

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. März 2025 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 17. März 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der in dieser Rechtssache ergangenen Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juli 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2024, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 (Bf.) bezog im Streitjahr 2024 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der ***1***.

In ihrer Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2024, die am 14. März 2025 elektronisch beim ***FA*** (im Folgenden: Finanzamt) einlangte, beantragte die Bf. ein Pendlerpauschale von 952,00 € und einen Pendlereuro von 62,50 € (jeweils tatsächlich zustehender Gesamtjahresbetrag). Auf dem Lohnzettel 2024 war ein Pendlerpauschale von 1.344,00 € ausgewiesen.

Am 17. März 2025 erließ das Finanzamt den Bezug habenden Einkommensteuerbescheid (ArbeitnehmerInnenveranlagungsbescheid) 2024, der erklärungsgemäß erging.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. am 24. März 2025 Beschwerde ein, in der sie ein höheres Pendlerpauschale beantragte. Begründend führte sie dazu aus, das Pendlerpauschale sei aufgrund eines Dienststellenwechsels mit September 2024 eingestellt worden, da sie ab September 2024 an zwei Dienststellen tätig gewesen sei. Lt. der Beschwerde beigelegten Auszügen aus dem Pendlerrechner stehe ihr ein Pendlerpauschale für September bis Dezember 2024 von 952,00 € und ein Pendlereuro von 62,50 € zu. Bis September 2024 habe das Pendlerpauschale 168,00 € monatlich betragen. Es dürfte hier ein Fehler bei der Berechnung vorliegen, da sie keine Pendlerpauschale erhalten und auch nicht über den Dienstgeber beantragt habe.

Am 8. Juli 2025 erging seitens des Finanzamtes ein Vorhalt an die Bf. mit folgendem Wortlaut:

„[...]

Im Zuge der Beschwerde beantragen Sie das Pendlerpauschale für das ganze Jahr. Da Sie an zwei Dienstorten tätig waren, werden Sie ersucht, eine Aufstellung vorzulegen, in der ersichtlich ist, an welchen Tagen Sie zu welchem Dienstort gefahren sind (für das ganze Jahr; mit Angabe des Dienstortes).

[...]“

Im Zuge ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2025 legte die Bf. eine tabellarische Aufstellung ihrer Dienstantritte für September bis Dezember 2024, ein Schreiben ihres Arbeitgebers vom 4. September 2024, wonach aufgrund des Dienststellenwechsels der Bf. zur ***4*** mit Wirkung vom 1. September 2024 das Pendlerpauschale und der Fahrtkostenzuschuss mit Ablauf des 31. August 2024 eingestellt worden seien, sowie Zeitrachweislisten der Bf. betreffend ihre Dienste vom September bis Dezember 2024 vor.

Am 25. Juli 2025 erließ das Finanzamt die Bezug habende Beschwerdeentscheidung, mit der es ein Pendlerpauschale von 2.016,00 € (sohin im gesetzlich zulässigen vollen Ausmaß gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988) und einen Pendlereuro von 128,00 € gewährte. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus:

„Bei mehreren Arbeitsstätten steht für Fahrten von der Wohnung zu jedem Mittelpunkt der Tätigkeit nur einmal das Pendlerpauschale zu. Ab September waren Sie an zwei Dienstorten tätig. Sie haben eine Aufstellung geschickt, an welchen Tagen Sie an welcher Dienststelle tätig waren.

*Laut Aufstellung waren Sie im
September 11x in der ***3*** und 8x in der ***4***
Oktober 13x ***3*** und 7x in der ***4***
November 10x in der ***3*** und 6x in der ***4***
Dezember 5x in der ***3*** und 11x in der ***5*** tätig.*

*Für September-November steht Ihnen daher 2/3 der Pendlerpauschale für die ***3*** und 1/3 für die ***4*** zu. Im Dezember wurde 2/3 der Pendlerpauschale für die ***5*** und 1/3 für die ***3*** berücksichtigt.*

Der Beschwerde wurde stattgegeben.“

Dagegen brachte die Bf. am 29. August 2025 rechtzeitig einen Vorlageantrag ein, in dem sie ein höheres Pendlerpauschale von 2.296,00 € beantragte. Begründend führte sie dazu aus, die Berechnung des Pendlerpauschales sei in der angefochtenen Beschwerdeentscheidung falsch erfolgt, da ihr ein Pendlerpauschale von 2.296,00 € (1.344,00 € für Jänner bis August 2024 plus 952,00 € für September bis Dezember 2024) zustehe. Ihrer Berechnung nach sei seitens des Finanzamtes 12x der Betrag von 168,00 € gerechnet worden, was 2.016,00 € ergebe. Dies sei jedoch falsch, da die Bf. nicht jeden Monat (nur bis August 2024 - ab September 2024 jeweils zwei Dienststellen) den vollen Betrag von 168,00 € an Pendlerpauschale erhalten habe. Anhand der Dienstantritte der jeweils zwei verschiedenen Dienststellen (***4***, ***5***) betrage das Pendlerpauschale für September bis Dezember 2024 952,00 € (für September und Oktober 2024 je 280,00 €, für November 2024 168,00 €, für Dezember 2024 224,00 € (s im Detail S 25, S 25/Rückseite BFG-Akt)).

Am 1. April 2026 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht führte die belangte Behörde aus, einem Steuerpflichtigen stehe gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu. Fielen bei mehreren Dienstverhältnissen im Kalendermonat jeweils aliquote Pendlerpauschalen an, seien diese im Wege der Veranlagung auf das Ausmaß eines vollen Pendlerpauschales für die längere Wegstrecke zu begrenzen.

Die Bf. sei bei demselben Dienstgeber angestellt gewesen, habe jedoch innerhalb des Jahres mehrmals zwischen drei Standorten gewechselt. Ab September 2024 sei die Bf. an zwei Dienstorten tätig gewesen. Lt. eigenen Angaben sei sie im September 2024 11x in der ***3*** und 8x in der ***4*** gewesen. Im Oktober 2024 sei sie 13x in der ***3*** und 7x in der ***4*** gewesen. Im November 2024 sei sie 10x in der ***3*** und 6x in der ***4*** und im Dezember 2024 5x in der ***3*** und 11x in der ***5*** tätig gewesen. Am 8. November 2024 und 6. Dezember 2024 sei sie zusätzlich zu ihrer Tätigkeit an der Dienststelle ***3*** auch in der ***4*** tätig gewesen.

Für September bis November 2024 stehe der Bf. daher nur ein aliquotes Pendlerpauschale von 2/3 für die ***3*** und 1/3 für die ***4*** zu, welches ihr bereits in der Beschwerdeentscheidung zur Gänze zugesprochen worden sei. Im Dezember 2024 seien 2/3 der Pendlerpauschale für die ***5*** und 1/3 für die ***3*** berücksichtigt worden. Es werde daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 lautet:

„§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. [...] Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind 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.

b) 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.

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 1356 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 2016 Euro jährlich.

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:

Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,

bei mehr als 20 km bis 40 km 1476 Euro jährlich,

bei mehr als 40 km bis 60 km 2568 Euro jährlich,

bei mehr als 60 km 3672 Euro jährlich.

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:

- Fährt 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.

- Fährt 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.

f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.

g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Formular eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben oder elektronisch zu übermitteln. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.

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

i) Liegen bei einem Arbeitnehmer die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vor, gilt bezüglich § 26 Z 5 Folgendes:

- aa) Nutzt der Arbeitnehmer an der Mehrzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum einen Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 lit. a, steht ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht von § 26 Z 5 lit. a umfasst ist. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers für die Beförderung im Werkverkehr stellen Werbungskosten dar. Das zustehende Pendlerpauschale und ein zu leistender Kostenbeitrag sind dabei insgesamt mit der Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages für die Gesamtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrenzt.

bb) Bei Zuwendungen gemäß § 26 Z 5 lit. b vermindert sich das Pendlerpauschale gemäß lit. c, d oder e um die vom Arbeitgeber getragenen Kosten. Die Zuwendungen sind verhältnismäßig auf den gesamten Zeitraum der Gültigkeit der Wochen-, Monats- oder Jahreskarte zu verteilen.

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

Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht darüber, ob der Bf. für das Jahr 2024 ein Pendlerpauschale von 2.016,00 € (so die belangte Behörde) oder von 2.296,00 € (so die Bf.) zusteht.

Fest steht im vorliegenden Fall, dass die Bf. im Jahr 2024 ausschließlich bei demselben Dienstgeber (der ***1***) beschäftigt war. Aufgrund eines mit Wirkung vom 1. September 2024 erfolgten Dienststellenwechsels war die Bf. ab diesem Zeitpunkt an zwei Dienststellen tätig (***4*** (***4***); ***5*** (***5***)); dazu kamen ab 1. September 2024 im Zuge einer beruflichen Ausbildung durch den Dienstgeber Dienste der Bf. in der ***3***.

Fest steht weiters, dass der Bf. für die Fahrten von ihrer Wohnung in ***Bf1-Adr*** zu ihren Arbeitsstätten ***in6*** (die Entfernung zwischen der Wohnung und den Arbeitsstätten beträgt (gerundet) 66 bzw. 67 km, die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist zumutbar (s die sich auf den S 10 bis 14 sowie S 28 bis 35 BFG-Akt befindenden Auszüge aus dem Pendler-rechner)) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 das kleine Pendlerpauschale von 2.016,00 € jährlich (= 168,00 € monatlich) zusteht.

In der Bezug habenden Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juli 2025 wurde dieses Pendlerpauschale bereits im gesetzlich zulässigen vollen Ausmaß von 2.016,00 € gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 gewährt.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, steht doch einem Steuerpflichtigen nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988 („*Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu*“, s dazu bereits oben) im Kalendermonat (bzw. pro Kalenderjahr) *höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß (maximal drei Drittel; hier: 168,00 € monatlich bzw. 2.016,00 € jährlich)* zu (vgl. Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 16 Tz 124; dies gilt selbst dann, wenn mehrere Dienstverhältnisse gegeben sind, was hier unstrittig nicht vorliegt), sodass sich die Argumentation der Bf., ihr sei im Streitjahr 2024 ein Pendlerpauschale von 2.296,00 € zu gewähren (s oben), als nicht zutreffend erweist.

Der Beschwerde ist somit im Umfang der Bezug habenden Beschwerdeverentscheidung vom 25. Juli 2025 teilweise stattzugeben, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Unzulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Rechtsfolgen ergaben sich vielmehr aus den im Erkenntnis zitierten gesetzlichen Bestimmungen (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c iVm § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e letzter Satz EStG 1988). Die (ordentliche) Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 9. April 2026