

TE Vwgh Erkenntnis 2024/3/20 Ro 2022/15/0024

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.03.2024

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1988 §41 Abs1 Z2

EStG 1988 §85

1. EStG 1988 § 41 heute
2. EStG 1988 § 41 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 41 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
5. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
6. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
7. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2025 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
8. EStG 1988 § 41 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
9. EStG 1988 § 41 gültig von 20.07.2024 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
10. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
11. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
12. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
13. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2024 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
14. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
15. EStG 1988 § 41 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
16. EStG 1988 § 41 gültig von 20.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
17. EStG 1988 § 41 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
18. EStG 1988 § 41 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
19. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
20. EStG 1988 § 41 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
21. EStG 1988 § 41 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
22. EStG 1988 § 41 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
23. EStG 1988 § 41 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
24. EStG 1988 § 41 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
25. EStG 1988 § 41 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
26. EStG 1988 § 41 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
27. EStG 1988 § 41 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

28. EStG 1988 § 41 gültig von 16.06.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
29. EStG 1988 § 41 gültig von 16.07.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 61/2009
30. EStG 1988 § 41 gültig von 18.06.2009 bis 15.07.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
31. EStG 1988 § 41 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
32. EStG 1988 § 41 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
33. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2005
34. EStG 1988 § 41 gültig von 01.01.2006 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2005
35. EStG 1988 § 41 gültig von 20.08.2005 bis 31.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2005
36. EStG 1988 § 41 gültig von 05.06.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 41 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
38. EStG 1988 § 41 gültig von 27.06.2001 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
39. EStG 1988 § 41 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
40. EStG 1988 § 41 gültig von 13.01.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. EStG 1988 § 41 gültig von 01.05.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
42. EStG 1988 § 41 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
43. EStG 1988 § 41 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
44. EStG 1988 § 41 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
45. EStG 1988 § 41 gültig von 30.12.1989 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
46. EStG 1988 § 41 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 85 heute
2. EStG 1988 § 85 gültig ab 30.07.1988

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des Finanzamts Österreich, Dienststelle Klagenfurt St. Veit Wolfsberg in 9020 Klagenfurt, Siriusstraße 11, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 5. Mai 2022, Zl. RV/4100493/2020, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2014 und 2015 (mitbeteiligte Partei: H K in K, vertreten durch Dr. Walter Suppan, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Alter Platz 24/I), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1

Der Mitbeteiligte ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Dienstnehmer eines Bundesministeriums im Ruhestand und bezieht als solcher Pensionsbezüge. Das Bundesministerium stellte (und stellt) ihm auch im Ruhestand eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung. Diese Wohnung wird vom Mitbeteiligten ständig benützt und ist sein Hauptwohnsitz. Für die Wohnung leistete er die nach § 24a Gehaltsgesetz 1956 (GehaltsG 1956) vorgeschriebenen Vergütungen (Grundvergütung) an das Bundesministerium und trug die darauf entfallenden Betriebskosten selbst. Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung lag und liegt nicht vor. Der Mitbeteiligte ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - Dienstnehmer eines Bundesministeriums im Ruhestand und bezieht als solcher Pensionsbezüge. Das Bundesministerium stellte (und stellt) ihm auch im Ruhestand eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung. Diese Wohnung wird vom Mitbeteiligten ständig benützt und ist sein Hauptwohnsitz. Für die Wohnung leistete er die nach Paragraph 24 a, Gehaltsgesetz 1956 (GehaltsG 1956) vorgeschriebenen Vergütungen (Grundvergütung) an das Bundesministerium und trug die darauf entfallenden Betriebskosten selbst. Ein ausschließliches Interesse des ehemaligen Dienstgebers an der Zurverfügungstellung der Wohnung lag und liegt nicht vor.

2

Beim Bundesministerium fand eine Prüfung lohnabhängiger Abgaben statt, die auch die streitgegenständlichen

Zeiträume umfasste und deren Gegenstand unter anderem die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen betraf.

3

In der Folge stellte das Bundesministerium für den Mitbeteiligten für die Streitjahre 2014 und 2015 eigene Lohnzettel über den - auch ihm gegenüber - festgestellten Sachbezug aus.

4

Nachdem das für den Mitbeteiligten zuständige Finanzamt über die ihn betreffenden Ergebnisse der Lohnsteuerprüfung durch Übermittlung von dem Prüfergebnis entsprechenden Lohnzetteln durch das Bundesministerium in Kenntnis gesetzt worden war, schloss es sich den Feststellungen der Prüfung an und veranlagte den Mitbeteiligten mit Bescheiden vom 19. November 2019 und 13. Mai 2020 zur Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015.

5

Den gegen die Einkommensteuerbescheide gerichteten Beschwerden gab das Finanzamt mit Beschwerdeverordnungen keine Folge, woraufhin der Mitbeteiligte die Vorlage der Beschwerden an das BFG beantragte.

6

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG den Beschwerden des Mitbeteiligten Folge, behob die angefochtenen Bescheide ersatzlos und führte zur Begründung aus, gemäß § 82 EStG 1988 hafte der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Nach § 83 Abs. 1 EStG 1988 sei beim Lohnsteuerabzug zwar der Arbeitnehmer Steuerschuldner, er werde aber nur dann unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die in § 41 Abs. 1 EStG 1988 normierten Voraussetzungen vorlägen (§ 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). Eine Veranlagung habe nach § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu erfolgen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden seien. Dieser Pflichtveranlagungstatbestand sei laut Finanzamt erfüllt, weil für die Jahre 2014 und 2015 von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter Lohnzettel für den Pensionsbezug und vom Bundesministerium Lohnzettel für den Sachbezug ausgestellt worden seien. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das BFG den Beschwerden des Mitbeteiligten Folge, behob die angefochtenen Bescheide ersatzlos und führte zur Begründung aus, gemäß Paragraph 82, EStG 1988 hafte der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Nach Paragraph 83, Absatz eins, EStG 1988 sei beim Lohnsteuerabzug zwar der Arbeitnehmer Steuerschuldner, er werde aber nur dann unmittelbar in Anspruch genommen, wenn die in Paragraph 41, Absatz eins, EStG 1988 normierten Voraussetzungen vorlägen (Paragraph 83, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988). Eine Veranlagung habe nach Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 zu erfolgen, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden seien. Dieser Pflichtveranlagungstatbestand sei laut Finanzamt erfüllt, weil für die Jahre 2014 und 2015 von der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter Lohnzettel für den Pensionsbezug und vom Bundesministerium Lohnzettel für den Sachbezug ausgestellt worden seien.

7

In § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sei von zwei oder mehreren Einkünften die Rede. Damit seien Einkünfte aus zwei oder mehreren Dienstverhältnissen, somit zwei oder mehrere Einkunftsquellen, gemeint (Hinweis auf Atzmüller, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, Rz 16 zu § 41). Diese lägen im Revisionsfall nicht vor, weil Dienstverhältnisse zum Bund auf Lebenszeit begründet und bei Versetzung in den Ruhestand nur umgestaltet, nicht aber beendet würden. Das Dienstverhältnis des Mitbeteiligten zum Bund dauere trotz Versetzung in den Ruhestand fort, weshalb die in den Lohnzetteln der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter und des Bundesministeriums ausgewiesenen Einkünfte aus ein und demselben Dienstverhältnis stammten. Schon deshalb lägen die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht vor. In Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 sei von zwei oder mehreren Einkünften die Rede. Damit seien Einkünfte aus zwei oder mehreren Dienstverhältnissen, somit zwei oder mehrere Einkunftsquellen, gemeint (Hinweis auf Atzmüller, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, Rz 16 zu Paragraph 41,). Diese lägen im Revisionsfall nicht vor, weil Dienstverhältnisse zum Bund auf Lebenszeit begründet und bei Versetzung in den Ruhestand nur umgestaltet, nicht aber beendet würden. Das Dienstverhältnis des Mitbeteiligten zum Bund dauere trotz Versetzung in den Ruhestand fort, weshalb die in den Lohnzetteln der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter und des Bundesministeriums ausgewiesenen Einkünfte aus ein und demselben Dienstverhältnis

stammten. Schon deshalb lägen die Voraussetzungen des Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 nicht vor.

8

Zudem sei § 47 Abs. 4 EStG 1988 zu bemühen. Die auf Grundlage des § 47 Abs. 4 EStG 1988 erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 idF BGBl. II Nr. 255/2006, sehe vor, dass gleichzeitig an eine Person zufließende Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund gemeinsam zu versteuern seien (§ 1 iVm § 2 Abs. 1 Z 2 der Verordnung). Gemäß § 3 der Verordnung habe jene bezugsauszahlende Stelle die gemeinsame Versteuerung vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahle. Diese Stelle habe gemäß § 47 Abs. 4 EStG 1988 auch einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen. Das Bundesministerium habe einen (weiteren) Lohnzettel ausgestellt und damit gegen die zwingende Anordnung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 verstoßen. Aufgrund der zwingenden gemeinsamen Versteuerung sei der Tatbestand des gleichzeitigen Zufließens mehrerer lohnsteuerpflichtiger Pensionsbezüge iSd § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht verwirklicht. Der weitere Lohnzettel rechtfertige somit eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nicht. Zudem sei Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 zu bemühen. Die auf Grundlage des Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 55 aus 2001, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 255 aus 2006,, sehe vor, dass gleichzeitig an eine Person zufließende Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund gemeinsam zu versteuern seien (Paragraph eins, in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 2, der Verordnung). Gemäß Paragraph 3, der Verordnung habe jene bezugsauszahlende Stelle die gemeinsame Versteuerung vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahle. Diese Stelle habe gemäß Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 auch einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen. Das Bundesministerium habe einen (weiteren) Lohnzettel ausgestellt und damit gegen die zwingende Anordnung des Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 verstoßen. Aufgrund der zwingenden gemeinsamen Versteuerung sei der Tatbestand des gleichzeitigen Zufließens mehrerer lohnsteuerpflichtiger Pensionsbezüge iSd Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 nicht verwirklicht. Der weitere Lohnzettel rechtfertige somit eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers nicht.

9

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil dieser die Frage, ob Ruhegenuss- und Sachbezüge aus einem Dienstverhältnis zum Bund gemeinsam gemäß § 47 Abs. 4 EStG 1988 iVm der VO BGBl. II Nr. 55/2001 zu versteuern seien, noch nicht beantwortet habe. Es fehle auch Rechtsprechung zur Frage, ob der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auch dann erfüllt sei, wenn der Arbeitgeber der Pflicht zur gemeinsamen Versteuerung (und Ausstellung eines Lohnzettels) nicht nachkomme und folglich der Arbeitnehmer gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werde. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das BFG für zulässig, weil dieser die Frage, ob Ruhegenuss- und Sachbezüge aus einem Dienstverhältnis zum Bund gemeinsam gemäß Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 in Verbindung mit der VO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 55 aus 2001, zu versteuern seien, noch nicht beantwortet habe. Es fehle auch Rechtsprechung zur Frage, ob der Pflichtveranlagungstatbestand des Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 auch dann erfüllt sei, wenn der Arbeitgeber der Pflicht zur gemeinsamen Versteuerung (und Ausstellung eines Lohnzettels) nicht nachkomme und folglich der Arbeitnehmer gemäß Paragraph 83, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werde.

10

Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision des Finanzamts bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, es fehle Rechtsprechung zur Frage, ob bei einem Ruhegenussbezug und einem Sachbezug aus einem Dienstverhältnis zum Bund vom Vorliegen zweier Einkünfte iSd § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 auszugehen sei und damit ein Pflichtveranlagungstatbestand verwirklicht werde. Die Revision sei auch zulässig, weil die Ansicht, es liege kein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 vor und der Arbeitnehmer könne nicht gemäß § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn eine gemäß § 47 Abs. 4 EStG 1988 iVm der VO BGBl. II Nr. 55/2001 verpflichtende gemeinsame Versteuerung unterbleibe, gegen § 6 der angeführten Verordnung verstoße. Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete ordentliche Revision des Finanzamts bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, es fehle Rechtsprechung zur Frage, ob bei einem Ruhegenussbezug und einem Sachbezug aus einem Dienstverhältnis zum Bund vom Vorliegen zweier Einkünfte iSd Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 auszugehen sei und damit ein Pflichtveranlagungstatbestand verwirklicht werde. Die Revision sei auch zulässig, weil die Ansicht, es liege kein Pflichtveranlagungstatbestand gemäß Paragraph 41, Absatz eins, EStG 1988 vor und der Arbeitnehmer könne nicht

gemäß Paragraph 83, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988 unmittelbar in Anspruch genommen werden, wenn eine gemäß Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 in Verbindung mit der VO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 55 aus 2001, verpflichtende gemeinsame Versteuerung unterbleibe, gegen Paragraph 6, der angeführten Verordnung verstoße.

11

Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

12

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

13

Die Revision ist zulässig und begründet.

14

Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Nach Paragraph 15, Absatz eins, EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 4, bis 7 EStG 1988 zufließen.

15

Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sind gemäß Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, EStG 1988 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

16

Gemäß § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Unmittelbar in Anspruch genommen wird er nach § 83 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 u.a. dann, wenn die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 vorliegen. Gemäß Paragraph 83, Absatz eins, EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner. Unmittelbar in Anspruch genommen wird er nach Paragraph 83, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988 u.a. dann, wenn die Voraussetzungen des Paragraph 41, Absatz eins, vorliegen.

17

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass der Steuerpflichtige zu veranlagten ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 bestimmt, dass der Steuerpflichtige zu veranlagten ist, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

18

Nach § 85 EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten mehrere voneinander verschiedene öffentliche Kassen derselben Gebietskörperschaften als mehrere Arbeitgeber, wobei als öffentliche Kasse, die die Bezüge auszahlt, jene Kasse anzusehen ist, die die Bezüge anweist, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vornimmt (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228, mwN). Nach Paragraph 85, EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gelten mehrere voneinander verschiedene öffentliche Kassen derselben Gebietskörperschaften als mehrere Arbeitgeber, wobei als öffentliche Kasse, die die Bezüge auszahlt, jene Kasse anzusehen ist, die die Bezüge anweist, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vornimmt (vergleiche, VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228, mwN).

19

Gemäß § 47 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 8/2005 kann der Bundesminister für Finanzen anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen. Gemäß Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 8 aus 2005, kann der Bundesminister für Finanzen anordnen, dass bei getrennter Auszahlung von zwei oder mehreren

Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, von inländischen Pensionskassen, von Bezügen aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des Paragraph 18 f, des Versicherungsaufsichtsgesetzes, von Bezügen oder Vorteilen aus einem früheren Dienstverhältnis bei Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, bis 4 sowie von Bezügen aus einer gesetzlichen Unfallversorgung und dem Grunde und der Höhe nach gleichartigen Bezügen aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen eine der auszahlenden Stellen die gemeinsame Versteuerung dieser Bezüge vornimmt. In diesem Fall hat die die gemeinsame Versteuerung durchführende auszahlende Stelle einen einheitlichen Lohnzettel auszustellen.

20

Aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, BGBl. II Nr. 55/2001 (im Folgenden VO). Die Verordnung in der für den Revisionsfall geltenden Fassung BGBl. II Nr. 255/2006 lautet auszugsweise wie folgt: Aufgrund der Verordnungsermächtigung des Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung betreffend die gemeinsame Versteuerung mehrerer Pensionen, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 55 aus 2001, (im Folgenden VO). Die Verordnung in der für den Revisionsfall geltenden Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 255 aus 2006, lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. Eine gemeinsame Versteuerung ist vorzunehmen, wenn steuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 2 gleichzeitig einer Person zufließen.“ § 1. Eine gemeinsame Versteuerung ist vorzunehmen, wenn steuerpflichtige Bezüge im Sinne des Paragraph 2, gleichzeitig einer Person zufließen.

§ 2 (1) Bezüge im Sinne dieser Verordnung sind: Paragraph 2, (1) Bezüge im Sinne dieser Verordnung sind:

1.

Pensionen nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG), dem Bauern-Sozialversicherungsgesetz (BSVG), dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG), dem Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz (B-KUVG) sowie dem Bundesbahn-Pensionsgesetz 2000 (BB-PG),

2.

Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zum Bund,

3.

Ruhe(Versorgungs)bezüge im Sinne des Bezügegesetzes und des Verfassungsgerichtshofgesetzes.

(2) Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis zu einem Bundesland oder zur Gemeinde Wien.

(3) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen sowie Bezüge aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. (3) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen sowie Bezüge aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des Paragraph 18 f, des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

§ 3. (1) Die gemeinsame Versteuerung hat jene bezugsauszahlende Stelle vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt. Paragraph 3, (1) Die gemeinsame Versteuerung hat jene bezugsauszahlende Stelle vorzunehmen, die den höheren steuerpflichtigen Bezug auszahlt.

[...]

§ 4. Fließen einer Person gleichzeitig steuerpflichtige Bezüge im Sinne des § 47 Abs. 4 EStG 1988 zu, die nicht gemäß § 1 und § 2 dieser Verordnung gemeinsam zu versteuern sind, kann eine gemeinsame Versteuerung vorgenommen werden. § 3 ist anzuwenden. Paragraph 4, Fließen einer Person gleichzeitig steuerpflichtige Bezüge im Sinne des Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 zu, die nicht gemäß Paragraph eins und Paragraph 2, dieser Verordnung gemeinsam zu versteuern sind, kann eine gemeinsame Versteuerung vorgenommen werden. Paragraph 3, ist anzuwenden.

§ 5 Die gemeinsame Versteuerung kann unterbleiben, wenn die laufend einzubehaltende Lohnsteuer höher ist als der Bezug, den die gemäß § 3 für die gemeinsame Versteuerung zuständige bezugsauszahlende Stelle auszahlt. Paragraph 5, Die gemeinsame Versteuerung kann unterbleiben, wenn die laufend einzubehaltende Lohnsteuer höher ist als der Bezug, den die gemäß Paragraph 3, für die gemeinsame Versteuerung zuständige bezugsauszahlende Stelle auszahlt.

§ 6. Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 zu veranlagen. Paragraph 6, Wird eine gemeinsame Versteuerung nicht durchgeführt, sind die Bezüge gemäß Paragraph

41, Absatz eins, EStG 1988 zu veranlagten.

[...]“

21

Der Mitbeteiligte hat in den Streitjahren eine Beamtenpension bzw. einen Ruhegenuss bezogen. Vom Bundesministerium, für das er bis zu seiner Pensionierung tätig war, wurde ihm zudem eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, woraus ihm ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 (Sachbezug) erwachsen ist. Die Pensionsbezüge wurden dem Finanzamt von der pensionsauszahlenden Stelle mittels Lohnzettel gemeldet. Im Anschluss an eine Lohnsteuerprüfung, die die Streitjahre umfasste und deren Gegenstand die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen betraf, stellte das Bundesministerium für den Mitbeteiligten einen weiteren Lohnzettel aus, der den aus dem Sachbezug resultierenden Vorteil betraf. Strittig ist, ob der Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erfüllt ist, obwohl Pensions- und Sachbezug zufolge der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, die aufgrund der Verordnungsermächtigung des § 47 Abs. 4 EStG 1988 erlassen wurde, gemeinsam zu versteuern gewesen wären. Der Mitbeteiligte hat in den Streitjahren eine Beamtenpension bzw. einen Ruhegenuss bezogen. Vom Bundesministerium, für das er bis zu seiner Pensionierung tätig war, wurde ihm zudem eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, woraus ihm ein geldwerter Vorteil im Sinne des Paragraph 15, EStG 1988 (Sachbezug) erwachsen ist. Die Pensionsbezüge wurden dem Finanzamt von der pensionsauszahlenden Stelle mittels Lohnzettel gemeldet. Im Anschluss an eine Lohnsteuerprüfung, die die Streitjahre umfasste und deren Gegenstand die lohnsteuerliche Prüfung der Überlassung von Naturalwohnungen betraf, stellte das Bundesministerium für den Mitbeteiligten einen weiteren Lohnzettel aus, der den aus dem Sachbezug resultierenden Vorteil betraf. Strittig ist, ob der Pflichtveranlagungstatbestand des Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 erfüllt ist, obwohl Pensions- und Sachbezug zufolge der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, die aufgrund der Verordnungsermächtigung des Paragraph 47, Absatz 4, EStG 1988 erlassen wurde, gemeinsam zu versteuern gewesen wären.

22

Gemäß § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagten, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind. Gemäß Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 ist der Steuerpflichtige zu veranlagten, wenn im Kalenderjahr zumindest zeitweise gleichzeitig zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte, die beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert wurden, bezogen worden sind.

23

Die angeführte Bestimmung dient dazu, den korrekten aus dem Gesamteinkommen abgeleiteten Progressionssteuersatz zur Anwendung zu bringen, weil die Anwendung des Tarifs auf die Gesamtbezüge in der Regel eine höhere Einkommensteuerbelastung zur Folge hat als bei getrenntem Lohnsteuerabzug. Voraussetzung ist, dass im Kalenderjahr gleichzeitig zwei oder mehrere gesondert versteuerte lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind (vgl. Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 41 Tz 16). Die angeführte Bestimmung dient dazu, den korrekten aus dem Gesamteinkommen abgeleiteten Progressionssteuersatz zur Anwendung zu bringen, weil die Anwendung des Tarifs auf die Gesamtbezüge in der Regel eine höhere Einkommensteuerbelastung zur Folge hat als bei getrenntem Lohnsteuerabzug. Voraussetzung ist, dass im Kalenderjahr gleichzeitig zwei oder mehrere gesondert versteuerte lohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen worden sind vergleiche , Atzmüller in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, Paragraph 41, Tz 16).

24

§ 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stellt auf das Faktum ab, dass eine gesonderte Versteuerung erfolgte, nicht darauf, ob eine gemeinsame Versteuerung zu Recht unterblieben ist. Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 stellt auf das Faktum ab, dass eine gesonderte Versteuerung erfolgte, nicht darauf, ob eine gemeinsame Versteuerung zu Recht unterblieben ist.

25

Dem Mitbeteiligten wurde vom Bundesdienst (2014) bzw. vom BVA Pensionservice (2015) ein Ruhegenuss ausbezahlt. Vom Bundesministerium, für das er bis zu seiner Pensionierung tätig gewesen ist, wurde ihm zudem eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung überlassen, woraus ihm ein geldwerter Vorteil im Sinne des § 15 EStG 1988 erwachsen ist. Ruhegenuss und Sachbezug zählen zu den Einkünften, von denen Lohnsteuer in Abzug zu bringen ist. Die Einkünfte wurden dem Mitbeteiligten von zwei unterschiedlichen öffentlichen Kassen ausbezahlt und beim

Lohnsteuerabzug gesondert versteuert (vgl. dazu VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228). Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Finanzamt - angesichts dieser faktischen Mittelflüsse (Ruhegenuss und geldwerter Vorteil in Form eines Sachbezuges - vom Vorliegen mehrerer lohnsteuerpflichtiger Einkünfte ausgegangen ist und den Pflichtveranlagungstatbestand des § 41 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als erfüllt angesehen hat (vgl. auch § 6 der VO). Dem Mitbeteiligten wurde vom Bundesdienst (2014) bzw. vom BVA Pensionservice (2015) ein Ruhegenuss ausbezahlt. Vom Bundesministerium, für das er bis zu seiner Pensionierung tätig gewesen ist, wurde ihm zudem eine Naturalwohnung zur privaten Nutzung überlassen, woraus ihm ein geldwerter Vorteil im Sinne des Paragraph 15, EStG 1988 erwachsen ist. Ruhegenuss und Sachbezug zählen zu den Einkünften, von denen Lohnsteuer in Abzug zu bringen ist. Die Einkünfte wurden dem Mitbeteiligten von zwei unterschiedlichen öffentlichen Kassen ausbezahlt und beim Lohnsteuerabzug gesondert versteuert vergleiche , dazu VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228). Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Finanzamt - angesichts dieser faktischen Mittelflüsse (Ruhegenuss und geldwerter Vorteil in Form eines Sachbezuges - vom Vorliegen mehrerer lohnsteuerpflichtiger Einkünfte ausgegangen ist und den Pflichtveranlagungstatbestand des Paragraph 41, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1988 als erfüllt angesehen hat vergleiche auch Paragraph 6, der VO).

26

Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 20. März 2024

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022150024.J00

Im RIS seit

24.04.2024

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at