

TE Vwgh Erkenntnis 2022/10/19 Ra 2020/15/0063

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.10.2022

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

61/01 Familienlastenausgleich

Norm

EStG 1988 §25

EStG 1988 §47 Abs1

EStG 1988 §47 Abs2

EStG 1988 §67 Abs3

EStG 1988 §82

EStG 1988 §85 Abs1

FamLAG 1967 §41

1. EStG 1988 § 25 heute
2. EStG 1988 § 25 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
4. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. EStG 1988 § 25 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
6. EStG 1988 § 25 gültig von 01.07.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2008
7. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
8. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2008 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
9. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2007
10. EStG 1988 § 25 gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
11. EStG 1988 § 25 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. EStG 1988 § 25 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2006
13. EStG 1988 § 25 gültig von 10.06.2005 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
14. EStG 1988 § 25 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
15. EStG 1988 § 25 gültig von 21.08.2003 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
16. EStG 1988 § 25 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
17. EStG 1988 § 25 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
18. EStG 1988 § 25 gültig von 25.05.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
19. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.2000 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
20. EStG 1988 § 25 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
21. EStG 1988 § 25 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999

22. EStG 1988 § 25 gültig von 31.12.1996 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
23. EStG 1988 § 25 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
24. EStG 1988 § 25 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
25. EStG 1988 § 25 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 47 heute
2. EStG 1988 § 47 gültig ab 08.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
3. EStG 1988 § 47 gültig von 01.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
4. EStG 1988 § 47 gültig von 23.10.2019 bis 30.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
5. EStG 1988 § 47 gültig von 01.01.2016 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
6. EStG 1988 § 47 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
7. EStG 1988 § 47 gültig von 09.05.2001 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 47/2001
8. EStG 1988 § 47 gültig von 30.12.2000 bis 08.05.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
9. EStG 1988 § 47 gültig von 27.08.1994 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. EStG 1988 § 47 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. EStG 1988 § 47 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. EStG 1988 § 67 heute
2. EStG 1988 § 67 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 67 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
4. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2021 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
5. EStG 1988 § 67 gültig von 08.01.2021 bis 31.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 67 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 67 gültig von 15.08.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 67 gültig von 01.07.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 67 gültig von 13.06.2014 bis 30.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
12. EStG 1988 § 67 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
13. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
14. EStG 1988 § 67 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 67 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. EStG 1988 § 67 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
17. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
18. EStG 1988 § 67 gültig von 10.07.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
19. EStG 1988 § 67 gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
20. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
21. EStG 1988 § 67 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
22. EStG 1988 § 67 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
23. EStG 1988 § 67 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
24. EStG 1988 § 67 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002

25. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
26. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
27. EStG 1988 § 67 gültig von 01.01.2001 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2000
28. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. EStG 1988 § 67 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. EStG 1988 § 67 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 67 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
32. EStG 1988 § 67 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
33. EStG 1988 § 67 gültig von 27.06.1992 bis 12.01.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
34. EStG 1988 § 67 gültig von 31.12.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
35. EStG 1988 § 67 gültig von 03.08.1991 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1991
36. EStG 1988 § 67 gültig von 30.12.1989 bis 02.08.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
37. EStG 1988 § 67 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 82 heute
2. EStG 1988 § 82 gültig ab 01.01.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
3. EStG 1988 § 82 gültig von 10.01.1998 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
4. EStG 1988 § 82 gültig von 30.07.1988 bis 09.01.1998

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und 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 Amtes der X Landesregierung, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 9. März 2020, Zl. RV/2100669/2013, betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2008 bis 2012, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

1 Das revisionswerbende Amt einer Landesregierung hat - jeweils unmittelbar nach der einvernehmlichen Auflösung der Dienstverhältnisse von insgesamt 23 kirchlich bestellten Religionslehrerinnen und Religionslehrern - in den Jahren 2008 bis 2012 Dienstverträge mit diesen Lehrerinnen und Lehrern abgeschlossen und sie als Vertragsbedienstete an denselben Schulen beschäftigt.

2 Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben bei der Revisionswerberin kam der Prüfer zum Ergebnis, dass der Grund für die Auszahlung von Abfertigungen an die Lehrerinnen und Lehrer deren Übernahme als Vertragsbedienstete des Landes S gewesen sei. Da aber keine Endabrechnung der Urlaubsansprüche und keine Abmeldung bei der Sozialversicherung erfolgt sei, seien die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung der Abfertigungszahlungen nicht erfüllt.

3 Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüforgans und erließ daraufhin hinsichtlich der Streitjahre 2008 bis 2012 entsprechende Bescheide an die Revisionswerberin u.a. betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrags.

4 Dagegen erhob die Revisionswerberin Berufung (nunmehr Beschwerde), in der sie vorbrachte, dass es jeweils zu einer formalen Beendigung der Dienstverhältnisse mit der Kirche bzw. Religionsgemeinschaft als ehemaliger Dienstgeberin gekommen sei und neue Dienstverhältnisse der Lehrerinnen und Lehrer mit der Revisionswerberin begründet worden seien. Die Bezugsverrechnung habe die Revisionswerberin lediglich als Serviceleistung für die jeweiligen Kirchen und Religionsgemeinschaften übernommen, da diese über kein entsprechendes Lohn- und Gehaltsverrechnungsprogramm verfügt hätten. Das neu mit der Revisionswerberin abgeschlossene Dienstverhältnis unterliege der Sozialversicherungspflicht nach dem BSVG, die Religionslehrerinnen und Religionslehrer seien am Tag nach der Abmeldung bei der steirischen Gebietskrankenkasse bei der BVA angemeldet worden. Darüber hinaus hätten

sie keinen Anspruch auf Urlaubersatzleistung bei Beendigung ihres Dienstverhältnisses gehabt; auch sonstige Ansprüche auf Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses hätten sich bei ihnen nicht ergeben.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem es eine Revision für unzulässig erklärte, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass die ursprünglichen kirchlichen Dienstverhältnisse der Religionslehrerinnen und Religionslehrer jeweils „nur mit der Wirksamkeit der Übernahme als LandesvertragslehrerIn“ einvernehmlich aufgelöst geworden seien. Dies komme einer Wiedereinstellungszusage gleich. Die Dienstverhältnisse seien danach hinsichtlich Vergütung nach dem Entlohnungsschema II L, Bezugszuschlägen, Dauer des Dienstverhältnisses, Kündigung, Abfertigung, Entlassung, Erkrankung, Todesfall und Vergütung nach der Reisegebührenvorschrift von der Revisionswerberin unverändert fortgeführt worden. Es komme daher die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 25.5.1988, 87/13/0178; und 7.2.1990, 89/13/0033) zur Anwendung, wonach dann nicht von der Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 auszugehen sei, wenn die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei. Die Lehrerinnen und Lehrer seien auch nach wie vor durch dieselbe Stelle besoldet worden, was sich aus dem Umstand ergäbe, dass die - nicht im Akt erliegenden - Lohnzettel von der Revisionswerberin übermittelt worden seien. Das Finanzamt habe daher zu Recht die begünstigte Besteuerung der ausbezahlten Abfertigungen verweigert. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem es eine Revision für unzulässig erklärte, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde ab. Begründend führte es aus, dass die ursprünglichen kirchlichen Dienstverhältnisse der Religionslehrerinnen und Religionslehrer jeweils „nur mit der Wirksamkeit der Übernahme als LandesvertragslehrerIn“ einvernehmlich aufgelöst geworden seien. Dies komme einer Wiedereinstellungszusage gleich. Die Dienstverhältnisse seien danach hinsichtlich Vergütung nach dem Entlohnungsschema II L, Bezugszuschlägen, Dauer des Dienstverhältnisses, Kündigung, Abfertigung, Entlassung, Erkrankung, Todesfall und Vergütung nach der Reisegebührenvorschrift von der Revisionswerberin unverändert fortgeführt worden. Es komme daher die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hinweis auf VwGH 25.5.1988, 87/13/0178; und 7.2.1990, 89/13/0033) zur Anwendung, wonach dann nicht von der Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne des Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988 auszugehen sei, wenn die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt worden sei. Die Lehrerinnen und Lehrer seien auch nach wie vor durch dieselbe Stelle besoldet worden, was sich aus dem Umstand ergäbe, dass die - nicht im Akt erliegenden - Lohnzettel von der Revisionswerberin übermittelt worden seien. Das Finanzamt habe daher zu Recht die begünstigte Besteuerung der ausbezahlten Abfertigungen verweigert.

6 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit vor, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob bei einem tatsächlichen Wechsel des Dienstgebers überhaupt von einer Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses ausgegangen werden könne bzw. welche Kriterien zur Prüfung herangezogen werden müssten. Darüber hinaus weiche das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach die Entlohnung als Kriterium für die Fortführung des Dienstverhältnisses heranzuziehen sei. Es habe sich nämlich durch die Begründung des Dienstverhältnisses zur Revisionswerberin eine Änderung der besoldungsrechtlichen Stellung hinsichtlich Entlohnung und Einstufung ergeben, die vom Bundesfinanzgericht nicht berücksichtigt worden sei.

7 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

8 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

9 Die Revision ist zulässig und begründet.

10 Der Revisionswerberin, an welche das angefochtene Erkenntnis ergangen ist, kommt im Bereich der Lohnsteuer Rechtssubjektivität zu. Gemäß § 85 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 haben öffentliche Kassen bei Auszahlung des Arbeitslohnes die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers im Sinne des EStG. Öffentliche Kassen sind jene der Gebietskörperschaften. Durch die Sondervorschrift des § 85 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 wird ihnen steuerrechtlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber verliehen; in diesem Umfang treten sie an die Stelle der Gebietskörperschaft, für die sie tätig werden (vgl. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228, mwN; vgl. zu Revisionen des Amtes einer Landesregierung VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; und 7.9.2021, Ra 2020/15/0062). Die Rechtsfähigkeit öffentlicher Kassen iSd § 85 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 erstreckt sich auch auf den Bereich des Dienstgeberbeitrages nach §§ 41 ff FLAG (vgl. zu

einer Dienststelle des Magistrats der Stadt Wien VwGH 26.2.2020, Ra 2019/13/0085). Der Revisionswerberin, an welche das angefochtene Erkenntnis ergangen ist, kommt im Bereich der Lohnsteuer Rechtssubjektivität zu. Gemäß Paragraph 85, Absatz eins, zweiter Satz EStG 1988 haben öffentliche Kassen bei Auszahlung des Arbeitslohnes die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers im Sinne des EStG. Öffentliche Kassen sind jene der Gebietskörperschaften. Durch die Sondervorschrift des Paragraph 85, Absatz eins, zweiter Satz EStG 1988 wird ihnen steuerrechtlich Rechtssubjektivität als Arbeitgeber verliehen; in diesem Umfang treten sie an die Stelle der Gebietskörperschaft, für die sie tätig werden vergleiche , VwGH 13.9.2006, 2002/13/0228, mwN; vergleiche , zu Revisionen des Amtes einer Landesregierung VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0036; und 7.9.2021, Ra 2020/15/0062). Die Rechtsfähigkeit öffentlicher Kassen iSd Paragraph 85, Absatz eins, zweiter Satz EStG 1988 erstreckt sich auch auf den Bereich des Dienstgeberbeitrages nach Paragraphen 41, ff FLAG vergleiche , zu einer Dienststelle des Magistrats der Stadt Wien VwGH 26.2.2020, Ra 2019/13/0085).

11 § 67 Abs. 3 EStG 1988 lautet in der im Streitzeitraum maßgeblichen Fassung, auszugsweise: Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988 lautet in der im Streitzeitraum maßgeblichen Fassung, auszugsweise:

„(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund „(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, daß die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Absatz eins, niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung

zu leisten ist.“

12 Gemäß § 82 EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Gemäß Paragraph 82, EStG 1988 haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer.

13 Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 EStG 1988 auszahlt (§ 47 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988). Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des Paragraph 25, EStG 1988 auszahlt (Paragraph 47, Absatz eins, dritter Satz EStG 1988).

14 § 41 FLAG 1967 lautet auszugsweise: Paragraph 41, FLAG 1967 lautet auszugsweise:

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; [...]

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. (2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 2, des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim

Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes.(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz eins, genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß Paragraph 25, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des Paragraph 22, Ziffer 2, des Einkommensteuergesetzes.

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht: [...]

b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge, [...]“die im Paragraph 67, Absatz 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge, [...]“

1 5 Arbeitgeber im Sinne des EStG 1988 sind auch Dienstgeber im Sinne des FLAG (vgl.Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 41ff Rz 4; sowie zum EStG 1972 und FLAG 1967, VwGH 19.4.1988, 85/14/0145).Arbeitgeber im Sinne des EStG 1988 sind auch Dienstgeber im Sinne des FLAG vergleiche , Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, Paragraph 41 f, f, Rz 4; sowie zum EStG 1972 und FLAG 1967, VwGH 19.4.1988, 85/14/0145).

16 Die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 und der §§ 5, 6 und 7 Religionsunterrichtsgesetz, BGBl. Nr. 190/1949, lauten in der im Streitzeitraum jeweils maßgeblichen Fassung auszugsweise:Die Bestimmungen des Paragraph 3, Absatz eins und der Paragraphen 5, 6, und 7 Religionsunterrichtsgesetz, Bundesgesetzblatt Nr. 190 aus 1949,, lauten in der im Streitzeitraum jeweils maßgeblichen Fassung auszugsweise:

„§ 3. (1) Die Religionslehrer an den öffentlichen Schulen, an denen Religionsunterricht Pflichtgegenstand oder Freigegegenstand ist, werden entweder

a) von der Gebietskörperschaft (Bund, Länder), die die Diensthoheit über die Lehrer der entsprechenden Schulen ausübt, angestellt oder

b) von der betreffenden gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft bestellt.

[...]

§ 5. (1) Die gemäß § 3 Abs. 1 lit. b von den gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften bestellten Religionslehrer müssen die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen und - außer dem Erfordernis der kirchlich (religionsgesellschaftlich) erklärten Befähigung und Ermächtigung für die Erteilung des Religionsunterrichtes - hinsichtlich der Vorbildung die besonderen Anstellungserfordernisse erfüllen, die für die im § 3 Abs. 1 lit. a genannten Religionslehrer gelten. In besonders begründeten Ausnahmefällen kann - soweit § 7d nicht anderes bestimmt - der zuständige Bundesminister von dem Erfordernis der österreichischen Staatsbürgerschaft Nachsicht erteilen.Paragraph 5, (1) Die gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Litera b, von den gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften bestellten Religionslehrer müssen die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen und - außer dem Erfordernis der kirchlich (religionsgesellschaftlich) erklärten Befähigung und Ermächtigung für die Erteilung des Religionsunterrichtes - hinsichtlich der Vorbildung die besonderen Anstellungserfordernisse erfüllen, die für die im Paragraph 3, Absatz eins, Litera a, genannten Religionslehrer gelten. In besonders begründeten Ausnahmefällen kann - soweit Paragraph 7 d, nicht anderes bestimmt - der zuständige Bundesminister von dem Erfordernis der österreichischen Staatsbürgerschaft Nachsicht erteilen.

(2) Durch die Bestellung dieser Religionslehrer wird ein Dienstverhältnis zu den Gebietskörperschaften (Bund, Länder) nicht begründet.

§ 6. (1) Die im § 3 Abs. 1 lit. b genannten Religionslehrer erhalten für ihre Lehrtätigkeit an öffentlichen Schulen eine Vergütung nach den Ansätzen des Entlohnungsschemas II L (§ 44 des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86, in seiner jeweils geltenden Fassung) zuzüglich der jeweiligen Bezugszuschläge, nach den für die Lehrer der betreffenden Schularten dort festgesetzten Entlohnungsgruppen.Paragraph 6, (1) Die im Paragraph 3, Absatz eins, Litera b, genannten Religionslehrer erhalten für ihre Lehrtätigkeit an öffentlichen Schulen eine Vergütung nach

den Ansätzen des Entlohnungsschemas II L (Paragraph 44, des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, Bundesgesetzblatt , Nr. 86, in seiner jeweils geltenden Fassung) zuzüglich der jeweiligen Bezugszuschläge, nach den für die Lehrer der betreffenden Schularten dort festgesetzten Entlohnungsgruppen.

(2) Im übrigen finden hinsichtlich der Bemessung der Vergütung für die im § 3 Abs. 1 lit. b genannten Religionslehrer die Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, BGBl. Nr. 86, in seiner jeweils geltenden Fassung, soweit sie sich auf Vertragsbedienstete des Entlohnungsschemas II L beziehen, dem Sinne nach - insbesondere hinsichtlich Dauer des Dienstverhältnisses, Kündigung, Abfertigung, Entlassung, Erkrankung, Todesfall - Anwendung. Desgleichen haben diese Religionslehrer Anspruch auf Vergütung nach den für die Vertragsbediensteten des Bundes jeweils geltenden Reisegebührenvorschriften mit der Maßgabe, daß bei Religionslehrern, die Geistliche oder Ordensangehörige oder Angehörige von Diakonissenanstalten sind, der Wohnort als Dienstort gilt.(2) Im übrigen finden hinsichtlich der Bemessung der Vergütung für die im Paragraph 3, Absatz eins, Litera b, genannten Religionslehrer die Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948, Bundesgesetzblatt , Nr. 86, in seiner jeweils geltenden Fassung, soweit sie sich auf Vertragsbedienstete des Entlohnungsschemas II L beziehen, dem Sinne nach - insbesondere hinsichtlich Dauer des Dienstverhältnisses, Kündigung, Abfertigung, Entlassung, Erkrankung, Todesfall - Anwendung. Desgleichen haben diese Religionslehrer Anspruch auf Vergütung nach den für die Vertragsbediensteten des Bundes jeweils geltenden Reisegebührenvorschriften mit der Maßgabe, daß bei Religionslehrern, die Geistliche oder Ordensangehörige oder Angehörige von Diakonissenanstalten sind, der Wohnort als Dienstort gilt.

§ 7. Den Aufwand für die im § 6 angeführten Vergütungen trägt die Gebietskörperschaft (Bund, Länder), die nach Maßgabe der bundesgesetzlichen Vorschriften die Kosten der Besoldung der übrigen Lehrer an der betreffenden Schule trägt.“Paragraph 7, Den Aufwand für die im Paragraph 6, angeführten Vergütungen trägt die Gebietskörperschaft (Bund, Länder), die nach Maßgabe der bundesgesetzlichen Vorschriften die Kosten der Besoldung der übrigen Lehrer an der betreffenden Schule trägt.“

1 7 Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die an die Religionslehrerinnen und Religionslehrer ausbezahlten Abfertigungen anlässlich ihrer Überführung in das Vertragsbedienstetenverhältnis zur Revisionswerberin der begünstigten Besteuerung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 unterlagen.Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die an die Religionslehrerinnen und Religionslehrer ausbezahlten Abfertigungen anlässlich ihrer Überführung in das Vertragsbedienstetenverhältnis zur Revisionswerberin der begünstigten Besteuerung des Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988 unterlagen.

1 8 Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter der in diesem Absatz genannten Abfertigung eine einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses u.a. auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder auf Grund eines Kollektivvertrages vom Arbeitgeber zu leisten ist. Die Lohnsteuer wird von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung der Steuersätze der § 67 Abs. 1 EStG 1988 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung nach dieser Bestimmung.Gemäß Paragraph 67, Absatz 3, EStG 1988 ist unter der in diesem Absatz genannten Abfertigung eine einmalige Entschädigung zu verstehen, die einem Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses u.a. auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder auf Grund eines Kollektivvertrages vom Arbeit

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at