

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. Dezember 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Dezember 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. Juli 2026, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung betreffend das Jahr 2023 beantragte der Beschwerdeführer ua die nunmehr strittige Berücksichtigung von steuerfreien Überstundenzuschlägen gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 als Werbungskosten iHv EUR 946,00.

In der Vorhaltbeantwortung vom 3. Oktober 2024 führte er dazu zusammengefasst aus, dass sein Arbeitgeber den Überstundenfreibetrag gemäß § 68 Abs 2 EStG im Jahresgehaltszettel des Jahres 2023 nur für den Monat Dezember mit dem Betrag iHv EUR 86,00 berücksichtigt habe. Der Beschwerdeführer habe jedoch in jedem Monat des Streitjahres mehr als zehn Überstunden geleistet; nach seinem Dienstvertrag habe er nämlich im Durchschnitt 25 Mehr-

und Überstunden pro Monat zu leisten. Über die geleisteten Überstunden gebe es Aufzeichnungen. Durch die Inanspruchnahme von Zeitausgleich im Rahmen der variablen Arbeitszeit dürfe die durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung nicht geschmälert werden. Die monatlichen Überstunden wurden in der Beschwerde angeführt. Der Vorhaltbeantwortung legte er ein von ihm an das Finanzamt des Arbeitgebers gestelltes Ersuchen um Rechtsauskunft gemäß § 90 EStG 1988 vom 14. Jänner 2023 als Beilage bei, ob für das im All-In Monatslohn enthaltene Überstundenentgelt bei dem von ihm dargestellten Sachverhalt der Steuerfreibetrag gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 monatlich zu gewähren sei. Ebenfalls angefügt war die Auskunft des Finanzamtes des Arbeitgebers vom 2. Februar 2023, worin zusammengefasst festgehalten wurde, es sei neben einer Gleitzeitvereinbarung möglich, dass auch Überstunden geleistet werden würden und dass neben einer Gleitzeitvereinbarung auch eine All-In- oder Überstundenpauschalvereinbarung getroffen werde.

Mit Bescheid vom 5. Dezember 2024 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der streitgegenständlichen Werbungskosten mit EUR 23.889,42 fest, woraus sich ein Gutschriftsbetrag iHv EUR 282,00 ergab. Sie wies weiters darauf hin, dass eine Änderung des Gehaltszettels vom Arbeitgeber durchgeführt werden müsse und es bei einer nachträglichen Korrektur zu einer automatischen Bescheidänderung komme.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 18. Dezember 2024. In der Beilage zur Beschwerde mit Datum 14. Dezember 2024 führte der Beschwerdeführer mit Hinweis auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Jänner 2017, RV/7105589/2016 aus, dass die belangte Behörde einen nicht korrekten Gehaltszettel zu berichtigen habe. Hinsichtlich des Überstundenfreibetrages verwies der Beschwerdeführer auf sein bisheriges Vorbringen.

Im Zuge der Vorhaltbeantwortung vom 1. September 2025 legte der Beschwerdeführer den Dienstvertrag inklusive Sideletter, eine Betriebsvereinbarung über die variable Arbeitszeit im Streitzeitraum, die Gehaltszettel 01/2023 – 12/2024 und 02/2025, Ausdrücke aus dem elektronischen Zeiterfassungssystem für die Jahre 2023 und 2024 sowie die Richtlinien über Home-Office vor. Die Überstundenvereinbarung sei Teil des Dienstvertrages. Danach sei er verpflichtet im Monatsdurchschnitt 25 Überstunden zu erbringen, die nicht als Gleitzeit konsumiert werden dürften. Der Gleitzeitbeobachtungszeitraum betrage nach der Betriebsvereinbarung ein Kalenderjahr. Das Überstundenentgelt und die Zuschläge gemäß Kollektivvertrag seien zur Gänze durch das All-In Gehalt abgedeckt. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass nur für einen Monat pro Kalenderjahr ein Freibetrag gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 gewährt worden sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Oktober 2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie aus, dass bei Gleitzeitvereinbarungen bis zur Abrechnung der Gleitzeitperiode auf Grund der arbeitsrechtlichen Bestimmungen von Normalarbeitszeit auszugehen sei. Dies könne auch daraus geschlossen werden, dass gemäß

§ 6 Abs 1a Arbeitszeitgesetz (AZG) nicht als Überstunden jedenfalls die am Ende einer Gleitzeitperiode bestehenden Zeitguthaben gelten würden, die nach der Gleitzeitvereinbarung in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden könnten. Bei einem Gleitzeitguthaben komme am Ende einer Gleitzeitperiode eine Aufrollung der einzelnen Zeiträume nicht in Betracht, weil das Guthaben gleichsam als Ergebnis eines „Arbeitszeitkontokorrents“ das rechnerische Ergebnis von Gutstunden und Fehlstunden sei und als solches daher keinem bestimmten Zeitraum zugeordnet werden könne. Es könne nur jenem Zeitraum zugeordnet werden, in dem die Abgeltung ausbezahlt worden sei (vgl VwGH 21. April 2004, 2001/08/0048). In den vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass Mehrarbeits- und Überstunden nur einmalig am Ende der Gleitzeitperiode entstehen würden. Im Dezember sei vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers daher das gesetzliche Höchstausmaß von EUR 86,00 steuerfrei belassen worden. Es könnten keine steuerfreien Überstundenzuschläge gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 aus einem All-In-Vertrag mit Gleitzeitvereinbarung herausgeschält werden.

Am 29. Oktober 2025 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Unter Verweis auf das bisherige Vorbringen führte der Beschwerdeführer aus, dass das in der Beschwerde vorentscheidung zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. April 2004, 2001/08/0048 zum Sozialversicherungsrecht ergangen sei und der Sachverhalt nicht mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar sei. Die Überstundenvereinbarung im Dienstvertrag sehe vor, dass monatlich Überstunden zu leisten seien. Nur Mehrstunden, die diese angeordneten Überstunden übersteigen würden, würden Gleitzeitmehrstunden darstellen. Es liege im gegenständlichen Fall somit eine individuelle Überstundenvereinbarung vor und erst sekundär eine Gleitzeitvereinbarung auf Basis der Betriebsvereinbarung. Dies werde durch die vorgelegten täglichen Arbeitszeitaufzeichnungen dokumentiert. Bei Überstunden sei zwischen originären und subsidiären Überstunden zu unterscheiden. Diese im Zeitraum der Erbringung entstandenen Überstunden (originäre Überstunden) würden im Rahmen der Gesamtlohnvereinbarung (All-In-Bezug) monatlich entlohnt werden. Im Gegensatz dazu würden subsidiäre Überstunden erst am Ende der Gleitzeitperiode entstehen. Solche subsidiären Überstunden könnten im gegenständlichen Fall nur über die individuell vereinbarten monatlichen Überstunden hinaus entstehen. Aus den Aufzeichnungen des Arbeitgebers sei ersichtlich, dass Überstunden in jedem Monat des Jahres 2023 geleistet worden seien und vom Arbeitgeber monatlich in einer Überstundenstatistik erfasst worden seien. Die Abgeltung sei mit dem All-In-Bezug monatlich erfolgt. Aus dem Gesamtmonatslohn könne der auf die monatlich geleisteten Überstunden entfallende Teil herausgerechnet werden. Weder vom Arbeitgeber noch vom Beschwerdeführer werde eine nachträgliche Umqualifizierung von Gleitzeitstunden in Überstunden vorgenommen. Bei der Ausbuchung des nicht übertragbaren Zeitguthabens handle es sich lediglich um einen EDV-technischen Vorgang, um den Anfangswert des Folgejahres für die Fortrechnung von Gleitzeitstunden herzustellen. Der Freibetrag gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 stehe für jeden Monat des Jahres 2023 zu.

Am 19. Jänner 2026 brachte der Beschwerdeführer eine Vorlageerinnerung beim Bundesfinanzgericht ein.

Am 2. Februar 2026 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde. Begründend führte sie zusammengefasst aus, die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge setze voraus, dass die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung der tatsächlich geleisteten Überstunden sowie die genaue Höhe der dafür bezahlten Zuschläge feststünden. Von der Feststellung jeder einzelnen Überstunde könne nur bei einer klaren und wirtschaftlich fundierten Vereinbarung über eine Überstundenpauschale abgesehen werden; unerlässliches Erfordernis sei dabei eine Vereinbarung über die Anzahl der in der Gesamtstundenleistung enthaltenen und zu leistenden Überstunden, die durch bloße Arbeitszeitaufzeichnungen nicht ersetzt werden könne (VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0250; 26. Jänner 2006, 2002/15/0207). Im Beschwerdefall stelle das monatliche All-In-Entgelt einen Gesamtbezug dar, mit dem insbesondere Mehr- und Überstunden abgegolten würden, ohne dass besondere Überstundenentgelte ausbezahlt würden. Aus den vorliegenden Unterlagen ergebe sich, dass Mehrarbeits- und Überstunden nur am Ende der Gleitzeitperiode insoweit entstehen würden, als Zeitguthaben nicht in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden könnten; dies entspreche auch der Betriebsvereinbarung über die variable Arbeitszeit. Die Arbeitsaufzeichnungen des Arbeitgebers würden zeigen, dass Gleitzeitstunden während des Jahres aufgebaut und erst im Dezember ausgebucht würden. Der Arbeitgeber habe daher den Freibetrag gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 zutreffend nur für einen Monat berücksichtigt. Die Begünstigung könne nur im Auszahlungsmonat angewendet werden, weil erst im Zeitpunkt der Abrechnung das Vorliegen von Überstunden beurteilt werden könne (*Exl in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG, § 68 Rz 13; VwGH 21. April 2004, 2001/08/0048); eine nachträgliche Aufrollung eines am Jahresende verbleibenden Zeitguthabens sei unzulässig.

Mit Ergänzung vom 4. Februar 2026 konkretisierte der Beschwerdeführer unter Vorrechnung der kollektivvertraglichen Überstundenzuschläge, dass die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für ihn in Betracht komme, weil die genaue Anzahl und die zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen würden (VwGH 24. Mai 1993, 92/15/0037 sowie 29. Jänner 1998, 96/15/0250). Im Erkenntnis vom 21. April 2004, 2001/08/0048 habe der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass neben einer Gleitzeitvereinbarung auch eine Überstundenpauschalierung möglich sei. Die Behauptung der belangten Behörde, dass laut Betriebsvereinbarung über die variable Arbeitszeit Überstunden nur vorliegen könnten, soweit am Ende der Gleitzeitperiode Plusstunden nicht in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden könnten, sei falsch. Die Betriebsvereinbarung sehe vor, dass jene Plusstunden, die nicht in die folgende Gleitzeitperiode übertragen werden könnten, Überstunden darstellen würden. Generell sei anzumerken, dass die von der belangten Behörde

erwähnte Bestimmung der Betriebsvereinbarung auf das gegenständliche Dienstverhältnis nicht anzuwenden sei, weil diese nur für Fälle der Einzelentlohnung gelte. Darüber hinaus beinhalte der Dienstvertrag die Regelung, dass diese Überstunden nicht durch Gleitzeit beeinträchtigt werden dürften.

Mit Beschluss vom 5. Februar 2026 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die Ergänzung des Beschwerdeführers zur Wahrung des Parteienghört.

In der Stellungnahme vom 9. Februar 2026 hielt die belangte Behörde an ihrer bisherigen Rechtsansicht fest. Im Beschwerdefall liege keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden, sondern eine auf dem Dienstvertrag beruhende Pauschalabgeltung vor. Bei Gleitzeitvereinbarungen sei bis zur Abrechnung der Gleitzeitperiode arbeitsrechtlich von Normalarbeitszeit auszugehen, weshalb die Begünstigung nach § 68 Abs 2 EStG 1988 für abgegoltene Überstunden nur im Auszahlungsmonat zur Anwendung kommen könne. Würden im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung angeordnete Überstunden geleistet, könnten die Begünstigungen nach § 68 Abs 1 und 2 EStG 1988 zwar für die monatlich tatsächlich geleisteten und bezahlten Überstunden berücksichtigt werden, vorausgesetzt, dass im Jahresdurchschnitt tatsächlich Überstunden im erforderlichen Ausmaß geleistet würden und keine missbräuchliche Verteilung der Überstunden erfolge. Im Übrigen sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Herausschälen von Überstunden aus einem echten All-In-Vertrag nicht zulässig (vgl VwGH 26. Jänner 2006, 2002/15/0207).

Mit Beschluss vom 20. Februar 2026 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer die Stellungnahme der belangten Behörde zur Wahrung des Parteienghört.

In der Stellungnahme vom 9. März 2026 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, die belangte Behörde berücksichtige zwar § 6 Abs 1a AZG, lasse jedoch § 6 Abs 1 AZG außer Acht. Danach liege Überstundenarbeit bereits vor, wenn die gesetzliche oder sich aus der Verteilung der Normalarbeitszeit ergebende tägliche oder wöchentliche Normalarbeitszeit überschritten werde. § 4b Abs 5 AZG stelle klar, dass auch im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung vom Arbeitgeber angeordnete Arbeitsstunden, die über die Normalarbeitszeit hinausgingen, Überstunden seien, die bereits im Zeitpunkt ihrer Leistung entstünden und nicht erst am Ende der Gleitzeitperiode. Die Auffassung, sämtliche Arbeitszeiten seien bis zum Ende der Gleitzeitperiode Normalarbeitszeit, soweit Zeitguthaben übertragbar seien, sei daher unzutreffend. Bei einer wöchentlichen Normalarbeitszeit von 38,5 Stunden ergebe sich eine tägliche Normalarbeitszeit von 7 Stunden 42 Minuten; darüberhinausgehende angeordnete Arbeitsstunden seien Überstunden, während lediglich nicht angeordnete Mehrarbeit der Gleitzeit unterliege. Das von der belangten Behörde herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, sei nicht übertragbar, weil dort der Grundbezug im Gegensatz zum Beschwerdefall im Dienstvertrag nicht ausgewiesen gewesen sei.

Mit Beschluss vom 9. März 2026 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die Stellungnahme des Beschwerdeführers zur Wahrung des Parteienghört.

Mit Stellungnahme vom 25. März 2026 führte die belangte Behörde wiederholt aus, dass im Beschwerdefall die Befreiung im Rahmen des § 68 Abs 2 EStG 1988 für die abgegoltenen Überstunden nur für den Auszahlungsmonat anzuwenden sei.

Mit Beschluss vom 26. März 2026 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdeführer die Stellungnahme der belangten Behörde zur Wahrung des Parteienghört.

Mit Stellungnahme vom 9. April 2026 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, die von der belangten Behörde herangezogenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250, und vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, seien auf den Beschwerdefall nicht übertragbar, weil diesen Sachverhalten Pauschalvereinbarungen ohne Ausweis eines Grundbezugs zugrunde gelegen seien. Seit 1. Jänner 2016 sei der Ausweis des Grundbezugs gemäß § 2g AVRAG verpflichtend, weshalb im Beschwerdefall aufgrund der ausdrücklichen Vereinbarung des Grundlohns gemäß § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG eine Kürzung des Grundbezugs ausgeschlossen sei. Da die Höhe des Überstundenzuschlags von höchstens 50 % des Grundlohns gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 für jeden Monat feststehe, sei lediglich nachzuweisen, dass die Überstunden im jeweiligen Monat tatsächlich geleistet worden seien und es sich dabei um einfache Überstunden handle; diesen Nachweis habe der Beschwerdeführer erbracht. Die Auszahlung der angeordneten und tatsächlich geleisteten Überstunden erfolge im Rahmen der monatlichen Gesamtentlohnung und nicht erst am Jahresende. Soweit sich die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. April 2004, 2001/08/0048, stütze, übersehe sie, dass diesem Sachverhalt keine angeordneten Überstunden zugrunde gelegen seien. Nach § 4b Abs 5 AZG könnten im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung Überstunden angeordnet werden.

Ergänzend verwies der Beschwerdeführer in der Stellungnahme vom 15. April 2026 auf die Erläuterungen zur Änderung des AVRAG, idF BGBl I Nr 152/2015. Zusätzlich zum klaren Wortlaut des Gesetzestextes werde zu § 2g AVRAG in den Erläuterungen explizit auf den Sachverhalt einer „echten All-In-Vereinbarung“ und die damit in Zusammenhang stehende Berechnung der abgegoltenen Überstunden eingegangen.

Mit Beschluss vom 15. April 2026 übermittelte das Bundesfinanzgericht der belangten Behörde die Stellungnahme samt Ergänzung des Beschwerdeführers zur Wahrung des Parteienghört.

Mit E-Mail vom 22. April 2026 teilte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht mit, dass keine weitere Stellungnahme eingebracht werde.

Am 1. Juli 2026 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt. Die Parteien führten dabei im Wesentlichen wie im bisherigen Verfahren aus.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist Bankangestellter und bezog im Streitjahr 2023 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er schloss mit seinem Arbeitgeber am 12. Oktober Jahr 2022 auszugsweise wie folgt lautenden Dienstvertrag ab:

„7. Arbeitszeit

Die Normalarbeitszeit richtet sich nach dem Gesetz und dem anwendbaren Kollektivvertrag und beträgt derzeit 38,5 Stunden pro Woche bei Vollzeitbeschäftigung.

Der Dienstnehmer verpflichtet sich, nach Maßgabe der betrieblichen Erfordernisse Mehr- und Überstunden zu leisten und ist unter Berücksichtigung berechtigter Interessen und im gesetzlich zulässigen Ausmaß zu Bereitschafts-, Nacht- sowie Feiertags- und Wochenendarbeit bereit. Die Lage der Arbeitszeit ist mit dem Vorgesetzten zu vereinbaren. Beginn und Ende der Arbeitszeit und deren Verteilung auf die einzelnen Wochentage können vom Dienstgeber unter Beachtung der gesetzlichen Regelungen geändert werden.

Es wird davon ausgegangen, dass im Durchschnitt 25 Mehr- und Überstunden pro Monat geleistet werden. Durch die Inanspruchnahme von Zeitausgleich im Rahmen der variablen Arbeitszeit darf die durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung nicht geschmälert werden. Arbeitszeitaufzeichnungen sind vom Dienstnehmer zu führen.“

„9. Entgelt

9.1 *Das monatliche Gehalt beträgt brutto EUR 5.550,- [Anm: ab April 2023: EUR 6.039,95].*

Das monatliche Grundgehalt iSv § 2 Abs. 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG beträgt derzeit EUR 3.620,99 [Anm: ab April 2023: EUR 3.958,55 nach dem Kollektivvertrag] brutto und entspricht dem Ihrer Einstufung entsprechenden kollektivvertraglichen Mindestgehalt für die vereinbarte Arbeitszeit. [Anm: Differenzbetrag: bis März 2023 EUR 1.929,51; ab April 2023: € 2.081,40]

9.2 *Der Dienstnehmer wird mit seiner ausdrücklichen Zustimmung in die Beschäftigungsgruppe E und Gehaltsstufe 7 (1. Verweildauerjahr) des anwendbaren Kollektivvertrages eingestuft. [...]*

9.5 *Darüber hinaus erhält der Dienstnehmer, soweit das nach den aufsichtsrechtlichen Regelungen zulässig ist und im Einklang mit der Vergütungspolitik des Dienstgebers steht, 14 Mal jährlich eine positionsbezogene Zulage. Diese Zulage richtet sich derzeit nach der Position Professional Quant und beträgt 15,00 % des monatlichen Bruttogehalts. [...]*

Die positionsbezogene Zulage ist nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung etwaiger Mehr- und Überstunden oder für die Berechnung der Beitragsgrundlage für Pensionskassenbeiträge oder sonstiger Ansprüche aus einer betrieblichen Altersvorsorge einzubeziehen. [...]

9.7 *Mit den bezahlten Entgeltleistungen, die über das Grundgehalt hinausgehen, sind alle Dienstleistungen, insbesondere Mehrarbeit (Grundentgelt und Zuschläge), Überstunden (Grundentgelt und Zuschläge), Reise- und Wartezeiten auf Dienstreisen, sowie jede etwaige Mehrvergütung für Wochenend-, Feiertags- oder Nachtarbeit, vollständig abgegolten. Alle Parteien gehen davon aus, dass die gesetzlichen Arbeitszeitgrenzen immer eingehalten werden; sollte das ausnahmsweise einmal nicht der Fall sein, sind auch solche Arbeitszeiten im obigen Sinne abgegolten. [...]*

Die aktenkundige Betriebsvereinbarung über die variable Arbeitszeit (§ 97 Abs. 1 Z 2 ArbVG iVm § 4b AZG) lautet auszugsweise wie folgt:

„[...]

2 Zielsetzung

Die variable Arbeitszeit soll Mitarbeitern ermöglichen, ihre Arbeitszeit in Abstimmung mit dem Vorgesetzten innerhalb der vorliegenden Rahmenbedingungen selbst zu bestimmen. [...] Eine Über- oder Unterschreitung der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit (inklusive allfälliger Überstunden- bzw. All-in Vereinbarungen) ist im Rahmen der Bestimmungen dieser Betriebsvereinbarung zulässig. Die Bestimmungen des AZG, des ARG und des Kollektivvertrags der Banken und Bankiers in der jeweils gültigen Fassung (KV), sind jedoch zu beachten.

3 Inhalt der Betriebsvereinbarung

3.1 Grundsätze

Die VAZ gibt den Mitarbeitern der [...] die Möglichkeit, ihre Arbeitszeit unter den nachstehenden Voraussetzungen individuell zu gestalten:

- [...]
- *Die Arbeitszeit muss in der Regel im täglichen Gleitzeitrahmen liegen.*
- *Der Zeitsaldo soll am Ende eines Arbeitstags nicht unter minus zehn Stunden liegen.*

3.2 Wirksamkeit gesetzlicher Bestimmungen

Durch die gegenständliche Vereinbarung sollen Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes nicht umgangen werden. Insbesondere darf die tägliche Arbeitszeit gem. § 4b Abs 4 AZG zehn Stunden nicht überschreiten.

Zwischen Arbeitsende und Arbeitsbeginn des darauffolgenden Tages ist eine Ruhezeit von mindestens elf Stunden einzuhalten. Ebenso ist auf die Wochenendruhe zu achten, die eine ununterbrochene Ruhezeit von 36 Stunden, in die der Sonntag zu fallen hat, vorsieht. [...]

3.3 Arbeitszeitbegriffe

3.3.1 Normalarbeitszeit

Nach § 4b Abs 4 AZG sowie § 25 Abs 8 lit c des KVs kann die tägliche Normalarbeitszeit bis zu zehn Stunden am Tag betragen.

3.3.2 Mehrarbeits- und Überstunde

Es gelten die gesetzlichen und kollektivvertraglichen Bestimmungen.

Als Mehrarbeits- und Überstunden gelten jedenfalls Zeitguthaben, die am Ende der Gleitzeitperiode nicht in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden.

Die Vergütung von Mehrarbeits- und Überstunden erfolgt gemäß Punkt 3.7 dieser Vereinbarung.

3.3.3 Gleitzeitrahmen (Rahmenarbeitszeit)

Die Zeitspanne, innerhalb der die Arbeitsleistung zu erbringen ist. Der Gleitzeitrahmen umfasst — mit Ausnahme von Sonderregelungen — von Montag bis Freitag die Zeit zwischen 06:00 und 20:00 Uhr.

3.3.4 Sollarbeitszeit

Die Arbeitszeit, die täglich vorgegeben wird, um die durchschnittliche wöchentliche Normalarbeitszeit zu erreichen. Das sind bei Vollzeitmitarbeitern derzeit 38,5 Stunden pro Woche bzw. 7 h 42 pro Tag. [...]

3.3.5 [...]

3.3.6 Fiktive Normalarbeitszeit

Die vereinbarte tägliche Arbeitszeit, in der die Arbeit in der Regel auch schwerpunktmäßig anfällt. Sie wird für jeden Mitarbeiter im Zeiterfassungssystem hinterlegt. Das ist bei Vollzeitmitarbeitern grundsätzlich Mo-Fr die Zeit von 08:00 Uhr bis 16:12 Uhr (einschließlich 30 Minuten unbezahlte Ruhepause von 12:00 Uhr bis 12:30 Uhr; bezüglich tatsächlicher Konsumation der Ruhepause siehe 3.3.7 Ruhepause).[...]

3.3.7 [...]

3.3.8 Zeitsaldo

Die Differenz zwischen Soll- und Istarbeitszeit. Ein Zeitsaldo kann sich nur innerhalb des Gleitzeitrahmens aufbauen, weil Zeiten außerhalb des Gleitzeitrahmens als Mehrarbeits- oder Überstunde gewertet werden. [...]

3.3.9 [...]

3.3.10 Gleitzeitperiode

Die Gleitzeitperiode beträgt ein Jahr und entspricht dem Kalenderjahr [...].

3.3.11 Heimarbeit

[...] Die Heimarbeit ist nachträglich im Zeiterfassungssystem einzutragen, wobei darauf zu achten ist, dass diese Zeiten nur werktags (Montag bis Freitag) zwischen 06:00 und 20:00 Uhr, sowie in Ausnahmefällen samstags bis 13:00 Uhr erfasst werden. [...]

3.4 Zeiterfassung

[...] Die Mitarbeiter haben bei jedem Verlassen des Gebäudes eine entsprechende Zeitbuchung vorzunehmen (Kommen-, Gehenbuchung, Dienstgang). [...]

Die Arbeitszeiterfassung erfolgt minutengenau.

3.5 [...]

3.6 Zeitübertrag, Zeitguthaben

Innerhalb der Gleitzeitperiode werden die täglichen Zeitsalden unbegrenzt vorgetragen. Am Ende des Kalenderjahres wird hingegen lediglich ein Zeitsaldo von bis zu plus zehn Stunden in die nächste Gleitzeitperiode vorgetragen.

Ein Mitarbeiter kann darüber hinaus wahlweise am Ende einer Gleitzeitperiode zusätzlich bis zu 20 weitere Stunden (insgesamt somit maximal 30) in die nächste Gleitzeitperiode übertragen. [...]

3.6.1 VAZ-Tage (ganztägige Abwesenheiten)

Ein Zeitguthaben kann auch durch Abwesenheit während eines vollen Arbeitstages verbraucht werden.

Voraussetzungen dafür sind

- die ausdrückliche Zustimmung des Vorgesetzten für den jeweiligen VAZ-Tag,
- ein Resturlaub von unter elf Tagen aus dem Vorjahr,
- die Erfüllung der vertraglich festgelegten Überstundenleistung (bei Mitarbeitern mit vertraglichem Überstundenpauschale) und
- ein entsprechendes Zeitguthaben.

3.7 Überstunden und Mehrarbeit

Der Vorgesetzte kann einem Mitarbeiter oder einem Mitarbeiterkreis die Befugnis zur Leistung von Überstunden oder Mehrarbeit entziehen. [...]

Sofern sie vom Vorgesetzten angeordnet wurden und mit dem betreffenden Mitarbeiter nicht

einzelvertraglich ein Überstundenpauschale oder eine All-in-Regelung vereinbart ist, gelten für die Verrechnung von Überstunden und Mehrarbeit nachfolgende Regelungen:

3.7.1 Vollzeitmitarbeiter mit Einzelverrechnung und Teilzeitmitarbeiter

Folgende Arbeitszeiten werden ohne weitere Veranlassung als Mehrarbeits- oder Überstunden abgegolten:

- das Zeitguthaben am Ende der Gleitzeitperiode, das nicht in die nächste Gleitzeitperiode übertragen wird,*
- die außerhalb des Gleitzeitrahmens von Montag bis Freitag geleisteten Stunden von 20:00 Uhr bis 06:00 Uhr,*
- die an Samstagen, Sonn- und Feiertagen geleisteten Stunden.*

Ist absehbar, dass innerhalb der Gleitzeitperiode der Abbau von Zeitguthaben durch Zeitausgleich nicht oder nur zum Teil möglich ist, so werden auf Antrag des Mitarbeiters und nach Freigabe durch den Vorgesetzten über zehn Plusstunden (bzw. 30 Plusstunden siehe 3.6 Zeitübertrag, Zeitguthaben) hinausgehende Zeitguthaben am Monatsende auch innerhalb der Gleitzeitperiode ganz oder teilweise als Mehrarbeits- bzw. Überstunden abgegolten. [...]“

§ 25 und § 26 des Kollektivvertrages für Angestellte der Banken und Bankiers vom 21. Oktober 1949, in der ab 1. April 2022 und 1. April 2023 geltenden Fassung lauten auszugsweise wie folgt:

„§ 25 Arbeitszeit

(1) Die Normalarbeitszeit beträgt ausschließlich der Ruhepausen 38,5 Stunden in der Woche. Auf den Kollektivvertrag betreffend die Arbeitszeitverkürzung und Flexibilisierung in den Kreditinstituten vom 3. März 1988 wird hingewiesen.

[...]

(3) Mehrarbeitsleistungen von täglich weniger als einer Viertelstunde unmittelbar vor Beginn oder nach Schluss der festgesetzten Dienststunden gelten nicht als Überstunden.

[...]

(8) Besondere Regelungen im Wege von Betriebsvereinbarungen:

[...]

c) In Gleitzeitvereinbarungen iSd § 4b AZG kann die tägliche Normalarbeitszeit mit maximal 10 Stunden angesetzt werden, wenn ein Zeitausgleich in ganzen Tagen ermöglicht wird.

[...]“

„§ 26 Überstundenentlohnung*)

(1) Eine über die Arbeitszeit gemäß § 25 Abs 1 hinausgehende Arbeitsleistung ist als Überstundenleistung zu betrachten. Beide Vertragsteile erklären die Leistung von Überstunden als unerwünscht und verpflichten sich, alles Zweckdienliche vorzukehren, um Überstunden zu vermeiden. Durch die Leistung von Überstunden kann im Bedarfsfall die Arbeitszeit bis zu 10 Stunden täglich verlängert werden.

(2) Der Anspruch auf Überstundenentlohnung entsteht nach Ablauf der in § 25 festgesetzten Arbeitszeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 25 Abs 3, sofern die Überstundenleistung angeordnet oder nachträglich genehmigt wurde. Vollendete Viertelstunden werden als halbe, vollendete Dreiviertelstunden als ganze Überstunden vergütet.

(3) Die Vergütung von Überstunden erfolgt auf Basis von 1/150 des Monatsbezuges, ausschließlich der Sozialzulagen und sonstiger Zulagen, die mit der Leistung von Überstunden

nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehen. Hierzu tritt ein Mehrarbeitszuschlag von 50% für die Zeit ab Dienstschluss bis 20 Uhr pro Arbeitstag und von 100% für eine Mehrarbeitsleistung in der Zeit von 20 Uhr bis 6 Uhr (Nachtarbeitszuschlag) sowie an Samstagen, Sonn- und Feiertagen. An Samstagen wird der 100-prozentige Zuschlag nur für Arbeitnehmer bezahlt, deren Normalarbeitszeit auf die 5-Tage-Woche abgestellt ist, nicht jedoch für regelmäßige Schichtdienstarbeit bzw für Arbeitnehmer, die sechs Tage in der Woche arbeiten.

(4) Bei regelmäßig wiederkehrender Mehrarbeit, Bilanzabschluss und Ähnlichem oder bei Arbeiten aus besonderen Anlässen können von der Geschäftsleitung Überstundenpauschalien gewährt werden, deren Höhe im Einvernehmen mit dem Betriebsrat, bei Funktionären vom Prokuristen aufwärts mit Zustimmung des Betreffenden, festgesetzt wird. Die Auszahlung von Jahrespauschalien erfolgt in 12 Monatsraten).*

(5) Für die am 1. bzw 6. Jänner geleisteten Arbeitsstunden gebührt die gleiche Entlohnung, wie dies für Sonntagsüberstunden vorgesehen ist. Der Anspruch auf dieses Entgelt besteht neben dem laufenden Monatsgehalt. Der Personenkreis jener Arbeitnehmer, die für Abschlussarbeiten an den genannten Tagen benötigt werden, soll mit dem Betriebsrat vereinbart werden. Bisher bestehende günstigere Regelungen bleiben aufrecht.

(6) Die Regelungen des Abs 5 gelten auch für an weiteren Feiertagen geleistete Arbeitsstunden. Allfällige Überstunden sind gemäß Abs 5 abzugelten. Die Höchstgrenzen der täglichen Arbeitszeit gemäß dem Arbeitszeitgesetz sind zu beachten. Durch Betriebsvereinbarungen sind festzulegen:

- der Arbeitszeitrahmen (Beginn und Ende der Feiertagsarbeit);*
- der Jahresplan über die Arbeitseinsätze der Arbeitnehmer. Ein Arbeitnehmer soll nach Möglichkeit nicht an mehr als fünf Feiertagen tätig sein;*
- Regelungen für Arbeitnehmer, deren Überstunden nicht einzeln abgerechnet werden, sowie für Arbeitnehmer, die an mehr als fünf Feiertagen im Jahr beschäftigt werden.*

(7) Überstundenentlohnungen müssen binnen drei Monaten nach dem Tag der Überstundenleistung in der Personalabteilung geltend gemacht werden, widrigenfalls erlischt der Anspruch.

**) Bei Überstundenpauschalien ist der darin enthaltene Mehrarbeitszuschlag gesondert ersichtlich zu machen.*

**) Hinsichtlich Definition und Entlohnung von Mehrarbeitsstunden bzw Überstunden siehe auch Bestimmungen des Kollektivvertrages betreffend Arbeitszeitverkürzung und Flexibilisierung in den Kreditinstituten vom 3. März 1988.“*

Der Beschwerdeführer legte im Verfahren Arbeitszeitaufzeichnungen vor, die er selbst im Excel führt. Die Stunden und Minuten sind dabei auf Dezimal umgerechnet. Die Zeiterfassung des Beschwerdeführers stimmt mit der ebenfalls aktenkundigen Zeiterfassung des Arbeitgebers überein, wobei diese Angaben in Stunden und Minuten enthält.

Die Zeiterfassung des Arbeitgebers erfolgt automatisiert. Bei Betreten bzw Verlassen des Bürogebäudes erfolgt die Zeiterfassung durch Ein- bzw Ausloggen mit dem Dienstaussweis des Beschwerdeführers bei einem Terminal. Die Ein- bzw Ausloggzeiten werden automatisch ins System des Arbeitgebers übertragen. Im Fall der Heimarbeit gibt es ein Äquivalent zum „Ein- und Auslogg-Terminal“, das durch Mausklick betätigt wird. Die Arbeitszeiterfassung kann vom Beschwerdeführer nicht eigenmächtig verändert werden. Er kann eine Änderung beantragen, die in der Folge von der dafür zuständigen Stelle genehmigt werden muss.

Aus den aktenkundigen Arbeitsaufzeichnungen geht hervor, dass der Beschwerdeführer im November 2023 Arbeiten nach 20:00 Uhr im Ausmaß von 1,67 Stunden verrichtet hat (siehe auch Zeile „Überstunden“ in Überstundenstatistik). Weitere Zeiten außerhalb des Gleitzeitrahmens zwischen 6:00 Uhr und 20:00 Uhr im Jahr 2023 wurden nicht erfasst.

Die nach dem Dienstvertrag bestehende Verpflichtung im Durchschnitt 25 Überstunden pro Monat zu leisten, aliquotiert sich nach Urlaubstagen, Feiertagen und Krankenständen. Die monatlich vor Aufbau eines Gleitzeitguthabens zu erbringenden Überstunden werden in der Überstundenstatistik des Arbeitgebers in der Zeile „Ist Std. All-In/Pauschal“ ausgewiesen und wurden nachweislich in jedem Monat des Streitjahres tatsächlich erbracht. In jedem Monat des Streitjahres wurde jedenfalls mehr als 10 Überstunden geleistet.

Am Gehaltszettel wird das „IST-Gehalt“ von EUR 5.550,00 bzw EUR 6.039,95 pauschal ausgewiesen; es erfolgt keine Aufteilung von Grundgehalt und Pauschalvergütung. Im Rahmen der Entgeltzahlung für Februar 2024 erfolgte die Berücksichtigung von EUR 86,00 gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 für den Monat Dezember 2023 durch den Arbeitgeber. Der Überstundenzuschlag wurde unter der Buchungszeile „Schalter § 68/2“ mit EUR 13,20 für Dezember 2023 für 248,80 Stunden ausgewiesen. Für die Monate Jänner bis März 2023 errechnet sich ein Überstundenzuschlag iHv EUR 12,07 und ab April 2023 iHv EUR 13,20.

Dienstreisen erfolgten im Streitjahr 2023 unstrittig nicht.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, insbesondere dem Dienstvertrag, der Betriebsvereinbarung über variable Arbeitszeit, den vorgelegten Gehaltszetteln und der elektronischen Zeiterfassung des Arbeitgebers. Weiters maßgebend ist im Internet zugängliche Kollektivvertrag für Angestellte der Banken und Bankiers vom 21. Oktober 1949, in der ab 1. April 2022 und ab 1. April 2023 geltenden Fassung.

In der Überstundenstatistik des Arbeitgebers wird ein „Soll Std. All-In/Pauschal“ von 254,14 Stunden ausgewiesen und ein „Ist Std. All-In/Pauschal“ von 266,33 Stunden. Ebenso abgebildet werden die Werte für die einzelnen Monate (siehe unten). Dabei beinhaltet der Jänner-Ist-Wert das aus dem Vorjahr übertragenen Zeitguthaben gekürzt um 10, somit +4,58 (statt 14,58) und der Dezember-Ist-Wert ist gekürzt um den Übertrag des Zeitguthabens in das Jahr 2024 ebenfalls um 10, somit um -4,70 (statt 14,70). Die Kürzung konnte nicht aufgeklärt werden, hat jedoch aufgrund der gleichmäßigen Behandlung von Jänner und Dezember insoweit keinen Einfluss. Die Zeile Überstunden weist einen Wert von 1,67 Stunden aus, die nach 20:00 Uhr erbracht wurden. Die Zeile „geleist. ÜS“ weist die tatsächlich geleisteten Mehrstunden ohne Übertrag aus dem Vorjahr bzw auf das kommende Jahr und ohne Überstunden nach 20:00 Uhr aus. Die monatlichen Werte unterscheiden sich von den monatlichen Zeitaufzeichnungen des

Beschwerdeführers insoweit, als nicht zwischen Gleitzeit- und Überstundenaufbau unterschieden wird (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 1. Juli 2026).

Der Beschwerdeführer differenziert in seinen Arbeitszeitaufzeichnungen zwischen „Gleitzeitsaldo“ und „kumulierte Überstunden“; die Werte sind in Dezimale ausgewiesen. Die Arbeitsaufzeichnungen des Arbeitgebers differenzieren hingegen nicht und weisen einen fortlaufenden Gesamtwert in Stunden und Minuten (statt Dezimale) unter „Saldo“ aus. Die Überstundenstatistik weist die Werte in Dezimale aus. Die „Soll-Std. All-In/Pauschal“ stellen die aliquotiert monatlich erwarteten Überstunden dar; demgegenüber weist die Zeile „geleist. Stunden“ die im jeweiligen Monat über die Normalarbeitszeit hinausgehend geleisteten Stunden aus. Daraus ergeben sich folgende Stundenwerte:

	„Gleitzeit- saldo“ Bf + 14,58	„kumulierte Überstunden“ Bf	„Soll-Std. All- In/Pauschal“	„geleist. Stunden“	„Saldo“ AG	umgerechnet in Dezimale Saldo AG
Jänner	16,20	20,93	19,32	22,55	37,08	37,13
Februar	13,88	21,43	23,75	19,12	56,15	56,25
März	15,45	30,22	25,00	31,78	88,02	88,03
April	15,35	20,85	22,50	20,75	108,47	108,78
Mai	15,47	22,10	19,57	22,22	131,00	131,00
Juni	15,43	17,45	17,05	17,42	148,25	148,42
Juli	15,43	22,08	23,80	22,08	170,30	170,50
August	15,43	21,57	20,65	21,57	192,04	192,07
September	14,73	23,12	23,80	22,42	214,29	214,48
Oktober	14,40	20,63	21,58	20,30	234,47	234,78
November	13,30	26,67	20,45	23,90	258,41	258,68
Dezember	14,70*	18,72	16,67	20,12	278,48	278,80

* dieser Wert wurde in das Jahr 2024 übertragen

Dass die durchschnittlich vereinbarte Mehr- und Überstundenleistung von 25 Stunden tatsächlich erbracht wurde, ergibt sich aus der Übereinstimmung zwischen Dienstvertrag, elektronischer Arbeitszeiterfassung und der Überstundenstatistik des Arbeitgebers. Nach dem dargestellten Arbeitszeitaufzeichnungen und glaubhaften Vorbringen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung ist davon auszugehen, dass jedenfalls die aliquotierten „Soll-Std. All-In/Pauschal“ monatlich zu erbringen waren und tatsächlich erbracht wurden.

Entsprechend dem Dienstvertrag war ein Aufbau eines Gleitzeitguthabens erst nach tatsächlicher Erbringung dieser durchschnittlich 25 Überstunden möglich.

Nach § 26 Abs 4 des Kollektivvertrages ist gemäß der mit „*“ gekennzeichneten Anmerkung bei Überstundenpauschalien ein Mehrarbeitszuschlag gesondert ersichtlich zu machen. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers hat dies im Gehaltszettel von Februar 2024 gemacht, indem er unter „Schalter § 68/2“ den Zuschlag iHv EUR 13,20 ausgewiesen hat. Für die Berechnung des Überstundenzuschlages wurde folglich vom Arbeitgeber § 26 Abs 3 des Kollektivvertrages herangezogen. Der Zuschlag errechnet sich demnach wie folgt:

Jänner bis März 2023: Grundgehalt von EUR 3.620,99 / 150 * 50 % = EUR 12,07

April bis Dezember 2023: Grundgehalt von EUR 3.958,55 / 150 * 50% = EUR 13,20

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 68 Abs 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden 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.

Nach Abs 4 leg cit gilt Folgendes:

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

- 1. gesetzlicher Vorschriften,*
- 2. von Dienstordnungen der Gebietskörperschaften,*
- 3. aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
- 4. der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,*
- 5. von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,*
- 6. von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (§ 4 des Arbeitsverfassungsgesetzes, BGBl. Nr. 22/1974) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,*
- festgesetzt wird oder die 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.“

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt die Steuerbegünstigung für Überstundenzuschläge nach § 68 EStG 1988 nur in Betracht, wenn die genaue Anzahl und zeitliche Lagerung aller im Einzelnen tatsächlich geleisteten Überstunden und die genaue Höhe der dafür über das sonstige Arbeitsentgelt hinaus mit den Entlohnungen für diese Überstunden bezahlten Zuschläge feststehen (vgl VwGH 25. April 2001, 96/13/0029; 30. April 2003, 99/13/0222). Vom erstgenannten Erfordernis kann nur abgesehen werden, wenn eine klare, nach der Sachlage wirtschaftlich fundierte Vereinbarung über eine Pauschalabgeltung der Überstundenleistungen in bestimmter Höhe getroffen ist (vgl zB VwGH 24. Mai 1993, 92/15/0037; mwN, VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0250; 26. Jänner 2006, 2002/15/0207; 29. Juli 2025, Ra 2024/15/0050).

In Zusammenhang mit Überstundenpauschalvergütungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine solche für den Bereich des Abgabenrechtes jedenfalls nur dann Anerkennung finden kann, wenn sie in wirtschaftlich fundierter Weise, aufbauend auf dem tatsächlichen Überstundenanfall, die durchschnittlich im Lohnzahlungszeitraum unter der Voraussetzung gleich bleibender Verhältnisse zu leistenden Überstunden abgilt, wobei sich die gleich bleibenden Verhältnisse überdies auch auf die zeitliche Lagerung von „Normalüberstunden“ und „qualifizierten Überstunden“ (Sonntags-, Feiertags- und Nachtüberstunden) erstrecken müssen. Unerlässliches Erfordernis eines relevanten Überstundenpauschalübereinkommens ist eine Vereinbarung über die Anzahl der in den Gesamtstundenleistungen enthaltenen und zu leistenden Überstunden, wozu auch die vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung gehört, weil ohne eine solche vertragliche Festlegung der Gesamtstundenleistung die Prüfung nicht möglich ist, wann durch die Gewährung eines Zuschlages der Grundlohn eine Kürzung erfährt und damit eine abzulehnende Herausschälung eines Zuschlages aus dem Grundlohn erfolgt (vgl VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0250 und 26. Jänner 2006, 2002/15/0207).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist zu prüfen, ob die im Beschwerdefall abgeschlossene All-In-Vereinbarung den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Anforderungen an eine steuerlich anzuerkennende Überstundenpauschalvereinbarung entspricht.

Der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes lagen Dienstverträge zugrunde, die vor Inkrafttreten des § 2g Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) mit Arbeitsrechts-Änderungsgesetz 2015, BGBl I Nr 152/2015 abgeschlossen wurden. Eine gesetzliche Verpflichtung, den Grundbezug bei Abschluss einer All-In-Vereinbarung gesondert auszuweisen, bestand damals nicht. Durch die mit dem Arbeitsrechts-Änderungsgesetz 2015, BGBl I Nr 152/2015, erfolgte Neuregelung des § 2 Abs 2 Z 9 und des § 2g AVRAG ist für nach dem 1. Jänner 2016 abgeschlossene All-In-Vereinbarungen arbeitsrechtlich sichergestellt, dass

das Grundgehalt betragsmäßig auszuweisen und damit bestimmbar ist. Unterbleibt eine betragsmäßige Ausweisung, hat der Arbeitnehmer zwingend Anspruch auf den ihm gesetzlich zustehenden Grundgehalt einschließlich der branchen- und ortsüblichen Überzahlungen.

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt erfolgte im Beschwerdefall keine Einzelabgeltung nachgewiesener Überstunden, sondern eine Pauschalabgeltung auf der Grundlage des Dienstvertrages (Punkt 9.1 iZm 9.7 des Dienstvertrages). Nach dem Dienstvertrag stellt das Gehalt einen Gesamtbezug („All-In-Entgelt“) dar und betrug monatlich zum 1. Jänner 2023 EUR 5.550,00; ab 1. April 2023 EUR 6.039,95 zuzüglich einer für die gegenständliche Rechtsfrage nicht maßgebenden positionsbezogenen Zulage nach Punkt 9.5 des Dienstvertrages. Zwar ist in den Gehaltszetteln des Beschwerdeführers lediglich das All-In-Entgelt als Gesamtposten ausgewiesen. In Punkt 9.1 des Dienstvertrages wird jedoch mit Verweis auf § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG das monatliche Grundgehalt mit EUR 3.620,99 (ab 1. April 2023 EUR 3.958,55) eindeutig festgelegt. Dadurch ist der auf die über das Grundgehalt hinausgehenden Entgeltbestandteile entfallende Differenzbetrag rechnerisch bestimmbar. Nach Punkt 9.7 des Dienstvertrages dient dieser insbesondere der Abgeltung von Mehrarbeit (Grundentgelt und Zuschläge) sowie Überstunden (Grundentgelt und Zuschläge). Er betrug ab Jänner 2023 EUR 1.929,01 und ab April 2023 EUR 2.081,40.

Nach Punkt 7 des Dienstvertrages liegt der Entgeltvereinbarung die Annahme zugrunde, dass der Beschwerdeführer durchschnittlich 25 Mehr- und Überstunden pro Monat leistet. Dass dieser Durchschnittswert dem tatsächlichen Arbeitsanfall entspricht, ergibt sich nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt aus den vom Arbeitgeber geführten Arbeitszeitaufzeichnungen sowie der Überstundenstatistik. Gleichzeitig wird vereinbart, dass die Inanspruchnahme von Zeitausgleich im Rahmen der variablen Arbeitszeit die durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung nicht schmälern darf. Es liegt daher keine bloße Vereinbarung über die pauschale Abgeltung unbestimmter Mehrleistungen vor. Vielmehr liegt der Pauschalentlohnung nach dem Dienstvertrag eine durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung von 25 Stunden monatlich zugrunde, die sich in der vom Arbeitgeber geführten Überstundenstatistik widerspiegelt und nach dem festgestellten Sachverhalt im Streitjahr tatsächlich monatlich erbracht wurde.

Der Beschwerdefall unterscheidet sich somit in einem für die Anwendung des § 68 Abs 2 EStG 1988 entscheidungswesentlichen Punkt von den den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250 und vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, zugrunde liegenden Sachverhalten insofern, als in den dort zu beurteilenden Gesamtentgeltvereinbarungen das Grundgehalt weder gesondert ausgewiesen noch betragsmäßig bestimmt war und damit die Prüfung einer allfälligen Kürzung des Grundlohnes nicht in gleicher Weise möglich war.

Mit der durch § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG vorgeschriebenen gesonderten Ausweisung des Grundgehalts wird gerade jenem Missbrauch begegnet, dessen Vermeidung der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Anerkennung von Überstundenpauschalvereinbarungen zugrunde liegt.

Aufgrund der im Beschwerdefall nach § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG erfolgten gesonderten Ausweisung des Grundgehaltes besteht die vom Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250 und vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, angesprochene Gefahr, dass der steuerbegünstigte Überstundenzuschlag lediglich rechnerisch aus einem nicht näher bestimmbaren Grundlohn herausgelöst wird, nicht. Das Grundgehalt steht nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt fest und bildet die Grundlage für die Berechnung des Überstundenzuschlages nach Maßgabe der vom Arbeitgeber angewendeten kollektivvertraglichen Bestimmungen. Da § 26 Abs 3 des Kollektivvertrages die Bemessungsgrundlage des Überstundenentgelts ausdrücklich an den Monatsbezug, ausschließlich der Sozialzulagen und sonstiger Zulagen, die mit der Leistung Überstunden nicht in unmittelbarem Zusammenhang stehen, anknüpft und der Dienstvertrag das kollektivvertragliche Grundgehalt gesondert ausweist, lässt sich auch der Überstundenzuschlag rechnerisch nachvollziehen. Damit ist auch die Höhe des nach § 68 Abs 2 EStG 1988 begünstigungsfähigen Überstundenzuschlages bestimmbar. Für die Monate Jänner bis März 2023 errechnet sich nach dem festgestellten Sachverhalt ein Überstundenzuschlag iHv EUR 12,07 und ab April 2023 iHv EUR 13,20.

Die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Judikatur für die steuerliche Anerkennung einer Überstundenpauschalvereinbarung entwickelten Voraussetzungen sind daher im Beschwerdefall dem Grunde nach erfüllt.

Strittig ist weiters, ob die zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber abgeschlossene Gleitzeitvereinbarung der Anwendung des § 68 Abs 2 EStG 1988 vor Ende des Durchrechnungszeitraumes von einem Kalenderjahr entgegensteht.

Die belangte Behörde vertritt dazu die Auffassung, dass bei Bestehen einer Gleitzeitvereinbarung bis zum Ende der Gleitzeitperiode grundsätzlich von Normalarbeitszeit auszugehen sei. Überstunden würden erst im Zeitpunkt der Abrechnung der Gleitzeitperiode im Ausmaß jener Gutstunden entstehen, die nach der Betriebsvereinbarung nicht mehr in die folgende Gleitzeitperiode übertragen werden könnten. Daraus folgert sie, dass die Steuerbegünstigung des § 68 Abs 2 EStG 1988 lediglich im Auszahlungsmonat dieser nicht übertragbaren Gutstunden berücksichtigt werden könne.

Gemäß § 3 Abs 1 Arbeitszeitgesetz (AZG) darf die tägliche Normalarbeitszeit acht Stunden und die wöchentliche Normalarbeitszeit vierzig Stunden nicht überschreiten.

§ 4b AZG regelt die gleitende Arbeitszeit und lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 4b. (1) Gleitende Arbeitszeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer innerhalb eines vereinbarten zeitlichen Rahmens Beginn und Ende seiner täglichen Normalarbeitszeit selbst bestimmen kann. [...]

(4) Die tägliche Normalarbeitszeit darf zehn Stunden nicht überschreiten. Eine Verlängerung der täglichen Normalarbeitszeit auf bis zu zwölf Stunden ist zulässig, wenn die Gleitzeitvereinbarung vorsieht, dass ein Zeitguthaben ganztägig verbraucht werden kann und ein Verbrauch in Zusammenhang mit einer wöchentlichen Ruhezeit nicht ausgeschlossen ist. Die wöchentliche Normalarbeitszeit darf innerhalb der Gleitzeitperiode die wöchentliche Normalarbeitszeit gemäß § 3 im Durchschnitt nur insoweit überschreiten, als Übertragungsmöglichkeiten von Zeitguthaben vorgesehen sind.

(5) Ordnet die Arbeitgeberin bzw. der Arbeitgeber Arbeitsstunden an, die über die Normalarbeitszeit gemäß § 3 Abs. 1 hinausgehen, gelten diese als Überstunden. Eine solche liegt nach Abs 1 leg cit vor, wenn der Arbeitnehmer innerhalb eines vereinbarten zeitlichen Rahmens Beginn und Ende seiner täglichen Normalarbeitszeit selbst bestimmen kann. Nach Abs 4 leg cit darf die tägliche Normalarbeitszeit zehn Stunden nicht überschreiten. Eine Verlängerung der täglichen Normalarbeitszeit auf bis zu zwölf Stunden ist zulässig, wenn die Gleitzeitvereinbarung vorsieht, dass ein Zeitguthaben ganztägig verbraucht werden kann und ein Verbrauch in Zusammenhang mit einer wöchentlichen Ruhezeit nicht ausgeschlossen ist. Die wöchentliche Normalarbeitszeit darf innerhalb der Gleitzeitperiode die wöchentliche Normalarbeitszeit gemäß § 3 AZG im Durchschnitt nur insoweit überschreiten, als Übertragungsmöglichkeiten von Zeitguthaben vorgesehen sind.“

§ 6 AZG mit der Überschrift „Überstundenarbeit“ lautet wie folgt:

„§ 6. (1) Überstundenarbeit liegt vor, wenn entweder

1. die Grenzen der nach den §§ 3 bis 5a zulässigen wöchentlichen Normalarbeitszeit überschritten werden oder

2. die tägliche Normalarbeitszeit überschritten wird, die sich auf Grund der Verteilung dieser wöchentlichen Normalarbeitszeit gemäß den §§ 3 bis 5a und 18 Abs. 2 ergibt.

(1a) Am Ende einer Gleitzeitperiode bestehende Zeitguthaben, die nach der Gleitzeitvereinbarung in die nächste Gleitzeitperiode übertragen werden können, sowie am Ende eines Durchrechnungszeitraumes bestehende Zeitguthaben, die gemäß § 4 Abs. 7 in den nächsten Durchrechnungszeitraum übertragen werden können, gelten nicht als Überstunden. [...]“

Im Beschwerdefall beträgt die kollektivvertragliche Normalarbeitszeit gemäß § 25 Abs 1 des anzuwendenden Kollektivvertrages 38,5 Stunden wöchentlich. Dies entspricht auch Punkt 7 des Dienstvertrages. Nach Punkt 3.3.4 der Betriebsvereinbarung ergibt sich daraus eine tägliche Normalarbeitszeit von 7 Stunden 42 Minuten. Nach § 4b Abs 4 AZG sowie § 25 Abs 8 lit c des anzuwendenden Kollektivvertrages kann die tägliche Normalarbeitszeit bei Gleitzeitvereinbarungen bis zu zehn Stunden betragen (vgl auch Punkt 3.3.1 der Betriebsvereinbarung). Die Gleitzeitperiode beträgt ein Jahr und entspricht dem Kalenderjahr.

Bereits nach dem Gesetz können daher auch im Rahmen einer Gleitzeitvereinbarung angeordnete Arbeitsstunden Überstunden darstellen. § 6 Abs 1a AZG bestimmt lediglich, dass übertragbare Zeitguthaben am Ende einer Gleitzeitperiode nicht als Überstunden gelten.

Daraus folgt jedoch nicht, dass während einer Gleitzeitperiode angeordnete Überstunden ausgeschlossen wären. Gerade für diese enthält § 4b Abs 5 AZG eine ausdrückliche Regelung.

Dieses Verständnis steht auch mit der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Einklang, wonach zwischen Arbeitsstunden, die bereits während des Durchrechnungszeitraumes zu Überstunden werden, einerseits, und Zeitguthaben, die erst aufgrund der Endabrechnung eines Durchrechnungszeitraumes als Überstunden zu qualifizieren sind andererseits, zu unterscheiden ist (VwGH 29. Juli 2025, Ra 2024/15/0050 und das Vorerkenntnis dazu 16. November 2023, Ra 2021/15/0091).

Dieses Verständnis entspricht auch der dem Beschwerdefall zugrunde liegenden Betriebsvereinbarung. Auch die Betriebsvereinbarung unterscheidet ausdrücklich zwischen Gleitzeitguthaben und Überstunden. Nach Punkt 7 des Dienstvertrages bleibt der Beschwerdeführer verpflichtet, im Durchschnitt 25 Mehr- und Überstunden pro Monat zu leisten; die Inanspruchnahme von Zeitausgleich darf diese durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung ausdrücklich nicht schmälern. Daraus ergibt sich eindeutig, dass die vertraglich vorausgesetzte durchschnittliche Mehr- und Überstundenleistung nicht Bestandteil jenes Gleitzeitguthabens ist, das im Rahmen der Gleitzeitvereinbarung ausgeglichen oder in den nächsten Durchrechnungszeitraum übertragen werden kann.

Soweit sich die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. April 2004, 2001/08/0048, beruft, ist dem entgegenzuhalten, dass diesem Erkenntnis zwar ebenfalls ein flexibles Arbeitszeitmodell mit Gleitzeit und bei Angestellten auch eine monatliche Überstundenpauschale zugrunde lag. Gegenstand der Entscheidung waren jedoch die über die Pauschalvereinbarung hinaus geleistete Überstunden, die einmal jährlich abgerechnet wurden sowie die Frage, ob die dadurch im Auszahlungsmonat eingetretene Überschreitung der Höchstbeitragsgrundlage durch eine nachträgliche Aufrollung auf frühere Beitragszeiträume zu korrigieren war. Überstunden, die aufgrund des Dienstvertrages, vorrangig vor Aufbau eines allfälligen Gleitzeitguthabens zu erbringen sind, waren nicht Gegenstand dieses Erkenntnisses.

Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt im Beschwerdefall somit nicht vor. Der Beschwerdeführer begehrt keine nachträgliche Zuordnung eines erst am Ende der Gleitzeitperiode entstandenen Zeitguthabens zu einzelnen Lohnzahlungszeiträumen. Er stützt sein Begehren vielmehr auf die im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum aufgrund des Dienstvertrages der Pauschalentlohnung zugrunde gelegte durchschnittliche Mehr- und Überstundenleistung. Nach den Feststellungen wurde diese im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich erbracht, in den Arbeitszeitaufzeichnungen des Arbeitgebers ausgewiesen und (samt Überstundenzuschlag) abgegolten. Dass die Inanspruchnahme von Zeitausgleich diese durchschnittlich erwartete Mehr- und Überstundenleistung nach dem Dienstvertrag ausdrücklich nicht schmälern darf, bestätigt, dass diese Überstunden nicht Teil des ausgleichsfähigen Gleitzeitguthabens sind.

Die von der belangten Behörde vertretene Auffassung, wonach im Beschwerdefall Überstunden erst mit Ablauf der Gleitzeitperiode entstehen könnten und die Begünstigung des § 68 Abs 2 EStG 1988 daher ausschließlich im Monat der Endabrechnung zur Anwendung gelangen könne, vermag daher nach dem festgestellten Sachverhalt die Versagung der Begünstigung nach § 68 Abs 2 EStG 1988 nicht zu tragen.

Die Frage der Aufrollung stellt sich im gegenständlichen Beschwerdefall daher nicht. Der Beschwerdeführer begehrt keine nachträgliche Zuordnung einer erst am Ende der Gleitzeitperiode abgerechneten Überstundenvergütung zu früheren Lohnzahlungszeiträumen. Vielmehr wurden die der Pauschalentlohnung zugrunde liegenden Mehr- und Überstunden nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich erbracht und mit dem laufenden Monatsentgelt abgegolten. Die Steuerbegünstigung nach § 68 Abs 2 EStG 1988 wird daher für jene Lohnzahlungszeiträume begehrt, in denen die Überstunden nach dem festgestellten Sachverhalt geleistet und vergütet wurden.

Nach dem festgestellten Sachverhalt liegt dem Dienstvertrag eine wirtschaftlich fundierte Überstundenpauschalvereinbarung zugrunde. Die durchschnittlich geschuldete Mehr- und Überstundenleistung wird im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum tatsächlich erbracht und im laufenden Monatsentgelt abgegolten. Aufgrund der gesonderten Ausweisung des Grundgehaltes gemäß § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG sowie der kollektivvertraglichen Regelung des Überstundenzuschlages sind sowohl Grundlohn als auch Zuschlag eindeutig bestimmbar. Nach dem festgestellten Sachverhalt kann somit ein Zuschlag von EUR 12,07 für Jänner bis März 2023 und EUR 13,20 für April bis Dezember 2023 ermittelt werden.

Da die der Pauschalentlohnung zugrunde liegende Mehr- und Überstundenleistung nicht Bestandteil des am Ende der Gleitzeitperiode auszugleichenden Zeitguthabens ist, steht auch die Gleitzeitvereinbarung der Anwendung des § 68 Abs 2 EStG 1988 nicht entgegen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die insbesondere in den Erkenntnissen vom 29. Jänner 1998, 96/15/0250 und vom 26. Jänner 2006, 2002/15/0207, entwickelte Rechtsprechung unter einer Rechtslage entwickelt, in der eine gesetzliche Verpflichtung zur gesonderten Ausweisung des

Grundgehaltes nicht bestand. Die Frage, welche Auswirkungen die mit § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG geschaffene gesetzliche Verpflichtung zur Offenlegung des Grundgehaltes auf diese Rechtsprechung hat, wurde vom Verwaltungsgerichtshof bislang – soweit ersichtlich – nicht ausdrücklich beantwortet.

Ebenso fehlt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob bei einer nach § 2 Abs 2 Z 9 iVm § 2g AVRAG ausgestalteten All-In-Vereinbarung, die eine durchschnittlich geschuldete monatliche Mehr- und Überstundenleistung vorrangig vorsieht und mit einer nachrangigen Gleitzeitvereinbarung verbunden ist, die Begünstigung des § 68 Abs 2 EStG 1988 bereits im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum oder erst nach Ablauf des Durchrechnungszeitraumes zur Anwendung gelangt.

Wien, am 16. Juli 2026