

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Drⁱⁿ. Elisabeth Hafner als Vorsitzende, die Richterin Mag^a. Ulrike Nussbaumer, LL.M., MBL., sowie die fachkundigen Laienrichter KR Max Stechauner und Horst Hoffmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Finanzprokuratur, Singerstr 17-19, 1011 Wien, über die Beschwerde vom 19. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamts Österreich je vom 12. August 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2015 bis 2017 (Steuernummer ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. November 2021 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zwischen den Parteien ist die Frage der Zulässigkeit der steuerfreien Behandlung von Zuschlägen iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 im Zusammenhang mit der Besteuerung von Mehrdienstleistungen (in der Folge kurz: MDL) der Bundeslehrer strittig.

Im Zuge einer am Sitz der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im **Jahr 2019** durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 147ff BAO ua die Lohnsteuer 2015-2017 betreffend, wurde die Feststellung getroffen, dass mangels nachgewiesener Überschreitung der Normalarbeitszeit gemäß § 68 Abs. 4 EStG 1988 die Begünstigung des § 68 Abs. 2 leg.cit. zu Unrecht berücksichtigt worden und deshalb zur Nachversteuerung zu bringen sei. Die im § 2 Bundeslehrer-Lehrverpflichtungsgesetz (idF BGBl. I Nr. 153/2020, in der Folge kurz: BLVG) festgeschriebene Lehrverpflichtung von 20 Wochenstunden sei nämlich nach der Intention des Gesetzgebers nicht als Normalarbeitszeit der Bundeslehrer im Sinne des EStG anzusehen.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ je am **12.08.2019** die verfahrensgegenständlichen Bescheide, mit denen - neben weiteren nicht verfahrensgegenständlichen Punkten - die als steuerfrei behandelten Beträge der Lohnsteuer unterworfen und die Bf. zu deren Haftung herangezogen wurde/n.

Dagegen richtete sich die mit **19.09.2019** datierende Beschwerde der rechtsfreundlich vertretenen Bf.; darin wird ausschließlich die Streichung der Steuerfreiheit iZm den MDLern als unrichtig moniert, dies im Wesentlichen mit der Begründung, als die Lehrverpflichtung der Bundeslehrpersonen gemäß BLVG im Ausmaß von 20 Werteinheiten - entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde - das Äquivalent zur seinerzeitigen 42-stündigen und nunmehr 40-stündigen Wochenarbeitszeit im Verwaltungsdienst darstelle. Unrichtig sei weiters, dass es für den Bereich der Überschreitung der wöchentlichen Arbeitszeit keine Aufzeichnungen gäbe; an den Schulen werden im Zusammenhang mit der Abrechnung der dauernden MDLern die Unterrichtsstunden jedes Lehrers elektronisch erfasst; diese seien somit abrufbar und könnten zur Verfügung gestellt werden. Die belangte Behörde habe jedoch in diese „UNTIS-Dateien“ nicht Einsicht genommen, weshalb ein wesentlicher Verfahrensmangel vorläge. In einem wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde am **16.10.2019** dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor und beantragte in einem deren Abweisung.

Nachdem die belangte Behörde mit verfahrensleitender Verfügung von **09.09.2021** aufgefordert worden war, den gesamten Akt (insbesondere den Arbeitsbogen der Bp) vorzulegen, teilte diese am **20.09.2021** mit, „nur sehr begrenzt (elektronisch) Unterlagen zur Verfügung“ zu haben, zumal die Prüfung durch die Österreichische Gesundheitskasse – und nicht sie selbst – erfolgt sei; am **23.09.2021** legte sie sodann - je Streitjahr - Tabellen vor, in der die Nachverrechnung jedes einzelnen Lehrers dargestellt wurde und bekräftigte neuerlich ihre Rechtsansicht, wonach jene Stunden, die ein Lehrer über das Ausmaß von 20 Wochenstunden hinaus leiste, nicht als Überstunden zu qualifizieren seien.

Mit vorbereitendem Schriftsatz vom **29.10.2021** legte die Bf. den Inhalt und die Funktionalität des Systems „UNITS“ dar und brachte zur Frage, ob in den verfahrensgegenständlichen Vergütungen auch „Zuschläge“ im Sinn des § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten wären, vor.

Am **08.11.2021** fand vor dem erkennenden Gericht ein Erörterungstermin statt, im Zuge dessen die Frage der Bescheidadressierung, des Tatbestandsmerkmals des „Zuschlages“ gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 und die Funktionalität des Systems „UNTIS“ zwischen der Berichterstatterin und den Parteien erörtert wurde.

Mit weiterem Schriftsatz vom **15.11.2021** führte die Bf. zu den Fragen der Normalarbeitszeit sowie dem Überstundenzuschlag weiter aus.

Am **22.11.2021** fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, im Zuge dessen mehrere Zeugen einvernommen wurden; sie endete mit Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Sachverhalt

Die Bf. ist eine durch das Bildungsdirektionen – Einrichtungsgesetz (BGBl. I Nr. 138/2017, idF kurz: BD-EG) am Sitz der Kärntner Landesregierung geschaffene gemeinsame Behörde des Bundes und des Landes, die mit Wirksamkeit zum 01.01.2019 die Aufgaben des bisherigen Landesschulrates bzw. der Schulabteilungen der Kärntner Landesregierung übernahm. Neben der Vollziehung des Schulrechts für öffentliche Schulen (einschließlich der Qualitätssicherung, der Schulaufsicht sowie des Bildungscontrollings), obliegt ihr ua auch die Vollziehung des Dienst- und Personalvertretungsrechtes der Lehrer für öffentliche Schulen (Bundes- und Landeslehrer). Demgemäß erfolgte auch in den hier strittigen Zeiträumen die Verrechnung (und Anweisung) der Bezüge der Lehrer an öffentlichen Schulen, wie auch die Vornahme der gesetzlichen Abzüge durch die Bf..

In den Streitjahren behandelte die Bf. im Rahmen der Lohnverrechnung sämtlicher in ihrem Zuständigkeitsbereich tätiger Bundeslehrer (Beamte und Vertragsbedienstete) „Zuschläge“ für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt jedoch höchstens € 86,00 monatlich steuerfrei. Insgesamt gelangte dadurch im Jahr

- 2015 ein Gesamtbetrag von Euro xxxxx,
- 2016 ein solcher iHv Euro xxxxx und
- 2017 insgesamt Euro xxxxx

unter Geltendmachung der vorgenannten Steuerbefreiung an der Bf. namentlich bekannte Lehrer zur Auszahlung. Dieser Umstand ist der belangten Behörde erst seit der am Sitz der Bf. im Jahr 2019 durchgeführten Außenprüfung bekannt.

Die Berechnung der einzubehalten gewesenen Lohnsteuer erfolgte durch die belangte Behörde dergestalt, als vorerst für jeden betroffenen Lehrer der individuelle Grenzsteuersatz ermittelt und in der Folge auf den jedem Lehrer individuell bezahlten Gesamtjahresbetrag für MDLs angewendet wurde. Daraus resultiert für das Jahr

- 2015 eine Nachforderung an Lohnsteuer iHv € xxxxx,
- 2016 eine solche iHv € xxxxx und
- 2017 von € xxxxx.

Insgesamt ergibt sich sohin eine Lohnsteuerschuld aus dem Titel der unrechtmäßigen Gewährung der Steuerbefreiung nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 von € xxxxx.

Es war für die Bf. nachvollziehbar, wie sich die jeweiligen bescheidmäßigen Haftungssummen zusammensetzen, insbesondere auch, welcher konkrete Betrag für welchen konkreten Lehrer mit welchem konkreten Steuersatz der Lohnsteuer unterworfen wurde.

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt basiert auf nachfolgender Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zur Bf. ergeben sich aus dem BD-EG iVm Art 113 B-VG. Dass die Verrechnung, Anweisung und Vornahme der gesetzlichen Abzüge die verfahrensgegenständlichen Bezüge betreffend in den Streitjahren durch die Bf. erfolgte, ergibt sich aus den diesbezüglich glaubwürdigen Angaben der Leiterin des Referats „Dienst- und Besoldungsrecht“ (Zeugin1, ET-Protokoll vom 08.11.2021, S. 2); auch auf dem von der Bf. mit dem ergänzenden Schriftsatz vom 29.10.2021 vorgelegten Jahreslohnkonto (Beilage ./F) scheint die Bf. und nicht etwa der „Bund“ als Gehaltsstelle auf.

Dass „Zuschläge“ – wie festgestellt – von der Bf. als steuerfrei behandelt wurden ist zwischen den Parteien unstrittig. Die Höhe der gesamt pro Streitjahr steuerfrei zur Auszahlung gelangten Beträge, wie auch die Höhe der darauf entfallenen Lohnsteuer wurden von der Bf. nicht substantiell bestritten; sie resultieren im Übrigen aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 06.08.2019, dem Bericht über die Außenprüfung vom 12.08.2019 sowie den Beilagen 1-3 zur ON 5 (Schriftsatz belangte Behörde vom 23.09.2021). An deren rechnerischer Richtigkeit bestanden für das Gericht keinerlei Zweifel.

Der Umstand, dass die Bf. „Zuschläge“ steuerfrei behandelte, wurde der belangten Behörde erst im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2019 bekannt, wie aus dem Prüfbericht vom 12.08.2019, S. 2, ersichtlich wird. Vorbringen dahingehend, dass dieses Faktum der belangten Behörde bereits vor diesem Zeitpunkt bekannt gewesen wäre, wurde von der Bf. nicht erstattet. Auch dem vorgelegten Verwaltungsakt waren keine Hinweise in diese Richtung zu entnehmen, weshalb die diesbezügliche Feststellung zu treffen war.

Die Feststellungen zur konkreten Berechnung der einzubehalten gewesenen Lohnsteuer basieren auf der schriftlichen Stellungnahme der Prüferin (Name in Beilage./I zum Verhandlungsprotokoll vom 22.11.2021) in Verbindung mit den Beilagen 1-3 des Schriftsatzes der belangten Behörde vom 23.09.2021, ON 5. Dass für die Bf. sowohl die Zusammensetzung der jeweiligen bescheidmäßigen Haftungssummen nachvollziehbar war, als auch, welcher konkrete Betrag für welchen konkreten Lehrer mit welchem konkreten Steuersatz der Lohnsteuer unterworfen wurde, gab die rechtsfreundliche Vertreterin im Zuge der Verhandlung vom 22.11.2021 auf konkrete Nachfrage des Gerichtes an.

IV. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 b Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2020/99 tritt das Finanzamt Österreich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenenen Finanzamtes. Partei des Verfahrens ist nunmehr das Finanzamt Österreich als belangte Behörde, deren Bezeichnung war somit im Spruch entsprechend richtig zu stellen.

1. Zur Frage des Bescheidadressaten:

Die Bf. vertritt die Rechtsansicht, dass der gegenständliche Bescheid an den „Bund“ zu richten gewesen wäre, zumal es sich bei ihm um die „lohnauszahlende Stelle“ gehandelt hätte. Dabei verkennt sie jedoch die Bestimmung des § 85 Abs. 1 EStG 1988, wonach zwar grundsätzlich Körperschaften des öffentlichen Rechts die Lohnsteuer nach diesem Bundesgesetz wie alle sonstigen Arbeitgeber einzubehalten haben, darüber hinaus jedoch auch normiert, dass öffentliche Kassen bei Auszahlung des Arbeitslohns die Rechte und Pflichten des Arbeitgebers im Sinne dieses Bundesgesetzes haben. § 85 leg. cit. soll der öffentlichen Hand nämlich eine nach verwaltungstechnischen Gesichtspunkten zweckmäßige Organisation ihres Kassenwesens ermöglichen (VfGH 11.12.1984, B158/81). Als öffentliche Kasse, die Bezüge nach dieser Gesetzesbestimmung auszahlt, ist nach der Judikatur jene Kasse anzusehen, die die Bezüge anweist, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vornimmt (VwGH 29.03.1989, 87/13/0156). Wie das Beweisverfahren ergeben hat, werden die Bezüge durch die Bf. angewiesen, verrechnet und die gesetzlichen Abzüge vorgenommen, weshalb sie als öffentliche Kasse nach der vorzitierten Norm anzusehen ist (lediglich die tatsächliche Auszahlung erfolgt durch die Buchhaltungsagentur des Bundes, was jedoch nicht schadet). Als solche wird der Bf. steuerliche Rechtssubjektivität verliehen und sie tritt in diesem Umfang an die Stelle der Gebietskörperschaft, für die sie tätig wird (VwGH 29.03.1989, 87/13/0156). Die Rechtsansicht der Bf., wonach sohin als nach § 82 EStG 1988 haftender Arbeitgeber nur die Gebietskörperschaft „Bund“ selbst in Betracht käme, erweist sich als rechtsirrig. Der in seiner steuerrechtlichen Arbeitgebereneigenschaft durch seine öffentliche Kasse verdrängte Bund kommt als Arbeitgeber gerade nicht in Betracht, zumal er von der Bf. als Arbeitgeberin verdrängt wurde (vgl. dazu auch VwGH 13.09.2006, 2002/13/0228). Der Bescheid ist sohin zu Recht der Bf. gegenüber erlassen worden.

2. Zum Tatbestandsmerkmal des „Zuschlags“ in § 68 Abs. 2 EStG 1988:

A. Einkommensteuerrechtliche Vorgaben

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge insgesamt bis € 360 monatlich steuerfrei; zusätzlich zu Abs. 1 sind - nach Abs. 2 leg. cit. – *„Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im*

Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohns, insgesamt höchstens jedoch € 86 monatlich steuerfrei“. Begünstigt sind nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 – im Gegensatz zu Abs. 1 leg. cit. - somit Zuschläge für sog. „Normalüberstunden“, also solche, die an Wochentagen mit Ausnahme der Nachtarbeit geleistet werden.

§ 68 Abs. 4 definiert die Überstunde als „jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde“; als Normalarbeitszeit gilt nach dieser Norm - soweit für den gegenständlichen Sachverhalt von Relevanz - jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,
2.

festgesetzt wird. Als Überstundenzuschläge gelten - so der Gesetzgeber in der Regelung weiter - die unter anderem durch die Vorschriften im Sinne der Z. 1 [.....] festgelegten Zuschläge.

Nach der herrschenden Lehre zu § 68 EStG 1988 ist nur der zum Grundlohn geleistete Mehrbetrag für die Überstundenleistung, nicht aber das Entgelt für die Überstunde als solches begünstigt [Lenneis in Jakom (Hrsg.), EStG-Kommentar¹⁴, Rz 14 zu § 68]. Das Entgelt für Überstunden besteht nämlich regelmäßig aus dem Grundlohn, der auch für jede Normalarbeitszeitstunde bezahlt wird, und einem Mehrarbeitszuschlag, der dafür gezahlt wird, dass die Arbeitsleistung außerhalb der üblichen Arbeitsstunden erbracht wird. Es muss also für jede Überstunde zunächst ein Betrag bezahlt werden, den der Arbeitnehmer auch als Entlohnung für eine Arbeitsstunde innerhalb der Normalarbeitszeit erhält; wenn der Arbeitnehmer darüber hinaus einen Betrag für die Überstunde erhält, kann dieser Mehrbetrag als Zuschlag für Mehrarbeit (Überstundenzuschlag) gelten [Fellner in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), Rz 56 zu § 68]. Auch der VwGH vertritt die Rechtsansicht, dass nach § 68 EStG 1988 begünstigte Zulagen und Zuschläge zusätzlich zum nicht begünstigten Grundlohn gezahlt werden müssen (VwGH 24.07.2007, Zl. 2006/14/0048; 26.06.2013, 2009/13/0208). In Bezug auf die steuerliche Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988 entspricht es der ständigen Judikatur des Höchstgerichtes, dass schon die eigentümliche Bedeutung des Wortes "Zuschlag", mit dem ein zusätzlicher Lohnbestandteil angesprochen wird, deutlich macht, dass das Tatbestandsmerkmal des Vorliegens einer Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit für sich allein noch nicht dazu führt, dass ein Teil des für diese Arbeiten bezahlten Lohnes steuerfrei ist. Vielmehr muss die Art der Entlohnung darauf schließen lassen, dass in ihr tatsächlich Zuschläge der genannten Art enthalten sind (VwGH 28.04.1999, 94/13/0026; 24.11.1999, 99/13/0029; 30.05.2012, 2008/13/0124).

Unter Zugrundelegung dieser normativen und judikativen Prämissen sowie der Lehre ist die Steuerfreiheit für Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 somit nur dann zu bejahen, wenn in der Normalüberstundenentlohnung tatsächlich ein Mehrbetrag dafür, dass die Arbeit

außerhalb der Normalarbeitszeit erbracht wurde, enthalten ist. Dies gilt es in der Folge zu klären.

B. Gehaltsrechtliche Vorgaben

Sowohl die Frage, wann eine Mehrdienstleistung (idF kurz: MDL) vorliegt, als auch die Höhe der Abgeltung derselben ist für die verfahrensgegenständlichen Bundeslehrer einerseits in § 61 Gehaltsgesetz 1956 [idF kurz: GehG 1956 (betrifft sog. „beamtete Lehrer“)], § 47 Vertragsbedienstetengesetz [idF kurz: VBG (betrifft Vertragslehrpersonen, deren Dienstverhältnis zum Bund nach dem 31.08.2015 eingegangen wurde, sog. „VB-neu“)] und § 91 VBG (betrifft Vertragslehrer, deren Dienstverhältnis zum Bund vor dem 01.09.2015 begonnen hat, sog. „VB-alt“) geregelt; dabei handelt sich um die im § 68 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 genannten „gesetzlichen Vorschriften“, die folgendes vorsehen:

a. „Beamtete Lehrer“ (§ 61 GehG): Diesen steht anstelle der in den §§ 16 bis 18 GehG 1956 angeführten Nebengebühren eine besondere Vergütung zu, wenn sie durch dauernde Unterrichtserteilung, Einrechnung von Nebenleistungen nach § 9 BLVG, Einrechnung von Erziehertätigkeiten und Aufsichtsführung nach § 10 BLVG und Einrechnung von Tätigkeiten in ganztägigen Schulformen nach § 12 BLVG das Ausmaß der wöchentlichen Lehrverpflichtung überschreiten (§ 61 Abs. 1 GehG 1956). Die Vergütung beträgt für jede Unterrichtsstunde einer zwanzigstündigen Lehrverpflichtung, mit der das Ausmaß der wöchentlichen Lehrverpflichtung in der betreffenden Kalenderwoche (Montag bis Sonntag) überschritten wird, 1,30% des Gehaltes des Lehrers (§ 61 Abs. 2 GehG 1956). Für Lehrer, deren Lehrverpflichtung herabgesetzt wurde, gilt die herabgesetzte Lehrverpflichtung als wöchentliche Lehrverpflichtung im Sinne des Abs. 1 leg. cit.; für Zeiten, mit denen das Ausmaß der herabgesetzten Lehrverpflichtung überschritten wird, tritt anstelle der im Abs. 2 leg. cit. angeführten Vergütung von 1,30 % eine solche von 1,2 % des Gehalts des Lehrers (§ 61 Abs. 12 GehG 1956).

b. „VB-neu“ (§ 47 VBG): Überschreitet die Vertragslehrperson durch dauernde Unterrichtserteilung oder qualifizierte Betreuung von Lernzeiten gemäß § 40a Abs. 2 Z 1 das Ausmaß von 24 Wochenstunden gemäß § 40a Abs. 3 so gebührt ihr hiefür an Stelle der in § 22 Abs. 1 iVm den §§ 16 bis 18 GehG 1956 angeführten Nebengebühren eine besondere Vergütung (§ 47 Abs. 1 VBG). Die Vergütung beträgt für jede Unterrichts- oder Betreuungsstunde, mit der das Ausmaß von 24 Wochenstunden in der betreffenden Kalenderwoche (Montag bis Sonntag) überschritten wird, 1,3% des Monatsentgelts gemäß § 46; für die Bemessung sind Dienstzulagen, Vergütungen und Abgeltungen dem Monatsentgelt nicht zuzuzählen (§ 47 Abs. 2 VBG). Im Falle des herabgesetzten Beschäftigungsausmaßes normiert Abs. 6 leg.cit. ua, dass für Zeiten, mit denen die Vertragslehrperson lediglich das Ausmaß des herabgesetzten - und nicht des vollen - Unterrichtsausmaßes überschreitet,

anstelle der im Abs. 2 leg. cit. angeführten Vergütung von 1,3 % eine solche von 1,2 % des Monatsentgeltes gebührt.

c. „VB-alt“ (§ 91 VBG): Auf diese ist § 61 GehG 1956 nach dem klaren Wortlaut des § 91 Abs. 1 VBG sinngemäß anzuwenden.

C. Ist in der Abgeltung für MDLern ein Zuschlag enthalten?

Als Zwischenergebnis ist sohin vorerst festzuhalten, dass nach dem Vorausgeführten, die Entlohnung von MDLern die verfahrensgegenständlichen Bundeslehrer betreffend, entweder „1,30 % bzw. 1,2% des Gehalts des Lehrers“ („beamtete Lehrer“) oder „1,3% bzw. 1,2% des Monatsentgelts“ (VBs) beträgt. Hält man sich in diesem Zusammenhang die Regelung des § 68 Abs. 4 EStG 1988 vor Augen, wonach „als Überstundenzuschläge die durch die Vorschriften im Sinne der Z. 1-6 festgelegten Zuschläge gelten“, so zeigt sich am reinen Gesetzeswortlaut der gehaltsrechtlichen Bestimmungen, dass darin - expressis verbis - keine Überstundenzuschläge im Sinn der zuletzt genannten Norm festgelegt sind. Dies obwohl der Gesetzgeber für seine nicht als Lehrpersonen beschäftigten („normale“ Beamte und VB) im § 16 GehG 1956 eine solche klare Regelung getroffen hat: Demnach gebührt dem Beamten (und auch dem VB, zumal die korrespondierenden Normen des VBG auf § 16 Gehaltsgesetz verweisen) für Überstunden eine Überstundenvergütung, die eine Grundvergütung und den Überstundenzuschlag umfassen (§ 16 Abs. 1 iVm Abs. 2 GehG 1956). Der Umstand, dass der Gesetzgeber für Lehrpersonen keine derartige Differenzierung vorgenommen, spricht keine Überstundenzuschläge durch eine Vorschrift iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 festgelegt hat, sondern sich ausschließlich mit Prozentsätzen des Gehalts/Monatsentgelts als Abgeltung für MDLern begnügt, deutet darauf hin, dass in der Entlohnung von MDLern der Bundeslehrern schlichtweg keine begünstigungsfähigen Zuschläge nach den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen enthalten sind. Dies wäre auch insofern nachvollziehbar, als sich die Tätigkeit von Lehrpersonen wesentlich von jener „normaler“ Dienstnehmer der Privatwirtschaft sowie Beamter bzw. VBs unterscheidet.

An dieser Rechtsansicht vermag auch der Hinweis der Bf. auf die Historie des GehG 1956 nichts zu ändern, die - sofern für die gegenständliche Rechtsfrage von Relevanz - in der Folge kurz dargelegt werden sollte:

a. Im Rahmen der 42. Gehaltsgesetz-Novelle (BGBl 548/1984) wurde in § 61 GehG 1956 eine neue - für den hier zu entscheidenden Fall unwesentliche - Regelung über die Herabsetzung der Wochendienstzeit aufgenommen. In den Materialien wird dazu unter anderem ausgeführt, wie folgt (461 der Blg. XVI. GP, S 18): *„Der geltende Satz der Vergütung für Mehrdienstleistungen (6,8 vH), der mit Rücksicht auf den „Überstundenzuschlag“ von 50 % zu den 5 vH je Werteinheit eigentlich 7,5 vH je Werteinheit betragen müsste, ergibt sich aus dem Umstand, dass die Mehrleistung im 10 Monate dauernden Unterrichtsjahr wegen der darin*

enthaltenen schulfreien Zeit nur durch etwa 9 Monate erbracht wird. Daher hat der Gesetzgeber die 7,5 vH im Verhältnis 9:10 auf 6,8 vH gekürzt“. Bemerkenswert ist an dieser Stelle, dass der historische Gesetzgeber den Terminus Überstundenzuschlag lediglich unter Anführungszeichen verwendet, was rechtlich vertretbar dahingehend interpretiert werden kann, dass darunter kein solcher im Sinne der einkommensrechtlichen Bestimmungen gemeint ist, sondern die Verwendung dieses Ausdrucks lediglich der Nachvollziehbarkeit der Berechnung dienen sollte.

b. Mit dem Budgetbegleitgesetz 1997 (BGBl 138/1997), wurde die Berechnung der Mehrdienstleistungsvergütung gemäß § 61 Abs. 2 GehG auf die Basis einer Wochenberechnung statt einer - wie bisher - Monats- bzw. Jahresberechnung umgestellt, und gleichzeitig der bis dahin gültige Abgeltungssatz von 6,8 % auf 1,73 % des Lehrergehaltes abgeändert. Dieser Prozentsatz - so die Materialien (885 der Blg. XX. GP, S. 50) - ergibt sich aus folgender Berechnung: *„100 % Lehrergehalt geteilt durch die für eine Vollbeschäftigung vorgesehene Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten ergibt 5 % als Abgeltung für eine Werteinheit, also für eine Monatswochenstunde. Dazu kommen 50 % Überstundenzuschlag, was die Abgeltung auf 7,5 % erhöht. Da eine Monatswochenstunde in jeder Woche des betreffenden Monats zu erbringen ist, eine einzelne Mehrleistungsstunde aber nur ein einziges Mal, ist der Vergütungssatz für die einzelne Mehrleistungsstunde durch die Zahl der Wochen zu teilen, aus denen ein Monat besteht. Nach der für den Bundesdienst allgemein geltenden Berechnungsformel für Überstunden umfasst ein Monat 4,33 Wochen. 7,5 % geteilt durch 4,33 ergibt 1,73 % für eine Mehrleistungsstunde.“* Nach der Rechtslage ab 01.01.1998 könnte man sohin - wenn man nicht eine ausdrückliche Festlegung in einer gesetzlichen Vorschrift gemäß § 68 Abs. 4 EStG 1988 fordert - der Rechtsauffassung sein, dass in dem (vormaligen) 1,73 %igen Satz tatsächlich ein 50 %iger Überstundenzuschlag enthalten war, was - wie in der Folge dargelegt werden wird - dem Rechtsstandpunkt der Bf. jedoch nicht zum Durchbruch verhelfen kann.

c. Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl Nr. 142/2000) erfuhr § 61 GehG 1956 eine weitere Neuerung, der Prozentsatz von 1,73 wurde auf 1,432 abgesenkt. Zwar wird in den Erläuterungen (311 der Blg. XXI GP, S. 224) ausgeführt, dass es nicht plausibel sei, dass Mehrdienstleistungsvergütungen auch über Ferien hinweg bezogen werden, wie konkret die Berechnung dieses Faktors jedoch erfolgt ist, ergibt sich aus den Materialien nicht. Auch legt der Gesetzgeber - anders als im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 1997 - nicht dar, ob auch in den 1,432 % ein Überstundenzuschlag enthalten sein sollte.

d. Schließlich fand der für die Streitjahre maßgebliche Prozentsatz von 1,3 durch das Budgetbegleitgesetz 2009 (BGBl 52/2009) Eingang in § 61 Abs. 2 GehG 1956. Entgegen dem Budgetbegleitgesetz 2001 werden in den Materialien (113 der Beilagen XXIV. GP) weder die Beweggründe des Gesetzgebers für diese Reduktion, noch der Rechengang dargelegt.

Aus der Historie ergibt sich sohin für das erkennende Gericht, dass in der Vergütung von MDL in der für die Streitjahre anwendbaren Fassung des § 61 Abs. 2 Gehaltsgesetz 1956 kein Überstundenzuschlag im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten ist. Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang vermeint, der Gesetzgeber wäre verhalten gewesen, „das Abgehen von der bisherigen Berechnungsmethode (100% durch 20 WE = 5% x 50% = 7,5 x 4,33 = 1,73)“ zu erklären, so ist dem entgegenzuhalten, dass keine derartige gesetzliche Verpflichtung existiert. Das Vorbringen, wonach sich die Reduktion des Vergütungssatzes nicht auf den 50%igen Überstundenzuschlag ausgewirkt haben sollte, ist im Übrigen unschlüssig.

Selbst wenn man - aus welchen Gründen immer - der Argumentation der Bf. folgen möchte, wonach die Materialien zum Budgetbegleitgesetz 1997 den Nachweis für das Beinhalten eines 50%igen Überstundenzuschlages im 1,3%igen Abgeltungsbetrag darstellen sollte, ist der Beschwerde aufgrund des Erkenntnisses des VWGH vom 24.11.1999, Zl. 99/13/0029 dennoch der Erfolg zu versagen. Zwar lag dieser Entscheidung die Rechtslage nach der 42. Gehaltsgesetz-Novelle (BGBl 548/1984) zugrunde (somit ein Vergütungssatz von 6,8%), dennoch sind die dort maßgeblichen Überlegungen für die gegenständliche Abweisung relevant: Verfahrensgegenständlich war damals die Frage der Rückerstattung zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für die Kalenderjahre 1989 bis 1993 einen Lehrer einer höheren Bundeslehranstalt betreffend. Die belangte Behörde sei – so das Höchstgericht in den Entscheidungsgründen - nämlich im Ergebnis mit ihrer Rechtsansicht, wonach „die Entlohnung in Form der Vergütung für Mehrdienstleistungen nach § 61 GG das für die Überstundenbegünstigung notwendige Erfordernis eines feststehenden Überstundenzuschlages im Sinn des § 68 Abs. 1 EStG 1988 nicht erfülle“, im Recht und weiter: „Die Beschwerde räumt ein, dass der nach Meinung des Beschwerdeführers nach § 68 EStG 1988 zu begünstigende Betrag „vordergründig“ nicht sichtbar sei; diese Frage könne aber „leicht von einem mit gehaltsrechtlichen Fragen vertrauten Sachverständigen“ geklärt werden. Die dazu in der Beschwerde dargestellte Berechnung zeigt aber geradezu auf, dass in der Zahlung einer Vergütung für Mehrdienstleistungen nach § 61 GG kein feststehender Zuschlag für eine Überstundenentlohnung im Sinne des § 68 Abs. 1 EStG 1988 - auch nicht anteilig - gesehen werden kann. Die in der Beschwerde enthaltene Modellrechnung in Bezug auf die Ermittlung des „nach § 68 EStG zu begünstigenden“ Zuschlages für beispielsweise „0,75 Werteinheiten Dauermehrleistung“ gelangt zu einem begünstigungsfähigen Betrag von „genau“ S 487,43 (das sind - nach der näher dargelegten Berechnung - 50 % „Zuschlag“ bei S 1.462,476 unter Annahme einer nach § 61 Abs. 4 GG erfolgten Vergütung jeder Werteinheit an dauernder Mehrdienstleistungen mit 6,8 vH des Gehalts des Beschwerdeführers). Diese Berechnung des laut Beschwerde einen Überstundenzuschlag beinhalteten Prozentsatzes von 6,8 vH geht allerdings von der im Hinblick auf § 68 Abs. 4 EStG 1988 unzulässigen Prämisse aus, dass die „Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten nach dem BLVG“ als Ausgangspunkt (und damit als Normalarbeitszeit) für die Ermittlung der Überstundenzuschläge angesehen werden könnte....“.

Daraus folgt somit für den entscheidungsrelevanten Sachverhalt: Sowohl in den Materialien

(vgl. 885 der Blg. XX. GP, S. 50), als auch in den Berechnungsmodellen der Bf. im hier zu entscheidenden Fall, werden – wie im soeben zitierten Fall - der Rechtfertigung dafür, dass die prozentuelle Abgeltung der MDLern auch einen Überstundenzuschlag beinhaltet, eben diese 20 Werteeinheiten zugrunde gelegt. Diesen Faktor heranzuziehen ist jedoch - wie der VwGH klar ausgesprochen hat - unzulässig. Nicht überzeugend ist in diesem Zusammenhang, der Einwand, diese Entscheidung sei nicht einschlägig: Richtig ist zwar, dass sie nicht die aktuelle Gesetzeslage abbildet, was aber insofern unschädlich ist, als die der (dort als unzulässig betrachteten) Berechnung zugrunde gelegten 20 Werteeinheiten nach dem BLVG keine Änderung erfahren haben; schließlich war auch dort die Frage der Vergütung für MDLern von über das Ausmaß der Lehrverpflichtung hinausgehender Unterrichtserteilung, und nicht nur die Leistung von Erzieherdiensten verfahrensgegenständlich. Die hier vertretene Rechtsansicht wird auch nicht durch das Erkenntnis des VwGH vom 28.04.1999, GZ 94/13/0026, die Rückerstattung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer für das Kalenderjahr 1989 betreffend, konterkariert: Über die im dortigen Erkenntnis genannten und gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 im Ausmaß von fünf Überstunden im Monat begünstigungsfähigen MDLern war vom Höchstgericht nämlich – im Erstattungsverfahren - nicht mehr zu entscheiden, da diese von der belangten Behörde ohnedies bereits zuerkannt wurden, und sie somit im höchstgerichtlichen Verfahren nicht mehr strittig sein konnten.

Schließlich kann in den Berechnungen der Bf. ein - nach der Judikatur unzulässiges - rein rechnerisches Herausschälen eines begünstigungsfähigen „Zuschlages“, vergleichbar mit den Fällen einer Gesamtlohnvereinbarung gesehen werden (vgl. dazu etwa VwGH 26.06.2013, GZ 2009/13/0208).

Aus all dem Vorgesagten resultiert sohin für das erkennende Gericht, dass in den Vergütungen für MDLern von Bundeslehrern gemäß § 61 GehG sowie §§ 47 und 91 Abs. 1 VBG, keine begünstigungsfähigen Zuschläge im Sinne des § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten sind. Die Bf. konnte somit weder einwandfrei noch unter Ausschluss jeden Zweifels darlegen, dass die im Gesetz vorgesehene prozentuelle Abgeltung einen Mehrbetrag enthält, der zusätzlich zum Grundlohn dafür bezahlt wird, dass die Arbeitsleistung außerhalb der üblichen Arbeitsstunden erbracht wird, welche Verpflichtung nach der Judikatur jedoch bei ihr gelegen wäre [*Peyerl* in *Jakom* (Hrsg.), aaO, § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191].

Die Versagung der steuerlichen Begünstigung nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 erfolgte sohin dem Grunde nach zu Recht, weshalb auf die Frage der Normalarbeitszeit der Bundeslehrer – deren Feststellung im Übrigen im Dunkeln liegt – nicht mehr einzugehen war.

3. Zur Haftung gemäß § 82 EStG 1988:

Nach der Aussage des § 83 Abs. 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug der eigentliche Steuerschuldner. Aus dem vorangestellten § 82 EStG 1988 folgt aber, dass der

Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr, dh für die richtige Berechnung der Lohnsteuer, für die vollständige Einbehaltung und die termingerechte Abfuhr der einbehaltenen Beträge an die belangte Behörde haftet (*Doralt*, EStG-Kommentar, Rz 11 zu § 82).

Ein Haftungsbescheid gemäß § 82 EStG 1988 hat nach § 202 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 BAO ua zur Voraussetzung, dass bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. VwGH 26.11.2015, Ro 2014/15/0035). Entscheidend ist im Fall einer amtswegigen Festsetzung nach § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO und entsprechenden Bescheiden nach § 202 BAO somit, ob und gegebenenfalls welche für die belangte Behörde seit der Selbstbemessung neu hervorgekommenen Umstände herangezogen wurden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind. In den verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheiden wird zur Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 12.08.2019 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Dass ein solcher Verweis grundsätzlich zulässig ist, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 29.01.2015, 2012/15/0030). Im verwiesenen Bericht bzw. der Niederschrift wird u.a. ausgeführt, dass die steuerfreie Behandlung von „Zuschlägen“ nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 im Zusammenhang mit der Vergütung von MDLen als unrichtig moniert wurde. Vor dem Hintergrund der unmittelbar vor der Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung bringt die jeweilige Bescheidebegründung sohin mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich bei der Gewährung der Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 um den von der belangten Behörde herangezogenen Tatsachenkomplex iSd § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO handelt. Dass der belangten Behörde diese Tatsachen bereits früher bekannt waren bzw. bekannt sein hätten müssen, hat das Beweisverfahren nicht ergeben. Es lag sohin zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Haftungsbescheide ein bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigender Grund vor. Die verfahrensgegenständlichen Haftungsbescheide sind sohin dem Grunde nach – entgegen der unsubstantiierten Bestreitung der Bf. - zu Recht erlassen worden.

Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung steht im Ermessen der Behörde. Danach wäre der Arbeitgeber insbesondere dann nicht zur Haftung heranzuziehen, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird und er die auf die Lohnbezüge entfallende Einkommensteuer bereits entrichtet hat. Der Arbeitgeber hat gegebenenfalls zu beweisen, dass die Einkommensteuer bereits entrichtet worden ist oder die dafür erforderlichen Daten bekannt zu geben. (*Doralt*, aaO, Rz 2 und 4 zu § 82; VwGH 25.04.2002, 2001/15/0152; 10.04.1985, 84/13/0004). Derartige Beweise wurden von Seiten der Bf. nicht erbracht; auch liegt keine Geringfügigkeit des Forderungsbetrages vor; schließlich haben sich keinerlei Anhaltspunkte für eine Uneinbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Bf. ergeben; auch

berechtigte Interessen die gegen eine Haftungsanspruchnahme der Bf. sprechen könnten, haben sich im Beschwerdeverfahren nicht ergeben bzw. wurden solche nicht geltend gemacht.

Auch der Höhe nach haben die Bescheide keine Änderung zu erfahren: Es gibt keinerlei Ermittlungsergebnisse für eine unrichtige Berechnung. Weiters ist feststelltermaßen für die Bf. nachvollziehbar, wie sich die jeweiligen bescheidmäßigen Haftungssummen zusammensetzen, insbesondere auch, welcher konkreter Betrag für welchen konkreten Lehrer mit welchem konkreten Steuersatz der Lohnsteuer unterworfen wurde. Die Ermittlung des Steuersatzes findet im EStG Deckung.

Insgesamt war der Beschwerde sohin der Erfolg zu versagen.

V. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Eine derartige Rechtsfrage liegt gegenständliche vor: Soweit überblickbar hat das Höchstgericht die Frage, ob die für Bundeslehrer vorgesehene gesetzliche Abgeltung von Mehrdienstleistungen (nach § 61 GehG, § 47 VBG bzw. § 91 VBG je idgF) einen Zuschlag iSd § 68 Abs 2 EStG 1988 enthält, noch nicht entschieden, weshalb die ordentliche Revision zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Jänner 2022