

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 2. Juli 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich je vom 26. Mai 2025 betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2022 und 2023 (Steuernummer ***Bf1-StNr***) 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 Landeslehrpersonen strittig.

Im Zuge einer am Sitz der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) im Jahr 2025 durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 147ff BAO ua die Lohnsteuer 2022-2023 betreffend, wurde – sofern für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz - 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. Für eine steuerfreie Behandlung von Überstundenzuschlägen sei nämlich - so die Bp. - erforderlich, dass tatsächliche Überstunden nachweislich erbracht wurden, welche über die übliche Normalarbeitszeit hinausgehen. Die lediglich auf Werteinheiten beruhende Berechnung der Lehrverpflichtung erfülle diese

Voraussetzung nicht. Auch der Umstand, dass keine detaillierten Arbeitszeitaufzeichnungen vorgelegt worden und lediglich Stundenpläne vorhanden seien, lasse eine sachverhaltsbezogene Beurteilung der tatsächlichen Arbeitszeit nicht zu.

Die belangte Behörde schloss sich der Rechtsansicht der Betriebsprüfung an und erließ je am **26.05.2025** die verfahrensgegenständlichen Bescheide, mit denen die als steuerfrei behandelten Beträge iZm den Mehrdienstleistungen der Lohnsteuer unterworfen und die Bf. zu deren Haftung herangezogen wurde.

Dagegen richtet sich die mit **02.07.2025** datierende Beschwerde der rechtsfreundlich vertretenen Bf.. Die Bescheide litten – so die Begründung - an inhaltlicher Rechtswidrigkeit: In den Mehrdienstleistungsvergütungen der Lehrkräfte seien einerseits begünstigungsfähige Zuschläge iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten. Andererseits stimme der Vorwurf der belangten Behörde nicht, wonach es keine ausreichenden Arbeitsaufzeichnungen gäbe. Durch das an den Schulen zum Einsatz kommende Computerprogramm „SOKRATES“ werden die erbrachten Mehrdienstleistungen, also die Unterrichtsverrichtungen über 20 bzw. 24 Wochenstunden bzw. Werteinheiten nachweislich dokumentiert. Die Bf. sei durch Vorlage dieser Arbeitsaufzeichnungen mittels Excel-Dokument im Zuge der Schlussbesprechung ihrer Nachweispflicht nachgekommen. Jeder Unterrichtsstunde stünde nämlich – so die Rechtsansicht der Bf. weiter - eine Verwaltungsstunde bzw. 20 Unterrichtsstunden stünden 20 Verwaltungsstunden für die Erfüllung der sonstigen lehramtlichen Pflichten gegenüber und gelte mit Leistung einer Unterrichtsstunde sogleich eine Stunde sonstiger lehramtlicher Pflichten als abgegolten. 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 **31.07.2025** dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor und beantragte in einem deren Abweisung.

Mit Beschluss vom **26.8.2025** wurde die Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zur GZ Ro 2022/15/0010 anhängigen Verfahrens gegen das Erkenntnis des BFG vom 10.1.2022 RV/4100668/2019 ausgesetzt, da der Ausgang dieses Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob in den Vergütungen für Mehrdienstleistungen von den dort betroffenen (Bundes-)Lehrern begünstigungsfähige Zuschläge iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 enthalten sind, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung auch in der vorliegenden Beschwerdesache ist. Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom **07.10.2025**, Ro 2022/15/0010-4, zugestellt am 23.10.2025, wurde die Entscheidung des BFG vom 10.1.2022, Zl. RV/4100668/2019, mit dem die Beschwerde der Bf. gegen die Haftungsbescheide für die Lohnsteuer 2015-2017 als unbegründet abgewiesen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Verwaltungsgericht hat die Bf. am **17.11.2025** ua rücksichtlich der Ausführungen des VWGH in der vorgenannten Entscheidung 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 iSd § 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 **8.1.2026** 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 bleibe, 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 ist sie für die Verrechnung (und Anweisung) der Bezüge der Lehrer an öffentlichen Schulen, wie auch die Vornahme der gesetzlichen Abzüge, zuständig.

In den Streitjahren wurden im Rahmen der Lohnverrechnung sämtlicher in Kärnten tätiger Landeslehrkräfte Zuschläge für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50 % des Grundlohnes, insgesamt jedoch höchstens € 86,00 (ab 23.12.2023 Euro 120,00) monatlich steuerfrei behandelt. Insgesamt gelangte dadurch im Jahr

- 2022 Euro xxxxx und
- 2023 Euro xxxxx

unter Geltendmachung der vorgenannten Steuerbefreiung an der Bf. namentlich bekannte Lehrpersonen zur Auszahlung. Dieser Umstand ist der belangten Behörde in Bezug auf die

verfahrensgegenständigen Jahre erst seit der am Sitz der Bf. im Jahr 2025 durchgeführten Außenprüfung bekannt.

Das Ausmaß der Normalarbeitszeit (im einkommensteuerrechtlichen Sinn) der in den in den Anlagen ./I (für das Jahr 2022) und ./II (für das Jahr 2023), 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 und ./II 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 und 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 MDLern angewendet wurde. Daraus resultiert für das Jahr

- 2022 eine Nachforderung an Lohnsteuer iHv Euro xxxxx und
- 2023 eine solche iHv Euro xxxxx.

Insgesamt ergibt sich sohin eine Lohnsteuerschuld aus dem Titel der unrechtmäßigen Gewährung der Steuerbefreiung nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 in Höhe von Euro 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 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. außer Streit gestellt (Protokoll mündliche VH vom 26.1.2026, S. 1); sie resultieren im Übrigen aus dem BP-Bericht vom 26.5.2025 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.5.2025. An deren rechnerischer Richtigkeit bestanden für das Gericht keinerlei Zweifel.

Der Umstand, dass die Bf. Zuschläge in den verfahrensgegenständlichen Zeiträume steuerfrei behandelte, wurde der belangten Behörde erst im Zuge der Außenprüfung im Jahr 2025 bekannt, wie im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausgeführt (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026, S. 4. Vorbringen dahingehend, dass dieses Faktum in Hinblick auf die Jahre 2022-2023 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 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 1966 1966 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.“

Nun erging dieses Erkenntnis zwar im Zusammenhang mit der steuerfreien Behandlung von Zuschlägen für Mehrdienstleistungen von Bundeslehrern, dessen Inhalt ist, da vergleichbare Sachverhalte unstrittig vorliegen, auch für die hier in Rede stehenden Landeslehrer einschlägig. Somit gilt auch für das gegenständliche Verfahren, dass die wöchentliche Lehrverpflichtung/Unterrichtsverpflichtung alleine nicht die Normalarbeitszeit der Lehrenden iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 darstellt (siehe dazu genauer im Zuge der rechtlichen Beurteilung). Auch ist dem Rechtsstandpunkt der Bf. eine Absage zu erteilen, wonach – neben der Erfüllung der wöchentlichen Lehrverpflichtung/Unterrichtsverpflichtung – zusätzlich das zeitliche Ausmaß, das für die Erfüllung der sonstigen (lehramtlichen) Pflichten (Vor- und Nachbereitung, Korrekturarbeiten, Teilnahme an Fortbildungen usw.) aufgewendet wurde, nicht gesondert nachzuweisen wäre, bzw. automatisch mit der Erfüllung der Unterrichtszeiten der Nachweis auch für jene Zeiträume, der für die sonstigen Pflichten aufgewendet wurde, uno actu erbracht wäre. Selbst wenn es dem Willen des Gesetzgebers entspricht, dass das Verhältnis zwischen dem Umfang der Lehr- bzw. Unterrichtsverpflichtung und den sonstigen lehramtlichen Pflichten 1:1 beträgt, bedeutet das nicht automatisch, dass alleine durch den Nachweis der Unterrichtszeiten auch der abgabenrechtlichen Nachweispflicht genüge getan wäre. Unmissverständlich hat die Bf. auch als Dienstgeberin der Landeslehrpersonen 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. Nur dann also, wenn die Normalarbeitszeit nachweislich erreicht und in der Folge überschritten wurde, kann überhaupt eine nach Abs. 2 der leg. cit. begünstigungsfähige Überstunde vorliegen. Das heißt somit, dass das Tatbestandsmerkmal der Überstunde iSd § 68 Abs. 2 EStG 1988 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 zitierten höchstgerichtlichen Erkenntnis ausführlich dargelegten Beweisspflicht nicht nur die Erfüllung und Überschreitung der jeweiligen Lehr- bzw. Unterrichtsverpflichtung, sondern auch das zeitliche Ausmaß, das mit den sonstigen sich aus der Lehrerstellung ergebenden Obliegenheiten verbunden ist, und folglich insgesamt den Nachweis der Erfüllung (bzw. in der Folge Überschreitung) der Normalarbeitszeit 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 Lehr- bzw. Unterrichtsverpflichtung – 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 führte die Bf. darin zwar aus „*aufgrund des einfacheren Zugriffs zu den Daten*“ ausschließlich Belege für den Zeitraum Feber bis März 2025 vorzulegen (SS 18.12.2025, S. 10), was sie jedoch – wie eine Einsicht in die Unterlagen ergibt –, tatsächlich nicht getan hat. Es wurden – ohne Darstellung der jeweiligen dienstrechtlichen Kategorie der Lehrperson (pragmatisierter Lehrer, Landesvertragslehrer „als“ und Landesvertragslehrer im Pädagogischen Dienst) und ohne Darlegung der Überlegungen, warum die Auswahl dergestalt getroffen wurde – für drei Lehrende, die mit „Lehrperson 1“ samt Dienstnummer, Lehrperson 2“ samt Dienstnummer und „Lehrperson 3“ samt Dienstnummer bezeichnet wurden, diverse Urkunden vorgelegt, dies jedoch in einer Form, die es dem Gericht völlig unmöglich machen, Rückschlüsse auf die jeweils konkret betroffene Person und deren Existenz zu ziehen. Auch wird darin lediglich das Schuljahr 2022/2023 dargestellt, das von 09/2022 bis 07/2023 dauerte; Unterlagen für die restlichen verfahrensgegenständlichen Zeiträume fehlen gesamt. Weiters ist darin zwar die Gesamtsumme der monatlich geleisteten Mehrdienstleistungen für das genannte Schuljahr ersichtlich, nicht aber auch die konkrete Lagerung und genaue (wöchentliche) Anzahl derselben. Nachweise zur Erfüllung der Normalarbeitszeit wurden überhaupt nicht vorgelegt. Auch der Inhalt der Nachweise selbst war zu hinterfragen: So konnte die Bf. nicht aufklären, weshalb etwa auf S. 1 der Beilage ./2 zum SS vom 18.12.2025 für den Monat August – der

unstrittig in die Ferienzeit fällt – Mehrdienstleistungen aufgezeichnet wurden (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026, S. 3). Aufzeichnungen etwa für Zeiten, die mit der Klassenvorstandstätigkeit bzw. den sonstigen lehramtlichen Pflichten verbunden sind, konnten ebenso nicht vorgelegt werden (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026, S. 3f). Somit ist die Bf. der ihr nach der höchstgerichtlichen Judikatur obliegenden Beweispflicht keinesfalls nachgekommen: Nicht nur, dass die Urkunden nur einen Teil des Streitzeitraum betreffen, wurden entgegen der klaren gerichtlichen Verfügung vom 17.11.2025 keine zeitnahe Aufzeichnungen vor allem zur Erfüllung der Normalarbeitszeit bzw. der genauen Anzahl und zeitlichen Lage aller im Einzelnen geleisteten verfahrensgegenständlichen Überstunden iSd der Rechtsprechung vorgelegt. Rücksichtlich des Umstandes, dass von der Steuerbegünstigung im Jahr 2022 7914 und 2023 4196 Lehrpersonen betroffen waren (vgl. Anlagen .I/ und .II 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. 10, Pkt. 2, 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). 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 im Zusammenhang stehen (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026 S. 2). Schließlich hat das Gericht im Rahmen der mündlichen Verhandlung den Eindruck gewonnen, dass 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. So verwies die in der Verhandlung anwesende Vertreterin der Bf. bei Beantwortung der Fragen durch den Senat mehrfach auf den „Sachbearbeiter“ bzw. darauf „keine Abrechnungsexpertin zu sein“ (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2025, S. 2f). Da die (anwaltschaftlich 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 und ./II stammen von der Bf. und ist an diesen und deren Inhalt nicht zu zweifeln.

Die Feststellungen zur Höhe und konkreten Berechnung gehen aus der Niederschrift vom 23.5.2025 hervor und wurden von der Bf. auch außer Streit gestellt (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026, S. 1). 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 26.1.2026 auf konkrete Nachfrage des Gerichtes an (Protokoll mündliche Verhandlung vom 26.1.2026, S. 1).

IV. Rechtliche Beurteilung

A. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 sind zusätzlich zu den in dessen Abs. 1 genannten Zulagen bzw. Zuschlägen solche für die ersten zehn Überstunden im Monat im Ausmaß von höchstens 50%

des Grundlohnes, insgesamt höchstens jedoch 86 Euro (ab 23.12.2023: 120 Euro) monatlich, steuerfrei.

1. Steuerfreie Zuschläge gemäß § 68 Abs. 2 EStG 1988

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 1966 1966,
3. Einrechnung von Erziehtätigkeiten und Aufsichtsführung nach § 10 BLVG 1966 1966 und
4. Einrechnung von Tätigkeiten in ganztägigen Schulformen nach § 12 BLVG 1966 1966

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 1966 1966 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 1966 1966 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 1966 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.

Der vom VwGH entschiedene Fall ist mit dem hier zu entscheidenden jedenfalls in Bezug auf den maßgeblichen Sachverhalt sowie die sich stellenden Rechtsfragen vergleichbar. Es ist somit für das Gericht kein sachlicher Grund erkennbar, weshalb die in den Mehrdienstleistungen enthaltenen Zuschläge der Bundeslehrer einkommenssteuerrechtlich eine andere Behandlung erfahren sollten als jene, der hier strittigen Landeslehrer. Als Zwischenergebnis ist sohin festzuhalten, dass in den fraglichen Mehrdienstleistungsvergütungen auch der verfahrensgegenständlichen Lehrkräfte ein grundsätzlich nach § 68 Abs. 2 EStG 1988 begünstigungsfähiger Überstundenzuschlag enthalten ist.

2. 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. Um nunmehr die

Frage des Umfangs der Normalarbeitszeit beantworten zu können, bedarf es vorweg der Darstellung der maßgeblichen dienstrechtlichen Regelungen für den Bereich des Landeslehrkörpers.

A. Maßgebliche dienstrechtliche Rechtsgrundlagen für das Landeslehrpersonal

Die unter dem Begriff der „Landeslehrpersonen“ oä im Sinne dieser Entscheidung geführten Lehrer/Innen sind entweder pragmatisierte Lehrpersonen nach dem Landeslehrer-DienstrechtsG 1984 (in der Folge kurz: LDG 1984), oder Lehrende die unter das LandesvertragslehrpersonenG 1966 (idF kurz: LVG 1966) fallen, zu verstehen.

aa. Allgemeine Dienstpflichten

i. „Pragmatisierte“ Lehrkräfte nach dem LDG 1984:

Die Dienstpflichten dieser Dienstnehmer werden im § 31 Abs. 1 LDG 1984 festgeschrieben: Demnach sind sie zur Erteilung regelmäßigen Unterrichts (Unterrichts- bzw. Lehrverpflichtung), sowie zur Erfüllung der sonstigen aus der lehramtlichen Stellung sich ergebenden Obliegenheiten verpflichtet und haben die vorgeschriebenen Unterrichtszeiten einzuhalten. Die dergestalt normierten Dienstpflichten sind somit ident mit jenen der (beamteten) Bundeslehrer in § 211 BDG.

ii. Landesvertragslehrpersonen nach dem LVG 1966:

Diese sind hingegen gemäß § 26 leg. cit. iVm §§ 90 Abs. 2 und 40a Abs. 1 VBG bzw. § 8 Abs. 1 LVG 1966 zur gewissenhaften und engagierten Wahrnehmung der pädagogischen Kernaufgaben und zur sorgfältigen Erfüllung der sonstigen sich aus der lehramtlichen Stellung ergebenden Aufgaben verpflichtet. Die pädagogischen Kernaufgaben (im Sinne der Durchführung und Begleitung von Lern- und Lehrprozessen) sind:

1. unterrichtliche Aufgaben (Unterrichtsverpflichtung), bestehend aus

a) der Unterrichtserteilung und

b) der qualifizierten Betreuung von Lernzeiten im Rahmen der Tagesbetreuung, und

2. Vor- und Nachbereitung des Unterrichtes und der Lernzeiten, Korrektur schriftlicher Arbeiten, Evaluierung der Lernergebnisse, Reflexion und Evaluierung der eigenen Lehrleistung.

bb. Lehr- bzw. Unterrichtsverpflichtung

- i. *„Pragmatisierte“ Lehrkräfte nach dem LDG 1984 und Landesvertragslehrpersonen „alt“ gemäß § 26 LVG 1966:*

Im Anwendungsbereich des LDG 1984 ist einerseits zwischen solchen Lehrkräften, die nicht und solchen, die an Berufsschulen unterrichten, zu unterscheiden. Lehrende an Berufsschulen haben gemäß § 52 Abs. 1 LDG 1984 – je nach Fachgruppe (sprich Unterrichtsgegenstand) – zwischen 23 und 24,25 Wochenstunden zu unterrichten.

Für alle anderen Lehrpersonen, für die die Lehr- bzw. Unterrichtsverpflichtung nach dem LDG 1984 gilt (das sind neben den nicht an Berufsschulen unterrichtenden sonstigen „pragmatisierte Landeslehrern“ auch die gemäß § 26 Abs. 1 lit a LVG 1966 vor dem Beginn des Schuljahres 2019/2020 in ein Dienstverhältnis als Landesvertragslehrpersonen aufgenommenen Lehrkräfte, wenn nicht anlässlich ihrer Anstellung die Anwendung der Sonderbestimmungen für Vertragslehrpersonen im Pädagogischen Dienst schriftlich festgelegt wurde, da für diese aufgrund der Anordnung in § 26 Abs. 2 lit k leg. cit. die Bestimmungen über die Jahresnorm des LDG anzuwenden sind), wurde durch das BGBl. I Nr. 47/2001 anstatt der bis dahin geltenden Wochenstunden, das System der sog. „Jahresnorm“ eingeführt. Nach § 43 Abs. 1 LDG 1984 entspricht diese der in den bundesgesetzlichen Vorschriften vorgesehenen regelmäßigen Dienstzeit (§§ 48, 64 ff sowie 72 Beamten-Dienstrechtsgesetz 1979, BGBl. Nr. 333) eines öffentlich Bediensteten mit gleichem Dienstalter für den dem jeweiligen Schuljahr entsprechenden Zeitraum, wobei der Entfall von Dienstleistungen an Feiertagen bereits in der Jahresnorm und der gesetzlich vorgesehenen Aufteilung auf die einzelnen Tätigkeiten berücksichtigt ist. Weiters sind der 24. und 31. Dezember sowie der Karfreitag als dienstfreie Tage zu berücksichtigen. Die Gesamtstundenzahl pro Schuljahr, die den auf Grund der Schülerzahl der Schule zugewiesenen Planstellen entspricht, ist im Ausmaß

1. von 720 bis 792 Jahresstunden für Lehrer an Volks- und Sonderschulen,

720 bis 756 Jahresstunden für Lehrer an Mittelschulen, Polytechnischen Schulen und nach dem Lehrplan der Mittelschule geführten Sonderschulen und

720 Jahresstunden für Lehrer im zweisprachigen Unterricht an Volksschulen mit zweisprachigem Unterricht gemäß dem Minderheiten-Schulgesetz für Kärnten, BGBl. Nr. 101/1959, sowie dem Minderheiten-Schulgesetz für das Burgenland, BGBl. Nr. 641/1994, für die Unterrichtsverpflichtung (Tätigkeiten im Kontakt mit Schülerinnen und Schülern), wobei durch diese Zählung auch alle damit im Zusammenhang stehenden gesetzlich vorgeschriebenen Aufsichtspflichten als berücksichtigt gelten,

2. von 600 bis 660 Jahresstunden für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichtes sowie Korrekturarbeiten, wobei mit jeder der in Z 1 vorgesehenen Unterrichtsstunde fünf Sechstel einer Jahresstunde in Z 2 verbunden sind, und

3. des Differenzbetrages zwischen der Summe der Jahresstunden gemäß Z 1 und 2 und der Jahresnorm für sonstige Tätigkeiten gemäß Abs. 3

unter Bedachtnahme auf die Anzahl der in der jeweiligen Schule geführten Klassen sowie auf die für die jeweilige Schulart im Lehrplan vorgesehene Stundentafel pro Lehrer aufzuteilen (Diensterteilung).

Für eine Landeslehrperson, deren 43. Geburtstag vor dem 1. März des betreffenden Schuljahres liegt, gilt eine Jahresnorm von 1 736 Jahresstunden, für jüngere Landeslehrpersonen gilt eine Jahresnorm von 1 776 Jahresstunden. Diese festgesetzte Jahresnorm und die in Z 1 und 2 genannten Zahlen entsprechen den Jahresstunden der Dauer eines 52-wöchigen Schuljahres und es bilden diese 1 736 bzw. 1 776 Jahresstunden die Ausgangsbasis für die unter Anwendung der §§ 64 ff und 72 BDG 1979 sowie für ein 53 Kalenderwochen umfassendes Schuljahr abweichend zu bemessende Jahresnorm. Die Aufteilung ist durch das landesgesetzlich zuständige Organ am Beginn des Schuljahres schriftlich festzulegen.

Verkürzt zusammengefasst hat sohin jede Landeslehrperson, die in den Anwendungsbereich des LDG 1984 fällt (außer jene an Berufsschulen), pro Schuljahr 1736 bzw. 1776 Jahresstunden zu erbringen, die unterteilt sind in Zeiten der Unterrichtstätigkeit, der Vor- und Nachbereitung/Korrektur und der sonstigen Tätigkeiten (zB Klassenvorstand, Fortbildungen). Je nach Länge des jeweiligen Schuljahres, der Lage der Feiertage, des Urlaubsanspruches des Dienstnehmers, variieren die Jahresstunden für Unterricht bzw. Vor- und Nachbereitung/Korrektur. Nach dem Willen des Gesetzgebers liegt der Berechnung der Jahresnorm für die Unterrichtsverpflichtung folgender Grundgedanke zugrunde (vgl. 499 der Beilagen XXI. GP, S. 23): Die Schule ist durchschnittlich an 180 Tagen im Jahr geöffnet. Die Unterrichtsverpflichtung errechnet sich somit, wie folgt:

„Unterrichtsstunden/Woche:	20	21	22
Unterrichtsstunden/Tag Mittelwert:	4	4,2	4,4
Jahresnorm Unterrichtsstunden =			
Mittelwert der Unterrichtsstunden/Tag × Öffnungstage der Schule			
	4×180	$4,2 \times 180$	$4,4 \times 180$
	720	756	792

Bandbreite der Jahresnorm der Unterrichtsverpflichtung:

<i>Jahresnorm:</i>	<i>720</i>	<i>756</i>	<i>792</i>
<i>Wöchentliche Unterrichtsverpflichtung:</i>	<i>20</i>	<i>21</i>	<i>22</i>

Die Bandbreite von 720 bis 792 Jahresstunden soll (umgesetzt auf das bisherige System einer wöchentlichen Lehrverpflichtung) eine Lehrverpflichtung von 20 bis 22 Stunden pro Woche abbilden.

[...]

Die in Abs. 1 Z 2 vorgesehene Zeit für Vor- und Nachbereitung sowie für Korrekturarbeiten wurde in 60-Minuten-Stunden festgelegt, sodass rechnerisch das zeitliche Ausmaß von Abs. 1 Z 1 zu Z 2 im Verhältnis von 6 : 5 steht. Mit jeder der in Abs. 1 Z 1 vorgesehenen Jahresstunden für die Unterrichtsverpflichtung sind 50 Minuten der in Abs. 1 Z 1 angeführten Zeiten verbunden.“

Festzuhalten ist sohin an dieser Stelle, dass nach dem zitierten Willen des Gesetzgebers somit der Jahresnorm eine wöchentliche Unterrichtsverpflichtung von 20 bis 22 Stunden zugrunde liegt.

ii. *(Sonstige) Landesvertragslehrpersonen nach dem LVG 1966:*

Die Lehrverpflichtung für Lehrende, deren Dienstverhältnis im Schuljahr 2019/2020 begonnen hat (sog. „Pädagogischer Dienst“, idF kurz: PD) beträgt gemäß § 8 Abs. 3 LVG 1966 grundsätzlich 24 Wochenstunden (bzw. in zweisprachigen Schulen: 22 Wochenstunden). Dies gilt im Übrigen nach § 26 Abs. 1a LVG 1966 auch für jene, die in den PD optiert sind. Davon entfallen 22 (in zweisprachigen Schulen: 20) Wochenstunden auf die Unterrichtserteilung und/oder der qualifizierten Betreuung von Lernzeiten im Rahmen der Tagesbetreuung; im Gesamtumfang von weiteren zwei Wochenstunden sind von der vollbeschäftigten Vertragslehrperson je nach Beauftragung Aufgaben, die jeweils einer Wochenstunde entsprechen, aus den im Gesetz genannten Tätigkeitsbereichen zu erbringen (Klassenvorstand, Funktion einer Mentorin oder eines Mentor etc).

cc. Entlohnung von Mehrdienstleistungen

i. *„Pragmatisierte“ Lehrkräfte nach dem LDG 1984 und Landesvertragslehrpersonen „alt“ gemäß § 26 LVG 1966:*

Pragmatisierten Landeslehrern und Landesvertragslehrern, die vor dem Schuljahr 2019/2020 den Dienst angetreten haben (vgl. dazu § 26 Abs. 1 lit a iVm Abs. 2 lit k LVG 1966 1966 1966) gebührt nach § 50

- Abs. 1 LDG 1984 für *jede gehaltene Unterrichtsstunde*, mit der auf Grund der am Beginn des Unterrichtsjahres erstellten Lehrfächerverteilung bzw. Diensterteilung durch dauernde Unterrichtserteilung das höchste in § 43 Abs. 1 Z 1 vorgesehene oder das in § 43 Abs. 2 festgelegte Stundenausmaß überschritten wird,
- Abs. 2 LDG 1984 für *jede gehaltene Unterrichtsstunde*, mit der bei einem gemäß § 43 Abs. 1 drittletzter Satz verwendeten Landeslehrer das entsprechend aliquotierte Höchstausmaß an Unterrichtsstunden gemäß § 43 Abs. 1 Z 1 überschritten wird,
- Abs. 3 LDG 1984 für *jede gehaltene Unterrichtsstunde*, mit der auf Grund einer unbedingt erforderlichen Änderung der Lehrfächerverteilung bzw. Diensterteilung während des Schuljahres (insbesondere wegen der Vertretung eines an der Erfüllung seiner lehramtlichen Pflichten gehinderten Lehrers) durch dauernde Unterrichtserteilung das dem Lehrer zugewiesene Stundenausmaß gemäß § 43 Abs. 1 Z 1 überschritten wird (=vertretungsbedingte Dauermehrdienstleistungen),
- Abs. 4 LDG 1984 für *jede gehaltene Unterrichtsstunde*, mit der durch Unterrichtserteilung wegen der Vertretung eines vorübergehend an der Erfüllung seiner lehramtlichen Pflichten gehinderten Lehrers das Stundenausmaß gemäß § 43 Abs. 3 Z 3 überschritten wird (=Einzelsupplierungen),

anstelle der in den §§ 16 bis 18 GehG angeführten Nebengebühren eine besondere Vergütung iHv 1,30 vH des Gehaltes des Landeslehrers (Abs. 5 leg. cit.). Im Falle der Herabsetzung der Jahresnorm gebührt unter den Voraussetzungen des Abs. 6 leg. cit. ebenso die 1,30% Vergütung.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass somit jene Lehrpersonen, die in den Anwendungsbereich des LDG 1984 fallen nur für *geleistete Unterrichtsstunden* die strittige Vergütung erhalten.

ii. (Sonstige) Landesvertragslehrpersonen nach dem LVG 1966:

Überschreitet eine Landesvertragslehrperson, deren Dienstverhältnis ab dem Schuljahr 2019/2020 begonnen hat (bzw. die vor diesem Zeitpunkt in das neue Dienstrecht optierte) *durch dauernde Unterrichtserteilung oder qualifizierte Betreuung* von Lernzeiten gemäß § 8 Abs. 2 Z 1 LVG 1966 das Ausmaß von 24 Wochenstunden gemäß § 8 Abs. 3, so gebührt ihr für jede Unterrichts- oder Betreuungsstunde, mit der dieses Ausmaß in der betreffenden Kalenderwoche (Montag bis Sonntag) überschritten wird, 1,3% des Monatsentgelts (§ 23 Abs. 1 und 2 LVG 1966). Dieselbe Vergütung gebührt nach Maßgabe des Abs. 5 leg. cit. auch im Fall der Herabsetzung des Beschäftigungsausmaßes.

Die Lehrerschaft, die unter das LVG 1966 fällt, erhält die Mehrdienstleistungsvergütung für geleistete Unterrichtsstunden oder qualifizierte Betreuungszeiten.

B. Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988:

Die Normalarbeitszeit ergibt sich im Gegenstand – wie auch der VwGH im Erkenntnis vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010 für den vergleichbaren Bereich der Bundeslehrer ausführt – 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).

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

i. *„Pragmatisierte“ Lehrkräfte nach dem LDG 1984 und Landesvertragslehrpersonen „alt“ gemäß § 26 LVG 1966:*

Für jene Lehrer/Innen, deren Dienstverhältnis somit – auch durch Verweis - unter das LDG 1984 fällt, gilt sohin aufgrund des unter Punkt A.bb Gesagten, dass die Normalarbeitszeit – aufgrund des ausdrücklichen Verweises in § 43 Abs. 1 LDG 1984 ua auch auf § 48 Abs. 2 BDG - 40 Stunden pro Woche beträgt. § 43 Abs. 1 LDG 1984 iVm § 48 Abs. 2 BDG stellt sohin jene gesetzliche Norm dar, von der im § 68 Abs. 4 EStG 1988 die Rede ist. Somit liegt im Bereich der Lehrpersonen, für die die sog. „Jahresnorm“ nach § 43 LDG 1984 gilt, eine Überstunde erst dann vor, wenn eine über die 40 Wochenstunden hinausgehende Arbeitsstunde geleistet wurde.

Dass nicht die Lehrverpflichtung von 20 bis 22 Stunden pro Woche (die sich im Sinne der Ausführungen in den Materialien zum BGBl. I Nr. 47/2001, 499 der Beilagen XXI. GP, S. 23, bei einer Umrechnung der 720 bis 792 Jahresstunden auf das System einer wöchentlichen Lehrverpflichtung ergeben würden) alleine die Normalarbeitszeit bilden kann resultiert aus der im Folgepunkt dargelegten Judikatur, wonach die Lehrverpflichtung alleine nicht die (fiktive) Normalarbeitszeit iSd § 68 EStG darstellt, auf die aus Einfachheitsgründen verwiesen wird.

ii. *(Sonstige) Landesvertragslehrpersonen nach dem LVG 1966:*

Nun ist für den Bereich des unter das LVG 1966 fallenden PD vorzuschicken, dass die Bestimmung des § 48 Abs. 2 BDG, der die Wochenarbeitszeit mit 40 Stunden festlegt, nach § 2 Abs. 6 LVG 1966 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.

Auch § 8 Abs. 3 LVG 1966, nach dem die Unterrichtsverpflichtung grundsätzlich 24 Wochenstunden beträgt, ist keine gesetzliche Vorschrift iSd leg. cit., wie die Bf. behauptet

(Beschwerde vom 2.7.2025, S. 18). Damit wäre nämlich de facto das Ausmaß der Unterrichtsverpflichtung ident mit jener der wöchentlichen Normalarbeitszeit, was jedoch im Widerspruch zur im Erkenntnis des VwGH vom 7.10.2025, Ro 21022/15/0010 geäußerten und auch für den Gegenstand maßgeblichen Rechtsansicht steht (vgl. dort die Rzen 26 und 31 mit weiteren Nachweisen): Das Höchstgericht führt darin in Bezug auf die wöchentliche Lehrverpflichtung von 20 Werteinheiten nach dem BLVG aus, dass diese alleine nicht die (fiktive) Normalarbeitszeit für die Ermittlung der Überstundenzuschläge iSd § 68 EStG 1988 bildet. 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 bildet (so ausdrücklich in VwGH 9.7.1997 94/13/0041). Somit stellt auch die für den sog. PD gültige Regelung über die Unterrichtsverpflichtung von 24 Wochenstunden im § 8 Abs. 3 LVG 1966 aus denselben Gründen keine gesetzliche Vorschrift nach dem § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 dar.

Nur der Ordnung halber sei an dieser Stelle auch festgehalten, dass die höchstgerichtliche Judikatur, wonach die Lehrverpflichtung nicht die (fiktive) Normalarbeitszeit iSd § 68 Abs. 4 EStG 1988 darstellt, nach den klaren und unmissverständlichen Ausführungen im Erkenntnis vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010, 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 zu werden.

Dass gerade nicht die Lehrverpflichtung alleine die Normalarbeitszeit ist, resultiert – so das Höchstgericht in der im aufhebenden Erkenntnis vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010 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 Dienstenteilung 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 mannigfaltige mit ihrem Dienst verbundene Tätigkeiten zu erfüllen haben. Rücksichtlich der soeben dargelegten Judikatur und Rechtslage ist sohin als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Lehrkraft des PD somit während der Normalarbeitszeit einerseits die pädagogischen Kernaufgaben, sowie andererseits die sonstigen sich aus der lehramtlichen Stellung ergebenden Aufgaben (§ 8 Abs. 1 LVG 1966) zu erfüllen hat. Folglich ist § 8 Abs. 1 LVG 1966 die für den PD gültige lohngestaltende Vorschrift iSd § 68 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Nachdem von der so definierten Normalarbeitszeit der zeitliche Umfang lediglich der wöchentlichen Unterrichtsverpflichtung (§ 8 Abs. 3 LVG 1966: 24 Wochenstunden) gesetzlich festgeschrieben ist, bleibt der zeitliche Umfang der für die sonstigen lehramtlichen Pflichten (iSd § 8 Abs. 1 LVG 1966) und insgesamt das zeitliche Gesamtausmaß der wöchentlichen Normalarbeitszeit zu klären. Dass nämlich auch im Bereich der Landeslehrkräfte 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 § 8 Abs. 1 LVG 1966 – 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 § 43 Abs. 1 LDG 1984 iVm § 48 BDG. Für jene Landeslehrer, die nicht zum PD gehören, ist eine regelmäßige Wochendienstzeit von 40 Stunden festgelegt (siehe dazu den Vorpunkt). Eine Unterscheidung im Bereich der Normalarbeitszeit zwischen den unter § 43 LDG 1984 zu subsumierenden Lehrpersonen und denen des PD wäre aus gleichheitsrechtlichen Überlegungen nicht begründbar, sind doch zwischen den beiden

Kategorien von Lehrkräften keine sachlich gerechtfertigten Unterschiede in der Berufsausübung festzustellen. Schließlich liegt auch der Jahresnorm im LDG 1984 eine 20-22stündige wöchentliche Unterrichtsverpflichtung zugrunde (vgl. die unter A.bb. zitierten Materialien), die mit der im § 8 Abs. 3 LVG 1966 de facto ident ist. Ein weiteres gewichtiges Argument für die festgestellte Normalarbeitszeit ist die auch von der Bf. ins Treffen geführte Novelle des BLVG mit dem BGBl. 399/1975. Nun ist dieses Gesetz zwar nur auf Bundeslehrer anzuwenden, gibt aber dennoch einen tiefen Einblick in den Willen des Gesetzgeber des Lehrerdienstrechtes. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass zum Zeitpunkt dieser Novelle selbst im BLVG noch Wochenstunden, wie im PD (und keine Werteinheiten) in Bezug auf die Lehrverpflichtung festgeschrieben waren, weshalb diese für Bundeslehrer anzuwendende Regelung jedenfalls in Bezug auf die Historie der dabei umgesetzten Arbeitszeitverkürzung auch für die Landesvertragslehrer des PD zu berücksichtigen ist : Im § 2 Abs 1 BLVG 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 Lehrpersonen 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. damals 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. Diese Norm ist aufgrund der klaren Anordnung in § 12 Abs. 8 LVG 1966 auch auf den PD anzuwenden. 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 LVG geht somit von einer 40stündigen Wochendienstzeit von Lehrkräften aus. Es bestehen nach Ansicht des Gerichtes zusammengefasst somit keinerlei nachvollziehbare Gründe, weshalb die 40 Stunden somit nicht - rücksichtlich der im Gegenstand auch gebotenen richtlinienkonforme Interpretation der Arbeitszeitrichtlinie RL 2003/88/EG – die vom Gesetzgeber des § 8 Abs. 1 LVG 1966 gemeinte wöchentliche Normalarbeitszeit sein sollte.

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

bb. 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 der Landeslehrer ausgehen sollte, beträgt diese innerbetrieblich 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 2.7.2025, S. 20). Somit legt sie selbst dar, dass im innerbetrieblichen, sprich im Landeslehrbereich 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 Rechtstandpunkt 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 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-./II. 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 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 für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Erkenntnis des VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0010 geäußerten Rechtsansicht, kam der erkennende Senat sohin insgesamt 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 26.5.2025 und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23.5.2025 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