

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. April 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise 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. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin beantragte im Rahmen ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 unter anderem das Pendlerpauschale in Höhe von 306,00 Euro (als tatsächlich zustehenden Gesamtjahresbetrag) und den Pendlereuro in Höhe von 172,00 Euro. Ihr Dienstgeber hatte demgegenüber laut an das Finanzamt übermitteltem Jahreslohnzettel ein Pendlerpauschale in Höhe von 4.437,00 Euro und den Pendlereuro in Höhe von 401,33 Euro berücksichtigt.

Mit Bescheid der belangten Behörde (Finanzamt Österreich) vom 23.4.2024 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2023 wurden das Pendlerpauschale und der Pendlereuro erklärungsgemäß berücksichtigt. Die Arbeitnehmerveranlagung ergab für das Jahr 2023 eine Nachforderung in Höhe von 1.389,00 Euro.

Mit am 17.5.2024 bei der belangten Behörde über das FinanzOnline Portal eingelangtem Anbringen erhob die Beschwerdeführerin gegen den oa Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde und führte dazu begründend aus, dass sie „*einen Fehler mit der Pendlerpauschale gemacht*“ habe. Sie bekomme das Pendlerpauschale monatlich von ihrem Dienstgeber ausbezahlt und habe sie dieses bei der Arbeitnehmervoranmeldung unabsichtlich angekreuzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3.6.2024 berücksichtigte die belangte Behörde unter Verweis auf einen von der Beschwerdeführerin vorgelegten Ausdruck aus dem Pendlerrechner ein Pendlerpauschale iHv 2.520,00 Euro sowie den Pendlereuro iHv 375,00 Euro.

Am 19.6.2024 brachte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag über FinanzOnline ein. Darin gab sie an, im Jahr 2023 überwiegend um 6:00 Uhr zu arbeiten begonnen zu haben und legte die Beschwerdeführerin Arbeitszeitaufzeichnungen für die Monate 1-4 und 8-12/2023 vor. Der Beschwerdeführerin stehe laut Pendlerrechner das große Pendlerpauschale von 306,00 Euro monatlich zu; dies ergebe inklusive Erhöhungsbeträge einen Jahresbetrag iHv 4.590,00 Euro.

Mit Ergänzungsersuchen vom 9.5.2025 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um Nachreichung von Arbeitszeitaufzeichnungen für das ganze Kalenderjahr 2023. Dem kam die Beschwerdeführerin am 20.5.2025 nach.

Am 26.8.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde und die Akten dem Bundesfinanzgericht vor. Im Vorlagebericht stellte die belangte Behörde den Antrag, den Einkommensteuerbescheid vom 23.4.2024 abzuändern und das Pendlerpauschale in Höhe von 3.978,00 Euro und den Pendlereuro in Höhe von 296,00 Euro zu berücksichtigen. Begründend führte die belangte Behörde dazu aus, dass aus den vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen hervorgehe, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2023 überwiegend um 6:00 Uhr zu arbeiten begonnen habe; das Arbeitsende sei überwiegend um 16:30 Uhr gewesen. Laut Pendlerrechner sei die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich oder nicht zumutbar. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf der schnellsten Strecke betrage 72 Kilometer. Aus den vorgelegten Arbeitszeitaufzeichnungen gehe allerdings hervor, dass die Beschwerdeführerin in den Monaten Februar, April und Juni 2023 an weniger als elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren sei; das Pendlerpauschale stehe daher nicht im vollen Ausmaß zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Die Beschwerdeführerin war im Streitjahr 2023 nichtselbständig tätig. Ihre Arbeitsstätte lag an der ***Bf1-Arbeitsstätte-Adr***. Ihren Wohnsitz hatte die Beschwerdeführerin an der Adresse ***Bf1-Wohnadr***.

1.2 Die Beschwerdeführerin war im Streitzeitraum mit einem Arbeitsausmaß von 40 Wochenstunden beschäftigt und konnte dabei gleitende Arbeitszeit in Anspruch nehmen. Entsprechend den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr war der Arbeitsbeginn überwiegend um 6:00 Uhr und das Arbeitsende überwiegend um 16:30 Uhr.

1.3 Laut Berechnungsformular L34 EDV („Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro“) war die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar. Die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrug 72 Kilometer.

1.4 In den Monaten Februar, April und Juni 2023 ist die Beschwerdeführerin an weniger als elf Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren (Februar: 10 mal; April: 6 mal; Juni: 7 mal), wobei sowohl im April als auch im Juni 2023 jeweils ein gesetzlicher Feiertag auf einen Werktag fiel (Ostermontag am 10. April; Fronleichnam am 8. Juni), an welchem die Beschwerdeführerin üblicherweise gearbeitet hätte. In den übrigen Monaten ist die Beschwerdeführerin entweder zumindest an 11 Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren oder beträgt die Summe jener Tage, an denen sie von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist, und jener Tage, an denen sie üblicherweise von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren wäre, auf die jedoch ein gesetzlicher Feiertag fiel oder an dem die Beschwerdeführerin Urlaub hatte oder sich in Krankenstand befand, zumindest 11.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen bei Punkt 1.1 gründen sich auf die entsprechenden Angaben im aktenkundigen Lohnzettel (L16), den der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin an das Finanzamt übermittelt hat.

Die Feststellungen bei Punkt 1.3 gründen sich auf das aktenkundige Berechnungsformular L34 EDV.

Die Feststellungen bei den Punkten 1.2 und 1.4 gründen sich auf die dem Finanzamt von der Beschwerdeführerin vorgelegten aktenkundigen Arbeitszeitaufzeichnungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Pendlerpauschale

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 idF BGBl I 2022/108 sind Werbungskosten auch:

„6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

[...]

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

<i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i>	<i>372 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>	<i>1 476 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>	<i>2 568 Euro jährlich,</i>
<i>bei mehr als 60 km</i>	<i>3 672 Euro jährlich.</i>

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

– Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein

Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.

[...]

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

[...]

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.“

Gemäß § 124b Z 395 lit b EStG 1988 sind zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zusätzlich zu den Pauschbeträgen gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 folgende Pauschbeträge nach Maßgabe der Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit e bis j EStG 1988 zu berücksichtigen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

mindestens 2 km bis 20 km	15,50 Euro monatlich
mehr als 20 km bis 40 km	61,50 Euro monatlich
mehr als 40 km bis 60 km	107 Euro monatlich
mehr als 60 km	153 Euro monatlich

Gemäß § 3 Abs 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes (Pendlerverordnung), BGBl II 2013/276 idF BGBl II 2022/275, ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

Liegen sowohl Wohnung als auch Arbeitsstätte im Inland, ist demnach das Ergebnis des Pendlerrechners grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen (vgl *Sutter/Pfalz* in *Hofstätter/Reichel* [Hrsg], Die Einkommensteuer [EStG 1988] – Kommentar [58. Lfg 2015] § 16 Abs 1 Z 6 EStG Rz 51).

Bei flexiblen Arbeitszeitmodellen (beispielsweise gleitender Arbeitszeit) ist der Ermittlung der Entfernung (zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) gem § 1 Abs 4 Pendlerverordnung ein

Arbeitsbeginn und ein Arbeitsende zu Grunde zu legen, das den überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr entspricht. Diese Arbeitszeiten sind gemäß § 2 Abs 1 Pendlerverordnung auch für die Beurteilung der Zumutbarkeit bzw Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels maßgeblich und demgemäß auch bei Verwendung des vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellten Pendlerrechners zugrunde zu legen (vgl zB BFG 17.8.2017, RV/3100975/2016; 23.2.2018, RV/1100265/2017).

Dem im Beschwerdefall vorliegenden Berechnungsformular L34 EDV („Erklärung/Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro“) war die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln unter Zugrundelegung der überwiegenden tatsächlichen Arbeitszeiten im Kalenderjahr an mehr als der Hälfte der Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar und betrug die schnellste Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 72 Kilometer. Der Beschwerdeführerin stehen daher das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 sowie die Erhöhungsbeträge gemäß § 124b Z 395 lit b EStG 1988 zu.

Da die Beschwerdeführerin in den Monaten Jänner, März, Mai und Juli bis Dezember jeweils entweder zumindest an 11 Tagen von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist oder die Summe jener Tage, an denen sie von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren ist, und jener Tage, an denen sie üblicherweise von der Wohnung zur Arbeitsstätte gefahren wäre, auf die jedoch ein gesetzlicher Feiertag fiel oder an dem die Beschwerdeführerin Urlaub hatte oder sich in Krankenstand befand, zumindest 11 betrug, stehen der Beschwerdeführerin für die Monate Jänner, März, Mai und Juli bis Dezember jeweils die gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988 für eine Fahrtstrecke von mehr als 60 km vorgesehenen Pauschbeträge in voller Höhe zu. Die Erhöhungsbeträge gemäß § 124b Z 395 lit b EStG 1988 stehen der Beschwerdeführerin für die Monate Jänner, März, Mai und Juni in voller Höhe zu.

Für die Monate Februar, April und Juni ist demgegenüber in Anbetracht der bei Punkt 1.4 getroffenen Feststellungen nach der Maßgabe des § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988 jeweils eine Aliquotierung der Pausch- und der Erhöhungsbeträge erforderlich. Konkret stehen der Beschwerdeführerin somit folgende Beträge zu:

Monat	Pauschbetrag gem § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988	Erhöhungsbetrag gem § 124b Z 395 lit b EStG 1988
Jänner	€ 306,00	€ 153,00
Februar	€ 204,00	€ 102,00
März	€ 306,00	€ 153,00

April	€ 102,00	€ 51,00
Mai	€ 306,00	€ 153,00
Juni	€ 204,00	€ 102,00
Juli	€ 306,00	-
August	€ 306,00	-
September	€ 306,00	-
Oktober	€ 306,00	-
November	€ 306,00	-
Dezember	€ 306,00	-
Jahressumme	€ 3.264,00	€ 714,00

3.1.2. Pendlereuro

Gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j EStG 1988 entsprechend.

Gemäß § 124b Z 395 lit c EStG 1988 steht im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zusätzlich ein Pendlereuro gemäß § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 von 0,50 Euro monatlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Für die Berücksichtigung des zusätzlichen Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 und lit e bis j EStG 1988 entsprechend.

Da sowohl für die Berücksichtigung des Pendlereuros als auch für die Berücksichtigung des zusätzlichen Pendlereuros die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988 und lit e bis j EStG 1988 gelten, kann betreffend die nach der Maßgabe des § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG 1988 erforderliche Aliquotierung auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3.1.1 verwiesen werden.

Konkret stehen der Beschwerdeführerin demnach folgende Absetzbeträge zu:

Monat	Pendlereuro gem § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988	Zusätzlicher Pendlereuro gem § 124b Z 395 lit c EStG 1988
Jänner	€ 12,00	€ 36,00
Februar	€ 8,00	€ 24,00
März	€ 12,00	€ 36,00
April	€ 4,00	€ 12,00
Mai	€ 12,00	€ 36,00
Juni	€ 8,00	€ 24,00
Juli	€ 12,00	-
August	€ 12,00	-
September	€ 12,00	-
Oktober	€ 12,00	-
November	€ 12,00	-
Dezember	€ 12,00	-
Jahressumme	€ 128,00	€ 168,00

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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 Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, wenn die vom erkennenden Verwaltungsgericht anzuwendenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, mwN). Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 6. März 2026