



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0152-F/05,  
miterledigt RV/0153-F/05

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend **Einkommensteuer 2001 bis 2004**, **Einkommensteuervorauszahlung 2005** sowie **Anspruchszinsen 2002** entschieden:

Der Berufung betreffend **Einkommensteuer 2001 bis 2004** wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen) und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer) für die Jahre 2001 bis 2004 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (für 2001 in S und €) zu entnehmen und bilden einen integrierten Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Einkommensteuervorauszahlungen 2005** und **Anspruchszinsen 2002** wird gem. § 276 Abs. 1 iVm § 256 Abs. 3 BAO gegenstandslos erklärt.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz Bw genannt) ist pensionierter Beamter und hat in den Berufungsjahren neben nichtselbständigen Einkünften jeweils Verluste aus einer im Jahr 2001 aufgenommenen Tätigkeit als Detektiv erklärt. Den erklärten Einnahmen (2001: 8000 S; 2002: 1.200 €; 2003: 1.430,00 €; 2004: 1.241,60 €) standen in diesen Jahren Ausgaben in folgender Höhe gegenüber: 2001: 25.768,30 S; 2002: 4.371,56 €; 2003: 5.398,23 €; 2004: 3.138,04 €, sodass jeweils ein Verlust (2001: 17.768,30 S; 2002: 3.171,56 €, 2003: 3.968,23 €; 2004: 1.896,44 €) erklärt wurde.

---

Der Bw hat gegen den am 15. Mai 2002 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2001 mit der Begründung, die Einkünfte aus der Tätigkeit als Detektiv seien sowohl bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als auch als solche aus Gewerbebetrieb erfasst worden, Berufung erhoben. Das Finanzamt hat der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. November 2002 insoweit Folge gegeben, als nunmehr die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb erfasst wurden. Allerdings wurde dem Bescheid abweichend von der Erklärung ein Verlust in Höhe von 11.849,00 S zugrunde gelegt. Es wurde - wie aus dem Veranlagungsakt ersichtlich ist - der Anteil der betrieblichen Aufwendungen für die „Kanzlei“ (Strom, Heizung, Wasser-gebühren) von 20 % auf 15 % gekürzt und die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA von 400.000,00 S auf 300.000,00 S und damit die AfA vermindert. Zur Vorläufigkeit der Berufungsvorentscheidung wurde im Akt vermerkt, es seien 2001 nur sehr geringe Einnahmen und auch 2002 noch keine „nennenswerten Einnahmen“ angefallen und bestehe damit „Liebhabereiverdacht“.

Am 20. Mai 2005 wurden sodann für die Jahre 2001 bis 2003 gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit „0“ festgesetzt wurden. In der Begründung wurde darauf verwiesen, die bisher bis 2004 aus der Tätigkeit erzielten geringen Erlöse als Privatdetektiv hätten gezeigt, dass kein Bedarf an solchen Diensten bestehe oder aber keine entsprechende Werbung für diese Tätigkeit betrieben worden sei. Daher falle diese Detektivtätigkeit unter den Tatbestand der Liebhaberei, zumal sie auch auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Eine Verlängerung des Beobachtungszeitraumes sei entbehrliech, da die Erzielung eines Gesamterfolges ohne Änderung der Bewirtschaftungsart in einem absehbaren Zeitraum aussichtslos sei. Für 2004 erging mit gleichem Datum und gleicher Begründung wie für das Jahr 2001 ein Einkommensteuerbescheid, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen „Liebhaberei“ mit „0“ erfasst wurden. Zudem wurde basierend auf der Einkommensteuerfestsetzung 2002 ein Anspruchsziensbescheid für 2002 erlassen, mit dem eine Abgabenschuld von 65,72 € festgesetzt wurde. Aufgrund des Einkommensteuerbescheides 2004 wurde ein Vorauszahlungsbescheid für 2005 erlassen.

Gegen sämtliche Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen zur „Liebhabereifrage“ darauf verwiesen, am 9.5.2001 sei dem Bw seitens des Amtes der Vorarlberger Landesregierung die Bewilligung für die Ausübung des Sicherheitsgewerbes erteilt worden. Hiefür habe er die vorgeschriebenen Steuern und Abgaben entrichtet und er sei seither auch verpflichtet, seine Beiträge an die Wirtschaftskammer und die gewerbliche Sozialversicherung zu erbringen. Im Gründungsjahr habe er sich in seinem Wohnhaus ein kleines Büro eingerichtet und sich eine bescheidene Infrastruktur zurechtgelegt.

Mit seiner Detektivarbeit sei es ihm ernst. Nachdem sich der Staat aus Kosten- und Personalgründen aus verschiedenen Bereichen der öffentlichen Sicherheit, vor allem im Bereich der Prävention immer mehr zurücknehme, sei auch ein Markt für private Sicherheitsunternehmungen vorhanden. Als Einzelunternehmer sei es aber nicht so leicht, an passende Aufträge zu kommen. Wenn er auch in den Steuerjahren 2001 bis 2004 nicht sehr erfolgreich gewesen sei, so habe er sich in dieser Zeit bereits einen kleinen Kundenstock erarbeitet und für das Steuerjahr 2005 dürfte er bereits eine ausgeglichene Geschäftsgebarung erbringen können. In den vergangenen Steuerjahren seien in seinem privaten Bereich immer wieder Dinge angestanden, die er in seiner aktiven Dienstzeit nicht erledigen habe können und die dringend erledigt werden hätten müssen. Heuer sehe die Sache jedoch wesentlich anders aus und er könne sich bereits voll um seine Aufgabe als Detektiv kümmern. Er habe auch schon Kontakte mit Mitbewerbern gehabt und es sehe so aus, als ob sich auf diesem Wege seine Geschäftseinnahmen vermehren könnten. Natürlich sei seine Gewerbetätigkeit auf eine in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen. Das könne doch nichts Schlimmes sein. Im Gegenteil, es sei doch geradezu eine ideale Voraussetzung, um in diesem Gewerbezweig überhaupt Fuß fassen zu können. Im Übrigen habe er demnächst vor, per Inserat einen Partner zu suchen, der an einer Mitarbeit in seinem Gewerbebetrieb interessiert sei. Er habe 40 Jahre im öffentlichen Dienst gedient und stets seine Steuern auf Heller und Pfennig bezahlt bzw. seien sie ihm laufend abgezogen worden. Wenn die Gründung seines Geschäfts nicht mit Auslagen verbunden gewesen wäre, die er als Abzugsposten steuerlich abschreiben könne, so wären seine derzeitigen bescheidenen Zusatzeinkünfte bereits der Steuerpflicht unterlegen. Im Bundesdienst seien per 1.1.2001 die Ruhensbestimmungen eingeführt worden. Diese hätten ihn in erster Linie daran gehindert, für sein Gewerbe eine marktgerechte Werbestrategie zu entwickeln. Wenn seine Einkünfte aus seinem Gewerbebetrieb über der Geringfügigkeitsgrenze zu liegen gekommen wären, wäre auf der anderen Seite eine empfindliche Pensionskürzung (30, 40 bzw. 50 %) verbunden gewesen. Ohne entsprechende Werbung habe er es aber in den Steuerjahren 2001 bis 2004 nicht geschafft, aus seinem Gewerbebetrieb einen Gewinn zu erzielen. Ab seinem 65. Lebensjahr könne er als Ruhestandsbeamter unbegrenzt dazuverdienen, ohne dass er Gefahr laufe, dass seine Pensionsansprüche gekürzt werden würden. Er halte hiermit fest, dass für die Tätigkeit als Privatdetektiv ein Marktbedarf bestehe. Seine Detektivarbeit erfülle ihn und habe aus seiner Sicht mit „Liebhaberei“ nichts zu tun. Wenn sein Gewerbe nicht auf seiner in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen wäre, könnte er als Einzelunternehmer als Detektiv solche Dienste den Klienten gar nicht anbieten. In der derzeitigen Entwicklungsphase sei er überzeugt, bereits in absehbarer Zeit aus seinem Gewerbebetrieb Gewinne erzielen zu können.

---

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004, den Vorauszahlungsbescheid 2005 und den Anspruchsziensbescheid 2002 mit Berufungsvorentscheidungen vom 5. Juli 2005 als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt vertrat begründend im Wesentlichen die Ansicht, es handle sich bei der Betätigung des Bw um eine § 1 Abs. 2 EStG (Anmerkung des Referentin des UFS: gemeint wohl LVO) - Tätigkeit, sohin um eine Tätigkeit, die auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Im gegenständlichen Fall sei nach Pensionsantritt eine zum früheren Beruf verwandte Tätigkeit verlustbringend ausgeübt worden. Die Verluste seien vom Bw in Kauf genommen worden, da er selber ausgeführt, dass er einerseits eine Besteuerung dieser Einkünfte zum Progressionssatz vermeiden, andererseits auch keine im Hinblick auf die Ruhensbestimmung schädlichen Einkünfte erzielen habe wollen. Ein solches Inkaufnehmen von Verlusten in Verbindung mit dem Vorhandensein anderer Einkunftsquellen führe aber grundsätzlich zu einer Liebhhabereibeurteilung, könnten sich doch gerade Abgabepflichtige mit Pensionseinkünften der auf Grund einer persönlichen Neigung betriebenen bisherigen Tätigkeit – frei von beruflichem und existentiell Druck – weiter widmen. Gerade auch der geringe Umfang der Betätigung, das Fehlen von Werbemaßnahmen und das Fehlen von Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation würden im gegenständlichen Fall gegen eine erwerbswirtschaftliche Ausübung der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhhabereiverordnung sprechen. Bei Fortführen der Tätigkeit in der Weise, wie sie in den Jahren 2001 bis 2004 ausgeübt worden sei (der Bw führe selber aus, dass er beabsichtige, die Betätigung auf eine „marktgerechte“ Ebene zu bringen), könnte ein Gesamtgewinn nicht nur nicht in einem absehbaren Zeitraum, sondern überhaupt nicht erzielt werden. Werde hingegen ab dem Jahr 2005 das wirtschaftliche Engagement geändert, sodass nunmehr Gewinne zu erwarten seien, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet, so liege eine Änderung der Bewirtschaftung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO vor, welche allenfalls für die Zukunft eine steuerliche Neubewertung der Betätigung als Einkunftsquelle zur Folge haben könne.

Daraufhin hat der Bw mit Schreiben vom 11. Juli 2005 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat der Abgabenbehörde zweiter Instanz und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Der Bescheid des Finanzamtes sei vor allem auf Seite 3 Abs. 1 aufklärungswürdig. Er habe nie gesagt, dass er eine Besteuerung der zusätzlichen Einkünfte zum Progressionssatz hätte vermeiden wollen. Ihm sei es nur darum gegangen, im Hinblick auf die Ruhensbestimmungen keine schädlichen Einkünfte zu erzielen. Auch habe er das Gewerbe ursprünglich nicht für sich selbst, sondern für die Firma „X“ ausgelöst, da die Betriebsinhaber keine Gewerbeberechtigung vorweisen hätten können. Bedingt durch einen plötzlichen Todesfall seines Betriebsinhabers habe sich

---

die Angelegenheit aber alsbald anders entwickelt und habe er sich dazu entschlossen, das Gewerbe selbst auszuüben.

Mit E-Mail vom 12. Mai 2006 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates dem Vertreter des Finanzamtes unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2004, 2000/13/0092, ihre Rechtsansicht, wonach im gegenständlichen Fall nicht eine Tätigkeit gem. § 1 Abs. 2 LVO, sondern gem. § 1 Abs. 1 LVO vorliege, zur Kenntnis gebracht. Bei Anlegen des vom VwGH geforderten abstrakten Maßstabes beruhe die Tätigkeit eines Detektivs (Sicherheitsgewerbe) nicht „typischerweise“ (d.h. nach der Verkehrsauffassung) auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung. Die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle könne wie in dem vom VwGH behandelten Fall aber nach Maßgabe der Regelungen des § 2 Abs. 1 LVO (so genannte Kriterienprüfung) widerlegt werden. Da jede Einkunftsquelle für sich gesondert zu beurteilen sei, sei die Detektiv-Tätigkeit gesondert von den Pensionseinkünften zu betrachten. Auch aus dem Umstand, dass nach Pensionsantritt eine laut BVE-Begründung mit der bisherigen Tätigkeit verwandte Tätigkeit (verlustbringend) ausgeübt worden sei, könne nach Auffassung des UFS (in Anlehnung an die Rspr. des VwGH – abstrakter Maßstab) nicht geschlossen werden, dass diese auf eine typischerweise in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei. Die vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsentscheidungen vorgebrachten Argumente bezüglich der Art und Weise, wie die Tätigkeit in den Streitjahren tatsächlich ausgeübt worden sei (geringer Umfang der Betätigung, Fehlen von Werbemaßnahmen, Fehlen von Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation etc.) seien daher im Rahmen der Kriterienprüfung (§ 2 Abs. 1 LVO) zu berücksichtigen. Nach der derzeitigen Aktenlage gehe die Referentin davon aus, dass es sich gegenständlich um eine § 1 Abs. 1 LVO II idF BGBl. Nr. 358/1997 – Tätigkeit handle, bei der iSd. § 2 Abs. 2 LVO Anlaufverluste (der Jahre 2001 bis 2003) steuerlich anzuerkennen seien, wobei für den Anlaufzeitraum die Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO nicht zu prüfen seien (vgl. LRL 1997, Punkt 9.1. bis 9.3.). Die Referentin ging zum damaligen Zeitpunkt aufgrund der erklärten Verluste davon aus, dass im Jahr 2004 endgültig von Liebhaberei auszugehen wäre. Das Finanzamt wurde u.a. gebeten, falls man die Auffassung der Referentin nicht teile, dies entsprechend zu begründen, andernfalls die Möglichkeit der Erledigung der Berufung im Wege zweiter Berufungsentscheidungen zu prüfen.

Mit Schriftsatz vom 12. Mai 2005 nahm der Vertreter des Finanzamtes zu den Ausführungen der Referentin wie folgt Stellung:

*„Die Fortsetzung einer während der aktiven Berufszeit ausgeübten Tätigkeit während der Pension in einem kleineren Umfang (z.B. Aufrechterhaltung eines kleinen Anwalt-Kanzleibetriebes durch einen Rechtsanwalt, Weiterbetreuung einzelner Patienten durch einen Arzt) stellt nach der Literatur sehr wohl eine Tätigkeit dar, welche (typischerweise!) auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, wenn einer solchen*

*Tätigkeit ein „Verlustmodellcharakter“ zukommt und sie dazu dient, die Lohnsteuer aus den Pensionseinkünften über den Verlustausgleich (teilweise) refundiert zu bekommen. Eine solche Tätigkeit fällt unter § 1 Abs. 2 LVO (vgl. die Ausführungen in beiliegendem Artikel von Dr. Thomas Neuber, „Liebhaberei bei Pensionisten mit Negativeinkünften aus früheren Tätigkeiten“, SWK 16/2000).*

*Diese Überlegungen treffen uE auch auf eine nach Pensionsantritt verlustbringend ausgeübte und zum früheren Beruf verwandte Tätigkeit zu. Im Übrigen wird im gegenständlichen Fall sogar vom Berufungswerber selber sowohl das Vorliegen der privaten Neigung als Grundlage für die Betätigung als auch die Absicht, durch diese Betätigung den Steuersatz für die übrigen Einkünfte herabzusetzen, einbekannt.*

*Sollte der UFS dennoch zum Schluss kommen, dass die gegenständliche Tätigkeit unter § 1 Abs. 1 LVO zu subsumieren ist, so wird beantragt, die Verluste im Anlaufzeitraum gem. § 2 Abs. 2 LVO letzter Satz steuerlich nicht anzuerkennen, da nach den Umständen des gegenständlichen Falles (und zwar sowohl hinsichtlich der fehlenden objektiven Wahrscheinlichkeit, mit dieser Betätigung Gewinne zu erzielen, als auch aufgrund der einbekannten „Motivation“ des Steuerpflichtigen) nicht damit zu rechnen ist, dass die Betätigung bis zum Erzielen eines Gesamtgewinnes fortgesetzt wird.“*

In einer weiteren Stellungnahme des Finanzamtes vom 12. Juli 2006 hat der Vertreter des Finanzamtes im Wesentlichen darauf verwiesen, im Zuge einer am 27. Juni 2006 durchgeführten Nachschau habe man festgestellt, dass das Arbeitszimmer des Bw auch privat genutzt werde und somit steuerlich nicht anerkannt werden könne. Darüber hinaus ergebe sich aus den (wenigen) für die Jahre 2002, 2003 und 2006 vorhandenen Rechnungen (für die Jahre 2004 und 2005 seien keine Rechnungen auffindbar gewesen), dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw, wie dies bei einem Detektiv berufstypisch sei, außerhalb des Arbeitszimmers gelegen sei.

Das Finanzamt sei nach wie vor der Ansicht, dass eine Anerkennung der vom Bw geltend gemachten Verluste schon dem Grunde nach nicht zulässig sei, da es sich um eine Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handle, weshalb weder Verluste noch zufällige Gewinne steuerlich zu berücksichtigen wären. Sollte der Unabhängige Finanzsenat aber von einer Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ausgehen und überdies die Ansicht vertreten, dass im gegenständlichen Fall (auch) für Anlaufzeiträume Verluste zu gewähren seien, so beantrage das Finanzamt, sämtliche mit dem Arbeitszimmer in Zusammenhang stehende Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die anlässlich der Nachschau mit der Gattin des Bw aufgenommene Niederschrift (eine Kopie davon sei ihr ausgefolgt worden) sowie Kopien der „vorhandenen“ Rechnungen wurden dem Schreiben angeschlossen.

In der Niederschrift des Finanzamtes vom 27. Juni 2006 war Folgendes festgehalten:

„Arbeitszimmer:

*Dieses befindet sich im 1. Stock des Einfamilienhauses und ist wie folgt eingerichtet: Schreibtisch mit PC und Drucker, Stereo-Rack mit Schreibmaschine (Antiquität) sowie Verstärker und CD-Player, 1 Liegecouch mit Wandverbau, 1 Kasten (Wandverbau) mit Regal. Im Kasten befindet sich die ehemalige Dienstbekleidung, im Wandverbau Ordner und Bücher auch mit privatem Bezug, detto beim Wandverbau mit Liegecouch. 1 Zeitschriftenständer mit diversen Zeitungen (Gewinn, Stern, British Cars, Trend etc., Leuchtglobus, 1 Kofferschreibmaschine, 1 Tresor. 2 Behälter mit Feuerzeugen und Zündhölzern. 1 Medizinball, 2 Fußbälle, Schachspiele, 2 Läufer, 1 Korkpinwand, 1 Kiste mit Privatphotos. Nachdem dieses Arbeitszimmer nicht ausschließlich beruflich genutzt wird, ist Nichtabzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Kosten gegeben (§ 20 EStG)."*

Angeschlossen waren Kopien der Rechnungen vom 2. Februar 2002, 6. August 2002, 31. Oktober 2003, 31. Juli 2003, 2. Mai 2006.

Am 16. August 2006 hat der Unabhängige Finanzsenat zwecks Wahrung des Parteiengehörs - insbesondere im Hinblick auf die Feststellungen des Finanzamtes bezüglich Arbeitszimmer dem Bw das Schreiben des Finanzamtes vom 12. Juli 2006 zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt und den Bw ersucht, die zur weiteren Sachverhaltsermittlung gestellten Fragen binnen drei Wochen ab Einlangen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen. Der Bw hat den Vorhalt des UFS mit Schreiben vom 31. August 2006 beantwortet.

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

Im gegenständlichen Fall ist einerseits strittig, ob Aufwendungen, die der Bw im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Detektiv geltend gemacht hat, als Betriebsausgaben anerkannt werden können, andererseits, ob es sich bei der Betätigung des Bw um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung , wovon das Finanzamt ausgeht, oder gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. Nr. 358/1997 (kurz LVO II) handelt.

Gem. § 1 Abs. 1 LVO II liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 2 LVO II liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 leg.cit. jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Ein

---

Anlaufzeitraum darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Gem. § 1 Abs. 2 Z 2 LVO II ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Annahme von Liebhaberei kann diesfalls nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Dem Finanzamt wurde bereits mit E-Mail vom 12. Mai 2006 mitgeteilt, dass die Referentin des UFS davon ausgeht, dass bei Anlegen des vom VwGH (verwiesen wurde auf das Erk. vom 25.2.2004, 2000/13/0092) geforderten abstrakten Maßstabes die Tätigkeit eines Detektivs (Sicherheitsgewerbe) nicht typischerweise (d.h. nach der Verkehrsauffassung) auf einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung beruht und daher eine § 1 Abs. 1 LVO II Tätigkeit vorliege. Eine in Gewinnabsicht unternommene Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO führt rechtlich ohnehin nur zu einer Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle, die nach Maßgabe der Regelungen des § 2 Abs. 1 LVO (so genannte Kriterienprüfung) widerlegt werden kann. Die vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen vorgebrachten Argumente bezüglich der Art und Weise, wie die Tätigkeit in den Jahren 2001 bis 2004 tatsächlich ausgeübt worden sei (geringer Umfang der Betätigung, Fehlen von Werbemaßnahmen, Fehlen von Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragssituation etc.) wären demnach im Rahmen einer Kriterienprüfung zu berücksichtigen.

Wie der VwGH im Erk. vom 26.4.2000, 96/14/0117 ausgeführt hat, kann, was grundsätzlich erwerbswirtschaftlich ist, keine Tätigkeit sein, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist. Auf eine Betrachtung des konkreten Falles kommt es bei Anwendung des § 1 Abs. 2 Z 2 VO nicht an.

Soweit das Finanzamt im Schreiben vom 12. Mai 2005 darauf hingewiesen hat, der Bw habe das Vorliegen der privaten Neigung als Grundlage für seine Betätigung einbekannt, wird darauf verwiesen, dass – wie dargestellt wurde - ein abstrakter Maßstab anzulegen ist und die Aussage des Bw in der Berufung (Zitat: „*Wenn mein Gewerbe nicht auf meine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen wäre, so könnte ich als Einzelunternehmer als Detektiv solche Dienste den Klienten gar nicht anbieten*“) damit unmaßgeblich für die Beurteilung ist. Nach Ansicht der Referentin des UFS sollte diese Aussage zudem lediglich zum Ausdruck bringen, dass der Bw seine Tätigkeit gern ausübt.

Der Umstand, dass der Bw nach seiner Pensionierung eine Betätigung als Detektiv aufgenommen hat, für die im bisherigen Berufsleben erworbene Kenntnisse und Fertigkeiten genutzt werden können („verwandte Tätigkeit“), kann damit ebenfalls nach Ansicht der Referentin nicht als Argument dafür dienen, dass eine § 1 Abs. 2 LVO II - Tätigkeit vorliege. Zudem ist jede Einkunftsquelle für sich gesondert zu beurteilen ist (vgl. VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092). Die Referentin geht überdies davon aus, dass der Umstand der Pensionierung auch von Vorteil sein kann, zumal sich der Bw als Pensionist grundsätzlich uneingeschränkt seiner Tätigkeit als Detektiv widmen kann. Im gegenständlichen Fall wurde auch nicht – wie in den vom Finanzamt angeführten Fällen - die bisherige Tätigkeit in eingeschränktem Umfang nach der Pensionierung fortgesetzt.

Die Referentin hält daher ihre begründete Ansicht, dass es sich gegenständlich um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II handelt, aufrecht.

Die angesichts der erklärten Verluste strittige „Liebhabereifrage“ und der Antrag des Finanzamtes vom 12. Juli 2006, die vom Bw beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anzuerkennen, haben den UFS allerdings dazu veranlasst, die erklärten Ausgaben einer näheren Überprüfung zu unterziehen.

Dem Bw wurde mit Schreiben vom 16. August 2006 unter Verweis auf Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 104/6, die Rechtsansicht der Referentin mitgeteilt, dass es sich bei dem vom Finanzamt am 27. Juni 2006 besichtigten Raum um keine „Kanzleiräumlichkeit“ handle, zumal die Ausstattung für die Ausübung der Tätigkeit nicht typisch sei und zudem eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung möglich sei.

Überdies wurde dem Bw zur Kenntnis gebracht, dass Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, um das es sich nach Ansicht des UFS bei der gegenständlichen Räumlichkeit tatsächlich handle, und dessen Einrichtung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur abzugsfähig seien, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen** bilde. Nach Ansicht des UFS liege aber der Tätigkeitsmittelpunkt, der nach dem typischen Berufsbild zu bestimmen sei, bei einem Detektiv (Sicherheitsgewerbe) nicht im Arbeitszimmer (vgl. Doralt, EStG4, § 20 Tz 104/6). Vielmehr sei davon auszugehen, dass die Tätigkeit im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werde. Verwiesen wurde diesbezüglich auch auf das bereits dem Finanzamt vorgelegte „Berufsbild des Berufsdetektivs 2000 - Leistungsspektrum“. Der Bw wurde um eine detaillierte Beschreibung seiner Tätigkeit im Rahmen der in den Jahren 2001 bis 2004 übernommenen Aufträge gebeten. Dem Bw wurde auch auf die sich daraus ergebende Rechtsfolge, nämlich Nichtanerkennung sämtlicher im Zusammenhang mit der Räumlichkeit geltend gemachten Aufwendungen (Gebäude-AfA, anteilige Betriebskosten,

---

Instandhaltung, -setzung, einschließlich der AfA für die Einrichtung (Schreibtisch, Aktenschränke)) als Betriebsausgaben hingewiesen.

Bezüglich der Aufwendungen für den **Computer** wurde der Bw gebeten, die ausschließliche betriebliche Nutzung nachzuweisen, da ansonsten ein Privatanteil von 40 % (Kürzung der erklärten Anschaffungskosten von 11.500,00 S um 40 %, daher AfA-Bemessungsgrundlage 6.900,00 S) als angemessen erachtet werde. Die Abschreibungsdauer (jährlich 20 %, daher 5 Jahre) werde beibehalten, sodass letztmalig im Jahr 2005 eine AfA geltend gemacht werden könne.

Der Bw wurde auch darauf hingewiesen, dass laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2001 und 2002 jeweils **Telefonkosten** und Aufwendungen für **Büromaterial** pauschal als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Eine pauschale Berücksichtigung könne nicht erfolgen, zumal Betriebsausgaben dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen seien. Der Bw wurde gebeten, die Überschussrechnungen der Jahre 2003 und 2004 vorzulegen, zumal der UFS davon ausgehe, dass auch für 2003 und 2004 Telefonkosten und Büromaterial pauschal verrechnet worden seien. Der Bw wurde gebeten, die Telefonkosten bzw. Ausgaben für Büromaterial durch Vorlage entsprechender Belege nachzuweisen (Doralt, EStG<sup>7</sup>, § 4 Tz 269 mwN) bzw. die Aufwendungen der Höhe nach entsprechend glaubhaft zu machen. Dem Bw wurde mitgeteilt, dass angesichts der erklärten Einnahmen von 8.000,00 S für 2001 bzw. von 1.200,00 € für 2002 Telefonkosten von 5.000,00 S bzw. 399,00 € jedenfalls derzeit nicht nachvollziehbar erscheinen würden. Dem Schreiben wurde eine tabellarische Übersicht der sich durch die Nichtanerkennung bzw. Kürzung von Aufwendungen ergebenden Änderungen der Ausgaben bzw. der Jahresergebnisse 2001 bis 2004 angeschlossen. Bezüglich der geltend gemachten **Kilometergelder** wurde der Bw um Nachweis durch ein Fahrtenbuch, durch Reisekostenabrechnungen gegenüber Klienten etc. ersucht bzw. wurde er um Aufklärung gebeten, weshalb für 2003 und 2004 identische Beträge geltend gemacht worden seien.

Im Schreiben vom 31. August 2006 wurde seitens des Bw zu nachstehenden Fragen im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Der Bw versichere hiermit nochmals, dass er sein **Arbeitszimmer**, das er so gebraucht als Büroeinrichtung gekauft habe, ausschließlich beruflich nutze. Die Liegecouch verwende er nur zum Ablegen von Akten, da der Arbeitsplatz auf seinem Schreibtisch, auf dem noch ein Computer stehe, oft sehr beengt sei. Für allfällige Gäste habe er im Hause ein eigenes Gästezimmer zur Verfügung. Ohne eigenes Arbeitszimmer, in dem er sich fachlich fortbilde, in dem er mit Kunden sensible Gespräche führen könne, in dem er Kundenunterlagen und Fachliteratur aufbewahre, in dem sein Arbeitsschreibtisch mit dem erforderlichen Zubehör

---

stehe, den er als Detektiv auch unbedingt brauche, in dem er sich ungestört Gedanken über Geschäftsaquirierungen machen könne, könne er sich die Ausübung des Berufszweiges Detektiv nicht vorstellen. Die diversen Gegenstände mit privatem Bezug (1 Medizinball, 2 Fußbälle, Schachspiel und diverse andere Artikel) würden nicht benutzt und stünden im Arbeitszimmer nur als Ziergegenstände herum.

Der Bw hat in diesem Schreiben die Tätigkeit wie folgt lediglich allgemein beschrieben:

Das Berufsbild des Berufsdetektiven sei – wie sich aus der als Beilage 6 angeschlossenen Berufsbildbeschreibung der Gewerblichen Wirtschaft ergebe – umfassend. Als Berufsdetektiv könne man nicht wie vielleicht in vielen anderen Berufszweigen einfach losarbeiten. Anlassfälle müssten mit Kunden besprochen, geplant, kalkuliert, ausgeführt und nachbesprochen werden. Hierfür und auch für andere schriftliche Erledigungen sei das Vorhandensein eines eigenen Arbeitszimmers unbedingt erforderlich. So etwas lasse sich nicht einfach in irgend-einem Raum im Haus oder in einem Gasthaus, aber auch in vielen Fällen nicht einmal bei den Kunden selbst (er denke dabei an Anlassfälle im Ehe- und Familienbereich, Scheidungs- oder Gewaltschutzangelegenheiten) abwickeln. In seiner Tätigkeit als Detektiv habe er in seinem Arbeitszimmer, nach vorheriger Besichtigung der Örtlichkeit auch schon für Kunden Schwachstellenanalysen entwickelt und ausgearbeitet. Auch in rechtlicher Hinsicht sei ein Detektiv gehalten, sich laufend weiterzubilden, was nur in einem eigenen Arbeitszimmer mit entsprechenden Fachunterlagen möglich sei.

Bezüglich des **Computers** nehme er den vorgeschlagenen „Verrechnungsmodus“ (Anmerkung des UFS: gemeint den Ansatz eines Privatanteiles von 40 %) zur Kenntnis.

Bezüglich des **Büromaterials** wurde darauf verwiesen, ein „Steuerexperte“ habe ihm gesagt, er könne Büromaterial pauschal als Betriebsausgabe geltend machen. So sei es dazu gekommen, dass er seine Rechnungen für das Büromaterial nicht gesammelt habe. Eine substantiierte Darlegung dieser Angelegenheit sei ihm daher nicht mehr möglich.

Zu den pauschal geltend gemachten **Telefonkosten** wurde ausgeführt, er habe bei der Telekom Austria eine Festnetznummer und bei A1 Mobilkom Austria seit 10.4.2003 auch ein Handy. Seine Gattin habe selbst ein Handy, dessen Kosten in diesen Angaben nicht aufgelistet seien. In aller Regel telefoniere nur er auf diesen beiden Leitungen und halte sich bei privaten Anrufen, die es zweifelsohne auch gebe, kurz.

Im Jahr 2001 hätten die Gesamtkosten 5.169,00 S, im Jahre 2002 285,10 €, im Jahre 2003 504,98 und im Jahre 2004 885,34 € betragen. Die entsprechenden Nachweise könne er jederzeit erbringen.

---

Der angeforderte Nachweis der geltend gemachten **Kilometergelder** (mittels Fahrtenbuch, Reisekostenabrechnungen etc.) ist nicht erfolgt.

Mit gegenständlichem Schreiben wurde die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2005 sowie den Anspruchzinsenbescheid 2002 „aus verfahrensökonomischen Gründen“ zurückgenommen.

Am 14. September 2006 hat sich sodann die Referentin des UFS mit dem Bw fernmündlich in Verbindung gesetzt. Über den Inhalt des Gesprächs wurde seitens der Referentin des UFS ein Aktenvermerk erstellt. Es wurde dem Bw im Wesentlichen mitgeteilt, dass die Referentin unter Berücksichtigung seiner Einwendungen zum Berufungspunkt „Arbeitszimmer“ weiter die Auffassung vertrete, dass die diesbezüglichen Aufwendungen nicht anerkannt werden könnten. Dafür spreche sowohl die Ausstattung des Raumes als auch das typische Berufsbild des Detektiven, das sich auch aus der vorgelegten Berufsbildbeschreibung der Gewerblichen Wirtschaft ergebe. Es werde dabei seitens der Referentin nicht übersehen, dass gewisse Vor- und Nachbearbeitungsarbeiten (z.B. die genannten Schwachstellenanalysen) in diesem Raum durchgeführt werden, dies führe aber – vergleichbar wie bei Lehrern, Richtern etc. – nicht schon zur Anerkennung der Aufwendungen. Im Zweifelsfall sei auf das zeitliche Überwiegen abzustellen, das allerdings nachzuweisen wäre. Den vorgelegten Rechnungen bzw. seiner allgemein gehaltenen Tätigkeitsbeschreibung könne dies jedenfalls nicht entnommen werden. Der Bw hat gegen den Standpunkt der Referentin keine substantiierten Einwendungen mehr erhoben bzw. diesen zur Kenntnis genommen.

Bezüglich des Büromaterials und der Telefonkosten wurde dem Bw grundsätzlich zugesprochen, dass im Rahmen der Tätigkeit als Detektiv Aufwendungen dem Grunde nach angefallen sein werden. Bezüglich der Höhe vertrat die Referentin allerdings die Ansicht, angesichts des fehlenden Nachweises der Höhe der tatsächlich betrieblich veranlassten Aufwendungen könnten lediglich 50 % der Aufwendungen für Büromaterial und 60 % der tatsächlichen Telefonkosten laut Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2006 (vgl. nachstehende Tabelle) im Schätzungswege (§ 184 BAO) als Ausgaben anerkannt werden. Der Bw hat sich mit dieser Schätzung einverstanden erklärt. Da der Bw zugestanden hat, kein Fahrtenbuch geführt zu haben, hielt die Referentin eine Kürzung der Kilometergelder um 50 % für angemessen, gegen die ebenfalls keine substantiierten Einwendungen erhoben wurden.

Dem Bw wurden die sich aus der Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer sowie dem Ansatz von Privatanteilen (PC/Drucker: 40 %, Büromaterial 50 %, Telefonkosten 40 %; Kilometergelder 50 %) ergebenden Änderungen sowie die geänderten Jahresergebnisse 2001 bis 2004 schriftlich bzw. fernmündlich zur Kenntnis gebracht und wurden dagegen keine Einwände erhoben.

Der Bw wurde anlässlich der Besprechung vom 14. September 2006 auch darauf hingewiesen, dass die Ansicht der Referentin, dass angesichts der geänderten Ergebnisse derzeit von einer Einkunftsquelle auszugehen sei sowie die Höhe der Privatanteile vorbehaltlich einer anders lautenden Entscheidung des Berufungssenates gelte.

Anlässlich eines weiteren Telefonates vom 27.9.2006 wurde mit dem Bw neuerlich die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert.

Mit Schreiben vom 27. September 2006 hat der Bw sodann den Antrag vom 11. Juli 2005 auf Entscheidung der Berufung durch den Berufungssenat bzw. auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Dies bedeutet, dass die Referentin des UFS über die Berufung monokratisch zu entscheiden hat. Da die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie der Ansatz von Privatanteilen für die Jahre 2001 bis 2004 nicht mehr strittig sind bzw. gegen diese Änderungen keine Einwendungen mehr erhoben wurden, besteht für den Unabhängigen Finanzsenat keine Notwendigkeit, diese Abweichungen, die im Übrigen auf dem Recht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, angefochtene Bescheide in jeder Richtung abzuändern, beruhen, weiter zu begründen: Im Übrigen hat die Referentin ihre Rechtsansicht und die daraus resultierenden Änderungen dem Bw gegenüber bereits im Vorhalt vom 16. August 2004 bzw. anlässlich der Telefonate vom 14. und 27. September 2006 eingehend begründet. Auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Da die Referentin des UFS dem Antrag des Finanzamtes, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anzuerkennen, aus den dargestellten Gründen gefolgt ist und die weiteren Abänderungen (Privatanteile) auf der Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz beruhen, bestand keine Notwendigkeit, dem Finanzamt als Partei des Verfahrens den Vorhalt des UFS bzw. dessen Beantwortung oder den Aktenvermerk über den Inhalt des Gespräches mit dem Bw vom 14. September 2006 zur Kenntnis- und Stellungnahme zu übermitteln.

Gegenüber den Einnahmen- Ausgaben-Rechnungen bzw. den erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb (Verluste) der Jahre 2001 bis 2004 ergeben sich laut Berufungsentscheidung (BE) des UFS nachstehende Änderungen:

	2001	2002	2003	2004
<b>erklärte Einnahmen</b>	8.000 S	1.200 €	1.430,00 €	1.241,60 €
<b>- Ausgaben lt. BE</b>				

AfA PC/Drucker 60%	862,50 S (1/2 AfA)	125,36 €	125,36 €	125,36 €
Telefongebühren 60%	3.101,40 S	171,06 €	302,98 €	531,20 €
Gebühr Gewerbeanmeldung	450,00 S	-		
Büromaterial 50 %	600,00 S	54,50 €	75,00 €	75,00 €
Kilometergeld 50 %	1.266,65 S	108,00 €	160,20 €	160,20 €
Steuerberatung				200,00 €
GSV-Beiträge	1.072,00 S	80,53 €	81,37 €	83,16 €
Kammerbeiträge	800,00 S	58,00 €	56,50 €	55,00 €
Waffenrechtl. Schulung		47,00 €		
Waffenpass		113,60 €		
<b>Ausgaben gesamt It. BE</b>	<b>8.152,55 S</b>	<b>758,05 €</b>	<b>801,41 €</b>	<b>1.229,92 €</b>
<b>Gewinn/Verlust aus Gewerbe- betrieb</b>	<b>- 152,55 S</b>	<b>+ 441,95 €</b>	<b>+ 628,59 €</b>	<b>+ 11,68 €</b>

Da sohin bereits in den Jahren 2001 bis 2004 ein Gesamtgewinn erzielt wurde, besteht für den Unabhängigen Finanzsenat keine Notwendigkeit, die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung im vom UFS zu beurteilenden Zeitraum in Frage zu stellen. Eine Kriterienprüfung im Sinne des § 2 Abs. 1 LVO II kann daher unterbleiben. Der Verlust des Jahres 2001 ist gem. § 2 Abs. 2 LVO II als Anlaufverlust zu berücksichtigen.

Die Gewinne aus Gewerbebetrieb der Jahre 2002 bis 2004 bleiben im Übrigen ohne steuerliche Auswirkung, zumal sie unter dem Veranlagungsfreibetrag im Sinne des § 41 Abs. 3 EStG 1988 (730,00 €) liegen. Der Berufung wurde Folge gegeben, da die Betätigung aufgrund der geänderten Jahresergebnisse – abweichend von den angefochtenen Bescheiden – als Einkunftsquelle anerkannt wurde.

Im Hinblick darauf, dass die Berufungen gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2005 und den Anspruchszinsenbescheid 2002 mit Schreiben vom 31. August 2006 zurückgenommen wurden, wurden die Berufungen nunmehr gegenstandslos erklärt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

---

Beilage: 5 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2001 bis 2004

Feldkirch, am 11. Oktober 2006