

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf über die Beschwerden vom 21.08.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 02.08.2013 betreffend die Nachforderung von Lohnsteuer und die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2008 bis 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung beim Bf stellte der Prüfer unter anderem im Zusammenhang mit der Auszahlung von Abfertigungen an mehrere ReligionslehrerInnen fest, dass der Grund der Auszahlung der Abfertigungen die Übernahme der ReligionslehrerInnen in den Stand eines Vertragsbediensteten des Landes A gewesen sei. Es sei keine Endabrechnung der Ansprüche aus Urlaub und keine Abmeldung bei der Sozialversicherung erfolgt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung sei zwingend an die Auflösung des Dienstverhältnisses geknüpft. Von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne der Rz 1070 LStR könne nur gesprochen werden, wenn alle nachstehenden Voraussetzungen gegeben seien:

-Kündigung durch den Arbeitgeber bzw. einvernehmliche Auflösung des Dienstverhältnisses; sofern dafür wirtschaftliche Gründe vorliegen würden, stehe eine allenfalls abgegebene Wiedereinstellungszusage der Beendigung nicht entgegen.

-Abrechnung und Auszahlung aller aus der Beendigung resultierenden Ansprüche (Ersatzleistung, Abfertigung; eine Wahlmöglichkeit, einzelne Ansprüche - wie z.B. die Abfertigung auszuzahlen und andere - wie z.B. den offenen Urlaub - in das neue Dienstverhältnis zu übernehmen, bestehe nicht).

-Abmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherung (die Abmeldung sei im Hinblick auf die Nachvollziehbarkeit im Allgemeinen sowie die Befreiung in § 49 Abs. 3 Z 7 ASVG im Besonderen jedenfalls erforderlich).

Das Finanzamt folgte neben den anderen auch dieser, nunmehr strittigen, Feststellung des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen fristgerecht erhobenen Beschwerden verwies das beschwerdeführende Amt eingangs darauf, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und für den Dienstgeberbeitrag unbestritten bleibe. Die Beträge würden den ausbezahlten Abfertigungen entsprechen.

Zum Sachverhalt wird ausgeführt, dass gemäß § 3 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz, BGBl Nr. 190/1949 idF BGBl I Nr. 36/2012, Religionslehrer an den öffentlichen Schulen, an denen Religionsunterricht Pflichtgegenstand oder Freigegegenstand sei, entweder

- a) von den Gebietskörperschaften (Bund, Länder), die die Diensthoheit über die Lehrer der entsprechenden Schulen ausüben würden, angestellt oder
- b) von der betreffenden gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft bestellt werden würden.

Die angeführten Religionslehrer hätten alle vorerst ein Dienstverhältnis mit der bestellenden Religionsgemeinschaft gehabt. Dabei handle es sich um ein Dienstverhältnis, welches eine Sozialpflichtversicherung nach ASVG nach sich ziehen würde. Da die jeweiligen Religionsgemeinschaften aber über kein entsprechendes Lohn- und Gehaltsverrechnungsprogramm verfügen würden, habe das Bf die Bezugsverrechnung als Serviceleistung für die Religionsgemeinschaften übernommen. Dieses Dienstverhältnis sei einvernehmlich gelöst worden (1. Voraussetzung gem. Rz 1070a LStR).

Unmittelbar im Anschluss sei ein Dienstverhältnis mit dem Bf abgeschlossen worden. Der Dienstnehmer sei als Vertragsbediensteter beim Bf beschäftigt worden. Dieses Dienstverhältnis unterliege der Sozialversicherungspflicht nach BSVG und der Vertragsbedienstete sei ab diesem Zeitpunkt bei der BVA pflichtversichert.

Die meldetechnische Umsetzung sei in der Weise erfolgt, dass der jeweilige Religionslehrer bei der steirischen Gebietskrankenkasse abgemeldet worden und am nächsten Tag die Anmeldung bei der BVA erfolgt sei (3. Voraussetzung gem. Rz 1070a LStR).

Bezüglich der Regelungen des Urlaubes und der Ferien gelte für Lehrer § 219 Beamtendienstrechtsgesetz BDG 1979 BGBl. Nr. 333/1979 idF von BGBl. I Nr. 120/2012. Durch Verweise in den gesetzlichen Bestimmungen der Vertragslehrer auf diese Bestimmung seien daher diese Regelungen für alle Lehrer anzuwenden. Diese Bestimmung gelte auch für die gemäß § 3 Abs. 1 lit b Religionsunterrichtsgesetz bestellten Religionslehrer.

Gemäß § 219 Abs. 1 BDG dürften sich Lehrer, welche einer Anstaltsleitung unterstehen würden, soweit keine besonderen Verpflichtungen entgegenstehen, während der Hauptferien von dem Ort ihrer Lehrtätigkeit entfernen. Gemäß § 219 Abs. 2 BDG hätten Lehrer während der sonstigen Ferien gegen Meldung bei der Anstaltsleitung die Befugnis zur Entfernung vom Dienstort. Aus dieser Bestimmung ergebe sich, dass Lehrer grundsätzlich keinerlei Anspruch auf Urlaubersatzleistung bei Beendigung ihres Dienstverhältnisses hätten. Bei keinem der oben genannten Dienstnehmer hätten sonstige Ansprüche auf Grund der Beendigung des Dienstverhältnisses zur Auszahlung gelangen müssen (2. Voraussetzung gem. Rz 1070a LStR).

Es seien somit alle Voraussetzungen der Rz 1070a LStR gegeben und es könne jedenfalls von einer formalen Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne der Rz 1070 LStR gesprochen werden. Es seien die erschöpfend aufgezählten Rechtsgrundlagen des § 67 Abs. 3 EStG, die den Anspruch auf die einmalige Entschädigung vermitteln würden, erfüllt.

Als Beilage der Beschwerde wurde der Akt der Religionslehrerin B zur Beweisführung beigelegt. Daraus seien die rechtlichen Vorgänge des Dienstgeberwechsels sowie die An- und Abmeldung ersichtlich.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung und ohne Stellungnahme zum Beschwerdeschreiben im Vorlagebericht an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und beantragte begründungslos die Abweisung der Beschwerden.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und dem Vorbringen in der Beschwerdeschrift ergibt sich, dass ReligionslehrerInnen, die von der betreffenden gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft bestellt wurden, in den Stand eines Vertragsbediensteten des Bundeslandes übernommen wurden. Das beschwerdeführende Amt wertete diesen Vorgang als Beendigung der Dienstverhältnisse im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 und unterzog die an die ReligionslehrerInnen ausbezahlten Abfertigungen der begünstigten Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988. Aus der übersichtlichen jährweisen Auflistung der namentlich genannten Religionslehrer im Beschwerdeschreiben ist zu ersehen, dass im Jahr 2008 an eine, im Jahr 2009 an fünf, im Jahr 2010 an zwei, im Jahr 2011 an sechs

und im Jahr 2012 an neun, im Prüfungszeitraum insgesamt an 23 ReligionslehrerInnen begünstigt besteuerte Abfertigungen zwischen € 3.259,02 und € 14.097,10 vom beschwerdeführenden Amt ausbezahlt wurden. An die von der Bf beispielhaft genannte B wurde eine Abfertigung in Höhe von € 10.701,09 ausbezahlt und davon ein Lohnsteuerbetrag in Höhe von € 3.263,83 (30,5%) vom Finanzamt nachgefordert.

Strittig ist demnach, ob die an die ReligionslehrerInnen ausbezahlten Abfertigungen anlässlich ihrer Überführung in das Vertragsbedienstetenverhältnis gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt versteuert werden konnten.

Das beschwerdeführende Amt legte beispielhaft den Akt der Frau B als Beweismittel, mit folgendem Inhalt, vor:

-Schreiben des Bischöflichen Amtes für Schule und Bildung der C an den Landesschulrat für A vom 24.2.2011, Betreff: Dienstzeitbestätigung.

In diesem Schreiben wird bekannt gegeben, in welchen Zeiträumen (beginnend mit 9.9.1985 bis 13.9.2010 bis laufend), an welchen Schulen (fast ausschließlich Volksschule D) und mit welchen Ausmaß an Wochenstunden (zwischen 2 und 16) Frau B als kirchlich bestellte Religionslehrerin in der C tätig war.

-Einverständliche Lösung des Dienstverhältnisses vom 24.2.2011 zwischen dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C und Frau B mit folgendem Inhalt:

"Das Bischöfliche Amt für Schule und Bildung (als Dienstgeber) und Frau B (als Dienstnehmerin) geben bekannt, dass das Dienstverhältnis als kirchlich bestellte Religionslehrerin mit der Wirksamkeit des Vortages der Übernahme als Landesvertragslehrerin IL einverständlich unter Wahrung des Abfertigungsanspruches gelöst wird."

-Schreiben des Landesschulrates für A vom 22.3.2011 an Frau B über die "Inverwendungnahme als Vertragsreligionslehrerin" mit folgendem Inhalt:

"Auf Grund Ihres Ansuchens vom 12.2.2011 nimmt Sie der Landesschulrat für A mit Wirksamkeit vom 21.3.2011 als Vertragsreligionslehrerin nach dem Entlohnungsschema IL, Entlohnungsgruppe I2b1, in Verwendung und weist Sie der VS D als Stammschule zur Dienstleistung zu. Das Dienstverhältnis wird auf unbestimmte Zeit eingegangen. Mit dem Tag der Einstellung in den E Pflichtschuldienst ist ein entsprechender Beschäftigungsnachweis vorzulegen."

-Dienstvertrag vom 22.3.2011 (gemäß den Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetz 1948 und den zu seiner Durchführung erlassenen Verordnungen in der jeweils geltenden Fassung) mit folgendem Inhalt:

"1.a Dienstgeber: Land A

1.b Dienststelle des Bundes, die für das Land A diesen Vertrag abschließt und Bezeichnung des örtlichen Verwaltungsbereiches, für den die Dienstnehmerin aufgenommen wird:

Landesschulrat A

- 2. Vor- und Zuname der Dienstnehmerin: B*
- 3. Beginn des Dienstverhältnisses als Vertragslehrerin für Religion: 21.3.2011*
- 4. Dauer des Dienstverhältnisses: unbefristet*
- 5. Beschäftigungsmaß: 16 Stunden wöchentliche Unterrichtsverpflichtung (=72,72% der Jahresnorm)*
- 6. Entlohnungsschema :IL*
- 7. Entlohnungsgruppe: I2b1*
- 8. Vorrückungstichtag: wird gesondert festgesetzt*
- 9. Die Dienstnehmerin wird auf Grund der geltenden Sozialversicherungsbestimmungen bei der Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter als Landesvertragslehrer versichert.*
- 10. Rechtsstreitigkeiten aus diesem Dienstverhältnis unterliegen den Bestimmungen des Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzes, BGBl. Nr. 104/1985, in der jeweils geltenden Fassung."*

Das Bundesfinanzgericht geht hinsichtlich der beispielhaften Vorlage der Unterlagen von Frau B davon aus, dass diese Vorgangsweise inhaltlich auf alle im strittigen Zeitraum genannten ReligionslehrerInnen zugetroffen hat.

Als gesetzliche Grundlagen sind zu nennen:

Gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird die Lohnsteuer 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 Abfertigungsbetrags angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigung 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, von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen, aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts oder auf Grund eines Kollektivvertrages oder der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung durch den Arbeitgeber zu leisten ist.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz sind Dienstnehmer 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz ist der Beitrag des Dienstgebers 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 1988.

Nach § 41 Abs. 4 lit b Familienlastenausgleichsgesetz gehören die in § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage.

Gemäß § 3 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz werden die Religionslehrer an den öffentlichen Schulen, an denen Religionsunterricht Pflichtgegenstand oder Freigegenstand ist, 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.

Gemäß § 6 Abs. 1 Religionsunterrichtsgesetz erhalten die im § 3 Abs. 1 lit. b Religionsunterrichtsgesetz genannten Religionslehrer 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.

Gemäß § 6 Abs. 2 Religionsunterrichtsgesetz finden im Übrigen hinsichtlich der Bemessung der Vergütung für die im § 3 Abs. 1 lit. b Religionsunterrichtsgesetz 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 Reisegebührevorschriften mit der Maßgabe, dass bei Religionslehrern, die Geistliche oder Ordensangehörige oder Angehörige von Diakonissenanstalten sind, der Wohnort als Dienstort gilt.

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

Nach dem klaren Wortlaut des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist unter Abfertigung die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund der taxativen Aufzählung der Rechtsgrundlagen zu leisten ist. Beim Zusammentreffen von zwei unmittelbar aneinander anschließenden Dienstverhältnissen ist nach der Judikatur des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 25.3.1992, 90/13/0068) die genannte Begünstigungsvorschrift nur in den Fällen der Auflösung des Dienstverhältnisses anwendbar. Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon sind dort angebracht, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde (vgl. weiters die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, 87/13/0178, und vom 7. Februar 1990, 89/13/0033).

Im gegenständlichen Fall lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen betreffend B ableiten, dass ursprünglich zwischen dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C und Frau B bzw. den genannten ReligionslehrerInnen ein Dienstverhältnis bestanden hat, welches einvernehmlich aufgelöst wurde. Unmittelbar daran anschließend wurde ein Dienstverhältnis gemäß den Bestimmungen des Vertragsbedienstetengesetzes 1948 mit dem Land A abgeschlossen. Es wäre daher grundsätzlich von einem beendeten und einem neu eingegangenen Dienstverhältnis auszugehen.

Aus dem Schreiben betreffend die einverständliche Lösung des Dienstverhältnisses vom 24.2.2011 zwischen dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C und Frau B, wonach das Bischöfliche Amt für Schule und Bildung (als Dienstgeber) und Frau B (als Dienstnehmerin) bekannt geben, dass das Dienstverhältnis als kirchlich bestellte Religionslehrerin mit der Wirksamkeit des Vortages der Übernahme als Landesvertragslehrerin IL einverständlich unter Wahrung des Abfertigungsanspruches gelöst wird, ist abzuleiten, dass das Dienstverhältnis mit dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C nur mit der Wirksamkeit der Übernahme als Landesvertragslehrerin IL einverständlich unter Wahrung des Abfertigungsanspruches gelöst wurde. Dies kommt einer Wiedereinstellungszusage gleich, sodass Frau B ihr Dienstverhältnis mit dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung (wohl) niemals einvernehmlich gelöst hätte, wenn nicht unmittelbar anschließend die Weiterbeschäftigung als Vertragsbedienstete des Landes A vereinbart worden wäre.

Bezüglich dieser Wiedereinstellungszusage ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.9.2013, 2009/13/0207, zu verweisen, wonach eine Wiedereinstellungszusage dann schädlich für die Auflösung eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn ist, wenn es im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird. Beispielsweise wird im Wechsel von Vollzeit auf Teilzeit oder im Wechsel vom Arbeiter- in das Angestelltenverhältnis und nach der Verwaltungsübung (Lohnsteuerrichtlinien Rz 1070) bei einer Reduktion der Bezüge um mindestens 25%, eine wesentliche Änderung des Dienstverhältnisses gesehen. Dies trifft im gegenständlichen Fall aber nicht zu, da die Dienstverhältnisse mit den ReligionslehrerInnen unverändert fortgeführt wurden.

Aus der oben zitierten Bestimmung des § 6 Religionsunterrichtsgesetz ergibt sich, dass die vom Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C bestellten ReligionslehrerInnen den vom Amt der E Landesregierung bestellten ReligionslehrerInnen grundsätzlich gleichgestellt sind, und zwar in folgenden Punkten:

- Vergütung nach dem Entlohnungsschema II L (§ 44 Vertragsbedienstetengesetz)
- Bezugszuschläge nach den für die Lehrer der betreffenden Schularten dort festgesetzten Entlohnungsgruppen
- Dauer des Dienstverhältnisses,
- Kündigung,
- Abfertigung,
- Entlassung,
- Erkrankung,
- Todesfall,
- Vergütungen nach der Reisegebühreenvorschrift.

Wenn die betroffenen ReligionslehrerInnen unabhängig davon, ob sie vom Bischöflichen Amt für Schule und Bildung der C oder vom Amt der E Landesregierung bestellt wurden, ohnehin gemäß § 6 Religionsunterrichtsgesetz grundsätzlich gleichgestellt sind, trifft die in den oben zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 1988, 87/13/0178, und vom 7. Februar 1990, 89/13/0033) vertretene Rechtsmeinung des VwGH, wonach dann, wenn die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde, nicht von der Beendigung des Dienstverhältnisses im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG 1988 auszugehen ist, voll und ganz zu.

Dass die Dienstverhältnisse der B und der anderen ReligionslehrerInnen unverändert fortgesetzt wurden, ergibt sich nicht nur aus der oben dargestellten gesetzlich bestimmten Gleichstellung mit Vertragsbediensteten (siehe § 6 Religionsunterrichtsgesetz), sondern auch daraus, dass die Religionslehrer, unabhängig davon, ob sie vom bischöflichen Amt oder vom Land A bestellten wurden, durch dieselbe Stelle besoldet wurden. Das ist schon daraus zu

ersehen, dass bei der vom beschwerdeführenden Amt beispielhaft genannten B die Lohnzettel in den strittigen Jahren und auch davor vom beschwerdeführenden Amt und nicht von ihrem Arbeitgeber, dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung, übermittelt wurden. Ebenso wurden die strittigen Abfertigungen vom beschwerdeführenden Amt und nicht vom ehemaligen Arbeitgeber, dem Bischöflichen Amt für Schule und Bildung, ausbezahlt. Die Übernahme der Religionslehrer in den Stand eines Vertragsbediensteten des Landes A hatte somit auf die Entlohnung und auch auf den Arbeitsort keinerlei Auswirkungen, da die Entlohnung der betroffenen ReligionslehrerInnen bereits vor der Übernahme in das Vertragsbedienstetenverhältnis nach dem Vertragsbedienstetengesetz für Lehrer erfolgte und Frau B und offensichtlich auch die anderen betroffenen ReligionslehrerInnen nach der Übernahme als Vertragsbedienstete weiterhin an denselben Schulen unterrichteten.

Bezüglich der vom beschwerdeführenden Amt den Lohnsteuerrichtlinien entnommenen Voraussetzungen für die Auflösung eines Dienstverhältnisses gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist darauf zu verweisen, dass es sich bei Steuerrichtlinien - wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird - lediglich um einen Auslegungsbehelf handelt, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77), weshalb sie gegenüber Gerichten keine Bindungswirkungen entfalten (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.6.2017, V 4/2017).

Das Finanzamt hat nach diesen Ausführungen zu Recht die begünstigte Besteuerung der ausbezahlten Abfertigungen verweigert, weswegen die angefochtenen Bescheide zu Recht ergangen sind. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 9. März 2020