pensionierung veranlasst, eine eigene gewerbliche Tätigkeit zu beginnen, weshalb das Gewerbe als Handelsagent am 2. Oktober 1996 angemeldet worden sei.

Der Bw. habe im Rahmen seiner Tätigkeit lt. Vertrag mit der Lederfabrik T in B, R, die Aufgabe gehabt, Qualitätskontrollen für das an verschiedene Finalproduktionsstätten in K zu liefernde Leder, für die Produktion von Kinderschuhen durchzuführen. Für die Leistung habe der Bw. ein Provision von 5% der Umsätze vereinbart; insgesamt habe er S 316.939,50 und nicht wie in der Begründung angeführt Null erhalten. Diesbezüglich sei auf den in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 ausgewiesenen Übergangsgewinn hingewiesen.

Nachdem auf dem Transportweg wiederholt erhebliche Mengen abhanden gekommen seien und im Laufe der Zeit Kinderschuhe aus Indien und China wesentlich günstiger auf den Markt gekommen seien, sei die Produktion in K, sowie die Lieferung von Leder aus R eingestellt worden, was zur Folge gehabt hätte, dass der Bw. per 30. April 1998 seine Gewerbeberechtigung zurückgelegt habe und den Gewerbebetrieb aufgeben habe müssen. Gem. Pkt. 6.2. der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung seien Verluste dann anzuerkennen, wenn sie auf Grund unerwarteter Umstände, z.B. ein Ausbleiben des Gesamterfolges, eintreten. Dass nachweislich die Absicht auf die Aufnahme einer steuerlich relevanten Tätigkeit gerichtet gewesen sei, könne aufgrund der international anerkannten Qualifikation des Bw., die er sich durch seine Schulbildung, jahrzehntelange Tätigkeit bei einschlägigen Spitzenunternehmen, zuletzt als Geschäftsführer bei einer Tochtergesellschaft eines weltweit agierenden Konzerns erworben habe, als gegeben angenommen werden. Wäre es nicht zu den oben erwähnten unvorhersehbaren Ereignissen gekommen, hätte der Bw. aufgrund der intensiven Aufbauarbeit mit Sicherheit in Kürze bereits einen Gesamtgewinn erzielen können, was von einem wirtschaftlich denkenden Menschen vorausgesetzt werde. Einflüsse von außen, die nicht selbst gesteuert werden könnten, würden oft die besten Absichten vereiteln. Dies sei allerdings in der Wirtschaft kein Einzelschicksal.

Hinsichtlich des Mittelpunktes der Lebensinteressen führte der Bw. in seinem Schreiben weiters aus, dass er sowohl in Österreich als auch in R einen Wohnsitz gehabt habe und bereits längere Zeit vor dem Tod seiner Gattin eine persönliche Verbindung in R eingegangen sei, welche auch im Juni 1998 zur Eheschließung geführt habe. Der Bw. habe sich längere Zeit vor und nach dem Tod seiner Gattin überwiegend in R aufgehalten und dort mit seiner jetzigen Frau in der gemeinsamen Eigentumswohnung in U gewohnt. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen liege ab 1998 eindeutig im R, weshalb die Pension aus den Niederlanden daher in Österreich nicht steuerpflichtig sei.

In weiterer Folge wies das Finanzamt die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2002 hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999 als auch Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 als unbegründet ab, hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 wurden die betreffenden Einkommensteuerbescheide insoweit abgeändert, als die zunächst in der Einkommensteuerveranlagung miteinbezogene holländische Pension aus der Veranlagung ausgeschieden wurden. In der Begründung hinsichtlich der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass der Bw. mit seiner nach der Pensionierung begonnenen Tätigkeit ausschließlich Verluste erwirtschaftet habe. Den - in den einzelnen Erklärungen - geltend gemachten Ausgaben seien Einnahmen von Null gegenübergestellt und seien unter Berücksichtigung des im Jahr 1998 ausgewiesenen Übergangsgewinns in Höhe von S 285.439,00 bei einem Gesamtumsatz von

Null ein Gesamtverlust von S 250.503,00 entstanden. Im gesamten Zeitraum seien überhaupt keine Einnahmen erwirtschaftet worden, wodurch eine Überschusserzielung gar nicht möglich gewesen sei. Zudem liege die Ursache der Verluste in den hohen Reiseaufwendungen. Maßnahmen zur Verbesserung der Situation seien nicht getroffen worden, die Tätigkeit sei aber nach drei Jahren eingestellt worden. Hinsichtlich der Annahme, bei gegenständlicher Tätigkeit handle es sich um eine in der Lebensführung begründete Tätigkeit, sei ausgeführt, dass die Verluste hauptsächlich aus den hohen Reisekosten resultierten, die laut Angaben des Bw. Aufwendungen im Zusammenhang mit Reisen nach R betroffen hätten. Ferner werde angegeben, dass der Bw. auch schon in den Jahren vor dem Tod seiner ersten Frau eine persönliche Verbindung in R eingegangen sei und in weiterer Folge der Mittelpunkt der Lebensinteressen aus diesem Grund nach R verlegt worden sei. Weiters werde angegeben, dass der Bw. auf Grund seiner Geschäftsführertätigkeit viele Kontakte in Osteuropa knüpfen konnte, weshalb davon auszugehen sei, dass die Reiseaktivitäten aus einer persönlichen Neigung herrühren würden, Kontakte herzustellen bzw. zu pflegen. Auf Grund dieser dargelegten Kriterien sei daher die Tätigkeit als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 LVO einzustufen. Eine Gewinnabsicht sei nicht erkennbar und die Erzielung von Einkünften könne als aussichtslos angenommen werden, da keine Maßnahmen zur Überschusserzielung gesetzt und die Tätigkeit noch vor Erzielung von Einnahmen eingestellt worden sei. Zudem sei der Lebensunterhalt durch die Pensionseinkünfte gedeckt.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2002 stellte der Bw. den Vorlageantrag und beantragte die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt vom 6. Juli 2005 wurde der Bw. ersucht nachstehende Fragen zu beantworten und die erforderlichen Unterlagen zu übermitteln:

"Wie Sie in der Berufung (Schreiben vom 2. Mai 2001) ausführen, hatten Sie lt. Vertrag mit der Lederfabrik T in B, R, die Aufgabe, Qualitätskontrollen für das an verschiedene Finalproduktionsstätten in K zu liefernde Leder, durchzuführen. Um Vorlage der diesbezüglichen Vereinbarungen wird gebeten.

Wie in der Berufung weiters ausgeführt wird, hatten Sie vom 2. Oktober 1996 bis zum 30. April 1998 das Gewerbe als Handelsagent angemeldet. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates steht jedoch die Tätigkeit eines Handelsagenten zu jener im Bereich der Qualitätssicherung im Widerspruch. Um diesbezügliche Stellungnahme wird gebeten. Worin genau bestand Ihre Tätigkeit?

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 geben Sie an, dass Sie Vermittlungsprovisionen erst 1998 erhalten würden. Wieso hätten Sie erst in diesem Jahr Provisionen bekommen sollen? Wie erfolgte die Berechnung der Höhe der Vermittlungs-

provision bzw. nach welchen Umsätzen hätte deren Bemessung durchgeführt werden sollen? In der Berufung wird nämlich diesbezüglich angegeben, es sei eine Provision in Höhe von 5% der Umsätze vereinbart gewesen und Sie hätten insgesamt S 316.939,50 an Provisionszahlungen erhalten. Tatsächlich wurden jedoch ihrerseits keinerlei entsprechende Umsätze erklärt. Um diesbezügliche Aufklärung sowie um Vorlage entsprechender Unterlagen wird ersucht.

Wurde die Provision in Höhe von S 316.939,50 tatsächlich an Sie ausbezahlt und haben Sie diese auch erhalten? Diesbezüglich wird um Vorlage geeigneter Unterlagen ersucht.

In der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 1998 ist ein Übergangsgewinn in Höhe von S 285.439,50 ausgewiesen. Wie erfolgte dessen Berechnung? Weiters wird um Vorlage der im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe zu erstellenden Bilanz gebeten.

In den dem Berufszeitraum 1996 bis 1999 betreffenden Einnahmen-Ausgabenrechnungen wurden jeweils Reise- und Fahrtspesen bzw. Kfz-Aufwand in Höhe von 1996: S 39.733,95 sowie S 8.960,59, 1997: S 186.530,96 und 1998: S 41.085,18 sowie S 9.948,00 geltend gemacht. Diesbezüglich wird um Nachweis sämtlicher damit im Zusammenhang stehender Aufwendungen gebeten.

Weiters werden Sie gebeten anzugeben, wie sich die in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von S 1.536,00 zusammensetzen und mit welchen Lieferungen oder sonstigen Leistungen diese im Zusammenhang standen.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt weiters ergibt, schied das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung für die Jahren 1998 sowie 1999 die ausländischen Pensionszahlungen aus der Einkommensteuerveranlagung aus. Dabei wurde allerdings seitens der Behörde verabsäumt, im Zuge der Berücksichtigung der im Jahr 1998 angefallenen außergewöhnlichen Belastung bei der Berechnung des Selbstbehaltes die außer Ansatz gebliebenen holländischen Pensionseinkünfte mit einzubeziehen.

In der Berufung geben Sie an, dass sich Ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen im Jahr 1998 nach R verlagert hätte. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates reicht jedoch der Umstand, dass Sie in R eine Wohnung besitzen und eine r Staatsbürgerin geheiratet haben für sich alleine gesehen nicht aus, den Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich nach R zu verlagern. Sie werden deshalb ersucht, Ihr diesbezügliches Vorbringen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen. Weiters werden Sie in diesem Zusammenhang um Übermittlung eines rn Besteuernachweises gebeten.

Hinsichtlich der von Ihnen aus den Niederlanden bezogenen Pension werden Sie ersucht anzugeben, um welche Art von Ruhegehalt es sich dabei konkret handelt.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass sämtliche von Ihnen im Zuge der Vorhaltbeantwortung gemachten Angaben durch Vorlage geeigneter Unterlagen (ggf. in beglaubigter Übersetzung) nachzuweisen sind. Falls Sie eine Zurücknahme gegenständlicher Berufung in Erwägung ziehen sollten, welche diesfalls schriftlich an den unabhängigen Finanzsenat zu erfolgen hätte, ist obiger Vorhalt als gegenstandslos zu betrachten und erübrigt sich dessen Beantwortung bzw. die Vorlage der entsprechenden Unterlagen."

In Beantwortung obigen Vorhaltes führte der Bw. aus, dass die Vereinbarung mit der Lederfabrik T sowie die vor Auszahlung der Provision von T angeforderte Bestätigung "Verf 9PC" übermittelt werde. Ob ein Gewerbe mit einer bestimmten oder ohne Berechtigung ausgeübt werde, sei steuerlich unmaßgeblich. Der sog. "Contract" mit T sei auf Drängen des Bw. im Oktober 1997 schriftlich festgehalten worden, weil es auf Grund der vorher getroffenen mündlichen Vereinbarungen wiederholt zu Meinungsverschiedenheiten gekommen sei. Die hauptsächliche Tätigkeit bei den Vermittlungen habe in der Qualitätskontrolle des zu liefernden Leders bestanden. Diesbezüglich sei auf die entsprechenden Ausführungen in der Eingabe von 2. Mai 2001 verwiesen. Hinsichtlich der Provisionsabrechnung sei ausgeführt, dass es zu keiner detaillierten Abrechnung gekommen sei. Auf Grund der geschilderten Umstände sei im Vergleichswege schließlich eine Provision in Höhe von S 316.939,50 vereinbart worden, die zwischen September bis Dezember 1998 auf das Konto bei der N Nr. X überwiesen worden sei. Diesbezüglich sei auf die beiliegenden Kontoauszüge verwiesen. Als weitere Anlage werde die Aufgabebilanz, die Ermittlung des Übergangsgewinnes und Kopien der Reise- und Fahrtspesen 1996 bis 1998 beigelegt.

Die in der Umsatzsteuererklärung 1999 geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von S 1.536,00 beträfen die Honorarnote des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 25. Februar 1999 und bezögen sich auf die Leistungsabrechnung zur Verfassung der Steuererklärungen 1997.

Hinsichtlich der Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach R schließe der Bw. der Vorhaltbeantwortung weitere Unterlagen sowie die erste an die Adresse in R gerichtete Pensionsabrechnung für Juli 1998 an. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Eingabe vom 2. Mai 2001 verwiesen.

Bezüglich der Pension aus den Niederlanden sei zu erwähnen, dass mit Dienstvertrag vom 4. November 1983 der Bw. als Geschäftsführer von der S, Wien (Tochtergesellschaft eines niederländischen Konzerns) angestellt worden und in dieser Funktion bis zu seiner Pensionierung, nämlich bis 31. Dezember 1995 tätig gewesen sei. Im Dienstvertrag sei dem Bw. zugesichert worden, dass er in die bestehende "E-Versicherung" des Konzerns

(Zusatzpension) eingebunden werde. Auf Grund dessen würde der Bw., seit 1. Oktober 1996 eine Pension aus den Niederlanden erhalten.

Der Vorhaltbeantwortung legte der Bw. eine (in englischer Sprache abgefasste) Vereinbarung mit der T, eine Aufgabebilanz, die Ermittlung des Übergangsgewinnes sowie die Reise- und Fahrtspesen der Jahre 1996 bis 1998, eine Honorarnote des steuerlichen Vertreters des Bw. in Bezug auf die Verfassung der Einkommens- und Umsatzsteuererklärung für 1997 sowie der Umsatzsteuervoranmeldungen für 1998, eine übersetzte Kopie eines r n Ausweises über den zeitweisen Aufenthalt für ausländische Staatsbürger lautend auf den Namen des Bw. (inkl. übersetzter rr Heiratsurkunde und Kopie der ersten beiden Seiten des Reisepasses der Ehegattin des Bw., RV) sowie Kopien des P über den Bezug einer holländischen Betriebspension an den Bw. (datiert vom 24.9.1996 und 9.4.1998, jeweils an die Wiener Adresse des Bw. gerichtet) sowie ein Schreiben des P vom 27.8.1998 über die noch ausstehende Bekanntgabe des Bw. hinsichtlich seiner Übersiedelung von Österreich nach R, bei.

In der am 22. September 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter erklärte, die im Jahre 1998 eingegangenen Beträge seien deshalb nicht in die Umsatzsteuererklärung aufgenommen worden, weil es sich diesbezüglich um nicht steuerbare Umsätze gem. § 3a Abs. 4 UStG handelte und führte hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. aus, dass dieser vor seiner Pensionierung als Lederchemiker tätig gewesen sei und in dieser Eigenschaft zwischen verschiedenen Lederfabriken im Ostblock und der Fa. Ze Umsätze vermittelt habe. Da er bei seiner Pensionierung höhere Bankverbindlichkeiten gehabt hätte (im Zeitpunkt seiner Aufnahme der Tätigkeit rd. S 400.000,00), sei er interessiert gewesen, eine gewinnbringende Tätigkeit einzugehen. Es läge daher eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO vor und sei diesbezüglich die objektive Eignung zur Gewinnerzielung zu untersuchen bzw. sei diese zweifellos gegeben gewesen. Die Tätigkeit sei im Oktober 1996 aufgenommen und im April 1998 wieder eingestellt worden, als ersichtlich geworden sei, dass keine Gewinne zu erzielen gewesen seien. Die schon mehrfach aufgezählten Unwägbarkeiten hätten schließlich zu einer insgesamt verlustbringende Tätigkeit geführt.

In Bezug auf die Berufsbezeichnung "Handelsvertreter" wendete die FA-Vertreterin ein, diese sei nicht unmittelbar mit einer Einkunftserzielung im Sinne des § 1 Abs. 1 LiebhabereiVO gleichzusetzen, sondern sei diesbezüglich auch ein Augenmerk auf die vertragliche Gestaltung zu wenden. Der Bw. habe zudem 2 1/2 Jahre (berichtigt auf 2 Jahre) Ausgaben getätigt, ohne wenigstens einen Ersatz seiner Kosten zu erlangen. Nach Meinung der FA-Vertreterin müsse man das Gesamtbild der Verhältnisse heranziehen.

Des weiteren brachte der steuerliche Vertreter vor, dass aufgrund der Reisepasseintragungen für die Jahre 1998 bis 2002 folgende Aufenthaltstage in R ermittelt worden seien:

1998: 209 Tage
 1999: 203 Tage
 2000: 216 Tage
 2001: 202 Tage
 2002: 199 Tage

Die diesbezüglichen Aufstellungen wurden dem Senat übergeben und als Beilage zum Akt genommen. Ebenso vorgelegt wurde eine Aufstellung über die in den Jahren 1998 bis 2000 erhaltenen Pensionsbeträge aus den Niederlanden. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde diesbezüglich hingewiesen, dass diese Pension gem. § 25 Abs. 1 Z 2 lit.b EStG nur mit 25% zu erfassen sei, da keine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeträgen bestand hätte. Über Befragen gab der steuerliche Vertreter weiters bekannt, dass eine Meldung an die PVA, über den überwiegenden Aufenthalt des Bw. in R, nicht bekannt sei. Der Bw. verfüge weiterhin in Österreich über einen Wohnsitz. Die Pensionszahlungen kämen auf ein Bankkonto in Österreich und würden in der Folge nach R überwiesen werden. Einen Besteuerungsnachweis in R könne der steuerliche Vertreter nicht vorlegen.

Ebenso gab der steuerliche Vertreter über Befragung bekannt, dass Umsatzzahlen auf Grund derer der Provisionsanspruch ermittelt hätte werden sollen, nicht existierten und der Bw. im Jahr 1997 94 Tage sowie 1998 bis zur Aufgabe der Tätigkeit 28 Tage beruflich in R gewesen sei.

Der steuerl. Vertreter ersuchte abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber (Bw.) ist Pensionist und übte seit seiner Pensionierung Ende 1995 bei der S (Tochterfirma eines niederländischen Konzerns) – bei welcher der Bw. als Geschäftsführer und Ledertechniker tätig war - ab Herbst 1996 eine Tätigkeit als Handelsagent (in der Qualitätskontrolle von zu lieferndem Leder) bei der T, einer in Lederfabrik aus. Die betreffende Tätigkeit wurde am 30. April 1998 aufgegeben. Neben seinen Pensionseinkünften aus der gesetzlichen Pensionsversicherung im Inland erhielt der Bw. von der niederländischen Muttergesellschaft der S eine Betriebspension, welche im gesamten Berufszeitraum über auf ein im Inland geführtes Konto überwiesen wurde. Die Höhe der holländischen Pensionszahlungen betrugen 1996: S 69.195,00; 1997: S 280.965,00; 1998: S 294.642,00; 1999: S 292.146,00. Des weiteren erzielte der Bw. aus der Vermietung einer Eigentumswohnung im Jahr 1996 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -S 9.478,00. In den Folgejahren wurden keine diesbezüglichen Einkünfte mehr erklärt.

Für die Jahre 1996 bis 1998 erklärte der Bw. aus seiner Tätigkeit als Handelsagent nachstehende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe:

in S	1996	1997	1998
laufender Verlust	-98.683,00	-330.083,00	-107.176,04
Übergangsgewinn			285.439,43
Einkünfte aus Gew.	-98.683,00	-330.083,00	178.263,46

In den jeweiligen - der betreffenden Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 beigelegten - Einnahmen-Ausgabenrechnungen wurden seitens des Bw. keinerlei Einnahmen aus der laufenden Geschäftstätigkeit erklärt und resultierten die betreffenden Verluste aus hohen Fahrt- und Reisespesen sowie Kfz-Aufwand. Diese betrugen in den Jahren 1996: S 39.733,95 sowie S 8.960,59; 1997: S 186.530,96 und 1998: S 41.085,18 sowie S 9.948,00. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung des Jahres 1998 wurde unter der Position "außerordentliche Erträge" ein Übergangsgewinn in Höhe von S 285.439,50 ausgewiesen. Dieser Betrag errechnete sich aus den angeblich im Vergleichswege vereinbarten Provisionszahlungen abzüglich Aufwendungen im Zusammenhang mit Rückstellungen. Ein Zufluss der Provisionszahlungen wurde nicht nachgewiesen.

Eine entsprechende Vereinbarung über die Zusammenarbeit des Bw. mit der T auf Basis eines schriftlichen Vertrages wurde erst ein Jahr nach erfolgter Aufnahme der Tätigkeit als Handelsagent im Oktober 1997 geschlossen. Für den vorhergehenden Zeitraum wurden keine entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen vorgelegt. Es bestanden lediglich mündliche Abmachungen.

Der Bw. war bis zum Tode seiner ersten Frau am 15. Februar 1998 mit dieser verheiratet und bewohnten beide Ehegatten an der Adresse H eine gemeinsame Wohnung. Der Ehe entstammten zwei Töchter.

Bereits in den Jahren vor dem Tod seiner ersten Frau reiste der Bw. (geschäftlich bedingt) wiederholt nach Osteuropa bzw. R und lernte dabei seine spätere zweite Frau Ra kennen, welche er am 17. Juni 1998 ehelichte.

Mit Kaufvertrag vom 5. Jänner 1998 (Datum des Beglaubigungsbeschlusses) erwarb der Bw. von seiner späteren zweiten Ehegattin RI den Hälfteanteil einer Eigentumswohnung in C. Als Wohnsitzadresse des Bw. scheint in der betreffenden Kaufvertragsvereinbarung die Anschrift H auf.

Der Bw. besaß einen vom rn Innenministerium ausgestellten "Ausweis für den zeitweisen Aufenthalt für ausländischen Staatsbürger". Gegenständlicher Ausweis wurde am 8. November 1990 befristet bis 8. November 2000 ausgestellt. Als Wohnsitz und als Staatsangehörigkeit scheinen jeweils "Österreich", als Wohnsitz in R die spätere Adresse der 1998 erworbenen Eigentumswohnung (C) auf. Als Zweck des Aufenthaltes wurde "Wohnen bei der Ehefrau, in Erwartung einer Genehmigung des Wohnsitzes in R" angegeben.

Laut den von der niederländischen Muttergesellschaft des ehemaligen österreichischen Arbeitgebers des Bw. vorgelegten Pensionsabrechnungen wurden diese ab Juli 1998 an die r

Adresse des Bw. gerichtet, die Auszahlung der Betriebspension erfolgte jedoch im gesamten Berufszeitraum weiterhin direkt von den Niederlanden auf ein im Inland geführtes Konto der W (KtoNr. Y) und wurde erst danach von Österreich nach R weiter überwiesen.

Im Berufszeitraum war der Bw. im Wählerverzeichnis des XY. Bezirkes eingetragen und besaß einen im Inland zugelassenen Leasing-PKW.

Der Bw. war in R nicht steuerlich erfasst. r Steuerbescheide wurden keine vorgelegt.

Ab dem Jahr 1998 sowie die Folgejahre bis 2002 betreffend, hielt sich der Bw. die überwiegende Zeit der jeweiligen Jahre in R auf.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen steht nur für die Jahre 1998 und 1999 in Streit.

Wenn der Bw. vorbringt, es stimme nicht, dass er keinerlei Einnahmen aus seiner gewerblichen Tätigkeit mit der T erzielt habe, so kann dem insofern nicht gefolgt werden, als er bislang nicht bereit war, den Erhalt von Zahlungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Wie der Bw. ausführte, sei es zunächst mit der T auf Grund von vorerst mündlich getroffenen Vereinbarungen immer wieder zu Meinungsverschiedenheiten zwischen ihm und dem Firmenpartner gekommen, und sei erst in weiterer Folge - nämlich im Oktober 1997 - die mit der T ursprünglich mündlich getroffene Vereinbarung nachträglich schriftlich geschlossen worden. Eine detaillierte Abrechnung der Provisionszahlungen läge nicht vor und sei es auf Grund der geschilderten Umstände zu einer im Vergleichswege zu zahlenden Provision in Höhe von US\$ 27.000,00, d.s. S 316.939,50 an den Bw. gekommen. Gegenständlicher Betrag sei auf ein Konto bei der N Kto-Nr. X überwiesen worden. Diesbezüglich sei auf zwei Kontoauszüge verwiesen.

Wie sich nun aus vorliegendem Sachverhalt ergibt, ist im gegenständlichen Fall weder davon auszugehen, dass die strittigen Provisionszahlungen im Rahmen eines mit der T nachträglich geschlossenen Vergleiches vereinbart wurden - hat es doch der Bw. diesfalls verabsäumt, einen diesbezüglichen Vergleich bzw. entsprechende Bezug habende Unterlagen, die dieses Vorbringen verifiziert hätten, vorzulegen – noch ist davon auszugehen, dass dem Bw. tatsächlich - so wie angegeben -, Provisionszahlungen zugeflossen und – wie behauptet - seinem Konto bei der N auch gutgeschrieben wurden. Wie den vorgelegten Kontoauszügen zu entnehmen ist, wurde zwar auf dem Kontoauszug vom 15. Dezember 1998 eine Zahlung in Höhe von US\$ 8.659,60 als Gutschrift verbucht, allerdings enthält der betreffende Auszug keinerlei Hinweise auf die Identität des Auftraggebers der gegenständlichen Einzahlung. Ebenso enthält auch der vom Bw. in diesem Zusammenhang vorgelegte zweite Kontoauszug keinerlei Hinweise, dass dem Bw. von Seiten der T ein entsprechender Provisions(teil)betrag überwiesen worden wäre. Lässt doch auch in diesem Fall der am Kontoauszug aufscheinende Kontostand in Höhe von US\$ 11.853,80 keinerlei Rückschlüsse auf dessen Herkunft zu und

weist der Kontoauszug im Übrigen nur eine vom Bw. von seinem Konto aus getätigte Auslandsüberweisung auf. Weiterführende Bezug habende Unterlagen, die eindeutig den Zufluss der strittigen Provisionszahlung oder zumindest eines Teilbetrages an den Bw. dokumentiert hätten, wurden keine vorgelegt. Nach Meinung des Senates erscheint es somit äußerst zweifelhaft und fragwürdig, ob der Bw. tatsächlich - so wie angegeben - aus seiner geschäftlichen Verbindung mit der T überhaupt Provisionszahlungen erhalten bzw. ob seitens des Bw. ein (rechtlich durchsetzbarer) Anspruch auf Leistung einer Provisionszahlung der T gegenüber bestanden hat. Die Annahme, dass dem Bw. keinerlei Provisionszahlungen zugeflossen und letztendlich auch kein entsprechender Anspruch auf Provisionszahlung bestand, erscheint berechtigt, lässt der Bw. doch diesbezüglich alles im Dunkeln. So wurde weder ein Nachweis erbracht, dass die Provisionszahlungen in der angegebenen Höhe nachträglich im Vergleichswege vereinbart wurden, noch wurde ein entsprechender Zufluss nachgewiesen. Zudem wurden die seitens des Bw. im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit als Handelagent vermittelten Umsätze nicht offen gelegt. Obwohl der Bw. mit Vorhalt vom 6. Juli 2005 unter anderem aufgefordert wurde anzugeben, nach welchen Umsätzen die Berechnung der Provision erfolgen hätte sollen bzw. wieso - wie in der Einkommensteuererklärung für 1996 angegeben -, der Bw. die Vermittlungsprovision erst 1998 erhalten sollte, gab der Bw. - wie bereits oben ausgeführt - lediglich an, dass auf Grund von Meinungsverschiedenheiten mit der T letztendlich im Vergleichswege eine Provision in Höhe von S 316.939,50 vereinbart worden sei. Nähere Angaben dazu werden jedoch keine gemacht, auch legte der Bw. keine Bezug habende Unterlagen vor. Auch wenn der Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorbringt, gemäß § 3a Abs. 4 UStG 1994 handle es sich bei gegenständlichen Umsätzen um solche, welche gemäß der genannten gesetzlichen Bestimmung im Inland nicht steuerbar wären und deshalb auch nicht in die Umsatzsteuererklärung aufgenommen worden seien, so kann eine derartige Argumentation jedoch zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führen als davon auszugehen, dass der Bw. tatsächlich keinerlei Umsätze aus seiner gewerblichen Tätigkeit als Handelsagent erzielte, wurde doch dem Bw. ausreichend Möglichkeit geboten, die tatsächlich von ihm erwirtschafteten Umsätze aus der betreffenden Tätigkeit der Behörde gegenüber bekanntzugeben und nachzuweisen. Der Bw. ist seiner in den verfahrensrechtlichen Vorschriften normierten Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen, zumal vor allem bei Sachverhalten mit Auslandsbezug diesbezüglich ein erhöhtes Mitwirkungsrecht besteht.

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, ab 1998 befände sich sein Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht mehr im Inland sondern in R, so kann dem diesbezüglichen Vorbringen Glauben geschenkt werden. Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, lernte der Bw. seine spätere zweite Frau bereits auf seinen diversen Reisen nach R vor dem Tode seiner

ersten Ehegattin kennen und heiratete Ra im Juni 1998. Gleichzeitig erwarb der Bw. zu Beginn des Jahres 1998 in R einen Hälfteanteil an einer Eigentumswohnung und besaß – wie bereits ausgeführt – eine – wenn auch befristete – Aufenthaltsgenehmigung. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter des Bw. zudem ergänzend vor, dass der Bw. sich ab dem Jahr 1998 überwiegend (nämlich 1998: 209 Tage, 1999: 203 Tage, 2000: 216 Tage, 2001: 202 Tage und 2002: 199 Tage) in R aufgehalten habe. Zum Beweis seines Vorbringens legte der steuerliche Vertreter des Bw. eine an Hand der Ein- bzw. Ausreisestempel seines Reisepasses zusammengestellte dementsprechende Aufstellung über den jeweiligen Aufenthalt des Bw. in R vor. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen erscheint es daher als glaubwürdig, dass der Bw. tatsächlich so wie angegeben im Jahr 1998 und 1999 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich nach R verlegte.

Gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit R war daher im vorliegendem Sachverhalt der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 in R ansässig und weist gegenständliches DBA gemäß Artikel 18 die Besteuerungsrechte sowohl hinsichtlich der vom Bw. bezogenen österreichischen Pension aus der gesetzlichen Pensionsversicherung als auch der niederländischen Betriebspension dem Staat R zu, weshalb der Berufung in diesem Punkt stattzugeben war. Aus diesem Grund fehlte es auch mangels im Inland steuerbarer Einkünfte in den Jahren 1998 und 1999 an den Voraussetzungen zur Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung, weshalb die betreffenden Bescheide ersatzlos aufzuheben waren.

Gemäß der Liebhabereiverordnung II wird zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO) und solchen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) unterschieden. Einkünfte mit Einkunftsquellenvermutung liegen bei Betätigungen vor, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fallen. Demgegenüber besteht bei Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 LVO Liebhabereivermutung. Dabei handelt es sich etwa um Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Subsumption einer Betätigung als solche gemäß § 1 Abs. 2 LVO hat zur Folge, dass im Gegensatz zu § 1 Abs. 1-Betätigungen Anlaufverluste für die ersten drei bzw. fünf Jahre nicht anzuerkennen sind.

Bei der Feststellung von Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 2 LVO II ist nicht auf die konkrete Neigung des Abgabepflichtigen und die konkrete Art der Tätigkeit abzustellen sondern darauf, ob die konkrete Betätigung bei Prüfung anhand eines abstrakten Maßstabs ("typischerweise", "nach der Verkehrsauffassung") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung be-

gründeten Neigung aufweist (vgl. dazu VwGH vom 30. 7. 2002, 96/14/0116 und vom 26. 1. 1999, 98/14/0041).

Im gegenständlichen Berufungsfall war der Bw. nach seiner Pensionierung als Geschäftsführer und Ledertechniker bei der S von Herbst 1996 bis April 1998 gewerblich als Handelsagent einer Lederfabrik tätig und wurden wie bereits oben ausgeführt keinerlei Umsätze bzw. Einnahmen aus der betreffenden Tätigkeit erzielt. Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt weiters ergibt, war der Bw. zunächst lediglich von vorerst mündlich getroffenen Vereinbarungen für die T tätig und kam es erst in weiterer Folge auf Grund von Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragspartnern zu einer nachträglich schriftlich geschlossenen Vereinbarung. Entsprechend den der Behörde vorliegenden Einnahmen-Ausgabenrechnung machte der Bw. extrem hohe Fahrt- und Reisespesen sowie Kfz-Aufwendungen (in nahezu der Hälfte der entstandene Verluste) geltend. Entsprechend der nachträglich geschlossenen vertraglichen Vereinbarung, wurde eine Provision in Höhe von 5% der erzielten Umsätze vereinbart, ohne allerdings deren konkrete Berechnungs- bzw. Auszahlungsmodalitäten festzulegen sowie für die Anfangsphase der betreffenden Tätigkeit eine entsprechende Acontozahlung für die zu erwartenden Provisionen in Bezug auf die mit der Ausübung der gegenständlichen Tätigkeit als Handelsagent verbundenen Reise- und Spesenaufwendungen zu vereinbaren. Sämtliche im Zusammenhang mit der Reisetätigkeit des Bw. in Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit entstandenen Aufwendungen wurden vorerst aus eigenen Mitteln des Bw. getragen.

Wenn der Bw. in der Berufung nun vorbringt, bei gegenständlicher Tätigkeit handle es sich um eine solche mit Einkunftsquellenvermutung bzw. habe der Bw. seit Beginn seiner gewerblichen Tätigkeit diese in der Absicht, Gewinne zu erzielen betrieben, so kann dem nicht gefolgt werden. Der Bw. irrt, sollte er davon ausgehen, seine gewerbliche Tätigkeit als Handelsagent stelle auf jeden Fall ein Einkunftsquelle im Sinne der gesetzlichen Vorschriften dar. Grundsätzlich kann nämlich in einer in der Pension "nebenberuflichen" betriebenen gewerblichen Tätigkeit als Handelsagent einer Lederfabrik ohne entsprechende Umsatz- und vertraglicher Vereinbarung hinsichtlich der Auszahlungs- bzw. Berechnungsmodalitäten der zu "leistenden" Provisionszahlungen sowie in der Übernahme sämtlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der als Handelsagent anfallenden Reisetätigkeit durch den Bw. selbst nicht dessen Bemühen gesehen werden, sich eine Einkunftsquelle erschaffen zu wollen. Eine solche Tätigkeit wird typischerweise nicht erwerbswirtschaftlich betrieben. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv ertragsfähig ist, worunter die Eignung der Tätigkeit verstanden werden muss, einen der positiven Steuererhebung aus der

betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Dem gegenüber kommt dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt (VwGH v. 3.7.1996, ZI.93/13/0171, ÖStZB 1996, 397).

Wie bereits ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass der Bw. keinerlei Umsätze aus seiner gewerblichen Tätigkeit als Handelsagent der r Lederfabrik erzielte und auch keinerlei Provisionszahlungen erhielt bzw. auch keine der T gegenüber (rechtlich durchsetzbaren) Ansprüche vorlagen. Die Gründe für diese Sachverhaltsannahme der Behörde wurden bereits oben ausführlich dargelegt. Vielmehr sind dem Bw. im Berufszeitraum die strittigen Aufwendungen entstanden.

Weiters irrt der Bw., wenn er davon ausgeht, im vorliegenden Berufsfall würde sich seine Tätigkeit als Handelsagent für die r Lederfabrik als eine objektiv ertragsfähige Betätigung darstellen. Die Annahme, dass es sich bei der gewerblichen Tätigkeit des Bw. als Handelsagent um Liebhaberei handelt, erscheint nahe liegend. Wie sich nämlich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, erklärte der Bw. Verluste aus der laufenden Geschäftstätigkeit in oben genannter Höhe, wobei die Reisespesen und Kfz-Aufwendungen nahezu die Hälfte der erklärten Verluste betrug. Gleichzeitig hat es der Bw. im gesamten Berufsverlauf verabsäumt und unterlassen, die Höhe der von ihm tatsächlich vermittelten Umsätze offen zulegen.

Auch hat sich der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.6.1994, ZI.93/14/0217 und vom 12.8.1994, ZI.94/14/0025 für Liebhaberei ausgesprochen, wenn etwa die sich aus der betriebenen Tätigkeit ergebenden Verluste die erzielten Umsätze übersteigen oder die Fixkosten höher sind als die Einnahmen. Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, er wollte mit seiner Tätigkeit als Handelsagent Einnahmen erzielen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die bloße Behauptung Einkünfte erzielen zu wollen keinesfalls ausreicht, die Betätigung des Bw. als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Der Umstand, dass der Bw. als Handelsagent seine Tätigkeit ohne Achtung auf kommerzielle Erfolge ausübte - die strittigen Aufwendungen schmälerten die Pensionseinkünfte und folglich die Existenzgrundlage der Bw. - , spricht gegen die Einkunftsquellenvermutung. Gegen die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung als Handelsagent spricht aber auch die der gegenständlichen Tätigkeit zugrunde liegende unübliche Vertragsgestaltung. Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt bzw. wie der

Bw. in der Vorhaltbeantwortung ausführte, kam es auf Grund von vorerst mündlich getroffenen Vereinbarungen mit der T immer wieder zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den Vertragspartnern und wurde erst in weiterer Folge - nämlich im Oktober 1997 und somit erst ein Jahr nach erfolgter Aufnahme der Tätigkeit als Handelsagent - die mit der T ursprünglich mündliche Vereinbarung nachträglich schriftlich geschlossen. Wie sich aus dem der Behörde vorliegenden Vertrag ergibt, wurde zwar eine Provision in Höhe von 5% der seitens des Bw. getätigten Umsätze vereinbart, konkrete Angaben hinsichtlich der Berechnungs- sowie Auszahlungsmodalitäten enthält gegenständliche vertragliche Vereinbarung jedoch keine. Ebenso legte der Bw. keine detaillierte Abrechnung der angeblich im Vergleichswege vereinbarten Provisionszahlung vor und erbrachte auch keinen dementsprechenden Nachweis über deren tatsächliche Zahlung. Vielmehr hatte der Bw. von Beginn seiner Tätigkeit sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Reisetätigkeit als Handelsagent aus eigenen Mittel aufzubringen und vereinbarte der Bw. mit der T auch diesbezüglich keine Akontozahlung in Hinblick auf seine zukünftig zu erwirtschaftenden Umsätze, um somit wenigsten zum Teil seine anfallenden Reisespesen abdecken zu können. So gab auch der Bw. selbst in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1996 an, erst im Jahr 1998 Provisionszahlungen zu erhalten. Genauere Gründe nannte der Bw. diesbezüglich keine. Eine derartige Vertragsgestaltung erscheint nach Meinung des Senates jedoch gerade im vorliegenden Fall als äußerst unüblich und entspricht keineswegs der angeblichen Absicht des Bw. in seiner Tätigkeit als Handelsagent mit der vorliegenden vertraglichen Gestaltung Gewinne erwirtschaften zu wollen. Vielmehr spricht auch die seitens der steuerlichen Vertreter im Rahmen der mündlichen Verhandlung getätigte Aussage, der Bw. hätte im Zeitpunkt seiner Aufnahme der Tätigkeit höhere Verbindlichkeiten in Höhe von rund S 400.000,00 gehabt, weshalb er daran interessiert gewesen sei, eine gewinnbringende Tätigkeit einzugehen, nicht für, sondern gegen das Vorbringen, gegenständliche Tätigkeit als Handelsagent als gewinnbringend zu qualifizieren. Ist nämlich der Aussage der steuerlichen Vertretung im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung Glauben zu schenken, der Bw. hätte tatsächlich im Zeitpunkt seiner Aufnahme der Tätigkeit als Handelsagent Verbindlichkeiten in Höhe von rund S 400.000,00 gehabt, so stellt sich die Frage, wieso nicht gleich zu Beginn der Tätigkeit eindeutige schriftliche und somit jederzeit nachvollziehbare und überprüfbare vertragliche Regelungen hinsichtlich des Aufgabengebietes des Bw. als auch der Leistungsabrechnung getroffen wurden, musste dem Bw. doch als früheren Geschäftsführer eines international tätigen Unternehmens sowie als einem wirtschaftlich denkenden "Marktteilnehmer" bewusst gewesen sein, dass es auf Grund von lediglich mündlich getroffenen Vereinbarungen immer wieder zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Auslegung der Vertragsinhalte kommen kann und gerade bei Geschäften im "Ostblock" diesbezüglich besonderes Augenmerk auf eine

präzise geregelte vertragliche Gestaltung der betreffenden Vereinbarung zu legen ist. Zudem erscheint es angesichts der angeblich zu Beginn der Tätigkeit bestandenen hohen Verbindlichkeiten des Bw. äußerst unglaublich, über einen Zeitraum von zwei Jahren hinweg – vom Beginn der Tätigkeit bis letztendlich deren Aufgabe im April 1998 - keine entsprechende Regelung hinsichtlich einer Vorauszahlung in Bezug auf die zu erwartenden Provisionszahlungen in Abhängigkeit der getätigten Umsätze zu vereinbaren, musste doch dem Bw. bewusst gewesen sein, dass seine Art der Tätigkeit als Handelsagent mit relativ hohen Reiseaufwendungen verbunden sein würden und diese Kosten zusätzlich zu seinen zu Beginn der Tätigkeit existierenden hohen Verbindlichkeiten zu finanzieren sein würden.

Dafür, dass es sich um eine so genannte Neigungstätigkeit handelt sprechen aber auch noch folgende Überlegungen: Wie der Bw. selbst ausführte, hatte er auf Grund seiner früheren Tätigkeit als Geschäftsführer der S ständig Kontakte zu Lederfabriken und Leder verarbeitenden Produktionsstätten in Osteuropa gehabt und ging der Bw. bereits längere Zeit vor dem Tode seiner ersten Frau im R eine persönliche Verbindung zu seiner späteren zweiten Frau ein, welche im Juni 1998 zur Eheschließung führte. Gleichzeitig verlegte der Bw. im Jahr 1998 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich nach R. Diese Sachverhaltsfeststellungen lassen somit die Annahme nahe liegend bzw. gerechtfertigt erscheinen, dass es sich bei gegenständlicher Tätigkeit in Anbetracht der extrem hohen Reiseaufwendungen (die größtenteils Reisen nach R betreffen) inklusive der geltend gemachten Aufwendungen für ein Kfz in erster Linie um eine in der Lebensführung des Bw. begründete Tätigkeit handelte bzw. um eine Tätigkeit, die aus einer besonderen Neigung des Bw. heraus resultierte, Kontakte in R und Osteuropa zu knüpfen bzw. zu intensivieren.

Da es somit gegenständlicher Tätigkeit insgesamt gesehen an der objektiven Ertragsfähigkeit mangelt, war die Berufung schon aus diesem Grund in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Die Berufung scheitert aber auch noch aus folgenden Überlegungen:

Wird eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO II vorzeitig beendet, so sind die sich aus der betreffenden Betätigung ergebenden Verluste nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn die Tätigkeit, neben dem Vorliegen der Voraussetzung der objektiven Ertragsfähigkeit, auf Grund von unvorhersehbaren bzw. unbeeinflussbaren Auswirkungen und Umständen bzw. Ereignissen eingestellt wurde.

Im gegenständlichen Fall bringt der Bw. vor, es seien auf dem Transportwege wiederholt erhebliche Mengen an Leder abhanden gekommen und seien im Laufe der Zeit Kinderschuhe aus Indien und China wesentlich günstiger auf den Markt gekommen, weshalb die Produktion

in K sowie die Lieferung von Leder aus R eingestellt worden sei und zur Folge gehabt hätte, dass der Bw. seine Gewerbeberechtigung mit Ende April 1998 zurückgelegt habe.

Wenn der Bw. vermeint, bei den angegebenen Gründen, welche zur Aufgabe seiner Tätigkeit geführt haben, lägen Unwägbarkeiten im Sinne der gesetzlichen Vorschriften vor, so kann dem nicht gefolgt werden. Wie der Bw. selbst in der Berufung ausführte, war der Bw. jahrelang als Ledertechniker und Geschäftsführer bei einer Tochterfirma eines weltweit agierenden Konzern tätig und konnte sich seine international anerkannte Qualifikation durch seine Schulbildung und jahrzehntelange Arbeit bei einschlägigen Spitzenunternehmen, zuletzt bei der S erwerben. Diese Argumentation spricht jedoch nicht für sondern gegen das Berufungsvorbringen des Bw., die angegebenen Gründen, welche zur Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit als Handelsagent führten, als Unwägbarkeiten zu beurteilen. So musste nämlich für den Bw. als Branchenkenner bereit im Herbst 1996 zu Beginn seiner Tätigkeit als Handelsagent für Leder für den osteuropäischen Raum, die nachträglich tatsächlich eingetretene wirtschaftliche Entwicklung – die angeblich letztendlich im April 1998 zur Aufgabe der Tätigkeit führte –, nämlich, dass Indien und China auf den Markt drängten und billiger Kinderschuhe produzierten, erkennbar und vorhersehbar gewesen sein, vollzieht sich eine derartige wirtschaftliche Entwicklung bzw. Öffnung des asiatischen Marktes in zeitlicher Hinsicht gesehen nicht abrupt, sondern sukzessive und über einen längeren Zeitraum als zwei Jahre hinweg. Auch bei den weiteren vom Bw. genannten Gründen, welche zur Aufgabe seiner Tätigkeit als Handelsagent führten, kann daher vom Vorliegen von Unwägbarkeiten nicht gesprochen werden, zumal dem Bw. die unsicheren Bedingungen in R und K bekannt sein mussten.

Vielmehr scheint im vorliegenden Fall die Vermutung nahe liegend, dass die Tätigkeit des Bw. als Handelsagent auch aus privaten Gründen aufgegeben wurde. Wie der Bw. ausführte, lernte er seine spätere zweite Frau bereits Jahre vor dem Tod seiner ersten Frau im Februar 1998 kennen und ging mit ihr eine Beziehung ein. Im Juni 1998 folgte die Heirat mit Ra. Gleichzeitig verlegte der Bw. im Jahr 1998 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach R und gab mit Ende April 1998 wegen angeblicher Unwägbarkeiten seine gewerbliche Tätigkeit auf. Wie sich somit aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, stehen im vorliegenden Fall die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Österreich nach R im Jahr 1998, die Aufgabe der Tätigkeit im April 1998 und die Heirat des Bw. im Juni des gleichen Jahres in einem derart engen zeitlichen Konnex zueinander, sodass die diesbezügliche Vermutung, die Aufgabe der Tätigkeit erfolgte nicht nur aus den oben genannten Gründen, sondern war insofern durch private Motive veranlasst, als die bis dafür zu tragenden Reisekosten für die Reisen des Bw. zu seiner späteren Frau nach R nunmehr wegfielen, nahe liegend erscheint. Diesbezüglich geht auch die Argumentation des Bw., nur die unerwarteten Ereignisse der billigeren Produktion von Kinderschuhen durch Indien und

China führten dazu, dass der Bw. seine Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamterfolges beendete, ins Leere.

Da es somit aus den oben genannten Gründen gegenständlicher Tätigkeit an der Voraussetzung der objektiven Ertragsfähigkeit mangelt und zudem es sich hinsichtlich der Gründe, die zur Beendigung der Tätigkeit führten um keine Unwägbarkeiten im Sinne der gesetzlichen Vorschriften handelt, war daher die Betätigung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen und waren in weiterer Folge die strittigen Verluste steuerlich nicht zu berücksichtigen. Ergänzend ist noch darauf hinzuweisen, dass - wie bereits ausgeführt - bei der Einstufung einer Tätigkeit als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO II Anlaufverluste generell nicht anzuerkennen sind.

In Bezug auf die seitens des Bw. in den Jahren 1996 und 1997 in Österreich versteuerten holländischen Pensionseinkünften wird Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen nur mit 25% zu erfassen, soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeträgen nicht besteht.

Im gegenständlichen Fall bezog der Bw. im Berufszeitraum eine auf freiwilliger Basis seitens seines früheren Arbeitgebers, der S, vereinbarte Betriebspension. Entsprechend der oben genannten gesetzlichen Bestimmung ist diese holländische Pension lediglich zu einem Viertel der jeweils bezogenen Pensionshöhe in den Jahren 1996 (25% von S 69.195,00 = S 17.299,00) und 1997 (25% von S 280.965,00 = S 70.241,00) der Besteuerung zu unterziehen gewesen. Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 war daher in diesem Punkt stattzugeben. Ergänzend wird noch ausgeführt, dass für die Jahre 1998 und 1999 gemäß den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit R hinsichtlich der holländischen Betriebspension die Besteuerungsrechte auf R übergehen. Diesbezüglich wird auch auf obige Ausführungen verwiesen.

Insgesamt gesehen war der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 teilweise stattzugeben und die Bescheide gegen die Einkommensteuer für die Jahre 1998 sowie 1999 aufzuheben.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 wird Folgendes bemerkt:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede selbständige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt.

Gemäß § 2 Abs. 5 leg. cit. gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder

Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Da somit der Bw. mangels Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Tätigkeit nicht die vom Gesetz vorgegebenen Kriterien der Unternehmereigenschaft erfüllte, war für die Jahre 1996 bis 1998 auch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes von Liebhaberei auszugehen und gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen. Ebenso waren die für 1999 geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Aufwendungen hinsichtlich der Abfassung der Steuererklärung für 1997 nicht anzuerkennen, da es dem Bw. auch in diesem Jahr an der Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 mangelte.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 war daher insgesamt gesehen als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €).

Wien, am 13. Dezember 2005