

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***StNr*** 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

1. Die belangte Behörde hat mit **Bescheid vom 22.09.2023 die Einkommensteuer für 2022** wie folgt festgesetzt:

Die Arbeitnehmerveranlagung ergibt für das Jahr 2022

eine Gutschrift in Höhe von 1.675,00 €

Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt: 8.575,02 €

Berechnung der Einkommensteuer

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

ABC GmbH: 8.707,02 €

Pauschbetrag für Werbungskosten:	132,00 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte		8.575,02 €

Einkommen		8.575,02 €
------------------	--	-------------------

Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % von 8.575,02 €	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Vekehrsabsetzbetrag:	- 1.050,00 €
Teuerungsabsetzbertrag:	- 500,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	- 1.550,00 €

Erstattung:

SV-Beiträge in Höhe von 1.478,94 €	
Nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 88	676,77 €
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988	-1.478,94 €
Erstattungsbetrag gesamt	-802,17 €

Einkommensteuer	-802,17 €
------------------------	------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-872,61 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,22 €

Festgesetzte Einkommensteuer	-1.675,00 €
-------------------------------------	--------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	-1.675,00 €
Abgabengutschrift	1.675,00 €

Begründung:

„Wir haben die zu erstattende Negativsteuer gekürzt und behandeln Einkünfte in Höhe von 6.164,13 Euro wie steuerpflichtige Einkünfte.“

Rechtshinweis: § 33 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988“

2. Dagegen richtet sich die **Beschreibbeschwerde** vom 28.09.2023.

„Hiermit mache ich von meinem Einspruchsrecht gegen den Bescheid vom 22. September 2023 Gebrauch. Gemäß § 33 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 besteht keine Notwendigkeit, mein Einkommen in reduzierter Höhe zu berücksichtigen. Unter Bezugnahme auf das Gesetz über steuerfreies Einkommen (EStG 1988, § 1 32/02) habe ich Anspruch auf eine

Rückerstattung sämtlicher Steuerzahlungen, wenn mein Einkommen in meinem Wohnsitzland und dem Land, in dem ich arbeite, unter 11.000 Euro liegt. Basierend auf meiner Berechnung sollte ich aufgrund meines Einkommens von 8.575,02 Euro und der ungarischen Rückerstattung von 2.448.998 ungarischen Forint (ca. 6.163 Euro), insgesamt 1.907,86 Euro an Steuerrückerstattung erhalten. Ich bitte Sie, die Höhe meiner ANV 2022 unter Berücksichtigung dieser Berechnungen und der Regelungen zur steuerfreien Einkommen erneut zu überprüfen.“

3. Dazu führte die belangte Behörde mit geändertem Bescheid in der **Beschwerdevorentscheidung vom 30.10.2023** aus:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2022 festgesetzt mit	1.105,00 €
Bisher war vorgeschrieben	-1.675,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	570,00 €
---	----------

Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt	8.575,02 €
------------------------------------	------------

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ***ABC GmbH***:	8.707,02 €
Pauschbetrag für Werbungskosten:	-132,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte:	8.575,02 €
Einkommen	8.575,02 €

Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0 % von 8.575,02 €	0,00 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Vekehrsabsetzbetrag:	- 1.050,00 €
Teuerungsabsetzbetrag:	- 500,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	- 1.550,00 €

Erstattung:

SV-Beiträge in Höhe von 1.478,94 €	
Nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 88	1.246,89 €
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988	-1.478,94 €
Erstattungsbetrag gesamt	-232,05 €

Einkommensteuer	-232,05 €
------------------------	------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	872,61 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,34 €
Festgesetzte Einkommensteuer	-1.105,00 €

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	-1.105,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	1.675,00 €
Abgabennachforderung	570,00 €

Begründung:

„§ 33 Abs. 8 EStG 1988 sieht die Erstattung der Einkommensteuer in Fällen mit geringem Einkommen vor. Dabei sind für die Berechnung der Negativsteuererstattung auch auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Gesetzgeber führt in den erläuternden Bestimmungen zum EStG aus: „Nach Sinn und Zweck der Negativsteuer sollen davon die Bezieher niedriger Einkommen profitieren. Ist der Steuerpflichtige von einer Steuerbefreiung auf Grund zwischenstaatlicher Verträge oder anderer völkerrechtlicher Privilegien begünstigt, soll es nur insoweit zu einer Gutschrift kommen, als das Einkommen auch unter der Berücksichtigung dieser steuerbefreiten Beträge unter der Besteuerungsgrenze bleibt.

Das heißt, dass auch steuerfreie oder im Progressionswege zu berücksichtigende Einkünfte für die Beurteilung der Negativsteuererstattung wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln sind. Dadurch wird vermieden, dass die Negativsteuererstattung bei Fällen zur Anwendung kommt, die über ein höheres (Welt)Einkommen verfügen.

Wir haben die zu erstattende Negativsteuer gekürzt und behandeln die Einkünfte in Höhe von 8.575,02 Euro wie steuerpflichtige Einkünfte.

Rechtshinweis: § 33 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988“

4. Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 13.11.2023**.

„Hiermit mache ich von meinem Einspruchsrecht gegen den Bescheid vom 30. Oktober 2023 Gebrauch. Gemäß § 33 Absatz 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 besteht keine Notwendigkeit, mein Einkommen in reduzierter Höhe zu berücksichtigen. Unter Bezugnahme auf das Gesetz über steuerfreies Einkommen (EStG 1988, § 1 32/02) habe ich Anspruch auf eine Rückerstattung sämtlicher Steuerzahlungen, wenn mein Einkommen in meinem Wohnsitzland und dem Land, in dem ich arbeite, unter 11.000 Euro liegt. bzw 2022 eine einmalige Erhöhung der Negativsteuer um 500 Euro: Für ArbeitnehmerInnen: Maximal 70 % der SV-Beiträge und 1.550 Euro. Für ArbeitnehmerInnen mit Pendlerpauschale: Maximal 70 % der SV-Beiträge und 1.610 Euro. Mir leider die Pendlerpauschale nicht berücksichtigt. Bitte um die Berücksichtigung der Pendlerpauschale wie in Beschwerde geschrieben. Ich bin täglich von Sopron nach Wiener Neustadt mit dem Auto gefahren und zurück. Entfernung 45 km! Hiermit beantrage ich die erneute Berechnung!“

5. Mit **Vorhalt vom 11.12.2023** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert den Arbeitsvertrag und Arbeitszeitaufzeichnungen für das Jahr 2023 vorzulegen. Des weiteren wurde er bezüglich des beantragten Pendlerpauschales wie folgt aufgeklärt:

„Für die Beantragung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros ist ab 01.01.2014 grundsätzlich der Ausdruck aus dem Pendlerrechner (siehe unter: www.bmf.gv.at – Berechnungsprogramme) zu verwenden, bei dem sämtliche öffentlichen Verkehrsmittel innerhalb Österreichs berücksichtigt werden. Da Sie aus dem Ausland nach Österreich einpendeln, kann der Pendlerrechner nicht verwendet werden. Sie werden daher ersucht, die Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales Formular L 33 auszufüllen und an das Finanzamt zu retournieren. Das Formular L 33 finden Sie auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen unter <http://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfs/9999/L33.pdf>).“

Der Vorhalt der belangten Behörde blieb unbeantwortet.

6. Mit **Vorlagebericht vom 20.03.2024** wurde der Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

7. Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 1. April 2025** wurde der Beschwerdeführer aufgefordert die noch offenen Fragen im Zusammenhang mit dem Pendlerpauschale zu beantworten.

8. Mit **Schreiben vom 25.04.2025** teilte der Beschwerdeführer wie folgt mit:

*„In Beantwortung der früheren Aufforderung des Finanzamts zur Nachreichung von Unterlagen habe ich bereits sämtliche Dokumente, die mein Beschäftigungsverhältnis im Jahr 2022 betreffen, eingereicht – diese lege ich nun auch Ihnen bei. Dies sind alle Unterlagen, die ich von der ***ABC GmbH*** erhalten habe. Leider verfüge ich weder über einen Arbeitsvertrag noch über weitere Bestätigungen, und ich konnte diese auch nachträglich nicht anfordern, obwohl ich es versucht habe. Im Jahr 2022 wurde mir von meinem Arbeitgeber kein Firmenfahrzeug für den Arbeitsweg zur Verfügung gestellt. Auch Arbeitszeitaufzeichnungen habe ich nicht, da diese sich im Besitz des Unternehmens befinden. Wie Sie dem Formular L33 entnehmen können, würde die Strecke von 41 km mit öffentlichen Verkehrsmitteln etwa 2 Stunden pro Richtung in Anspruch nehmen – also täglich 4 Stunden zusätzlich zu meiner Arbeitszeit, was einen erheblichen Eingriff in meine Freizeit bedeutete. Mit dem Auto betrug die Fahrtzeit je nach Verkehrslage und Grenzkontrollen etwa 30–40 Minuten, weshalb ich mich – auch aufgrund der Flexibilität, die hinsichtlich Arbeitsbeginn und -ende erwartet wurde – für die Nutzung eines PKWs entschied. Ich habe die Strecke zwischen meinem Wohn- und Arbeitsort wöchentlich mehr als 11 Mal zurückgelegt. Ich hoffe, dass die oben angeführten Informationen sowie die beigefügten Unterlagen für die Bearbeitung Ihres Amtes ausreichend und zufriedenstellend sind.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer wohnt in ***Bf1-Adr.***. Er hatte im Jahr 2022 weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung beantragte er als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden.

Der Beschwerdeführer war ab 08.08.2022 bei der Firma ***ABC GmbH***, ***Adr. AG*** nichtselbständig beschäftigt.

Er legte die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte an mehr als 10 Tagen pro Monat zurück. Die schnellste Strecke (Autokilometerangabe) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 42 km. Zu Arbeitsbeginn und Arbeitsende ist die Fahrtzeit bei Benützung des schnellsten öffentlichen Verkehrsmittels unzumutbar lang (111 Minuten). Die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels war nicht zumutbar. Es wurde kein arbeitgebereigenes KFZ für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt.

In Ungarn bezog der Beschwerdeführer im Jahr 2022 umgerechnet € 6.164,13 an Einkünften (laut E9: 2.448.998 HUF à 0,002517 lt L17b). Diese Einkünfte wurden im Erstbescheid unter der Kennziffer 725 erfasst, im Zuge der Beschwerdeentscheidung auf Grund eines Irrtums auf € 8.575,02 erhöht.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Pendlerpauschale und Pendlereuro

Zur Abgeltung der Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird Personen, die Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis beziehen, jedenfalls der Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988) gewährt. Zudem steht auf Antrag das große Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d zu, wenn die Benützung eines

Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist. Bei mehr als 40 km bis 60 km beträgt das große Pendlerpauschale EUR 2.568,00 jährlich.

Durch BGBl I 53/2013 wurde die Bestimmung des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 eingeführt, wonach ein zusätzlicher Absetzbetrag, nämlich der Pendlereuro, allen Arbeitnehmern zusteht, die Anspruch auf ein (kleines oder großes) Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 haben. Der Absetzbetrag beläuft sich jährlich auf 2 € pro Kilometer der einfachen "Fahrtstrecke" zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Bei der Berechnung des Pendlereuros sind die Regelungen über die Aliquotierung des Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e EStG 1988 entsprechend heranzuziehen.

Im vorliegenden Fall beantragte der Beschwerdeführer das große Pendlerpauschale und den Pendlereuro für eine Wegstrecke von 42 km. Der Beschwerdeführer hat die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte in den Monaten August bis Dezember an mehr als 10 Tagen pro Monat zurückgelegt.

Das **große Pendlerpauschale** für eine einfache Fahrtstrecke von mehr als 40 km bis 60 km wurde für den Zeitraum von Mai 2022 bis Juni 2023 aufgrund der befristeten Erhöhung gemäß § 124b Z 395 EStG 1988 angepasst. Für diesen Zeitraum beträgt das monatliche Pendlerpauschale bei Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels 321 Euro, für die Monate August 2022 bis Dezember 2022 insgesamt somit € 1.605,00.

Der **Pendlereuro** wird gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 berechnet und beträgt jährlich 2 Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für den Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 wurde der Pendlereuro zusätzlich um 0,50 Euro monatlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke erhöht (§ 124b Z 395 lit. c EStG).

Für eine Strecke von 42 km ergibt sich:

1. Regulärer Pendlereuro: $2 \text{ Euro} \times 42 \text{ km} = 84 \text{ Euro jährlich} : 12 = 7 \times 5 \text{ Monate} = 35 \text{ Euro}$
2. Zusätzlicher Pendlereuro für Mai 2022 bis Juni 2023: $0,50 \text{ Euro} \times 42 \text{ km} \times 5 \text{ Monate (August bis Dezember 2022)} = 105 \text{ Euro}$.

Insgesamt beträgt der Pendlereuro für die Strecke von 42 km im Zeitraum August bis Dezember 2022 140 Euro (35 Euro regulär + 105 Euro zusätzlich).

3.1.2. Korrektur fehlerhafter Eintrag in der Kennzahl 725

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 normiert wie folgt:

Z 1. Ergibt sich nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, ist insoweit der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zu erstatten.

Z 2. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Verkehrsabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 55% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber 421 Euro jährlich rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 haben, sind höchstens 526 Euro rückzuerstatten. Bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Zuschlag gemäß Abs. 5 Z 3 haben, ist der maximale Betrag der SV-Rückerstattung um 684 Euro zu erhöhen (SV-Bonus).

Z 3. Ergibt sich bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den (erhöhten) Pensionistenabsetzbetrag haben, nach Abs. 1 und 2 eine Einkommensteuer unter null, sind 80% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4, höchstens aber 579 Euro jährlich, rückzuerstatten (SV-Rückerstattung). Die Rückerstattung vermindert sich um steuerfreie Zulagen gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 lit. f.

Z 4. Auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreie Einkünfte sind für Zwecke der Berechnung der Einkommensteuer gemäß Z 1 bis 3 wie steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln. Der Kinderabsetzbetrag gemäß Abs. 3 bleibt bei der Berechnung außer Ansatz. [...]

In Ungarn bezog der Beschwerdeführer im Jahr 2022 umgerechnet € 6.164,13 an Einkünften (laut E9: 2.448.998 HUF à 0,002517 lt L17b). Diese Einkünfte wurden im Erstbescheid unter der Kennziffer 725 erfasst, im Zuge der Beschwerdeentscheidung auf Grund eines Irrtums auf € 8.575,02 erhöht. Wie von der belangten Behörde im Vorlagebericht beantragt, wurde der Betrag auf € 6.164,13 (wie im Erstbescheid) korrigiert.

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.

Das Vorliegen einer derartigen Rechtsfrage kann verneint werden, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 29. April 2025