



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. xx.xxxx.19xx, 1xxx Wien, G-Straße, vom 10. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vom 16. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Dem Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) flossen neben einem Bezug von Arbeitslosengeld von 4.512,49 € in der Zeit vom 1. Jänner 2005 bis 30. April 2005 im Jahre 2005 die folgenden Pensionseinkünfte zu:

| Zeitraum:               | auszahlende Stelle: | Betrag:     |
|-------------------------|---------------------|-------------|
| 1.1.2005 bis 31.12.2005 | "C-Pensionskasse":  | € 10.535,16 |
| 1.5.2005 bis 31.12.2005 | "ASVG-Pension":     | € 16.702,96 |
| 1.1.2005 bis 31.10.2005 | "F-AG AG":          | € 10.651,06 |

Der Bw. hatte für das 2005 seine Einkommensteuererklärung im Wege des Finanz-Online eingereicht.

Bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2005 wurde infolge des Bezuges von Arbeitslosengeldes in Höhe von € 4.512,49 für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. April 2005 aus den Einkünften der "C-Pensionskasse" ein Betrag von € 3.463,61 gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988

aus der Hochrechnung herausgenommen, die im Jahre 2005 von der "F-AG AG" bezogenen Einkünfte iHv € 10.651,06 blieben zunächst unberücksichtigt. Mit Einkommensteuerbescheid vom 16. Oktober 2006 wurde der Bw. daher wie folgt zur Einkommensteuer 2005 veranlagt:

| <b>Bezeichnung:</b>  | <b>Betrag:</b>     |
|--|--------------------|
| ASVG-Pension:  | € 16.702,96        |
| "C-Pensionskasse":   | € 10.535,16        |
| aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs 2 EStG 1988 anzusetzende Einkünfte: | € 4.512,49         |
| Gewerkschaftsbeiträge:   | - € 21,60          |
| Werbungskostenpauschale:   | - €132,00          |
| <b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>   | <b>€ 31.597,01</b> |
| - Renten und dauernde Lasten:  | - € 2.105,64       |
| - SA mit Abzug des Pauschbetrages:   | - € 1.252,00       |
| - Kirchenbeitrag:  | - € 84,60          |
| Einkommen:   | € 28.154,77        |
| <b>festgesetzte Einkommensteuer:</b>   | <b>€ 2.932,67</b>  |

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde mit Eingabe vom 10. November 2006 fristgerecht berufen und eine Berichtigung des angefochtenen Bescheides beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass im Einkommensteuerbescheid 2005 eine Berechnung des Durchschnittssatzes gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 wegen des Bezuges von Erwerbs- und Pensionseinkünften sowie einer "AMS-Leistung" vorgenommen worden sei. Da die Kontrollrechnung gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergeben habe, sei die "AMS-Leistung" zu seinem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet worden. Nach Rz 115 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 habe die Hochrechnung der Einkünfte den Effekt, dass die Arbeitnehmerveranlagung in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt bleibe, in dem Erwerbs- bzw. Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt würden. Die zitierte "lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung" sei aufgrund der Tatsache, dass der Bw. ganzjährig Erwerbs- oder Pensionseinkünfte gehabt habe, ohnehin ausgeschlossen. Für das Jahr 2005 habe der Bw. die nachstehend angeführten Bezüge erhalten:

| <b>bezugsauszahlende Stelle:</b>          | <b>Zeitraum:</b>      |
|---|-----------------------|
| Pensionsleistung der "C-Pensionskasse"    | 01.01. bis 31.12.2005 |
| Arbeitslosenbezug des Arbeitsmarktservice | 01.01. bis 30.04.2005 |
| Bezüge der "F-AG AG"                      | 01.01. bis 30.09.2005 |
| Pensionsleistung der PVA                  | 01.05. bis 31.12.2005 |

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen und die Einkommensteuer infolge der Berücksichtigung der Bezüge der "F-AG AG" iHv € 10.651,06 neu berechnet. Begründend wurde ausgeführt, bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) sei von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag von 23.072 € durch 245 Tage dividiert und mit 365 Tagen multipliziert worden. Mit

diesem umgerechneten Jahresbetrag und sonstigen allfälligen Einkünften sei das Einkommen rechnerisch mit 45.852,63 € ermittelt worden. Darauf sei der Tarif angewendet und ein Durchschnittssteuersatz mit 31,57% ermittelt worden. Dieser Steuersatz sei dann wie im Bescheid dargestellt auf die Einkünfte des Bw. angewendet worden.

Arbeitslosengeld und Notstandshilfe seien zwar steuerfrei, würden aber bei einer allfälligen Veranlagung die Steuer des übrigen Einkommens erhöhen. Beziehe jemand in einem Kalenderjahr sowohl steuerfreie Einkommensersätze als auch andere steuerpflichtige Bezüge, so seien diese Einkünfte zur Errechnung einer vollen Steuerprogression in der Weise fiktiv hochzurechnen, als ob sie auch während des Bezuges der Einkommensersätze weiterbezogen worden wären. Von diesem fiktiven Gesamteinkommen werde dann der Durchschnittssteuersatz ermittelt, mit diesem Durchschnittssteuersatz werde das tatsächliche Einkommen versteuert. Eine lediglich auf den Bezug von steuerfreien Transferleistungen zurückzuführende Progressionsmilderung werde dadurch ausgeschlossen. Die Steuer dürfe jedoch nicht höher sein als jene, die sich ergeben würde, wenn das Einkommen und die Einkommensersätze gemeinsam versteuert würden. Die Berufung sei daher in diesem Punkt abzuweisen. Aufgrund der Höhe der Bezüge der "F-AG AG" sei die Einkommensteuer neu berechnet worden. Die festgesetzte Einkommensteuer wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2007 in Höhe von 4.439,18 € ermittelt.

Mit Eingabe vom 5. Feber 2006 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag habe der Bw. ganzjährig, allerdings von verschiedenen auszahlenden Stellen Pensionszahlungen erhalten. Da der Bw. jahresdurchgängig Pensionseinkünfte erhalten habe, sei die in der Berufungsvorentscheidung zitierte Progressionsmilderung aufgrund der "AMS-Leistung" gar nicht möglich.

Mit Eingabe vom 20. Feber 2007 beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und ersuchte um Vorsprache betreffend obiger Berufung.

Nach der Eingabe vom 15. Mai 2007 seien für den Zeitraum Jänner bis April 2005 die von der "F-AG AG" errechneten Vorruhestandsbezüge zunächst falsch ermittelt worden. Zudem seien in dem Lohnzettel der "F-AG AG" fälschlicherweise vier weitere Monate an Pensionszahlungen ausgewiesen worden. Im September 2005 seien von der "F-AG AG" alle Zahlungen berücksichtigt, korrigiert und eine letzte Auszahlung vorgenommen worden. Die vom Bw. bezogenen Einkünfte der "F-AG AG" in Höhe von € 10.651,06 würden sich wie folgt erklären lassen:

| Monat: | VG-Zusatz<br>alt: | Kranken-<br>zusatz Vers.: | Aufrollung<br>Zusatz-VG<br>Pension: | Gesamt: |
|--------|-------------------|---------------------------|-------------------------------------|---------|
|--------|-------------------|---------------------------|-------------------------------------|---------|

|   |          |          |               |                   |
|---|----------|----------|---------------|-------------------|
| 01 2005   | € 630,02 | € 149,60 | € 559,47      | € 1.339,09        |
| 02 2005   | € 630,02 | € 149,60 | € 559,47      | € 1.339,09        |
| 03 2005   | € 630,02 | € 149,60 | € 559,47      | € 1.339,09        |
| 04 2005   | € 630,02 | € 149,60 | € 559,47      | € 1.339,09        |
| 05 2005   |          | € 164,66 | - € 164,66    | 0,00              |
| 06 2005   |          | € 164,66 | - € 164,66    | 0,00              |
| 07 2005   |          | € 164,66 | - € 164,66    | 0,00              |
| 08 2005   |          | € 164,66 | - € 164,66    | 0,00              |
| <b>Nachzahlung 2004 (5-12/2004, d.s. 8 Mo + 2 SoZhlgen)</b> |          |          |               | <b>€ 5.594,70</b> |
| Gewerkschaftsbeiträge:                                      |          |          |               | - € 300,00        |
|   |          |          |               | €                 |
|   |          |          | <b>SUMME:</b> | <b>10.651,06</b>  |

Dass der Bw. im zweiten Berufungsantrag auch einen Bezug für Oktober 2005 angegeben habe, obwohl er seit der September-Korrekturzahlung von der "F-AG AG" keine weitere Zahlung mehr erhalten habe, sei an der Missinterpretation des Lohnzettels gelegen, in welchem "fortlaufende Jahressechstel" fortgeschrieben worden seien. Im Zuge der Aufrollung seiner Bezüge sei die "F-AG AG" zum Nachteil des Bw. erst im September 2005 ausbezahlt worden. Vom Mai bis Dezember 2005 habe der Bw. eine monatliche ASVG-Pensionszahlung von € 2.196,60 erhalten.

In der Beilage zur Eingabe vom 15. Mai 2007 übermittelte der Bw. eine Berechnungstabelle zur Einkommensteuer 2005, derzufolge in Abhängigkeit der Bezugszeit der Bezüge der "F-AG AG" sich folgende Steuerbelastung ergebe:

| <b>Zahlungszeitraum:</b>          | <b>01.01-<br/>30.04.</b> | <b>01.01-<br/>30.09.</b> | <b>01.01-<br/>31.10.</b> |
|-----------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|
| C-Pensionskasse:                  | 10.535,15                | 10.535,15                | 10.535,16                |
| auszuscheidende Anteile:          | 1,00                     | 0,44                     | 0,40                     |
| F-AG AG:                          | 10.651,06                | 4.733,80                 | 4.260,42                 |
| <b>auszuscheidende Einkünfte:</b> | <b>21.186,21</b>         | <b>15.268,95</b>         | <b>14.795,58</b>         |

|                                   |                  |                  |                  |
|-----------------------------------|------------------|------------------|------------------|
| Summe der Bezüge lt. Lohnzettel:  | 37.889,18        | 37.889,18        | 37.889,18        |
| Gewerkschaftsbeiträge:            | - 21,60          | -21,60           | -21,60           |
| Einkünfte ohne Hochrechnung:      | - 21.186,21      | - 15.268,96      | -14.795,58       |
| <b>hochzurechnende Einkünfte:</b> | <b>16.681,37</b> | <b>22.598,62</b> | <b>23.072,00</b> |

|   |                  |                  |                  |
|---|------------------|------------------|------------------|
| hochgerechnete Einkünfte:               | 24.851,82        | 33.667,33        | 34.372,57        |
| Einkünfte ohne Hochrechnung:            | 21.186,22        | 15.268,96        | 14.795,58        |
| Zwischensumme:                          | 46.038,04        | 48.936,29        | 49.168,15        |
| Weiterversicherung, Renten:             | - 2.105,64       | - 2.105,64       | -2.105,64        |
| Pauschalbetrag für WK:                  | - 132,00         | -132,00          | - 132,00         |
| SA mit Abzug des Pauschbetrages:        | - 1.136,68       | - 1.136,68       | -1.136,68        |
| Kirchenbeitrag:                         | - 84,60          | -84,60           | -84,60           |
| <b>BMGRDL f. Durchschnitts-St-Satz:</b> | <b>42.579,12</b> | <b>45.477,37</b> | <b>45.709,23</b> |

|                                   |           |           |           |
|-----------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Steuer für Durchschnitts-St-Satz: | 12.704,82 | 13.968,35 | 14.069,43 |
| Durchschnitts-Steuersatz:         | 29,84%    | 30,71%    | 30,78%    |

| <b>zu versteuerndes Einkommen:</b> |                 |                 |                 |
|------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| Summe der Bezüge lt. Lohnzettel:   | 37.889,18       | 37.889,18       | 37.889,18       |
| <b>festgesetzte Steuer:</b>        | <b>3.798,00</b> | <b>4.099,69</b> | <b>4.122,17</b> |

Anlässlich der persönlichen Vorsprache des Bw. wurde von diesem ausgeführt, dass den von der "F-AG AG" bezogenen Einkünften nur ein tatsächlicher Zeitraum von 1. Jänner bis 30. August 2005 zu Grunde liege, da mit Wertstellung vom 1. September 2005 ein Teil der Bezüge auf dem betreffenden Bankkonto eingelangt sei. Nach Auffassung des Bw. wären die von der "F-AG AG" bezogenen Einkünfte zur Gänze von der Hochrechnung auszunehmen, da das Vorruhestandsmodell bereits mit 30. April 2005 beendet und spätere Zahlungen nur dazu gedient hätten, diese Zeiträume auszugleichen. Infolge der Rückrechnung seien für den Zeitraum von 1. Jänner bis 30. April 2005 Einkünfte in Höhe von € 10.651,06 erzielt worden.

Nach der Telefax-Eingabe der "F-AG AG" vom 1. Juni 2007 auf ein Auskunftsersuchen des unabhängigen Finanzsenates habe sich der Bw. in der Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 30. April 2004 in der geförderten Altersteilzeit befunden. Nach Ende des Arbeitsverhältnisses habe der Bw. vom 1. Mai 2004 bis 30. April 2005 Arbeitslosengeld und gemäß interner Vereinbarungen von der "F-AG AG" zu diesem Arbeitslosengeld einen Zuschuss der "F-AG AG" erhalten. Dieser Zuschuss sei in seiner endgültigen Höhe erst nach dem 30. April 2005 festgestanden. Nach Ende des Arbeitsverhältnisses sei mit der Septemberabrechnung 2005 eine "Nachzahlung 2004" sowie eine Nachzahlung für die Monate Jänner bis April 2005 ausbezahlt worden. Damit habe der Bw. steuertechnisch Zahlungen von der "F-AG AG" nur für die Monate Jänner bis April 2005 erhalten. Ein entsprechender Lohnzettel liege dieser Eingabe bei.

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

#### **1.) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung:**

Nach § 284 Abs 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs 1) beantragt wurde. Nach Abs 1 Z 2 leg.cit. hat eine mündliche Verhandlung weiters stattzufinden, wenn es der Referent (§ 270 Abs 3) für erforderlich hält.

Ein Rechtsanspruch der Partei auf mündliche Berufungsverhandlung besteht nur dann, wenn sie rechtzeitig (somit in der Berufung oder im Vorlageantrag) beantragt wurde (vgl. VwGH 27.2.2001, 2000/13/0137); 24.9.1996, 93/13/0022; 20.11.1996, 94/13/0017).

Folglich hat die Partei keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung, wenn dies erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben (vgl. VwGH 24.3.1998, 96/14/0127) oder in einer Eingabe, in der die fehlende Begründung nachgereicht wird, beantragt wurde (vgl. VwGH 25.11.1986, 84/14/0136).

Dabei ist darauf zu verweisen, dass ein Anbringen in der Form "allenfalls" eine mündliche Verhandlung durchzuführen, nicht als ausreichender Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung zu werten ist (vgl. VwGH 24.9.1993, 91/17/0139, 0140-0142).

Im vorliegenden Fall wurde mit Eingabe vom 5. Feber 2006, fristgerecht ein Antrag auf Vorlage dieser Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht. Wenn daher erst mit Eingabe vom 20. Feber 2007 eine mündliche Verhandlung beantragt wurde, hat der Bw. somit keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

## **2.) Progressionsvorbehalt gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988:**

Erhält gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs 1 Z 5 lit a oder c, Z 22 lit a (5. Hauptstück des Heeresgebührengesetzes 2001), lit b oder Z 23 (Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 4 und 5 des Zivildienstgesetzes 1986) nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde. Die diese Bezüge auszahlende Stelle hat bis 31. Jänner des Folgejahres dem Wohnsitzfinanzamt des Bezugsempfängers eine Mitteilung zu übersenden, die neben Namen und Anschrift des Bezugsempfängers seine Versicherungsnummer (§ 31 ASVG), die Höhe der Bezüge und die Anzahl der Tage, für die solche Bezüge ausgezahlt wurden, enthalten muss. Diese Mitteilung kann entfallen, wenn die entsprechenden Daten durch Datenträgeraustausch übermittelt werden. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Datenträgeraustausches mit Verordnung festzulegen.

Nach § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

Ist im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer ein Durchschnittssteuersatz anzuwenden, so ist dieser gemäß § 33 Abs 10 EStG nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs 4 Z 3 lit a) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob und in welchem Ausmaß eine Hochrechnung der Einkünfte gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 zu erfolgen hat, wenn der Bw. für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. April 2005 steuerfreies Arbeitslosengeld in Höhe von 4.512,49 € bezogen hat. Dies insbesondere, wenn dem Bw. darüber hinaus von drei bezugsauszahlenden Stellen Bezüge zuflossen und im Wege einer nachträglichen Aufrollung eine Nachzahlung von Bezügen betreffend das Vorjahr 2004 erfolgte, die für das Jahr 2005 als sonstige Bezüge mit dem laufenden Tarif zu versteuern waren.

Die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG 1988 verfolgt den Zweck, dass eine über die Steuerfreistellung des Arbeitslosengeldes hinausgehende Progressionsmilderung bei jenen Arbeitseinkünften vermieden wird, die der Empfänger eines Arbeitslosengeldes in bestimmten Zeiträumen eines solchen Jahres erzielt (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024). Solche Arbeitseinkünfte sollen nicht deswegen geringer besteuert werden, weil der Steuerpflichtige während eines Teiles des Jahres statt der Arbeitseinkünfte steuerfreies Arbeitslosengeld bezogen hat (vgl. VwGH 18.12.1990, 89/14/0283).

Bestimmte steuerfreie Bezüge gemäß § 3 Abs 1 EStG 1988 lösen daher bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne des § 41 Abs 1 oder 2 EStG 1988 eine besondere Berechnung aus. Insbesondere sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen und zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs 4 EStG 1988) hochzurechnen (s. sinngemäß Rz 114 LStRL 2002).

Die Hochrechnung betrifft aber nur die *laufenden* Einkünfte, die "für das restliche Kalenderjahr" und somit außerhalb des Zeitraumes des Bezuges von Transferleistungen (zB Arbeitslosengeld) bezogen wurden. Gleichzeitig während der Zeit der Transferleistungen bezogene Einkünfte sind daher nicht auf den Jahresbetrag hochzurechnen (zB ganzjährig bezogene Pensionen, neben dem Arbeitslosengeld bezogene (geringfügige) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024)).

Der Umstand, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG ausdrücklich nur eine Umrechnung jener Arbeitseinkünfte vorsieht, "die für das restliche Kalenderjahr" bezogen wurden, ist auf die typisierende Betrachtungsweise zurückzuführen, dass während der Dauer eines Arbeitslosengeldbezuges keine ins Gewicht fallenden Arbeitseinkünfte zufließen (vgl. VwGH 20.7.1999, 94/13/0024).

Wird zeitlich neben dem Arbeitslosengeld ein Zuschuss aus einem Sozialplan bezogen, hindert dieser Einkünftebezug nach der Rechtsprechung nicht die Hochrechnung der für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. VwGH 26.3.2003, 97/13/0118).

Demgemäß dürfen nur die im Kalenderjahr für Zeiten *vor* und *nach* dem Bezug von Arbeitslosengeld bezogenen Einkünfte für die Umrechnung nach § 3 Abs 2 EStG herangezogen werden. Ganzjährig bezogene Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dürfen hingegen nicht hochgerechnet werden (vgl. VwGH 22.11.2006, 2006/15/0084; Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 3 Tz 34, S. 40).

Diese Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer Arbeitnehmerveranlagung jener Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige Arbeitslosengeld bezieht, neutralisiert wird. Die Arbeitnehmerveranlagung ist in ihrer Wirkung auf jenen Zeitraum beschränkt, in dem der Pensionseinkünfte oder überhaupt keine Einkünfte erzielt werden. Eine lediglich auf den Bezug steuerfreier Transferleistungen wie Arbeitslosengeldern zurückführende Progressionsmilderung ist damit ausgeschlossen. Hingegen bewirkt der Umstand des zeitweisen Fehlens jeglicher Einkünfte eine entsprechende Progressionsmilderung (s. sinngemäß Rz 115 der LStRL 2002).

Zweck dieser Regelung - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall von teilweiser Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Lohnsteuer höher sei als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten.

Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass die Bestimmung des § 3 Abs 2 EStG nur die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Umrechnungsgegenstand anspricht. Dabei wird nicht zwischen Aktivbezügen und Pensionsbezügen unterschieden.

Im vorliegenden Fall sind dem Bw. im Zeitraum 1. Jänner bis 30. April 2005 steuerfreie Bezüge in Höhe von 4.512,49 € (Arbeitslosengeld) nebst den von der "C-Pensionskasse" und der "F-AG AG" ausbezahlten Vergütungen zugeflossen. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs 2 EStG 1988 bzw. die im Gesetz geforderte Voraussetzung erfüllt, dass der Bw. nur für einen Teil des Kalenderjahres steuerfreie Bezüge erhalten hat. Es hatte daher die in § 3 Abs 2 EStG 1988 angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Kalenderjahr hochzurechnen sind.

Hinsichtlich der von der "F-AG AG" im Jahre 2005 bezogenen Vergütungen ist jedoch zu beachten, dass infolge der im September 2005 vorgenommenen Aufrollung der Bezüge die folgenden Beträge zur Auszahlung gelangten:

| <b>Monat:</b>   | <b>VG-Zusatz<br/>alt:</b> | <b>Kranken-<br/>zusatz Vers.:</b> | <b>Zusatz-VG<br/>Pension:</b> | <b>Gesamt:</b>    |
|---|---------------------------|-----------------------------------|-------------------------------|-------------------|
| 01 2005   | € 630,02                  | € 149,60                          | € 559,47                      | € 1.339,09        |
| 02 2005   | € 630,02                  | € 149,60                          | € 559,47                      | € 1.339,09        |
| 03 2005   | € 630,02                  | € 149,60                          | € 559,47                      | € 1.339,09        |
| 04 2005   | € 630,02                  | € 149,60                          | € 559,47                      | € 1.339,09        |
| 05 2005   |                           | € 164,66                          | - € 164,66                    | 0,00              |
| 06 2005   |                           | € 164,66                          | - € 164,66                    | 0,00              |
| 07 2005   |                           | € 164,66                          | - € 164,66                    | 0,00              |
| 08 2005   |                           | € 164,66                          | - € 164,66                    | 0,00              |
| <b>Nachzahlung 2004 (5-12/2004, d.s. 8 Mo + 2 SoZhlgen)</b> |                           |                                   |                               | <b>€ 5.594,70</b> |
| Gewerkschaftsbeiträge:                                      |                           |                                   |                               | - € 300,00        |
|   |                           |                                   | <b>€ SUMME:</b>               | <b>10.651,06</b>  |

Soweit mit der Septemberabrechnung 2005 ein Betrag in Höhe von € 5.594,70 ausbezahlt wurde, der als "Nachzahlung 2004" wirtschaftlich das Jahr 2004 betrifft, stellt dieser Betrag im Jahre 2005 einen *sonstigen Bezug* dar, der mit dem laufenden Tarif zu versteuern ist. Als sonstiger Bezug ist der Betrag von € 5.594,70 gemäß dem Wortlaut des § 3 Abs 2 EStG 1988 nicht hochzurechnen.

Die Aufrollung der Bezüge im Rahmen der Septemberabrechnung 2005 hatte weiters zur Folge, dass dem Bw. lediglich im Zeitraum Jänner bis April 2005 Einkünfte iHv € 5.356,36 (d.s. € 1.339,09 x 4) zuflossen, die während des Bezuges von Arbeitslosengeld bezogen und abzüglich des Betrages von € 300,-- (Gewerkschaftsbeiträge) ebenfalls nicht zur Hochrechnung der Einkünfte herangezogen werden dürfen.

Für den Zeitraum Mai bis August 2005 wurden infolge dieser Aufrollung keine weiteren Bezüge mehr ausbezahlt und der irrtümlich zur Auszahlung gelangte Betrag von € 658,64 (d.s. € 164,66 x 4) für eine Krankenzusatzversicherung seitens der "F-AG AG" wiederum rückgefordert. Aus diesem Grund waren die von der "F-AG AG" ausbezahlten Bezüge in deren Gesamtbetrag von € 10.651,06 von der Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG auszuscheiden.

Da es sich bei den im Jahre 2005 ausbezahlten Bezügen der "C-Pensionskasse" in Höhe von € 10.535,16 um ganzjährig ausbezahlte Bezüge handelt, sind diese ebenso zur Gänze von der Hochrechnung gemäß § 3 Abs 2 EStG 1988 herauszunehmen.

Im vorliegenden Fall ergibt die zunehmende Hochrechnung eine geringere Steuerbelastung, als wie wenn das Arbeitslosengeld in die Steuerpflicht miteinbezogen worden wäre.

---

Im Übrigen kann aus den Ausführungen der Rz 114 der Lohnsteuer-Richtlinien 2002 nicht abgeleitet werden, dass beim Bezug von verschiedenen Stellen (im gegenständlichen Fall eine ASVG-Pension und Leistungen einer Pensionskasse sowie des Arbeitgebers aufgrund eines Vorruhestandsmodells von einer *einheitlichen* "Pensions-Leistung" auszugehen ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt samt Kontrollrechnung

Wien, am 21. Juni 2007