

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***RI*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Februar 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

In seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 erklärte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf) am 17.02.2024 nichtselbstständige Einkünfte aus drei gehaltsauszahlenden Stellen und beantragte neben Krankheitskosten auch das Pendlerpauschale in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) 3.366,00 Euro sowie den Pendlereuro iHv 119,13 Euro. Als berufliche Tätigkeit wurde „Baggerfahrer“ angegeben.

Der Einkommensteuerbescheid erging erklärungsgemäß ohne weitere Prüfung am 22.02.2024.

Mit 23.02.2024 übermittelte der Bf via FinanzOnline die Beschwerde, in welcher er ein höheres Pendlerpauschale (3.978,00 Euro) und einen höheren Pendlereuro (372,50 Euro) geltend machte. Begründend wurde angegeben, dass der Bf nicht die richtigen Beträge eingesetzt

hätte und daher um Nachrechnung und Auszahlung des Differenzbetrages bitte. Ein Auszug des Pendlerrechners wurde nicht vorgelegt.

Die belangte Behörde übermittelte dem Bf mit 11.03.2024 ein Ergänzungsersuchen, mit welchem es den Ausdruck des Pendlerrechners mit der Angabe der überwiegend täglichen Arbeitszeiten (ohne Wegzeit) sowie die Anzahl der Tage, an denen die Fahrten pro Kalendermonat erfolgt sind, anforderte. Diese Angaben waren für jeden der drei Dienstgeber des Bf im Beschwerdejahr gesondert vorzulegen.

Mit Schreiben vom 18.04.2024 beantwortete der Bf das Ergänzungsersuchen. Er brachte jedoch bloß ein händisch verfasstes Schreiben mit den Namen und Adressen der drei Dienstgeber ein und hatte den Betrag des Pendlerpauschales und des Pendlereuros pro Dienstverhältnis hinzugefügt.

Da somit aus Sicht der belangten Behörde nicht die geforderten Unterlagen übermittelt wurden, wurde am 23.04.2024 nochmal telefonisch beim Bf urgirt und auf die fehlenden Unterlagen hingewiesen. Trotz dieser erneuten Aufforderung wurden die abverlangten Unterlagen nicht nachgereicht.

Daher erließ die belangte Behörde mit 21.05.2024 die Beschwerdeentscheidung, in welcher sie das Pendlerpauschale und den Pendlereuro zur Gänze verwehrte. Begründet wurde dies mit dem Nichtbringen der geforderten Nachweise.

Der Bf brachte daraufhin mit 31.05.2024 den Vorlageantrag ein, in welchem er das Pendlerpauschale erneut wie in der Arbeitnehmerveranlagung mit 3.366,00 Euro und den Pendlereuro (etwas höher als in der Arbeitnehmerveranlagung) mit 231,25 Euro beantragte. Bezüglich der Höhe der Beträge wurde vom Bf um Kontrolle der Berechnung gebeten. Zudem wurde für alle drei Dienstgeber jeweils ein Ausdruck aus dem Pendlerrechner vorgelegt.

Am 20.06.2024 wurde an alle drei Dienstgeber des Bf ein Auskunftersuchen durch die belangte Behörde versendet bezüglich Klärung, worum es sich bei den erhaltenen steuerfreien Ersätzen handeln würde und bezüglich der Frage, wie die jeweiligen Anreisen gestaltet seien. Diese Auskunftersuchen wurden jeweils im Juli 2024 beantwortet.

Mit Vorlagebericht vom 01.08.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin wurde – nach eingehender Sichtung der Antworten der Auskunftersuchen der einzelnen Dienstgeber des Bf – beantragt, ein Pendlerpauschale iHv 2.054,15 Euro sowie einen Pendlereuro iHv 96,34 Euro anzuerkennen und begründete dies auch ausführlich je Arbeitgeber und legte dafür eine gesonderte Berechnung bei. Diese Berechnung ergab einen Betrag, der geringer ausfiel als jener, den der Bf in seiner Beschwerde beantragt hatte.

Da dem Vorlagebericht Vorhaltscharakter zukommt, dieser Bericht dem Bf zugegangen ist und

sich der Bf innerhalb der sechsmonatigen Entscheidungsfrist des Bundesfinanzgerichtes nicht mehr geäußert hat, war davon auszugehen, dass er den Ausführungen und Berechnungen der belangten Behörde nichts weiter entgegenzusetzen hat.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung der bisherigen RichterIn mit 01.07.2025 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf übte im Beschwerdejahr ausschließlich eine nichtselbstständige Tätigkeit bei drei verschiedenen Dienstgebern aus. Im Zeitraum vom 28.02.2023 bis 12.05.2023 arbeitete er für das Unternehmen von ***DG-1***, von 15.05.2023 bis 02.06.2023 für die ***DG-2*** und von 05.06.2023 bis 11.12.2023 für die ***DG-3***.

Seinen Hauptwohnsitz hatte der Bf an der Adresse ***Bf1-Adr***.

Für das Dienstverhältnis bei ***DG-1*** wurde dem Bf ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, mit welchem er zur Baustelle und von der Baustelle wieder nach Hause fuhr. Für die beiden weiteren Dienstverhältnisse stand dem Bf kein Dienstfahrzeug zur Verfügung.

Der Bf übte seine Tätigkeit als Baggerfahrer für die ***DG-2*** direkt am Firmenstandort am dienstgebereigenen Steinbruch, nicht auf einer auswärtigen Baustelle – wie im Pendlerrechner angegeben – aus. Dieser Steinbruch war knapp 5 Kilometer vom Hauptwohnsitz des Bf entfernt, die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels im Rahmen der Dienstzeiten war nicht zumutbar.

Seine Tätigkeit für die ***DG-3*** erfolgte auf einer Baustelle, auf welche der Bf vom Firmenstandort aus mit einem Firmenfahrzeug fuhr. Bis zum Firmenstandort fuhr der Bf mit dem eigenen Fahrzeug. Der Bf hatte in seinem Pendlerrechner angegeben, direkt an die Adresse der Baustelle zu fahren. Die Anreise vom Wohnort des Bf direkt zur Baustelle war gleich weit wie die Anreise zum Firmenstandort und betrug knapp 65 Kilometer. Die Angaben des Bf konnten somit für diese Berechnung herangezogen werden. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels im Rahmen der Dienstzeiten war auch hier nicht zumutbar.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorliegenden Akten und beruht insbesondere auf den Eingaben des Bf und aus den Antworten der jeweiligen Dienstgeber des Bf im Beschwerdejahr auf die Auskunftersuchen der Behörde.

Für die Innehabung eines Firmenfahrzeuges bzw dass dem Bf kein Firmenfahrzeug zur Verfügung stand, liegt dem Gericht jeweils eine Bestätigung des diesbezüglichen Dienstgebers vor.

Durch die Antworten der einzelnen Dienstgeber auf die Auskunftersuchen der belangten Behörde konnten auch der jeweilige Ort der Arbeitsverrichtung und somit die genaue Kilometerangabe für eine Berechnung des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros festgestellt werden.

Die Berechnungen der belangten Behörde im Vorlagebericht wurden vom Gericht überprüft und werden für richtig erklärt. Darin wurde ebenso bereits die 50% ige Erhöhung des Pendlerpauschales sowie die Vervierfachung des Pendlereuros aus dem Entlastungspaket (bis inklusive Juni 2023) exakt berücksichtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Strittig war in gegenständlichem Beschwerdeverfahren die Höhe des Pendlerpauschales sowie des Pendlereuros.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu ihnen zählen gemäß Abs 1 Z 6 leg cit auch die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988 sind „*diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Nach Maßgabe der lit b bis j stehen zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.*“

„*Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu; dies gilt nicht, wenn ein arbeitgebereigenes Fahrrad oder Elektrofahrrad zur Verfügung gestellt wird.*“ (§ 16 Abs 1 Z 6 lit b EStG 1988)

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 20 km und Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels beträgt das Pendlerpauschale, je nach Entfernung, 696 Euro, 1.356 Euro oder 2.016 Euro jährlich ("kleines" Pendlerpauschale; § 16 Abs 1 Z 6 lit c EStG 1988).

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von mindestens 2 km und bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung, beträgt das Pendlerpauschale, wieder gestaffelt nach Entfernung, 372 Euro, 1.476 Euro, 2.568 Euro oder 3.672 Euro jährlich ("großes" Pendlerpauschale; § 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988).

Lit e leg cit sieht eine mögliche Aliquotierung des Pendlerpauschales auf 2/3 (Fahrten Wohnung -Arbeitsstätte an 8-10 Tagen im Monat) bzw 1/3 (4-7 Tage im Monat) vor, sollte der Arbeitnehmer nicht an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fahren.

Die 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, in der Folge: VO, BGBl II Nr 276/2013 idF BGBl II Nr 154/2014) legt auszugsweise fest wie nachstehend:

Gemäß § 2 Abs 1 der VO ist die Zumutbarkeit bzw Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels nach den Z 1 und 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

Gemäß § 2 Abs 1 Z 1 lit a der VO liegt Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels dann vor, wenn zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht.

In den lit b und c des § 2 Abs 1 Z 1 der VO werden die Unzumutbarkeitsfälle der Behinderung, Blindheit und Gesundheitsschädigung normiert.

In § 3 der Pendlerverordnung wird die Zurverfügungstellung eines Pendlerrechners (im Internet) geregelt. Demnach ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels (öffentlichen Verkehrsmittels) zumutbar oder unzumutbar ist, hinsichtlich der Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden (*Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 123*).

Hat ein Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 sieht § 33 Abs 5 Z 4 EStG 1988 zusätzlich den Abzug eines Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Absetzbetrag vor. Für die Berücksichtigung gelten die Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 6 lit b und lit e bis j EStG 1988 entsprechend.

Davon abweichend steht zufolge § 124b Z 395 lit a und lit c EStG 1988 im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten, im Fall des Vorliegens der sonstigen Voraussetzungen, bei einer einfachen Fahrtstrecke (bei dem großen Pendlerpauschale) ab 2 Kilometern zusätzlich ein Pendlerpauschale von 15,50 Euro monatlich sowie ein Pendlereuro von 0,50 Euro monatlich je Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu.

Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber grundsätzlich gem § 16 Abs 1 Z 6 lit g EStG 1988 auf dem amtlichen EDV-Formular "L34" eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. In gegenständlichem Beschwerdefall wurde das Pendlerpauschale vom Bf nicht über die Lohnverrechnungen der einzelnen Dienstgeber in Anspruch genommen, sondern über die Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich klargestellt hat, handelt dabei der Begriff der Unzumutbarkeit in § 16 Abs 1 Z 6 EStG 1988 nicht von der Zumutbarkeit des Pendelns an sich, sondern davon, ob den Pendlern ein in der Benützung von Massenbeförderungsmitteln statt einer Teilnahme am Individualverkehr gelegener Verzicht auf eine Verkürzung der Fahrzeiten zugemutet werden kann, was grundsätzlich einen Vergleich zwischen den Fahrzeiten im öffentlichen Verkehr und im Individualverkehr voraussetzt (vgl VwGH 24.09.2008, 2006/15/0001, VwGH 04.02.2009, 2007/15/0053)

Hinsichtlich der Arbeitszeiten des Bf und unter Berücksichtigung der angeführten VwGH-Rechtsprechung ist nach Auffassung des Gerichts ein Verzicht auf die Benutzung des eigenen Fahrzeuges nicht zumutbar.

Das Pendlerpauschale für die beiden Dienstverhältnisse (bei der ***DG-2*** und der ***DG-3***) stand dem Bf daher zu. Die Berechnungen der belangten Behörde dazu im Vorlagebericht wurden überprüft und für richtig erachtet. Diese sind im beigeschlossenen Berechnungsblatt noch einmal übersichtlich dargestellt.

Für das Dienstverhältnis bei ***DG-1*** stand dem Bf ein dienstgebereignetes Firmenfahrzeug zur Verfügung, somit gebührte für diesen Zeitraum weder das Pendlerpauschale noch der Pendlereuro.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Exkurs:

Der von der belangten Behörde dem Bf gem § 265 Abs 4 BAO zur Kenntnis gebrachte Vorlagebericht hat den Charakter eines Vorhalts. Die Verständigung von der Vorlage der Beschwerde ermöglicht es dem Bf, die Verständigungspflicht nach § 265 Abs 6 BAO wahrzunehmen (vgl dazu *Petrag-Wolf in Fischerlehner/Brennsteiner/Leitner/Petrag-Wolf*,

Abgabenverfahren⁴ § 265 BAO, Rz 9). Dem Bf wurde mittels Vorlagebericht die Berechnung der Pendlerpauschale zur Kenntnis gebracht und dieser hatte die Möglichkeit, innerhalb der sechsmonatigen Entscheidungsfrist des Bundesfinanzgerichtes, sich dahingehend zu äußern. Da hier keine Stellungnahme bis zum heutigen Tag eingelangt ist, ist davon auszugehen, dass er den Ausführungen der belangten Behörde nichts weiter entgegenzusetzen hat.

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.

Die Voraussetzungen, unter denen ein Pendlerpauschale zusteht, lassen sich in eindeutiger Weise aus den gesetzlichen Grundlagen ableiten. Im Übrigen waren lediglich über den Einzelfall hinaus nicht bedeutsame Sachverhaltsfragen zu klären, wie sie einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich sind.

Graz, am 9. März 2026