



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, Mag. Herwig Draxler und Mag. Josef Bramer im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufungen des Dkfm. Z., vom 8. August 2008, 31. Juli 2009 und 8. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach, dieses vertreten durch HR Mag. Marieta Schönsleben, vom 28. Juli 2008, 27. Juli 2009 und 20. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2009 nach der am 2. März 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind aus dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog als pensionierter Bankangestellter in den Berufungsjahren neben seiner seitens der Pensionsversicherungsanstalt (PVA) zur Auszahlung gebrachten Alterspension ua. Leistungen aus der V-Pensionskasse. Laut den von der PVA der Finanzbehörde übermittelten Lohnzetteldaten betrugen diese beiden Pensionsleistungen

(gemeinsame Versteuerung durch PVA gem. [§ 47 Abs. 4 EStG 1988](#)) im Jahre 2007 € 47.415,07, im Jahre 2008 € 47.650,07 und im Jahre 2009 € 43.961,48 (Bruttobezüge gemäß KZ 210 des Lohnzettels).

Weiters bezog der Bw. von der Deutschen R-Versicherung eine jährliche Auslandspension in Höhe von € 5.671,68 (2007, darin enthalten Nachzahlung für November und Dezember 2006) € 4.903,26 (2008) bzw. 4.989,60 (2009). Diese Pensionsleistungen gelangten in monatlichen Teilbeträgen 12 mal jährlich zur Auszahlung.

Ferner wurde dem Bw. von seiner ehemaligen Dienstgeberin, der Bank X, eine Firmenpension (Differenzpension) in Höhe von jährlich € 13.405,29 (2007) bzw. € 15.534,90 (2008) bzw. € 21.349,54 (2009) gewährt. Diese Leistungen gelangten in monatlichen Teilbeträgen 14 mal jährlich zur Auszahlung.

In einer Beilage zu der im elektronischen Wege übermittelten Einkommensteuererklärung für 2007 hielt der Bw. wörtlich Nachstehendes fest:

„1.) Zur Besteuerung meiner Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug)

Entsprechend meiner leistungsorientierten Firmenpensionsregelung erhalte ich von der Bank X eine Gesamtpension von 80% meiner pensionsanrechenbaren Gehaltbestandteile + Dienstalterszulage (14 mal zahlbar), auf welche meine PVA-Pension, die Pensionskassenpension (beide 14 mal zahlbar) und die deutsche (Sozialversicherungs-)Rente (nur 12 mal zahlbar, keine Sonderzahlungen) anzurechnen sind. Die Differenzpension wird mir von der Bank X ausbezahlt.

Ich bekomme also entsprechend meiner oben genannten Pensionsregelung 2 Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug), die insgesamt (als inklusive der auf die Firmenpension anzurechnenden in- und ausländischen Rentenbezüge) nicht höher sind als ein Jahres-Sechstel.

Steuerliches Problem: Obwohl Sonderzahlungen gem. § 67 (1) bis zum Jahressechstel mit dem ermäßigten Steuersatz von 6% zu versteuern sind, wird ein Teil der gesamten Sonderzahlungen gemäß § 67 (2) von der Firma zum laufenden ESt-Tarif Lohnversteuert. (siehe Lohnzettel 2007 der Bank X) die Ursache hierfür liegt darin, dass die deutsche Rente nur 12 mal pro Jahr – ohne Sonderzahlungen – ausbezahlt wird und die Firma diesen Teil der Sonderzahlungen gemäß der genannten Gesamt-Pensionsregelung selbst trägt.[..]

Ich halte diese Besteuerung nicht für zutreffend und bitte Sie um dementsprechende Korrektur im Rahmen der ESt-Veranlagung, da es sich gemäß meiner leistungsorientierten Gesamtpensionsregelung tatsächlich um vertraglich zugesicherte Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug) handelt, welche zur Gänze dem ermäßigten 6%igen Steuersatz unterliegen sollten. Ergänzend ist anzuführen, dass gemäß Verwaltungspraxis zur Besteuerung einer Rente aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung sogar deutsche sonstige Bezüge bei der Progressionsbesteuerung in Österreich gemäß § 67 Abs. 11 EStG den inländischen sonstigen Bezügen gleich zu stellen und ebenfalls nur mit 6% zu belasten wären (siehe SWI Artikel aus 2007 „Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht von Rudolf Weninger, Mitarbeiter des Bundesministeriums für Finanzen, Seite 291 letzter Absatz ff.).

2.) Zum Wertansatz der deutschen Renteneinkünfte (12x im Jahr zahlbar – siehe Pkt.1)

Ich habe in 2007 erstmals eine Altersrente von der Deutschen R-Versicherung von insgesamt EUR 5.671,68 erhalten (inkl. einer Rentennachzahlung für Nov. und Dez. 2006). Rentenbeginn war der 1.11.2006 (nach Erreichung meines 63. Lebensjahres).

Der Gesamtrentenbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

8 x EUR 404,19 (Nov. 2006 bis Juni 2007)	EUR 3.233,52
6 x EUR 406,36 (Juli – Dez. 2007)	EUR 2.438,16
Insgesamt	EUR 5.671,68

Bitte setzen Sie diese in der Einkommensteuer-Erklärung 2007 nicht enthaltenen deutschen Renteneinkünfte bei der Veranlagung unter Punkt 10, Kennzahl 440 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte) von Amts wegen an.

Dabei bitte ich Sie zu berücksichtigen, dass die deutsche Rente auf nur beschränkt als Sonderausgaben abzugsfähige Pensionsbeiträge zurückgeht – aus diesem Grund erscheint mir ein teilweiser Wertansatz gerechtfertigt (eine volle Abzugsfähigkeit wie in Österreich war in Deutschland nicht gegeben). Ich konnte die deutschen Rentenbeiträge während meiner 113 monatigen Berufstätigkeit in Deutschland (4/1974 – 9/1983) auch nicht in Österreich als Werbungskosten geltend machen, da ich zu dieser Zeit meinen Wohnsitz und meine Arbeitseinkünfte ausschließlich in Deutschland hatte.

3.) Anzahl der Stellen, die im Jahr 2007 an mich Pensionen ausbezahlt haben

- Bank X, W
- Pensionsversicherungsanstalt K und V-Pensionskasse, W (beide Pensionen werden ab 2007 von der PVA gemeinsam lohnversteuert)
- Deutsche R-Versicherung Bund, Berlin
[..]"

In Bezug auf die Veranlagungszeiträume 2008 und 2009 übermittelte der Bw. dem Finanzamt zwei Schreiben mit nahezu derselben Textierung wie im Schreiben betreffend den Zeitraum 2007.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 berücksichtigte das Finanzamt die ausländischen Pensionseinkünfte (€ 5.671,68) im Wege des Progressionsvorbehaltes. Weiters wurden erklärte Spekulationseinkünfte aus Wertpapiertransaktionen iHv € 499,- angesetzt. Die vom Bw. ventilerte Erhöhung des Jahressechstels im Wege einer Hochrechnung unter Einbeziehung der deutschen Renteneinkünfte erfolgte ebenso wenig wie die unter Pkt 2.) der obgenannten Eingabe geforderte Einkürzung der ausländischen Pensionsbeträge.

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass der Bw. den Berufungspunkt betreffend Einkürzung der deutschen Pensionseinkünfte für den Ansatz des Progressionsvorbehaltes mit Eingabe vom 27.02.2011 zurückgezogen hat. Es erübrigt sich daher auf das im Zuge des weiteren Verfahrens diesbezüglich erstattete Vorbringen einzugehen.

In der Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2007 führte das Finanzamt aus:

„Voraussetzung für die Zuordnung einer Zahlung zu den sonstigen Bezügen gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) ist, dass der Arbeitnehmer laufende, d.h. für die Lohnzahlungszeiträume

flüssig gemachte Bezüge erhält. Laufende Bezüge bilden somit den Gegensatz zu den sonstigen Bezügen.

Für die Beurteilung als sonstige Bezüge kommt es darauf an, dass diese durch vertragliche Festsetzung und tatsächliche Auszahlung deutlich von den laufenden Bezügen zu unterscheiden sind. Die nachträgliche, rein rechnerische Aufteilung des Gesamtbezuges in laufende und sonstige Bezüge kann mangels eindeutig erkennbarer Unterscheidungsmerkmale zwischen laufenden und sonstigen Bezügen nicht als ausreichende Grundlage für die Annahme sonstiger Bezüge gesehen werden (vgl. VwGH 19.11.1969, 1157/68).

Der vom Steuerpflichtigen zitierte Artikel in der SWI 2007, 291 behandelt die in Österreich begünstigte steuerliche Behandlung deutscher Sonderzahlungen. Wie er selbst in seinem Schreiben vom 8.7.2008 ausführt, beinhaltet die deutsche Sozialversicherung jedoch keine Sonderzahlung. Mangels Vorliegen von Sonderzahlungen kann auch keine Begünstigung vorgenommen werden.

Hinsichtlich der von der Bank X. ausbezahlten Firmenpension sind der vertragliche Inhalt der von der Bank X. abgegebenen Pensionszusicherung, sowie die tatsächliche Auszahlung maßgeblich. Mangels Vorliegen dieses Vertrages muss davon ausgegangen werden, dass der von der Bank X. übermittelte Lohnzettel richtig ist, sodass nur die im übermittelten Lohnzettel angeführten sonstigen Bezüge berücksichtigt werden können.

Ad 2) [..]"

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wandte sich der Bw. gegen die Besteuerung seiner Sonderzahlungen mit der Begründung, dass diese Zahlungen ab 2007 – und zwar mit Beginn der Auszahlung der deutschen Rente – teilweise mit dem laufenden Tarif und nicht wie bisher mit dem ermäßigten Lohnsteuertarif von 6% besteuert worden seien. Entsprechend seiner Firmenpensionsregelung erhalte er von seiner ehemaligen Arbeitgeberin, der Bank X, eine einzelvertraglich zugesicherte leistungsorientierte Alterspension im Ausmaß von 80% seiner Pensionsbemessungsgrundlage gemäß den Bestimmungen der Betriebsvereinbarung Nr. 69. In § 108 (3) dieser Betriebsvereinbarung werde festgehalten, dass „Sonderzahlungen gemäß § 65 BV im gleichen Prozentsatz von der Monatspension, wie er für die aktiven Angestellten vom Monatsgehalt vorgesehen ist“ gebühren. Diese Sonderzahlungen würden sich aus dem Urlaubsgeld sowie dem Weihnachtsgeld zusammensetzen, und zwar je in Höhe eines Monatsgehaltes. Weiters sei festgelegt, dass Leistungen des gesetzlichen Sozialversicherungsträgers sowie Leistungen der Pensionskasse in die Firmenpension einzurechnen seien. Von der Bank X werde sonach nur der Unterschiedsbetrag zwischen der von ihr zugesicherten Leistung (Gesamtpension) und den einrechenbaren Pensionen (PVA-Pension, Pensionskassenpension und ab 2007 die deutsche Sozialversicherungsrente) zur Auszahlung gebracht. Die Sonderzahlungen seien nicht höher als ein Jahressechstel der laufenden zugesicherten Gesamtbezüge (inklusive der in die Firmenpension einzurechnenden Rentenbezüge).

Wiewohl Sonderzahlungen gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) bis zum Jahressechstel mit dem ermäßigten Steuersatz (6%) zu versteuern seien, werde seit dem Auszahlungsbeginn seiner

deutschen Rente ein Teil der Sonderzahlungen gemäß § 67 Abs. 2 leg. cit. zum laufenden Tarif versteuert. Es handle sich dabei um jenen Teil der Sonderzahlungen, welche von der Bank X aufgrund der Firmenpensionsregelung als Differenz auf die von ihr zugesicherten Sonderzahlungen ausbezahlt werde. Der Unterschiedsbetrag sei bei den Sonderzahlungen höher als bei der laufenden Firmenpension, da die deutsche Sozialversicherungsrente nur 12x pro Jahr ausbezahlt werde. Die hohe Belastung seiner sonstigen Bezüge sei darauf zurückzuführen, dass die erstmals im Jahre 2007 ausbezahlte laufende deutsche Rente zwar in die inländische Firmenpension eingerechnet werde (also einen Teil der von der Bank X zugesicherten Gesamtpension darstelle) jedoch für die Sechstelberechnung der sonstigen Bezüge keine Berücksichtigung finden würde. Dadurch führten die „steuerbefreiten“ im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigenden deutschen Pensionseinkünfte zu einer erhöhten Lohnbesteuerung seiner laut Firmenpensionsregelung gebührenden Sonderzahlungen.

Anzumerken sei, dass nach Ansicht des BMF (vgl. Weninger in SWI 2007, S 291) die deutschen Sonderzahlungen sich weder steuersatzerhöhend noch steuersatzmindernd auswirken dürfen. Gegenständlich wirke sich jedoch die steuerfreie deutsche Rente, welche in die inländische Pension eingerechnet werde, steuererhöhend auf seine inländischen Pensionseinkünfte aus.

Aus diesem Grund beantrage er, die Behörde möge im Rahmen ihrer Berufungserledigung durch Einbeziehung der in die Firmenpension eingerechneten laufenden deutschen Rente in das für die Besteuerung der Sonderzahlungen maßgebliche Jahressechstel bzw. durch Heranziehung der insgesamt zugesicherten laufenden Firmenpension als Grundlage für die Berechnung des Jahressechstel eine Lohnsteuerkorrektur vornehmen. Die in die inländische Firmenpension eingerechnete „steuerfreie“ deutsche Rente dürfe zu keiner Steuererhöhung in Bezug auf seine inländischen Pensionseinkünfte führen.

Weiters stellte der Bw. den Antrag, die Behörde möge den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG bei den sonstigen Einkünften (Spekulationseinkünfte iHv € 499,-) zur Anwendung bringen.

Zur Untermauerung seines Berufungsbegehrens brachte der Bw. nachstehende Unterlagen (als Anlage I. bis V. bezeichnet) zur Vorlage:

Anlage I: Schreiben der Bank X vom 10.7.2001 betreffend Auslagerung der Pensionsanwartschaften

In diesem Schreiben wird ua. ausgeführt:

„Im Leistungsfall wird eine Alterspension gemäß den zitierten pensionsrechtlichen Bestimmungen der BV 69 errechnet und unter Einrechnung der Leistungen des gesetzlichen

Sozialversicherungsträgers und der Leistungen der Pensionskasse, die auf laufenden Arbeitgeberbeiträgen und dem Zielübertragungs-/Deckungserfordernis beruhen, als Differenzpension seitens der Bank X. geschuldet und gezahlt.“[..]

Anlage II: Auszug aus der Betriebsvereinbarung 69 vom August 2003 (§ 108)

In § 108 Abs. 3 der BV wird festgehalten:

„Sonderzahlungen gemäß § 65 gebühren im gleichen Prozentsatz von der Monatspension wie er für die aktiven Angestellten vom Monatsgehalt vorgesehen ist.“

Anlage III: § 65 der Betriebsvereinbarung 69 (Auszug)

In Abs. 1 des § 65 wird festgelegt:

„Den Angestellten gebühren in jedem Kalenderjahr folgende Sonderzahlungen:

- a) am 5. Mai ein Urlaubsgeld und
- b) am 5. November ein Weihnachtsgeld, je in Höhe des Monatsgehaltes [..].

Anlage IV: Einrechnung gesetzlicher Leistungen

Anlage V: „Beispiel: Rentenbezug pro Monat“

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungseingabe vom 30.12.2008 beantragte der Bw. darüber hinaus die steuerliche Berücksichtigung nachstehender Aufwendungen als Werbungskosten:

a) Prämienleistungen betreffend DAS Berufsrechtsschutz von € 55,-:

Diesbezüglich führte der Bw. ins Treffen, dass dieser nach Beendigung seiner aktiven beruflichen Tätigkeit die Berufsrechtsschutzversicherung zur Sicherung seiner Pensionseinkünfte aus Gründen der Vorsicht aufrecht erhalten habe, um sich für etwaige, derzeit nicht vorhersehbare künftige Probleme im Zusammenhang mit seiner Firmenpension abzusichern. Wie dem Finanzamt bekannt sei, beruhe seine Firmenpension auf einer einzelvertraglichen Vereinbarung, wobei die gesetzliche Alterspension, die Pensionskassenpension sowie die deutsche Sozialversicherungsrente angerechnet würden.

b) Aufwendungen iZm Einkünften aus Wertpapierspekulationen in Höhe von € 276,-:

Laut Berufungsvorbringen setze sich dieser Betrag zusammen einerseits aus den anteiligen Kosten eines Arbeitszimmers (€ 162,-), andererseits aus den laufenden Internetgebühren sowie Kosten für PC samt Zubehör (Druckertinte, Papier etc.) in Höhe von € 114,- . Sowohl das Arbeitszimmer als auch der PC würden zum größten Teil für die Verwaltung der Aktienbestände Verwendung finden.

In den **Kalenderjahren 2008 und 2009** erhielt der Bw. von der Deutschen Rentenversicherung eine Altersrente in Höhe von € 4.903,26 (Jänner bis Juni a´€ 406,36; Juli bis Dezember a´€ 410,85) und € 4.989,60 (Jänner bis Juni a´410,85; Juli bis Dezember a´420,75) ausbezahlt. In den Begleitschreiben zu seiner via Finanzonline eingereichten Steuererklärungen beantragte der Bw. – wie bereits im Veranlagungszeitraum 2007 – die Abgabenbehörde möge im Zuge der Veranlagung eine Korrektur der bisherigen steuerlichen Behandlung der Sonderzahlungen vornehmen und die in den deutschen Rentenbezügen anteilmäßig enthaltenen Sonderzahlungen entsprechend berücksichtigen.

Das Finanzamt brachte im Zuge der Veranlagung des Jahres 2008 die ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes in Ansatz; eine rechnerische Aufteilung der ausländischen Pensionseinkünfte auf 14 Bezugssteile erfolgte ebenso wenig wie die Einbeziehung der seitens der Bank X aufgrund ihrer vertraglichen Verpflichtung erstatteten Sonderzahlungen in die Berechnung des Jahressechstels.

Vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2009 wurde der Bw. im Vorhaltewege aufgefordert, die von ihm geltend gemachten Spekulationseinkünfte (€ 124,92,-) nachzuweisen. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 20.09.2010 übermittelte der Bw. eine Aufstellung seiner im Kalenderjahr 2009 getätigten spekulationsverfangenen Wertpapiergeschäfte. Dabei wurde ein Spekulationsergebnis von € 1.076,10 ausgewiesen, welches um (anteilige) Werbungskosten von € 951,18 vermindert wurde. Der Bw. stellte diese Werbungskosten in einer Aufstellung (als Anlage 2 zur Einkommensteuererklärung) wie folgt dar:

				Ant. Spek. Eink. 70% davon
1	Kosten des Arbeitszimmers:			
	a. Anteilige Anschaffungs- od Herstellungskosten			166,82
	b. Betriebskosten anteilig			58,01
	c. Beheizung, Beleuchtung, Versicherung, Strom			223,13
	diverse Haus-Reparaturen			32,47
	Summe Kosten Arbeitszimmer			480,43
2	Fachliteratur			
	[..]			
	Gewinn Abbonement			89,00

	Summe Kosten Fachliteratur			119,73
3.	DWA Online Zugang			115,58
4.	Kosten des PC und Internet			235,44
	Werbungskosten gesamt			951,18

Im Zusammenhang mit den begehrten Werbungskosten führte der Bw. ergänzend Nachstehendes aus:

„Das Arbeitszimmer wird ausschließlich für die Verwaltung meines Aktienvermögens sowie zur Weiterbildung in Sachen Aktieninvestments und anderen Kapitalanlagemöglichkeiten (wie Rohstoffen, Derivaten, etc.) verwendet. Es befindet sich im Wohnungsverband und hat eine Größe von 13,4m² , das sind ca. 7,75% der gesamten Wohnnutzfläche von 173m².
[..]

Im Einkommensteuerbescheid 2009 wurden die ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehalts in Ansatz gebracht. Dem Begehren auf Ausweitung des Jahressechstels blieb – wie auch in den Vorjahren – die Anerkennung versagt. Darüber hinaus wurden die Spekulationseinkünfte mit € 643,04 ausgewiesen. Diese Abweichung gegenüber den erklärten Einkünften beruht auf der Nichtanerkennung von Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer (€ 480,43) sowie der Kürzung von Aufwendungen für „Fachliteratur“ (Zeitschrift Gewinn € 89,00).

In der gegen die **Einkommensteuerbescheid 2008** und **2009** eingebrachten **Berufungen** führte der Bw. im Wesentlichen dieselben Argumente ins Treffen wie im Berufungsschreiben gegen den Einkommensteuerbescheid 2007. Darüber hinaus beantragte der Bw. sowohl für das Veranlagungsjahr 2008 als auch für das Jahr 2009 (mit Nachtragseingabe vom 10.01.2011) die Anerkennung der an die DAS für eine Berufsrechtsschutzversicherung geleisteten Prämienzahlungen (je € 57,-). Der Bw. verwies dabei auf sein Vorbringen im Schreiben vom 12.08.2009, in welchem ausgeführt wurde, dass die Berufsrechtsschutzversicherung im Hinblick auf etwaige derzeit nicht vorhersehbare Probleme mit der Zuerkennung bzw. Weiterzahlung seiner Firmenpension aufrecht erhalten worden sei.

Das Finanzamt legte die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheid 2008 bis 2009 ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 22.02.2011 legte der Bw. die zur DAS Berufsrechtsschutzversicherung ergangene Versicherungspolizze Nr. 000 vor. Weiters wurde der von der Deutschen R-

Versicherung, Berlin, ergangene Rentenbescheid vom 13.04.2007 (als Anlage II) mit Rentenberechnung (ab.01.11.2006) sowie diverse Mitteilungen über die Anpassung der Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung zur Vorlage gebracht.

Mit Eingabe vom 27.02.2011 ergänzte der Bw. sein bisheriges Vorbringen in Bezug auf die Einbindung seiner Auslandsrente in das Jahressechstel wie folgt:

„Art. 23 Abs. 2 lit. d des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland setzt fest, dass „Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden dürfen. Die Gesetzesstelle erlaubt dem Ansässigkeitsstaat daher die Besteuerung von unter Progressionsvorbehalt und verankert allgemein den Progressionsvorbehalt für den Fall der Freistellung von Einkünften auf österreichischer Seite.

Bei Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)-Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (VwGH 14.12.2006, 2005/14/0099).

Für Zwecke der zutreffenden Besteuerung der Inlandseinkünfte auf der Grundlage des bestehenden Progressionsvorbehaltes ist daher zunächst das gesamte in- und ausländische Einkommen iSd [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) und die auf dieses Einkommen entfallenden österreichische Einkommensteuer zu ermitteln, als ob kein DBA anzuwenden wäre. Zum Einkommen nach [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) gehören auch gemäß [§ 67 EStG 1988](#) (zB. Sonderzahlungen 13. und 14. Bezug) bis [§ 69 EStG 1988](#) versteuerte Einkünfte sowie Einkünfte, die auf Grund eines DBA im Inland nicht erfasst werden.

Es ist also zunächst jene Steuer zu errechnen, die sich ergeben würde, wenn die Steuerfreiheit der deutschen Alterspension nicht bestehen würde, dh als ob kein DBA bestünde.

Darauf ist die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Steuer und der Durchschnittssteuersatz zu ermitteln. Der Durchschnittssteuersatz wird daraufhin auf jenen Einkommensteil angewendet, der nach dem Abkommen in Österreich besteuert werden darf.

Demgemäß beantrage ich

die zutreffende Besteuerung meiner Inlandseinkünfte auf der Grundlage des bestehenden Progressionsvorbehaltes gemäß VwGH Entscheidung 2005/14/0099 vom 14.12.2006 vorzunehmen und folglich

die Höhe meiner dem fixen Steuersatz gemäß [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) zu unterwerfenden Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug) unter Einbeziehung meiner ausländischen Renteneinkünfte aus der deutschen Sozialversicherung zu ermitteln sowie

die gesamten lt. einzelvertraglicher Regelung vereinbarten und an mich überwiesenen Sonderzahlungen gem. [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern (Freibetrag von Eur 620, begünstigter 6%-iger Steuersatz).“

Im Zuge der am 02.03.2011 abgeführten **mündlichen Berufungsverhandlung** ergänzte der Bw. sein bisheriges Vorbringen zum Berufungspunkt „Besteuerung sonstiger Bezüge“ dahingehend, dass nach dem DBA Deutschland-Österreich für die Ermittlung des Einkommens

die deutsche Sozialversicherungsrente zwingend in die Gesamteinkünfte miteinzubeziehen sei. Die deutsche Rentenleistung sei somit auch im Rahmen der Sechstelberechnung zu berücksichtigen.

Diesem Vorbringen hielt die Vertreterin dem Finanzamt entgegen, dass gemäß der Bestimmung des [§ 67 Abs. 2 EStG 1988](#) Sonderzahlungen nur bis zu einem Sechstel der laufenden Bezüge desselben Arbeitgebers steuerlich begünstigt seien. Das angezogene DBA regelt lediglich, welchem Staate ein Besteuerungsrecht zukomme und auf welche Art und Weise dieses auszuüben sei.

Zum Streitpunkt „Prämien für Berufsrechtsschutz“ ergänzte der Bw., dass die besagte DAS Berufsrechtsschutzversicherung auch Streitigkeiten in Bezug auf Differenzen bei der Auslegung des Kollektivvertrages beinhalte. Nach Auskunft der DAS habe die Prämienleistung für diese Versicherung € 49,18 (2007), € 51,64 (2008) sowie € 69,64 (2009) betragen. In Abänderung zum ursprünglichen Berufungsantrag begehre er nunmehr die steuerliche Berücksichtigung der genannten Beträge.

Zum Streitpunkt „Arbeitszimmer“ wandte der Bw. ein, dass eine erfolgreiche Aktienveranlagung eine gewissenhafte Beschäftigung mit dieser Materie voraussetze. Dazu zähle eben das Lesen von Fachliteratur, das Studium der Märkte, das Lesen von Geschäftsberichten, etc. All diese Tätigkeiten verrichte er in seinem Arbeitszimmer, wo auch sein PC situiert sei. Er habe die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sowie für den PC nicht in vollem Ausmaß, sondern lediglich zu jenem Teil geltend gemacht, welcher dem Verhältnis der Aktienverkäufe innerhalb der Spekulationsfrist in Relation zu den gesamten Verkäufen entspreche. Darüber hinaus habe er bei jenen Aufwendungen, die mit seinem PC im Zusammenhang stehen, einen angemessenen Privatanteil (20%) ausgeschieden. Der Depotwert seiner Wertpapiere betrage derzeit etwa € 200.000,-

Die Amtsvertreterin replizierte unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG, dass die Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers gegenständlich nicht in Betracht komme, zumal es am Tatbestand der Ausübung einer betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit mangle. Hinsichtlich des Streitpunktes „PC“ signalisierte die Amtsvertreterin, dass aus Sicht der Amtspartei einer Anerkennung derartiger Aufwendungen grundsätzlich nichts entgegenstehe.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Zur Besteuerung der sonstigen Bezüge (2007 bis 2009)

Die Bestimmung des § 67 Abs. 1 und 2 EStG 1988 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung ordnet an:

(1) Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

(2) Soweit die sonstigen, insbesondere einmaligen Bezüge (Abs. 1) vor Abzug der in Abs. 12 genannten Beiträge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge übersteigen, sind sie dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, in dem sie ausgezahlt werden. Bei der Berechnung des Sechstels ist derjenige laufende Bezug, der zusammen mit dem sonstigen Bezug ausgezahlt wird, bereits zu berücksichtigen. Wird ein sonstiger Bezug in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausgezahlt, ist dieser erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Steuerfreie laufende Bezüge gemäß § 3, ausgenommen laufende Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 15 lit. a, erhöhen nicht das Jahressechstel, steuerfreie sonstige Bezüge gemäß § 3, ausgenommen sonstige Einkünfte gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 und 11, werden auf das Jahressechstel nicht angerechnet (eingefügt durch BGBl I 2007/45 ab Veranlagung 2008).

Die Bestimmung des [§ 67 EStG 1988](#) legt für "sonstige Bezüge" eine begünstigte Besteuerung fest, indem diese Bezüge aus der allgemeinen Besteuerungsgrundlage ausgeschieden und einer selbständigen Besteuerung unterworfen werden. Die in den Abs. 3 bis 8 des § 67 leg. cit. angeführten Bezüge sind jedenfalls sonstige Bezüge. Bei den anderen Bezügen ist zu prüfen, ob sonstige Bezüge im Sinne des Abs. 1 vorliegen. Sonstige Bezüge liegen demnach nur dann vor, wenn diese Bezüge **neben dem laufenden Arbeitslohn** und von **demselben Arbeitgeber** ausbezahlt werden. Eine weitere Definition enthält die Bestimmung nicht. Bei einem "sonstigen Bezug" handelt es sich um einen Lohnteil, den der Arbeitgeber neben, also zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn, auszahlt. Die sonstigen Bezüge müssen sich sowohl durch den **Rechtstitel**, aus dem der Arbeitnehmer den Anspruch ableiten kann, als auch durch die **tatsächliche Auszahlung** deutlich von den laufenden Bezügen unterscheiden. Solche Bezüge dürfen nicht für den üblichen Lohnzahlungszeitraum gezahlt werden, sondern müssen Leistungen aus mehreren Lohnzahlungszeiträumen abgelten (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, 2007/15/0183, und *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.2; VwGH 23.02.2010, 2008/15/0243). § 67 Abs. 2 EStG 1988 setzt der begünstigten Behandlung sonstiger Bezüge eine Grenze (Sechstelbestimmung). Soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres ein Sechstel der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten, laufenden Bezüge übersteigen, sind sie nach dieser Bestimmung dem laufenden Bezug des Lohnzahlungszeitraumes zuzurechnen, indem sie ausbezahlt werden, und nach dem Tarif zu versteuern. Trotzdem bleibt es dabei, dass ein

sonstiger Bezug auch dann ein solcher bleibt, wenn er bloß zufolge Überschreitens der Sechstelgrenze des § 67 Abs. 2 leg. cit. für Zwecke der Steuerberechnung dem laufenden Arbeitslohn zugeschlagen wird. Erfüllt die Entlohnung eines Arbeitnehmers nicht diese Voraussetzungen, ist eine **rechnerische Aufteilung des Jahreslohnes in laufende und sonstige Bezüge nicht möglich** (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 67 Abs. 1 und 2, Tz. 2.4.; *Doralt*, EStG, § 67 Tz. 8). § 67 EStG 1988 unterscheidet nicht zwischen inländischen und ausländischen Einkünften. Die Bestimmung ist daher auf Einkünfte gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a und lit. c EStG 1988 gleichermaßen anwendbar, sofern diese die Voraussetzungen des § 67 EStG 1988 erfüllen.

Im vorliegenden Fall hatte sich die ehemalige Dienstgeberin (Bank X) in Form einer einzelvertraglichen Zusicherung verpflichtet, an den Bw. eine monatliche Pension in Höhe von 80% der Pensionsbemessungsgrundlage (vgl. § 107 BV 69) 14 mal jährlich auszuzahlen. Bei der Ermittlung dieses Betrages sind allerdings sämtliche von dritter Seite gewährte Pensionsleistungen einzurechnen. Da die von Seiten der Deutschen R-Versicherung geleisteten Pensionszahlungen lediglich 12 mal jährlich zur Auszahlung gelangten, war somit die Bank X aufgrund ihrer Pensionszusage dazu verhalten, den durch das Fehlen des 13. und 14. Bezuges entstehenden Differenzbetrag (das waren für 2007: € 404,19 und € 406,36; für 2008: € 406,36 und € 410,85 und für 2009: € 410,85 und € 430,75) abzudecken. Diese Zahlungen wurden von der Bank X im Zuge der Lohnverrechnung nicht als steuerbegünstigte sonstige Bezüge behandelt hatte, sondern erfolgte deren Besteuerung zum laufenden Tarif.

Im gegenständlichen Berufungsfall ist unstrittig, dass die Zahlungen der deutschen Rentenversicherung, welche bei Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehaltes in Ansatz gebracht wurden, nur laufende Bezüge enthalten und keine sonstigen Bezüge iSd § 67 Abs. 1 EStG 1988. Demgegenüber erfüllen die Pensionsleistungen aus der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung ebenso wie die seitens der V-Pensionskasse zur Auszahlung gebrachten Leistungen iSd § 25 Abs. 2 lit. a EStG die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 EStG 1988.

Für die Einbeziehung der laufenden deutschen Rente bei der Ermittlung des Jahressechstels mangelt es im vorliegenden Fall bereits am erforderlichen Tatbestandselement der Auszahlung dieser Beträge durch „**denselben Arbeitgeber**“. Fakt ist, dass die deutsche Rente laufend, dh. in monatlichen Beträgen, 12 mal jährlich von der Deutschen R-Versicherung zur Auszahlung gelangte, indes die fehlenden Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug) von der Bank X aufgrund der abgegebenen Pensionszusage zur Auszahlung gebracht wurden. Der Umstand, dass die Differenzbeträge aufgrund bzw. in Erfüllung einer eingegangenen Rechtspflicht geleistet

wurden, vermag nicht die in § 67 Abs. 1 EStG festgelegte Voraussetzung der Auszahlung von laufenden und sonstigen Bezügen durch ein und denselben Arbeitgeber zu substituieren.

Mit der Auszahlung der laufenden Firmenpension (Differenzpension) durch die Bank X ist das Jahressechstel für die zwei anfallenden Sonderzahlungen (13. und 14. Bezug) bereits erschöpft. Eine Erweiterung des Jahressechstels durch Einbeziehung der strittigen Beträge wäre nur dann vorzunehmen gewesen, wenn die zugrunde liegenden laufenden Bezüge ebenfalls seitens der Bank X zur Auszahlung gebracht worden wären. Dies war jedoch gegenständlich nicht der Fall.

Der Umstand, dass eine betriebliche Regelung (in concreto die BV 69) besteht, welche dem Bw. den Bezug eines 13. und 14. Gehaltes zusichert, ändert auch nichts daran, dass die von der deutschen R-Versicherung zur Auszahlung gebrachten Leistungen keine sonstigen Bezüge iSd § 67 EStG 1988 enthalten. Eine begünstigte Besteuerung nicht enthaltener sonstiger Bezüge in ausländischen Rentenzahlungen durch fiktives Herausrechnen ist – wie bereits ausgeführt wurde – gesetzlich nicht vorgesehen. Eine derartige Vorgehensweise würde in Widerspruch zur Bestimmung des § 67 EStG sowie zur einhelligen verwaltungsgerichtlichen Judikatur (vgl. etwa VwGH 19.11.1969, 1157/68, VwGH 23.2.2010, 2008/15/0243) stehen.

Wenn nunmehr der Bw. in seiner Berufungseingabe beantragt, die Berufungsbehörde möge im Rahmen der Veranlagung durch „*die Einbeziehung der in die Firmenpension eingerechneten laufenden deutschen Rente in das für die Besteuerung der Sonderzahlungen maßgebliche Jahressechstel*“ bzw. durch „*Heranziehung der insgesamt zugesicherten laufenden Firmenpension als Grundlage für die Berechnung des Jahressechstels*“ eine Lohnsteuerkorrektur vornehmen, so steht diesem Begehren ua. auch die Bestimmung des § 41 Abs. 4 EStG 1988 entgegen. Diese für die Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften maßgebliche Norm hat idF des BGBl I Nr. 57/2004 Nachstehendes zum Inhalt:

(4) Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben Bezüge, die nach **§ 67 Abs. 1 oder § 68 steuerfrei bleiben** oder mit dem **festen Satz des § 67** oder mit den Pauschsätzen des § 69 Abs. 1 zu versteuern waren, **außer Ansatz**. Die Steuer, die auf die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels im Sinne des § 67 Abs. 1 und 2 entfällt, ist aber neu zu berechnen. Übersteigen die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 die Freigrenze von 2.000 Euro, beträgt die Steuer unter Anwendung des § 67 Abs. 12 6% des 620 Euro übersteigenden Betrages. Die Steuer beträgt jedoch höchstens 30% des 2.000 Euro übersteigenden Betrages. [...].

Aus der genannten Regelung geht hervor, dass bei der Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte ua. Bezüge, welche nach § 67 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz besteuert werden (sonstige Bezüge), außer Ansatz bleiben. Die Steuer, die auf sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 leg.cit. entfällt, ist aber neu zu berechnen, wenn das Jahressechstel den Betrag von € 2.000,- (ab 2009: € 2.100,-)

übersteigt. Die Bemessungsgrundlage sind die sonstigen Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß § 67 Abs. 1 und 2 abzüglich der darauf entfallenden Beträge gemäß § 62 Z 3,4 und 5 EStG (Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen; vom Arbeitgeber einbehaltene Beiträge gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG, etc). Die Steuer beträgt 6% der € 620,- übersteigenden Bemessungsgrundlage, jedoch höchstens 30% der € 2.000,- übersteigenden Bemessungsgrundlage.

Der Sinn der in § 41 Abs. 4 EStG ausgewiesenen Regelungsmethodik liegt darin, allenfalls mehrfach berücksichtigte Freibeträge bzw. Freigrenzen, welche sich infolge des Zufließens von Bezügen mehrerer Arbeitgeber ergeben können, auf das einfache Maß zurückzuführen (vgl. JAKOM, Einkommensteuergesetz, 1. Auflage, 2008, § 41 Rz 39, und Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 41 Tz 6 unter Hinweis auf die RV zum StRefG 1993).

Aus der Bestimmung des § 41 Abs. 4 EStG ist aber auch zu ersehen, dass eine Neuberechnung des Jahressechstels selbst im Rahmen der Veranlagung nicht stattfindet. Daher bleibt für die vom Bw. postulierte Neuberechnung auf Basis der zugesicherten Firmenpension auch aus dem Blickwinkel des § 41 Abs. 4 EStG betrachtet kein Raum.

Ebenso wenig lässt sich aus der Heranziehung der Bestimmung des Art. 23 DBA Deutschland Österreich gewinnen. Das Vorbringen des Bw., wonach jene in Deutschland erzielten (Pensions-) Einkünfte nicht nur bei Ermittlung der Einkommensteuer (progressionserhöhend) herangezogen werden, sondern auch im Rahmen der Beurteilung einer Vielzahl anderer steuerrelevanter Tatbestände (Ermittlung des Sonderausgabenviertels, Veranlagungsfreibetrag), ist zwar zutreffend, im gegenständlichen Zusammenhang allerdings nicht zielführend. Der vom Bw. ventilierten Vorgangsweise, die ausländischen Pensionseinkünfte gleichsam per analogiam in das Jahressechstel der von Seiten der Bank X zur Auszahlung gebrachten Pensionsleistung einzubinden, steht der klare Wortlaut des [§ 67 Abs. 1 EStG 1988](#) in Verbindung mit § 41 Abs. 4 leg.cit. entgegen.

Der erkennende Senat vermag in der Regelung des § 41 Abs. 4 und des § 67 Abs.1 und 2 [EStG 1988](#) auch keine Diskriminierung ausländischer Einkünfte erblicken, zumal – wie bereits ausgeführt – die Ausmittlung des Jahressechstels nicht davon abhängt, ob es sich um in- oder ausländische Bezüge handelt.

Der erkennende Senat schließt sich in diesem Punkt der von der Amtsvertreterin vertretenen Rechtsansicht an.

Dem diesbezüglichen Berufungsbegehren war daher die Anerkennung zu versagen.

2. Prämienzahlungen für eine Berufsrechtsschutzversicherung als WK (2007 bis 2009)

Prämienzahlungen für eine Rechtsschutzversicherung, die der Abwehr von (unberechtigten) im Zusammenhang mit einem (ehemaligen) Dienstverhältnis stehenden Ansprüchen dient, sind ebenso abzugsfähig wie solche, die für eine Berufsrechtsschutzversicherung aufgewendet werden, welche im Falle von Streitigkeiten mit dem ehemaligen Arbeitgeber in Bezug auf pensionsrechtliche Ansprüche eine Prozesskostenübernahme gewährleistet. Die geleisteten Versicherungsprämien stellen demnach grundsätzlich Werbungskosten dar. Dies wurde auch von Seiten der Amtspartei nicht in Abrede gestellt.

Der Berufung kommt somit in diesem Punkt Berechtigung zu.

Es waren daher Aufwendungen in Höhe von € 49,18 (2007), € 51,64 (2008) und € 69,64 (2009) als Werbungskosten anzuerkennen.

3. Spekulationseinkünfte (2007 und 2009)

Hinsichtlich des Kalenderjahres 2007 machte der Bw. erst im Zuge des Berufungsverfahrens Werbungskosten im Zusammenhang mit Spekulationseinkünften (Wertpapierspekulationen) in Höhe von € 276,- (Arbeitszimmer € 162,-; PC samt Druckertinte und Papier € 114,-) geltend. Was den Veranlagungszeitraum 2009 anlangt, so wurden die im Zusammenhang mit den Spekulationseinkünften stehenden Werbungskosten bereits in der bezughabenden Steuererklärung geltend gemacht. Im Zuge der Veranlagung blieben allerdings ua. jene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer standen, unberücksichtigt. Aufwendungen iZm den PC wurden für 2009 indes anerkannt.

Der erkennende Senat hält dazu fest:

a) Arbeitszimmer (2007 und 2009)

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer oder dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung grundsätzlich nicht abgezogen werden. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der **gesamten betrieblichen** oder **beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Bw. erzielte im Zusammenhang mit seinen Wertpapierspekulationen unbestrittenermaßen sonstige Einkünfte im Sinne des [§ 30 EStG 1988](#). Damit übte dieser aber keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit, sondern vielmehr eine vermögensverwaltende Tätigkeit aus. Die

Ausübung einer „betrieblichen“ oder „beruflichen“ Tätigkeit bildet nach der Diktion des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) die Grundvoraussetzung dafür, dass eine steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers überhaupt in Frage kommen kann. Eine Vermögensverwaltung allein stellt keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit dar (siehe JAKOM § 20 Tz 49). Daher kommt eine steuerliche Anerkennung der diesbezüglich geltend gemachten Kosten a limine nicht in Betracht. Dies gilt selbst dann, wenn sich die Nutzung eines Arbeitszimmers im Einzelfall als für die Betätigung notwendig erweisen sollte (vgl. VwGH 24.4.2002, [98/13/0193](#), betreffend Vermietung und Verpachtung).

Abgesehen davon wäre selbst bei Qualifikation der diesbezüglichen Tätigkeit als betrieblich oder beruflich, eine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen betreffend die Haltung eines Arbeitszimmers auf folgendem Grunde nicht gegeben: Zusätzlich zu den in [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) festgemachten Tatbestandsmerkmalen sind nämlich auch die von der bisherigen Rechtsprechung entwickelten Kriterien zu beachten (vgl. dazu *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 20 Tz 104 und die dort zit. Judikatur). Demnach sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann zuzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen **unbedingt notwendig** ist **und** der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich **(nahezu) ausschließlich betrieblich** oder **beruflich** genutzt wird. Dass im Zuge der Verwaltung von Wertpapieren im Rahmen des Vermögensaufbaues ein Arbeitszimmer unbedingt erforderlich wäre, lässt sich aber nach Ansicht des erkennenden Senat bereits auf Grundlage der allgemeinen Lebenserfahrung verneinen.

Aufgrund der eindeutigen Rechtslage kommt auch die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers im Rahmen von Tätigkeiten iZm Wertpapierspekulationen nicht in Betracht.

b) Aufwendungen für PC samt Betriebsmittel (2007)

Nach § 16 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Dieser Begriff setzt eine laufende Nutzung von Wirtschaftsgütern zur Erzielung von Einnahmen voraus. Beim Spekulationsgeschäft werden die Einkünfte aber nicht durch die Nutzung des Wirtschaftsgutes, sondern durch dessen Veräußerung erzielt. Daher kommen Aufwendungen für die laufende Nutzung des Wirtschaftsgutes als Werbungskosten, die bei der Ermittlung der Einkünfte aus einem Spekulationsgeschäft abzuziehen sind, nicht in Betracht (*Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 30 Tz 26). Als Werbungskosten können aber Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch das Veräußerungsgeschäft selbst verursacht worden sind sowie jene Kosten, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen sind (VwGH 31.7.2002, [98/13/0201](#)). Für die Anerkennung von Ausgaben als Werbungskosten gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) iVm § 16 Abs. 1 EStG ist somit erforderlich,

dass diese Ausgaben einen konkreten Konnex zum Spekulationsgegenstand aufweisen. Dass der PC auch für den Ankauf, die Verwaltung sowie den Verkauf jener Wertpapiere angeschafft worden ist, welche durch den Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist zu Einkünften nach § 30 EStG geführt haben, ist selbstredend, zumal gerade ein Studium der Charts die Voraussetzung bzw. der Anlass einer Verkaufs- bzw. Kaufentscheidung darstellt. Festzuhalten ist zudem, dass der Bw. aus den diesbezüglich anerlaufenen Aufwendungen auch einen (angemessenen) Privatanteil in Höhe von 20% ausgeschieden hat.

Das Finanzamt selbst hatte im Zuge der Veranlagung des Jahres 2009 Aufwendungen für einen PC zur Gänze anerkannt.

Dem diesbezüglichen Begehren (PC Kosten samt Betriebsmittel von € 114,-) kommt sonach daher Berechtigung zu.

4. Veranlagungsfreibetrag (2007)

Zu prüfen bleibt letztendlich, ob in Bezug auf das Veranlagungsjahr 2007 der Veranlagungsfreibetrag des [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) zur Anwendung gelangen kann. Nach dieser Gesetzesbestimmung ist – sofern im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten sind – von den „anderen Einkünften“ ein Veranlagungsfreibetrag von bis zu € 730,- abzuziehen. Der Freibetrag vermindert sich allerdings um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte € 730,- übersteigen. Fraglich ist, ob auch jene Einkünfte, die nicht explizit der Steuerpflicht unterliegen, sondern lediglich für Zwecke des Progressionsvorbehaltes in Ansatz gebracht werden, als „andere Einkünfte“ zu qualifizieren sind. Diesbezüglich vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, dass zu den „anderen Einkünften“ auch solche zählen, die zwar im Wege des Doppelbesteuerungsabkommens einem anderen Staat zur Besteuerung zugewiesen sind, bei der österreichischen Besteuerung jedoch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen sind (VwGH 21.5.1985, [85/14/0001](#), vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer Kommentar, § 41, Tz 3).

Aufgrund der vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Judikatur war dem Begehren auf Anwendung des Veranlagungsfreibetrages nach [§ 41 Abs. 3 EStG 1988](#) in Bezug auf die Spekulationseinkünfte die Anerkennung zu versagen.

Festgehalten wird in diesem Zusammenhang jedoch, dass aufgrund der für das Streitjahr 2007 erfolgten Anerkennung von Werbungskosten für einen PC samt Betriebsmittel im Ausmaß von € 114,- (vgl. Pkt 3b dieser Berufungsentscheidung), die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sich (von ursprünglich € 499,-) auf € 385,- vermindert haben und diese demnach unter der Freigrenze des [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) (€ 440,-) liegen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. März 2011