

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.^a Ulrike Nussbaumer LL.M. M.B.L. als Vorsitzende, dem Richter Mag. Dieter Ortner, sowie die fachkundigen Laienrichter Wolfgang Kuttnig MAS (WK Kärnten) und Joachim Rinösl (AK Kärnten) in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die Finanzprokuratur, Singerstr 17-19, 1011 Wien, über die Beschwerde vom 19. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 12. August 2019 betreffend Haftung für Lohnsteuer 2015 bis 2017 (Steuernummer ***BF1StNr2***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26. Jänner 2026 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Erkenntnis vom **10.01.2022** zur GZ. RV/4100668/2019, hat das Bundesfinanzgericht über die Beschwerde abweisend entschieden. Auf den in diesem Erkenntnis dargestellten Gang des Verfahrens wird deshalb aus Einfachheitsgründen verwiesen.

Aufgrund einer Parteirevision wurde diese Entscheidung vom Verwaltungsgerichtshof am **7.10.2025** wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat daraufhin im fortgesetzten Verfahren die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) mit verfahrensleitender Verfügung vom **17.11.2025** aufgefordert, die tatsächliche Erfüllung der wöchentlichen Normalarbeitszeit, die genaue Anzahl und zeitliche

Lagerung aller im Einzelnen geleisteten verfahrensgegenständlichen Überstunden und die genaue Höhe der dafür geleisteten Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 im Sinne der höchstgerichtlichen Judikatur nachzuweisen. Hieauf reagierte die Bf. mit Eingabe vom **18.12.2025**. Der belangten Behörde wurde der Schriftsatz der Bf. zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs am **19.12.2025** übermittelt. Am **7.1.2026** übermittelte die Bf. Listen jener Lehrkräfte, die in den Streitjahren bei der Bf. beschäftigt und von der Kürzung der Begünstigung betroffen sind samt Darstellung der jeweiligen Beschäftigungsgrade. Schließlich wurden beide Parteien mit Beschluss vom **16.1.2026** aufgefordert, spätestens in der mündlichen Verhandlung sämtliche Tatsachen vorzubringen und Beweismittel vorzulegen.

Am **26.1.2026** fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt, die mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, endete.

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 Landeslehrpersonen). Demgemäß übernahm sie von ihren Rechtsvorgängern auch die Verpflichtung zur Verrechnung (und Anweisung) der Bezüge der Lehrer an öffentlichen Schulen, wie auch die Vornahme der gesetzlichen Abzüge.

In den Streitjahren wurde im Rahmen der Lohnverrechnung sämtlicher in Kärnten tätiger Bundeslehrkräfte (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 behandelt. 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 Lehrpersonen zur Auszahlung. Dieser Umstand ist der belangten Behörde erst seit der am Sitz der Bf. im Jahr 2019 durchgeführten Außenprüfung bekannt.

Das Ausmaß der Normalarbeitszeit (im einkommensteuerrechtlichen Sinn) der in den in den Anlagen ./I (für das Jahr 2015), ./II (für das Jahr 2016) und ./III (für das Jahr 2017), die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, namentlich genannten und von der verfahrensgegenständlichen Steuerbegünstigung betroffenen Lehrenden beträgt zumindest 40 Stunden pro Woche.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die in den Anlagen ./I bis ./III namentlich genannten Lehrkräfte in den Streitjahren die wöchentliche Normalarbeitszeit (bzw. 40 Stunden/Woche) tatsächlich erfüllt, sprich abgeleistet haben; es kann auch nicht festgestellt werden, dass bzw. wann und in welchem Umfang über die Normalarbeitszeit (bzw. 40 Stunden/Woche) hinaus Arbeitsstunden geleistet wurden.

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 in Höhe 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 von der Bf. zu verantworten ist, ergibt sich aus den diesbezüglich glaubwürdigen Angaben der Leiterin des Referats „Dienst- und Besoldungsrecht“ (XX, 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 – 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 entfallenden 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 zum Schriftsatz der belangten 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.

Was die Feststellungen zur Normalarbeitszeit anlangt ist einerseits auf die Ausführungen im Zuge der rechtlichen Beurteilung und andererseits auf das Erkenntnis des VwGH in der gegenständlichen Rechtssache vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010-4 zu verweisen, in dem – sofern für die Beweiswürdigung von Relevanz – ausgeführt, wird, wie folgt:

„29 Im Übrigen ist es Aufgabe des Bundesfinanzgerichts, alle erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen zu treffen, um das Bestehen oder Nichtbestehen einer Abgabepflicht - oder hier: der geltend gemachten Haftung - zu beurteilen (vgl. VwGH 27.4.2020, Ra 2020/15/0014). Allerdings tritt in einem auf die Erwirkung abgabenrechtlicher Begünstigungen gerichteten Verfahren nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Gedanke der strikten Amtswegigkeit insofern in den Hintergrund, als der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. jüngst VwGH 29.7.2025, Ra 2024/15/0050, mwN).

30 Den Regelungen des § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 liegt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes insoweit der Gedanke einer geteilten Kontrolle durch Arbeitgeber und Finanzverwaltung zugrunde. Der Arbeitgeber hat den ungleich besseren Zugang zu den Informationen über die tatsächliche Erbringung von Überstunden und die hierfür getätigten Zahlungen. Die in Rede stehenden Bestimmungen knüpfen also unmittelbar an die Lohnverrechnung des Arbeitgebers an, dem dabei auch die Aufzeichnung der geleisteten Überstunden und der dafür gezahlten Zuschläge zukommt, die sodann ihrerseits einer Nachprüfung durch das Finanzamt bzw (im Rahmen eines Beschwerdeverfahrens) das Bundesfinanzgericht zugänglich sein müssen. Die Richtigkeit des vom Arbeitgeber

vorgenommenen Lohnsteuerabzuges muss für das Finanzamt bzw das Bundesfinanzgericht jederzeit leicht nachprüfbar sein (vgl. neuerlich VwGH 29.7.2025, Ra 2024/15/0050, mwN).

31 Die vom Bundesfinanzgericht formulierte Eventualbegründung, wonach die Prämisse der Revisionswerberin, der Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 2 EStG 1988 sei das Ausmaß der wöchentlichen Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten iSd BLVG als Normalarbeitszeit des Lehrers zugrunde zu legen, der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes widerspreche, ist zwar grundsätzlich zutreffend (vgl. VwGH 9.7.1997, 94/13/0041, mwN; sowie 17.9.1997, 96/13/0070 [zur Begünstigung nach § 68 Abs. 1 EStG 1988]). Sie trägt aber nach der dargestellten Judikatur mangels jeglicher Feststellungen im angefochtenen Erkenntnis zum Ausmaß der Normalarbeitszeit, allfälliger Überstunden und Überstundenzuschläge nicht die Abweisung der Beschwerde. Diese Feststellungen werden vom Bundesfinanzgericht im fortgesetzten Verfahren zu treffen sein.“

Daraus folgt für das fortgesetzte Verfahren nicht nur, dass – entgegen dem Vorbringen der Bf. – die wöchentliche Lehrverpflichtung alleine nicht die Normalarbeitszeit der Lehrenden iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 darstellt (siehe dazu genauer im Zuge der rechtlichen Beurteilung), sondern auch, dass damit dem Rechtsstandpunkt der Bf. eine Absage erteilt wurde, wonach – neben der Erfüllung der wöchentlichen Lehrverpflichtung – zusätzlich das zeitliche Ausmaß, das für die Erfüllung der sonstigen lehramtlichen Pflichten aufgewendet wurde, nicht gesondert nachzuweisen wäre bzw. automatisch mit der Erfüllung der Unterrichtszeiten der Nachweis auch über jenen Zeitraum, der für die sonstigen lehramtlichen Pflichten aufgewendet wurde, uno actu erbracht wäre. Selbst wenn nach dem Willen des Gesetzgebers das Verhältnis zwischen dem Umfang der Lehrverpflichtung und den sonstigen lehramtlichen Pflichten 1:1 beträgt, bedeutet das nicht, dass sich die Nachweispflicht im Abgabeverfahren alleine auf die Erfüllung (bzw. Überschreitung) der jeweiligen Lehrverpflichtung beschränken würde. Unmissverständlich hat die Bf. nach dem Erkenntnis des VwGH bei Inanspruchnahme einer steuerlichen Begünstigung das Vorliegen jener Umstände unter Ausschluss jeden Zweifels darzulegen – und somit zu beweisen – auf die die Begünstigung gestützt werden kann. Die leg. cit. verknüpft die steuerliche Begünstigung untrennbar mit dem Begriff der Überstunde, die nach § 68 Abs. 4 EStG 1988 „jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde“ darstellt. Die conditio sine qua non für das Vorliegen einer Überstunde ist somit die Erfüllung und in der Folge die Überschreitung der Normalarbeitszeit (bzw. 40 Stunden pro Woche iSd § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988). Nur dann also, wenn die Normalarbeitszeit nachweislich erreicht und in der Folge überschritten wurde, kann überhaupt eine begünstigungsfähige Überstunde vorliegen. Das heißt somit, dass das Tatbestandsmerkmal der Überstunde iSd leg. cit. nur dann bejaht werden kann, wenn dies – in einem zeitlich vorgelagerten Schritt – auch auf die Erfüllung der Normalarbeitszeit unter Ausschluss jeden Zweifels zutrifft. Die Bf. hat somit im Rahmen ihrer im höchstgerichtlichen Erkenntnis ausführlich dargelegten Beweispflicht nicht nur die Erfüllung und Überschreitung der jeweiligen Lehrverpflichtung, sondern auch das zeitliche Ausmaß, das mit den sonstigen sich aus der lehramtlichen Stellung ergebenden

Obliegenheiten bzw. Aufgaben im Zusammenhang steht, und folglich insgesamt den Nachweis der Erfüllung (bzw. in der Folge Überschreitung) der Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 zu führen. Eine hiervon abweichende Auffassung würde den Normzweck der leg. cit. konterkarieren, hätten es doch sonst Arbeitgebende und Arbeitnehmende weitgehend in der Hand, eine begünstigte Besteuerung des Arbeitslohnes durch missbräuchliche Verteilung der geleisteten Überstunden herbeizuführen (vgl. dazu etwa im Zusammenhang mit der Pflicht zur zeitnahen Nachweisführung VwGH 28.10.1993, 90/14/0029; BFG 30.6.2021, RV/7101731/2020). Auch würde mit dem bloßem Ausreichen des Nachweises alleine der Erfüllung der jeweiligen Lehrverpflichtung – wie die Bf. vermeint – eine unsachliche Diskriminierung aller anderen Berufsgruppen in Österreich einhergehen, die – um in den Genuss der Steuerfreiheit der hier maßgeblichen Norm zu kommen – das Überschreiten der gesamten Normalarbeitszeit zu beweisen haben. Nun wurde die Bf. mit verfahrensleitender Verfügung vom 17.11.2025 aufgefordert, Nachweise zur Erfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung vorzulegen. Die Form des Nachweises für diese Steuerbegünstigung ist gesetzlich zwar nicht festgelegt. In Anbetracht der vorliegenden Vielzahl von Dienstnehmern und behaupteten Überstunden über einen Zeitraum von mehreren Jahren kann der Nachweis gemäß der höchstgerichtlichen Judikatur nur durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen erbracht werden, mit denen ua zu beweisen ist, an welchen Tagen und zu welchen Tagesstunden der einzelne Arbeitnehmer die Überstunden iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 geleistet hat (so etwa VwGH 18.12.1996, 94/15/0156; 25.4.2001, 96/13/0029). Im Vorhinein erstellte Dienstverträge oder nachträgliche Rekonstruktionen der zeitlichen Lagerung der Überstunden wie Zeugenaussagen oder Bestätigungen können solche Aufzeichnungen nicht ersetzen (VwGH 28.10.1993, 90/14/0029; BFG 30.6.2021, RV/7101731/2020). Die am 18.12.2025 vorgelegten Unterlagen sind aus nachfolgenden Gründen weder formal noch inhaltlich geeignet, den Beweis der Erfüllung der Normalarbeitszeit bzw. der Leistung von begünstigungsfähigen Überstunden zu erbringen: So legte die Bf. *„aufgrund des einfacheren Zugriffs zu den Daten“*, wie sie ausführt (SS 18.12.2025, S. 18), ausschließlich Belege für den Zeitraum Feber bis März 2025 vor; je nach dienstrechtlicher Kategorie (pragmatisierter Lehrer, VB-alt und VB-neu) hat sie – ohne Darlegung der Überlegungen, warum die Auswahl dergestalt getroffen wurde – jeweils lediglich eine einzige Lehrperson ausgewählt, diese mit „Lehrperson O“, Lehrperson D“ und „Lehrperson W“ bezeichnet und – mit Ausnahme der Sozialversicherungsnummern – alle Daten auf den Unterlagen, die Rückschlüsse auf diese zulassen könnten, komplett geschwärzt. Somit ist die Bf. der ihr nach der höchstgerichtlichen Judikatur obliegenden Beweispflicht keinesfalls nachgekommen: Nicht nur, dass keine dieser Urkunden den Streitzeitraum betrifft, somit zu keinem Punkt gemäß gerichtlicher Verfügung vom 17.11.2025 zeitnahe Aufzeichnungen iSd der Rechtsprechung vorgelegt wurden, hat sie auch - entgegen der klaren und unmissverständlichen gerichtlichen Aufforderung - weder Nachweise zur Erfüllung der Normalarbeitszeit vorgelegt, noch solche aus denen sich etwa die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen geleisteten verfahrensgegenständlichen Überstunden ergibt. Rücksichtlich des Umstandes, dass von der Steuerbegünstigung im Jahr 2015 2336, 2016 2316

und 2017 2294 Lehrpersonen betroffen waren (vgl. Anlagen .I/-III zu diesem Erkenntnis), ist eine einwandfreie, jeden Zweifel ausschließende Beweisführung somit insgesamt nicht gelungen. Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang ausführt, dass die Übermittlung der vom Gericht angeforderten Unterlagen „*durch Generierung einer unüberblickbaren Datenflut eine Überflutung des Gerichtes mit den geforderten Unterlagen zur Folge habe*“, sie „*jedoch gerne bereit [sei], nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht, weitere Urkunden als Beweis vorzulegen.[...] Das Gericht möge jedoch bekannt geben, wenn es explizit für jedes der prüfungsgegenständlichen Jahre die Unterlagen einer Lehrperson vorgelegt haben möchte*“, so ist dem folgendes entgegen zu halten: Nach der klaren und unmissverständlichen Aufforderung des Gerichtes vom 17.11.2025 wurde die Bf. zur Nachweisführung in Bezug auf die Erfüllung der wöchentlichen Normalarbeitszeit, der genauen Anzahl und zeitlichen Lagerung aller im Einzelnen geleisteten verfahrensgegenständlichen Überstunden und der genauen Höhe der dafür geleisteten Zuschläge iSd höchstgerichtlichen Judikatur aufgefordert. Dass damit ua alle im einzelnen geleisteten verfahrensgegenständlichen Überstunden gemeint waren, bestreitet die Bf. ohnehin nicht, wie aus dem Eingangssatz im Schriftsatz vom 18.12.2025, S. 18. lit c. hervorgeht; auch sie hat somit die Verfügung im Sinne einer vollumfänglichen Vorlageanordnung verstanden. Nun hat auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010, auf die die Bf. im Gegenstand treffende erhöhte Mitwirkungspflicht verwiesen. Den Steuerpflichtigen trifft sohin neben der Behauptungs- und Beweislast für das Bestehen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung (VwGH 19.11.1998, 95/15/0071), auch eine Beweismittelbeschaffungs- und eine Vorsorgepflicht (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019; 28.5.2009, 2008/15/0046). Demnach hat der die abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch Nehmende alle maßgeblichen Umstände überzeugend *aus eigenem Antrieb* konkretisiert darzulegen und zu beweisen (so etwa VwGH 28.2.2000, 99/17/0416). Es zeigt sich sohin, dass es an der (anwaltlich vertretenen) Bf. alleine liegt, zu entscheiden, wie sie ihrer Beweispflicht nachzukommen gedenkt; es ist nicht Aufgabe des Gerichtes, das klar und deutlich zur Vorlage aufgefordert hat, die vorgelegten Unterlagen einer „Vorabbeweiswürdigung“ zu unterziehen und – gegebenenfalls - nochmals zur Erfüllung der Mitwirkungspflicht aufzufordern. Im Übrigen wurde die Bf. am 16.1.2026 zur umfassenden Beweismittelvorlage spätestens in der mündlichen Verhandlung aufgefordert; auch in der mündlichen Verhandlung vom 26.1.2026 wurden keine weiteren Unterlagen vorgelegt. Nachdem zum Vorbringen der „*Überflutung des Gerichts*“ mit „*einer unüberblickbaren Datenflut*“ keinerlei Beweis- bzw. Bescheinigungsmittel vorgelegt wurden, hat die Bf. in diesem Punkt die schlichte Behauptungsebene nicht verlassen. Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang ausführt, dass die Daten „*unüberblickbar*“ seien, so legt das im Übrigen den Schluss nahe, dass sie offenkundig nicht über solche Aufzeichnungen verfügt, die die Überprüfbarkeit des Abzuges durch das Gericht „*jederzeit leicht nachprüfbar*“ machen würde (vgl. VwGH Rz 30 im Erkenntnis vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010). Weiters hat die Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 26.1.2026 ausgeführt, dass sie über keinerlei Aufzeichnungen im Zusammenhang mit den Vor- und Nachbereitungszeiten verfügt (VH-Protokoll vom 26.1.2026,

S. 2 und 6); auch für die tatsächliche Abhaltung der Sprechstunden, Elternabende bzw. Elternsprechtage konnten keine Unterlagen vorgelegt werden (VH-Protokoll vom 26.1.2026, S. 3), dies obwohl auch diese Tätigkeiten zu den Dienstpflichten zählen und somit grundsätzlich während der Normalarbeitszeit zu erbringen sind (vgl. dazu näheres in der rechtlichen Beurteilung). Der Mangel an Unterlagen steht kausal mit dem Faktum im Zusammenhang, dass schlichtweg – wie die Bf. im Zuge der mündlichen Verhandlung neuerlich zugestand – nur über jene Zeiten Aufzeichnungen geführt werden, die mit der Unterrichtsverpflichtung (bzw. der Einrechnung darauf) im Zusammenhang stehen (VH-Protokoll vom 26.1.2026, S. 3). Aus den vorgelegten Unterlagen (vgl. Beilagen zum SS vom 18.12.2025) ist – neben all den bereits genannten Mängeln – auch nicht erkennbar, zu welcher konkreten Zeit die begünstigten Mehrdienstleistungsstunden erbracht wurden. Schließlich hat das Gericht im Rahmen der mündlichen Verhandlung den Eindruck gewonnen, dass – aufgrund des mehrfachen Hin- und Herspringens der Bf. zwischen den vorgelegten Unterlagen bei der Beantwortung der Fragen – auch für die Bf. selbst (und folglich auch für das Gericht) von einer leichten Nachprüfbarkeit der Richtigkeit der Unterlagen im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung keine Rede sein kann. Da die (anwaltlich vertretene) Bf. somit zusammenfassend ihrer Verpflichtung zur Mitwirkung nicht nachgekommen ist, trat die Verpflichtung des Gerichts, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück, sodass es nicht veranlasst war, weitere Ermittlungsschritte zu setzen (VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Die zum integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses gehörenden Anlagen ./I-./III stammen von der Bf. und ist an diesen und deren Inhalt nicht zu zweifeln.

Die Feststellungen zur Höhe und konkreten Berechnung der einzubehalten gewesenen Lohnsteuer basieren auf den Bescheiden, der schriftlichen Stellungnahme der Prüferin (YY 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. 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, gestand die rechtsfreundliche Vertreterin im Zuge der Verhandlung vom 22.11.2021 auf konkrete Nachfrage des Gerichtes zu.

IV. Rechtliche Beurteilung

A. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 323b 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 gewesenen 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 erkennt 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. Zur Rechtmäßigkeit der Inanspruchnahme der Steuerfreiheit gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988:

a. Zum Tatbestandsmerkmal der Zuschläge iSd § 68 Abs. 2 EStG

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 7.10.2025 Ro 2022/15/0010-4 zur Frage, ob in der Entlohnung für Mehrdienstleistungen von Bundeslehrkräften Zuschläge iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten sind aus, wie folgt:

„17 Gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 53/2013 sind Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro monatlich, steuerfrei.

18 Nach Abs. 4 dieser Bestimmung gilt folgendes:

„Als Überstunde gilt jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde. Als Normalarbeitszeit gilt jene Arbeitszeit, die auf Grund

1. gesetzlicher Vorschriften,

[...]

festgesetzt wird oder die

7. innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein übliche Normalarbeitszeit. Als Überstunde gilt jedoch nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt.

Als Überstundenzuschläge gelten die durch die Vorschriften im Sinne der Z 1 bis 6 festgelegten Zuschläge oder die im Sinne der Z 7 innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein gewährten Zuschläge.“

19 Voraussetzung für die Steuerbegünstigung von Überstundenzuschlägen iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 ist demnach, dass die Zuschläge auf Grund lohngestaltender Vorschriften gewährt werden.

20 Nach § 61 GehG idF BGBl. I 52/2009 gilt folgendes:

„§ 61.

(1) Überschreitet der Lehrer durch

1. dauernde Unterrichtserteilung,

2. Einrechnung von Nebenleistungen nach § 9 BLVG,

3. Einrechnung von Erziehtätigkeiten und Aufsichtsführung nach § 10 BLVG und

4. Einrechnung von Tätigkeiten in ganztägigen Schulformen nach § 12 BLVG

das Ausmaß der wöchentlichen Lehrverpflichtung, so gebührt ihm hierfür an Stelle der in den §§ 16 bis 18 angeführten Nebengebühren eine besondere Vergütung. Im Vertretungsfall ist die Lehrfächerverteilung entsprechend abzuändern, sobald feststeht, dass die Vertretungsdauer zwei Wochen übersteigen wird.

(2) 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.

[...]

(12) Auf einen Lehrer, dessen Lehrverpflichtung nach den §§ 50a oder 50b BDG 1979 oder nach § 8 BLVG herabgesetzt worden ist oder der eine Teilzeitbeschäftigung nach dem MSchG oder nach dem VKG in Anspruch nimmt, sind die Abs. 1 bis 11 mit folgenden Abweichungen anzuwenden:

1. Die herabgesetzte Lehrverpflichtung des Lehrers gilt als wöchentliche Lehrverpflichtung im Sinne des Abs. 1.

2. Für Zeiten, mit denen der Lehrer lediglich das Ausmaß der herabgesetzten - und nicht einer vollen - Lehrverpflichtung überschreitet, tritt an Stelle der im Abs. 2 angeführten Vergütung eine Vergütung von 1,2% des Gehaltes des Lehrers.“

21 § 2 BLVG legt das Ausmaß der Lehrverpflichtung mit 20 Wochenstunden fest, wobei die Unterrichtsstunden in den einzelnen Unterrichtsgegenständen mit konkret aufgelisteten Werteinheiten je Wochenstunde anzurechnen sind.

22 Das Bundesfinanzgericht ist im angefochtenen Erkenntnis unter Berücksichtigung des Wortlauts und der historischen Entwicklung der Regelung des § 61 GehG idF BGBl. I 52/2009 sowie der für Vertragslehrpersonen anwendbaren Bestimmungen des § 47 VBG und § 91 VBG iVm § 61 GehG, davon ausgegangen, die darin jeweils normierte Vergütung für Mehrdienstleistung von 1,30 % bzw. 1,2 % (bei herabgesetztem Beschäftigungsausmaß) des Gehaltes des Lehrers bzw. Monatsentgelts enthalte - im Unterschied zu § 16 GehG, der für nicht als Lehrpersonen tätige Beamte eine konkrete Grundvergütung und einen Überstundenzuschlag vorsehe - keinen Zuschlag iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988.

23 Damit verkennt das Bundesfinanzgericht allerdings, dass der Gesetzgeber jedenfalls im Rahmen der 42. Gehaltsgesetz Novelle (BGBl. 548/1984) sowie bei der Novellierung durch das Budgetbegleitgesetz 1997 (BGBl. I 138/1997) in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage jeweils konkret auf einen in der Vergütung für Mehrdienstleistung enthaltenen Überstundenzuschlag von 50 % hingewiesen und die Höhe der Vergütung rechnerisch dargelegt hat:

24 In den Materialien zur 42. Gehaltsgesetz-Novelle, ErläutRV 461 BlgNR XVI GP 18, heißt es dazu auszugsweise:

„Der geltende Satz der Vergütung für Mehrdienstleistung (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 Zeiten nur durch etwa 9 Monate erbracht wird. Daher hat der Gesetzgeber die 7,5 vH im Verhältnis 9 : 10 auf 6,8 vH gekürzt. Eine gleiche Kürzung der 5 vH je Werteinheit, mit der die halbe, nicht aber die volle

Lehrverpflichtung überschritten wird, ist nicht gerechtfertigt, da der Gesamtbezug des Lehrers das Gehalt des Lehrers mit voller Lehrverpflichtung nicht erreicht.“

25 Die Materialien zum Budgetbegleitgesetz 1997, ErläutRV 885 BlgNR XX GP 50, lauten auszugsweise wie folgt:

„Durch den neuen Abs. 2 wird die Berechnung der Mehrdienstleistungsvergütung im Interesse einer leichteren Vollziehbarkeit auf die Basis einer Wochenberechnung (statt einer Monats- oder Jahresberechnung) gestellt und werden sowohl die bisherigen ‚Dauermehrdienstleistungen‘ und die ‚Einzelmehrdienstleistungen‘ gleich behandelt, und zwar in der Weise, daß in allen Fällen die bisherige Vergütung für Einzelmehrdienstleistungen gegeben werden soll. Daher ist ein einheitlicher Vergütungssatz von 1,73 % des Lehrergehaltes vorgesehen.

Dieser Prozentsatz 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.“

26 Dass in den Gesetzesmaterialien ErläutRV 461 BlgNR XVI GP 18 das Wort „Überstundenzuschlag“ unter Anführungszeichen gesetzt wurde, belegt - entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichts - nicht ohne Weiteres, dass der Gesetzgeber von der Unanwendbarkeit der Steuerbegünstigung mangels eines gesetzlich festgelegten Überstundenzuschlags ausgegangen ist. Vielmehr ergibt sich aus der Formulierung in den Materialien zum Budgetbegleitgesetz 1997, dass der Vergütungssatz von damals 1,73 % für eine Mehrleistungsstunde einen 50 %igen Überstundenzuschlag enthielt. Dieses Verständnis steht auch im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Der Verwaltungsgerichtshof hat nämlich zwar die Prämisse, eine Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten nach dem BLVG sei als (fiktive) Normalarbeitszeit für die Ermittlung der Überstundenzuschläge iSd § 68 EStG 1988 anzusehen, als unzulässig erachtet. Gleichzeitig hat er es aber für erforderlich gehalten, die Normalarbeitszeit im Sinne des § 68 Abs. 4 EStG 1988 sowie die allenfalls darüber hinausgehenden Überstunden zu ermitteln (vgl. etwa VwGH 9.7.1997, 94/13/0041, mwN). Daraus erhellt, dass die Vergütung für Mehrdienstleistung einen Zuschlag iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthält.

27 Aus dem bloßen Umstand, dass der Gesetzgeber bei den Novellierungen des § 61 GehG durch das Budgetbegleitgesetz 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000) und das Budgetbegleitgesetz 2009 (BGBl. I Nr. 52/2009) den Prozentsatz der Mehrdienstleistungsvergütung jeweils reduzierte ohne darzulegen, ob und in welcher Höhe darin weiterhin ein Überstundenzuschlag enthalten sei, lässt nicht den vom Bundesfinanzgericht gezogenen Schluss zu, die Mehrdienstleistungsvergütung enthalte gar keinen Überstundenzuschlag (mehr).

28 Indem das Bundesfinanzgericht die Anwendbarkeit des § 68 Abs. 2 EStG 1988 auf die Vergütung für Mehrdienstleistung der Bundeslehrer mangels eines darin enthaltenen Überstundenzuschlags ausgeschlossen hat, hat es die Rechtslage verkannt.

Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass in den Mehrdienstleistungsvergütungen der verfahrensgegenständlichen Lehrkräfte ein - grundsätzlich nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigungsfähiger - Überstundenzuschlag enthalten ist.

b. Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 68 Abs. 4 EStG 1988:

Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung unter Punkt III. ausgeführt, setzt die hier in Rede stehende Steuerfreiheit nach dem klaren Wortlaut des § 68 Abs. 4 1. Satz EStG 1988 voraus, dass Arbeitsstunden über die Normalarbeitszeit hinaus geleistet wurden.

Die Normalarbeitszeit ergibt sich im Gegenstand – wie auch der VwGH im aufhebenden Erkenntnis ausgeführt – entweder aus gesetzlichen Vorschriften oder aber aus der innerbetrieblich für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern allgemein üblichen Normalarbeitszeit (zumal die Normalarbeitszeit für Lehrpersonen unstrittig weder in Dienstordnungen, Kollektivverträge oder Betriebsvereinbarungen iSd § 68 Abs. 4 Z 2-5 EStG 1988 festgelegt wird).

i. Gesetzliche Vorschriften iSd § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988:

Nun ist für den Bereich der Bundeslehrer vorauszuschicken, dass die Bestimmung des § 48 Abs. 2 BDG, der für Beamte - und über den Verweis des § 20 VBG auch für Vertragsbedienstete des Bundes gilt – eine regelmäßige Wochenarbeitszeit von 40 Stunden normiert, gemäß § 212 Abs. 3 BDG (bzw. § 37 Abs 5 und 90 VBG) nicht anzuwenden ist. Auch § 3 AZG in dem die wöchentliche Normalarbeitszeit ganz allgemein mit 40 Stunden festgelegt wird, gilt nach § 1 leg. cit weder für Beamte noch Vertragsbedienstete der Gebietskörperschaften, folglich auch nicht für die hier in Rede stehenden Dienstnehmer.

Die Bf. vermeint, § 61 GehG - der sowohl für den Bereich der pragmatisierten Lehrer, als auch über den Verweis im § 91 Abs. 1 VBG für Vertragslehrpersonen gilt, die vor dem Schuljahr 2019/2020 den Dienst angetreten und ab dem Jahr 2016 nicht ins neue Modell des sog.

„Pädagogischen Dienst“ gewechselt haben - stelle (iVm § 2 BLVG) die im § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 gemeinte Vorschrift dar (SS vom 15.11.2025, S. 3 und SS vom 18.12.2026, S. 14. lit e). Nach der erstgenannten Norm gebührt – verkürzt dargestellt – der Lehrperson bei Überschreitung des Ausmaßes der wöchentlichen Lehrverpflichtung durch dauernde Unterrichtserteilung bzw. Einrechnung bestimmter Tätigkeiten bzw. Leistungen eine besondere Vergütung. Die Mehrdienstleistung hängt sohin von der Überschreitung der wöchentlichen Lehrverpflichtung ab, die tatbildlich für die Vergünstigung ist. Nun ist die Begriff der „wöchentlichen Lehrverpflichtung“ gerade nicht im GehG, geschweige dem in dessen § 61 leg. cit. definiert. Was darunter zu verstehen ist, geht einzig aus § 2 BLVG hervor (vgl. dazu auch VwGH 01.10.2004 2001/12/0135; 20.05.2008, 2007/12/0114). Somit würde – bei Richtigkeit der Rechtsansicht der Bf. – sozusagen „über die Hintertür“ des § 61 GehG die sich für jede Lehrperson aus dem BLVG ergebende wöchentliche Lehrverpflichtung zur Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 EStG werden. Das steht jedoch im Widerspruch zur auch im aufhebenden Erkenntnis in den Rzen 26 und 31 mit weiteren Nachweisen vertretenen Judikatur des VwGH: Die wöchentliche Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten nach dem BLVG alleine stellt nämlich nicht die (fiktive) Normalarbeitszeit für die Ermittlung der Überstundenzuschläge iSd § 68 EStG 1988 dar. Auch aus den von der Bf. umfangreich zitierten Erkenntnissen des VwGH ist gerade nicht abzuleiten, dass § 61 GehG die gesetzliche Vorschrift iSd § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ist. Der Sukkus der gesamten dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur ist nämlich, dass die Lehrverpflichtung alleine gerade nicht die Normalarbeitszeit der Lehrpersonen darstellt (so ausdrücklich in VwGH 9.7.1997 94/13/0041). Somit ist auch die für den sog. PD gültige Regelung über die Unterrichtsverpflichtung von 24 Wochenstunden im § 40a Abs. 3 VBG 1948 aus denselben Gründen keine gesetzliche Vorschrift nach dem § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988.

Nur der Ordnung halber sei an dieser Stelle auch festgehalten, dass die höchstgerichtliche Judikatur, wonach die im BLVG festgelegte Werteinheit nicht die (fiktive) Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 darstellt, nach den klaren und unmissverständlichen Ausführungen im aufhebenden Erkenntnis zur Steuerfreiheit nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 ergangen ist. Somit braucht auf die Ausführungen der Bf., wonach diese Judikatur gar nicht auf den gegenständlichen Fall anwendbar wäre, nicht weiter eingegangen werden.

Dass gerade nicht die Lehrverpflichtung alleine die Normalarbeitszeit ist, resultiert – so das Höchstgericht in der im aufhebenden Erkenntnis genannten Entscheidung vom 9.7.1997, 94/13/0041 mwN – aus der Regelung des § 211 BDG. Demnach umfassen die Dienstpflichten einer Lehrperson, neben der Erteilung regelmäßigen Unterrichts (Lehrverpflichtung), auch die genaue Erfüllung der sonstigen sich aus der lehramtlichen Stellung ergebenden Obliegenheiten und verpflichtet diese weiters, die vorgeschriebenen Unterrichtszeiten einzuhalten. Der Lehrende – so das Höchstgericht darin weiter - sei somit – auch in zeitlicher Hinsicht – nicht allein zur Erfüllung der Lehrverpflichtung – deren zeitliches Ausmaß bei Bundeslehrkräften im BLVG geregelt ist – verpflichtet; diese weiteren Verpflichtungen ergäben sich zB aus dem Schulunterrichtsgesetz, insbesondere dessen § 17ff. So gehöre etwa die Erteilung von

Hausarbeiten im Rahmen der Unterrichtsarbeit sowie die Beurteilung solcher in die Unterrichtsarbeit eingebauter Leistungsformen zum Pflichtenkreis eines Lehrkörpers. Die Dienstpflichten einer Lehrkraft – so der VwGH in seiner Entscheidung vom 17. 10. 2011, 2010/12/0195 – seien durch die Aufgaben der Schule, insbesondere auch im Zusammenhang mit der inneren Ordnung des Schulwesens inhaltlich bestimmt, sodass im Sinne einer Verknüpfung dieser sich aus dem Schulrecht ergebenden Aufgaben mit den Dienstpflichten des Lehrenden dieser nicht nur zur regelmäßigen Unterrichtserteilung und zur Einhaltung der vorgeschriebenen Unterrichtszeit, sondern auch zur Erfüllung der sonstigen sich aus seiner lehramtlichen Stellung ergebenden Aufgaben verpflichtet ist. So finden sich derartige weitere Dienstpflichten im § 51 SchUG, nachdem Lehrkräfte die erforderlichen Fort- und Weiterbildungsangebote zu besuchen, die Funktion eines Mitgliedes einer Prüfungskommission zu übernehmen und an den Lehrerinnen- und Lehrerkonferenzen teilzunehmen haben; gemäß § 19 SchUG haben sie Sprechstunden abzuhalten und an Sprechtagen teilzunehmen. Lehrpersonen sind weiters verpflichtet nach der jeweiligen Diensteinteilung die zu Unterrichtenden in der Schule auch 15 Minuten vor Beginn des Unterrichtes, in den Unterrichtspausen – ausgenommen die zwischen dem Vormittags- und dem Nachmittagsunterricht liegende Zeit – und unmittelbar nach Beendigung des Unterrichtes beim Verlassen der Schule sowie bei allen Schulveranstaltungen und schulbezogenen Veranstaltungen innerhalb und außerhalb des Schulhauses zu beaufsichtigen, soweit dies nach dem Alter und der geistigen Reife der Schüler erforderlich ist (§ 51 SchUG). Bereits diese – keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebende – Darstellung zeigt somit in Zusammenschau mit den Ausführungen des VwGH, dass Lehrende neben der unterrichtenden Tätigkeit (samt der sich daraus ergebenden, in den einzelnen Werteinheiten des § 2 Abs. 1 BLVG abgebildeten, Vor- und Nachbereitungszeiten) mannigfaltige mit ihrem Dienst verbundene Tätigkeiten zu erfüllen haben. Rücksichtlich der soeben dargelegten Judikatur und Rechtslage ist sohin als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Lehrkraft somit während der Normalarbeitszeit einerseits die Lehrverpflichtung (§ 211 BDG) bzw. die pädagogischen Kernaufgaben (§ 40a Abs. 1 iVm Abs. 2 VBG 1948), sowie andererseits die sonstigen aus der lehramtlichen Stellung sich ergebenden Obliegenheiten (§ 211 BDG) bzw. die sonstigen sich aus der lehramtlichen Stellung ergebenden Aufgaben (§ 40a Abs. 1 VBG 1948) zu erfüllen hat. Folglich sind § 211 BDG für die beamteten Lehrpersonen bzw. VB-alt und § 40a Abs. 1 VBG 1948 für VB-neu die lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Nachdem von der so definierten Normalarbeitszeit der zeitliche Umfang lediglich der wöchentlichen Lehrverpflichtung (§ 2 BLVG: 20 Werteinheiten) bzw. Unterrichtsverpflichtung (§ 40a Abs. 3 VBG 1948: 24 Wochenstunden) gesetzlich festgeschrieben ist, bleibt der zeitliche Umfang der für die sonstigen lehramtlichen Pflichten (iSd § 211 BDG bzw. § 40a Abs. 1 und 2. lit. 2 VBG 1948) und insgesamt das zeitliche Gesamtausmaß der wöchentlichen Normalarbeitszeit zu klären. Dass nämlich auch im Bereich der Bundeslehrkräfte – entgegen den Ausführungen der Bf. (SS vom 18.12.2025, S. 8) – die mit der Erfüllung der sonstigen lehramtlichen Pflichten verbundene Aufwand sowohl zeitlich beschränkt als auch monetär abzugelten ist, resultiert einerseits aus

der Richtlinie 2003/88/EG des Europäischen Parlaments und Rates vom 4. November 2003 über bestimmte Aspekte der Arbeitszeitgestaltung (samt EuGH vom 14.05.2019 in der Rechtssache C-55/18), in dessen Art. 6 lit 2 eine wöchentliche Höchstarbeitszeit festgeschrieben wird, als auch andererseits aus Art 4 Abs. 2 EMRK, der das Verbot von Zwangsarbeit normiert.

Das Gericht ist aus den nachfolgenden Gründen der Überzeugung, dass der Gesetzgeber bei Schaffung des § 211 BDG bzw. § 40a Abs. 1 VBG 1948 – wie festgestellt – eine Normalarbeitszeit von zumindest 40 Stunden vor Augen hatte: Dies erhellt - neben den dargelegten Fakten, wonach die über die Lehrverpflichtung hinaus zu erfüllenden Pflichten einen nicht unbeträchtlichen Zeitaufwand mit sich bringen - auch aus der von der Bf. ins Treffen geführten Novelle des BLVG mit dem BGBl. 399/1975: Im § 2 Abs 1 wurde das Ausmaß der Lehrverpflichtung von (ursprünglich) 21 Wochenstunden ab 1. Jänner 1975 auf 20,5 bzw. ab 1. September 1976 auf 20 Wochenstunden, insgesamt sohin um 1 Wochenstunde reduziert. Die Dienstzeit der Beamten im Allgemeinen Verwaltungsdienst wurde im Rahmen des Bundesgesetzes vom 14. Juni 1972, mit dem die Dienstpragmatik geändert wurde (Dienstpragmatik-Novelle 1972), BGBl. 213/1972, ab dem 1. Jänner 1975 von 42 auf 40 Wochenstunden, sohin um 2 Stunden reduziert. In den Materialien zur BLVG-Novelle (1560 der Beilagen XIII. GP, S. 3) heißt es dazu wörtlich, wie folgt: *„Im Zusammenhang mit der am 1. Jänner 1975 in Kraft getretenen dritten Etappe der Arbeitszeitverkürzung ist auch das Ausmaß der Lehrverpflichtung der Bundeslehrer **im Vergleich** zur Dienstzeit der Beamten der Allgemeinen Verwaltung **entsprechend** herabzusetzen (Hervorhebung durch das Gericht).“* Als Zwischenergebnis ist sohin an dieser Stelle festzuhalten, dass in der genannten Novelle aufgrund der Reduktion der Arbeitszeit im Allgemeinen Verwaltungsdienst um 2 Wochenstunden eine – nach dem Willen des Gesetzgebers - *„im Vergleich entsprechende“* Kürzung der Lehrverpflichtung um 1 Unterrichtsstunde/Woche bei Bundeslehrkräften verfügt wurde. Dies ist nach Ansicht des Gerichtes ein entscheidendes Indiz dafür, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die wöchentliche Normalarbeitszeit der Beamten des Allgemeinen Verwaltungsdienstes und jene der Bundeslehrpersonen gleich hoch ist. Nachdem nämlich eine – mit der für Beamte des Allgemeinen Verwaltungsdienstes vergleichbare - gesetzliche Regelung, die eine Normalarbeitszeit von (vormals 42 und später) 40 Wochenstunden vorsieht, für Lehrkräfte fehlt, konnte der Gesetzgeber des Jahres 1975 die *„im Vergleich entsprechende“* Arbeitszeitverkürzung für Letztere somit nur über eine Reduktion der – einzig gesetzlich geregelten - Lehrverpflichtung umsetzen. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Normierung der Höhe der (gesamten) wöchentlichen Normalarbeitszeit für Lehrer, blieb dem Gesetzgeber somit nichts anderes übrig, als die für *alle* Beamte gewollte Arbeitszeitverkürzung von 42 auf 40 Wochenstunden im Bereich der Bundeslehrkräfte über die Verringerung der Lehrverpflichtung umzusetzen. Dies konnte nur über eine – dem Verhältnis zwischen dem Ausmaß der Lehrverpflichtung einerseits und der Normalarbeitszeit andererseits entsprechenden - Verringerung der Lehrverpflichtung erfolgen. Wäre die wöchentliche

Normalarbeitszeit für Lehrpersonen nämlich unter 40 (bzw. damals 42) Wochenstunden gelegen, hätte es der Reduktion der Lehrverpflichtung wie im BGBl. 399/1975 vorgesehen, nicht bedurft; wäre sie über 40 (bzw. 42) Wochenstunden gelegen, wäre eine höhere Kürzung der Lehrverpflichtung nötig gewesen, um die Arbeitszeit der Lehrenden „im Vergleich“ zu jener der Beamten der Allgemeinen Verwaltung herabzusetzen. Schließlich finden sich auch in der Historie zur genannten Arbeitszeitverkürzung keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass nach dem Willen des Gesetzgebers die Normalarbeitszeit der Bundeslehrkräfte unter oder über jener der sonstigen Beamten gelegen wäre. Unterstrichen wird diese Rechtsansicht aber auch durch die Regelung in § 13e GehG 1956 (der aGd § 91c VBG 1948 auch für Vertragslehrpersonen gilt). In dessen Abs. 7, Z. 2 lt. Satz wird im Zusammenhang mit der Frage der Berechnung der Urlaubersatzleistung für Lehrpersonen wörtlich ausgeführt, wie folgt: *„Die volle Lehrverpflichtung entspricht einer Wochendienstzeit von 40 Stunden, die herabgesetzte dem entsprechenden Teil davon“*. Der Gesetzgeber des Gehalts- bzw. über den Verweis auch des Vertragsbedienstetengesetzes geht somit von einer 40stündigen Wochendienstzeit von Bundeslehrkräften aus. Es bestehen nach Ansicht des Gerichtes keinerlei nachvollziehbare Gründe, weshalb diese somit nicht - rücksichtlich der im Gegenstand auch gebotenen richtlinienkonforme Interpretation der Arbeitszeitrichtlinie RL 2003/88/EG – auch die vom Gesetzgeber des § 211 BDG bzw. § 40a Abs. 1 VBG 1948 gewollte wöchentliche Normalarbeitszeit sein sollte. Schlussendlich wird auch im Bereich des Landeslehrer-Dienstrechtsgesetzes über den Verweis des § 43 Abs. 1 LDG 1984 auf § 48 BDG, in dem die regelmäßige Wochendienstzeit mit 40 Stunden festgelegt wird, dieses Zeitausmaß als wöchentliche Normalarbeitszeit festgelegt. Nachdem das LDG ebenfalls Lehrkräfte, nämlich jene, die in einem Dienstverhältnis zum Land stehen, betrifft, stellt diese Norm – aufgrund des zumindest im Bereich der Arbeitszeit mit den Bundeslehrern durchaus vergleichbaren Sachverhalts - ein weiteres gewichtiges Argument für die festgestellte Normalarbeitszeit von zumindest 40 Wochenstunden dar.

Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass die Normalarbeitszeit der verfahrensgegenständlichen Lehrpersonen iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 zumindest 40 Wochenstunden beträgt.

ii. *Innerbetrieblich oder allgemein übliche Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 Z 7 EStG 1988*

Selbst wenn man – aus welchen Gründen auch immer – nicht von einer gesetzlichen Regelung der Normalarbeitszeit ausgehen sollte, beträgt diese innerbetrieblich für die Bundeslehrkräfte zumindest 40 Stunden pro Woche. So führt die Bf. selbst aus, dass jeder Unterrichtsstunde eine Verwaltungsstunde gegenüberstehe, *„bzw. 20 Unterrichtsstunden stehen 20 Verwaltungsstunden für die Erfüllung der sonstigen lehramtlichen Pflichten gegenüber und gilt mit Leistung einer Unterrichtsstunde sogleich eine Stunde sonstiger lehramtlicher Pflichten als abgegolten“* (Beschwerde vom 19.9.2019, S. 7). Somit legt sie selbst dar, dass im

innerbetrieblichen, sprich im Bundeslehrbereich insgesamt zumindest 40 Wochenstunden als wöchentlicher Arbeitszeit allgemein üblich sind.

Selbst wenn man den Vorausführungen nicht zustimmen und die innerbetrieblich allgemein übliche Normalarbeitszeit höher oder niedriger ansetzen wollte, wäre für den Rechtsstandpunkt der Bf. nichts gewonnen: Nach § 68 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 gilt ohnedies nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt oder durch die die Tagesarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung einer mindestens 40stündigen wöchentlichen Normalarbeitszeit auf die einzelnen Arbeitstage ergibt, als Überstunde. Wie im Rahmen der Beweiswürdigung umfangreich ausgeführt, hat die Bf. (auch) keinerlei Nachweise vorgelegt, aus denen leicht nachvollziehbar und ohne Zweifel die Erfüllung der über die Unterrichtserteilung hinausgehenden, den sonstigen lehramtlichen Verpflichtungen gewidmeten Arbeitsstunden hervorgehen. Insbesondere fehlen Nachweise dazu, dass mehr als 40 Stunden pro Woche bzw. 8 Stunden pro Tag von den von der Vergünstigung betroffenen Lehrpersonen gearbeitet wurde.

Der Ordnung halber ist noch festzuhalten, dass die Bf. in Verkennung der Rechtslage unabhängig vom Beschäftigungsausmaß der jeweiligen Lehrperson bei Überschreiten der jeweiligen Lehrverpflichtung die Begünstigung gewährt hat, wie aus den Beilagen ./I-./III. hervorgeht. Bei Lehrkräften jedoch, deren Unterrichtsausmaß herabgesetzt wurde, liegt eine begünstigungsfähige Überstunde erst dann vor, wenn die wöchentliche Arbeitszeit von 40 Stunden bzw. die sich daraus ergebende tägliche von 8 Stunden überschritten wird.

c. Abweisung Zurückweisungs- bzw. Vertagungsantrag

Die Bf. stellte in der mündlichen Verhandlung den Antrag, die Verhandlung zwecks Vorbereitung einer Replik auf die Ausführungen der belangten Behörde im (irrtümlich nur) zur GZ RV/4100203/2025 am 23.1.2025 eingebrachten Schriftsatz, zu vertagen, bzw. den Schriftsatz wegen Verspätung zurückzuweisen. Die Bf. begründete ihren Antrag damit, dass in den Ausführungen der belangten Behörde wesentliche Neuerungen insbesondere im Zusammenhang mit der behaupteten EU-Rechtswidrigkeit bzw. dem AZG enthalten seien.

Die Anträge wurden vom Senat abgewiesen, dies aus nachfolgenden Gründen: Der BAO ist eine mit dem § 257 Abs 3 ZPO vergleichbare Regelung, wonach vorbereitende Schriftsätze spätestens eine Woche vor der vorbereitenden Tagsatzung bei Gericht und beim Gegner eingelangt sein müssen, unbekannt. Die Möglichkeit der Zurückweisung eines Schriftsatzes wegen Verspätung besteht somit im gegenständlichen Fall nicht (unabhängig davon, dass der Inhalt ohnedies in der Verhandlung aus verfahrensökonomischen Gründen durch die Vorsitzende vorgelesen wurde).

Im Übrigen hat auch das Gericht auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge bis zur Schließung der mündlichen Verhandlung iSd § 277 Abs. 4 nach § 270 Abs. 1 leg. cit. Bedacht zu nehmen.

Durch das in der mündlichen Verhandlung erstattete Vorbringen hat die belangte Behörde schließlich dem Auftrag des Gerichts vom 16.1.2026 Folge geleistet.

Auch enthalten die Ausführungen keinerlei Neuerungen im Tatsachenbereich; so stellen die Passagen zu den europarechtlichen Vorgaben bzw. zum AZG reine Rechtsausführungen dar. Da sich das Parteiengehör nach der ständigen Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten erstreckt (VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; 26.4.2001, 98/16/0265; 26.6.2002, 2002/13/0003), war der Vertagungsantrag somit abzuweisen.

d. Conclusio

Insgesamt zeigt sich sohin, dass die *conditio sine qua non* für das Vorliegen einer nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigungsfähigen Überstunde, der Nachweis der Erbringung (und in der Folge der Überschreitung) der Normalarbeitszeit ist. Dieser Nachweis ist der Bf., wie auch jener über das zeitliche Ausmaß und die konkrete Lage der Überstunden – wie im Zuge der Beweiswürdigung unter Punkt III. ausgeführt – nicht gelungen.

Rücksichtlich der im Erkenntnis des VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010 geäußerten Rechtsansicht, kam der erkennende Senat zu dem Schluss, dass der Bf. der Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung des § 68 Abs. 2 iVm Abs. 4 EStG 1988 nicht gelungen ist, weshalb diese in den Streitjahren somit zu Unrecht in Anspruch genommen wurde.

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 MDLern als unrichtig moniert wurde. Vor dem Hintergrund der unmittelbar vor der Bescheiderlassung durchgeführten Außenprüfung bringt die jeweilige Bescheidbegründung 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 berechnete 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.

B. 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 im Gegenstand nicht vor: Zur Frage, ob über die Normalarbeitszeit hinausgehend Überstunden geleistet wurden ist allgemein darauf zu verweisen, dass eine in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des Bundesfinanzgerichts der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich ist; ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis der Überstunden, für die die strittigen Zuschläge iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 begehrt werden, in dem Sinne materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028), weshalb insgesamt die ordentliche Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Jänner 2026