

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. August 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdevorentscheidung vom 09.08.2024 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Herr ***1*** ***2***, Beschwerdeführer, ist in Ungarn wohnhaft und war im Jahr 2023 in Österreich nichtselbstständig tätig. Im Jahr 2023 bezog Herr ***2*** auch andere ausländische Einkünfte.

Für das Jahr 2023 reichte er die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung samt Beilagen ein.

Mit der gleichzeitig eingereichten Beilage L 1 i für 2023 beantragte der Beschwerdeführer, unter Punkt 6.2, im Jahr 2023 gemäß § 1 Abs. 4 EStG in Österreich als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid für 2023, in dem es die Absetzbeträge Familienbonus Plus für 2 Kinder und den Verkehrsabsetzbetrag vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes abzog.

Die Einkommensteuer wurde mit € -2.896,00 festgesetzt.

In der fristgerecht erhobenen Beschwerde führte die steuerliche Vertretung aus, dass irrtümlich für 2 Kinder Familienbonus Plus beantragt worden sei. Es werde um Korrektur und Berücksichtigung von Familienbonus Plus für nur ein Kind ersucht. Weiters werde um Berücksichtigung der in Deutschland nicht abzugsfähigen SV- Beiträge ersucht. Desweiteren werde ersucht den FABO erst NACH Berechnung des Durchschnittssteuersatzes in Abzug zu bringen. Als Beispiel werde die Vorberechnung aus dem BMD angehängt und Die EU/EWR Bescheinigung für 2023.

Mit Beschwerdeverentscheidung setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2023 mit € - 1.479,00 fest. Begründend wurde ausgeführt, dass der Familienbonus Plus ein Steuerabsetzbetrag sei und daher von der Steuer vor Abzug der Absetzbeträge abgezogen werde. Der Durchschnittssteuersatz werde erst danach berechnet. Die Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge wurde dargestellt.

Fristgerecht wurde im Vorlageantrag gemäß § 264 Abs 1 BAO folgendes vorgebracht:

„In der Beschwerdeerledigung wurde der FABO korrigiert und auch die nicht abzugsfähigen SV- Beiträge wurden angesetzt.

Bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes wurde jedoch (weiterhin) § 33 Abs 10 EStG angewandt. Diese Bestimmung (nationaler Progressionsvorbehalt) ist jedoch gem. LSTR nur in sehr eingeschränkten Fällen anzuwenden.

In gegenständlichem Fall liegt unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich aufgrund eines Zweitwohnsitzes vor (Lebensmittelpunkt Ausland). Nach österr. Recht ist bei unbeschränkter Steuerpflicht das Welteinkommen zu versteuern. Das DBA entzieht jedoch Ö das Besteuerungsrecht für die Auslandseinkünfte, daher sind diese nur für die Progression mitzurechnen. Somit liegt ein DBA Fall vor und es ist § 33 Abs 11 EStG anwendbar. Dies entspricht auf der 3-Stufentechnik der DBA-Anwendung. Ich beantrage daher die Berechnung des Progressionsvorbehaltes nach § 33 Abs 11 EStG - sprich unter Abzug der Absetzbeträge voll bei der österr. Steuer.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit folgender Stellungnahme vor:

„Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) ist ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen

Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) lautet:

Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Ab der Veranlagung für das Jahr 2023 erfolgt die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021), sondern auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067) ist (siehe EStR 2000 Rz 7592, LStR 2002 Rz 813).

Im Erkenntnis des VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067 wurde ausgesprochen, dass sich bei ausländischer Ansässigkeit die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht aus einem DBA, sondern ausschließlich aus innerstaatlichem Recht ergebe.

Auf Grund des Gesetzestextes von § 33 Abs 11 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) iVm dem oben angeführten Erkenntnis des VwGH ist bei Ansässigkeit außerhalb von Österreich der nationale Progressionsvorbehalt und somit die Bestimmung des § 33 Abs. 10 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) zur Anwendung zu gelangen.

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) ist insofern nicht einschlägig, weil dieser nur dann zu Anwendung kommen kann, wenn der Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen wäre. Dies ist aber bei nicht in Österreich ansässigen Personen nicht der Fall. Bei Ansässigkeit außerhalb von Österreich kann sich die Anwendung des Progressionsvorbehaltes ausschließlich aus innerstaatlichem Recht ergeben. Dies gilt auch für beschränkt Steuerpflichtige, die von der Option nach § 1 Abs. 4 EStG 1988 Gebrauch gemacht haben und die Absetzbeträge sind vor Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes abzuziehen.

Im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2023 ist somit § 33 Abs. 11 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) aufgrund der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen außerhalb von Österreich nicht anwendbar und der Durchschnittssteuersatz muss nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 (vor BGBl I Nr. 113/2024) ermittelt werden.

Die Beschwerde wird dahingehend mit dem Antrag auf Abweisung in Vorlage gebracht.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Herr ***Bf1*** war im Jahr 2023 in Ungarn wohnhaft. In Österreich hatte er keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt. Der Beschwerdeführer war 2023 in Österreich und in Deutschland nichtselbstständig tätig. Mit der Beilage L 1i für 2023 zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 beantragte Herr ***2*** gemäß § 1 Abs. 4 EStG im Jahr 2023 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden.

Die weiteren ausländischen Einkünfte wurden mittels Progressionsvorbehaltes unter Anwendung des § 33 Abs. 10 EStG in der Festsetzung der Einkommensteuer berücksichtigt.

Der Beschwerdeführer beantragt die ausländischen Einkünfte mittels Progressionsvorbehaltes unter Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG in der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes § 33 Abs. 10 EStG oder § 33 Abs. 11 EStG in der für das Jahr 2023 geltenden Fassung anzuwenden ist.

2. Beweiswürdigung

Dies steht aufgrund des bisherigen Verfahrens, der vorgelegten Unterlagen und der Vorbringen fest.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtliche Bestimmungen:

Einkommensteuergesetz, EStG:

PERSÖNLICHE STEUERPFICHT

§ 1 Abs. 1: Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

§ 1 Abs. 2: Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

§ 1 Abs. 4: Auf Antrag werden auch Staatsangehörige von Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 98 haben. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90% der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 11 693 Euro betragen. Inländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten in diesem Zusammenhang als nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegend. Die Höhe der nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Abgabenbehörde nachzuweisen. Der Antrag kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides gestellt werden.

Steuersätze und Steuerabsetzbeträge

§ 33 Abs. 2: Von dem sich nach Abs. 1 ergebenden Betrag sind Absetzbeträge in folgender Reihenfolge abzuziehen:

Z 1. Der Familienbonus Plus gemäß Abs. 3a; der Familienbonus Plus ist insoweit nicht abzuziehen, als er jene Steuer übersteigt, die auf das gemäß Abs. 1 zu versteuernde Einkommen entfällt.

Z 2. Die Absetzbeträge nach Abs. 4 bis 6.

§ 33 Abs. 3:

Z 1. Steuerpflichtigen, denen auf Grund des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 Familienbeihilfe gewährt wird, steht im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe ein Kinderabsetzbetrag von monatlich 58,40 Euro für jedes Kind zu. Für Kinder, die sich ständig außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes oder der Schweiz aufhalten, steht kein Kinderabsetzbetrag zu. Wurden Kinderabsetzbeträge zu Unrecht bezogen, ist § 26 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 anzuwenden.

Z 2. Der Kinderabsetzbetrag ist mit Wirksamkeit ab 1. Jänner eines jeden Kalenderjahres mit dem Anpassungsfaktor des § 108f ASVG zu vervielfachen. Der Vervielfachung ist der im vorangegangenen Kalenderjahr geltende Betrag zugrunde zu legen. Der vervielfachte Betrag ist kaufmännisch auf eine Dezimalstelle zu runden. Der Bundesminister für Finanzen hat den für das folgende Kalenderjahr geltenden Betrag bis spätestens 15. November jeden Jahres zu ermitteln und mit Verordnung kundzumachen.

§ 33 Abs. 3a:

Für ein Kind, für das Familienbeihilfe nach dem Familienlastenausgleichsgesetz 1967 gewährt wird und das sich ständig in einem Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhält, steht auf Antrag ein Familienbonus Plus nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu:

Z 1. Der Familienbonus Plus beträgt

§ 33 Abs. 4:

Darüber hinaus stehen folgende Absetzbeträge zu, wenn sich das Kind ständig in einem Mitgliedstaat der EU oder Hoheitsgebiet einer anderen Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz aufhält:

Z 1. Alleinverdienenden steht ein Alleinverdienerabsetzbetrag zu. Dieser beträgt jährlich

Z 2. Alleinerziehenden steht ein Alleinerzieherabsetzbetrag zu.

Z 3. Steuerpflichtigen, die für ein Kind den gesetzlichen Unterhalt leisten, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag

§ 33 Abs. 5: Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

Z 1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 421 Euro jährlich.

Z 2. Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf 726 Euro

§ 33 Abs. 6: Stehen einem Steuerpflichtigen die Absetzbeträge nach Abs. 5 nicht zu und erhält er Bezüge oder Vorteile im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 oder 2 für frühere Dienstverhältnisse, Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 oder Abs. 1 Z 4 bis 5, steht ein Pensionistenabsetzbetrag gemäß Z 1 und Z 2 oder gemäß Z 3 zu. Bei Einkünften, die den Anspruch auf einen Pensionistenabsetzbetrag begründen, steht der Werbungskostenpauschbetrag nach § 16 Abs. 3 nicht zu. Für die Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages gilt:

§ 33 Abs. 10: Ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz ist vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

§ 33 Abs. 11: Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, gilt für die Steuerberechnung

Folgendes: Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge gemäß Abs. 3a bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Ungarischen Volksrepublik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, Ertrag und vom Vermögen, DBA Österreich-Ungarn auszugsweise

Artikel 15

Nichtselbständige Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 17 und 18 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

b) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat, und

c) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels dürfen Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes, Luftfahrzeuges oder eines Schiffes, das der Binnenschiffahrt dient, im internationalen Verkehr ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die Person ansässig ist, die die Gewinne aus dem Betrieb des Schiffes oder Luftfahrzeuges erzielt.

Artikel 22

Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(2) Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 10 in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen, so rechnet der erstgenannte Staat auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus dem anderen Vertragsstaat bezogen werden.

Judikatur:

Verwaltungsgerichtshof (VwGH)

VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067

GRS wie 2010/15/0021 E 29. Juli 2010 VwSlg 8574 F/2010 RS 3

Stammrechtssatz

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt)einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2004/15/0051; vgl. auch Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 159 ff, der den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung betont).

VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067

Rechtssatz

Bei der Beurteilung der Steuerpflicht grenzüberschreitender Sachverhalte muss zunächst der Steueranspruch nach innerstaatlichem Steuerrecht, also durch Anwendung des EStG 1988, ermittelt werden. Gemäß § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 ist dabei bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende

Durchschnittssteuersatz. Sodann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBAbk der Besteuerungsbefugnis Österreichs entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet. Wird die Steuer auf das Welteinkommen errechnet, bleiben die steuerbefreiten Einkünfte außer Ansatz, weil die Steuerberechnung durch Anwendung des EStG 1988 erfolgt und § 3 leg.cit. diese Einkünfte steuerfrei stellt. Diese Einkünfte sind also nach innerstaatlichem Recht (aufgrund § 3 EStG 1988) nicht steuerpflichtig und können daher nicht in die Bemessungsgrundlage für die Steuer einfließen und somit auch nicht die Höhe des anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes beeinflussen, soweit nicht das Gesetz - wie insbesondere in § 3 Abs. 3 EStG 1988 - eine Sonderregelung trifft.

VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067

Rechtssatz

Das DBAbk Türkei 2009 steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat nicht entgegen. Das Abkommen enthält zu der Frage des Progressionsvorbehalts für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber auf den Quellenstaat. Art. 22 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 lit. b des DBAbk mit der Türkei sind Art. 23A Abs. 3 des OECD-Musterabkommens 1977 nachgebildet. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt. Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet (vgl. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23A Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, IntStR I/1, 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, SWI 2021, 120f). Aus den Materialien zum DBAbk Türkei 2009 geht ebenfalls nicht hervor, dass ein Progressionsvorbehalt für den Quellenstaat ausgeschlossen werden sollte. Sie enthalten lediglich den Hinweis, dass Österreich auf OECD-Grundlage die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt anwendet. Im Lichte dessen ist Art. 22 des DBAbk Türkei 2009 so zu verstehen, dass für den Quellenstaat ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde. Das DBAbk Türkei 2009 entfaltet somit hinsichtlich des Progressionsvorbehalts keine Schrankenwirkung.

Anwendung auf den gegenständlichen Fall:

Zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer sind das innerstaatliche Einkommensteuerrecht und das Doppelbesteuerungsabkommen mit Ungarn zu beachten.

Das Doppelbesteuerungsabkommen entfaltet eine Schrankenwirkung, als eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzt wird. Ob eine Steuerpflicht besteht, ist zunächst nach innerstaatlichem Recht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Recht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird, vgl VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067, Rz 9.

Für die nichtselbständigen Einkünfte aus Österreich steht Österreich als Quellenstaat gemäß Art 15 Abs. 1 DBA Österreich- Ungarn das Besteuerungsrecht zu.

Aufgrund seines Antrages vom 26.06.2024 ist der Beschwerdeführer gemäß § 1 Abs. 4 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln.

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte. Der Steuersatz bemisst sich nach dem (Gesamt) Einkommen, worin innerstaatlich der Progressionsvorbehalt seine Rechtsgrundlage findet, vgl VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067, Rz 10.

Gemäß § 1 Abs. 1 2. Satz EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen das nach den Vorschriften des innerstaatlichen EStG 1988 ermittelte Welteinkommen heranzuziehen. Auf der Grundlage dieses Steueranspruchs errechnet sich der anzuwendende Durchschnittssteuersatz. Dann wird der Teil des Einkommens, das aufgrund des DBA der Besteuerungsgrundlage Österreich entzogen wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden und der zuvor ermittelte Durchschnittssteuersatz auf das übrige Einkommen angewendet.

Das DBA Österreich – Ungarn steht der Anwendung des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat, hier Österreich, nicht entgegen.

Das Abkommen Österreich – Ungarn enthält zu der hier strittigen Frage des Progressionsvorbehaltes für den Quellenstaat keine Bestimmungen. Der Methodenartikel bezieht sich jeweils auf den Ansässigkeitsstaat, nicht aber den Quellenstaat, vgl VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067, Rz 14

Art 22 des DBA Österreich – Ungarn entspricht inhaltlich Art 23 A Abs. 3 des OECD Musterabkommens 1977.

„16 Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen 1977 führt in Rn 56 zu Art. 23A aus, dass diese Regelung die Anwendung des Progressionsvorbehalts durch den Quellenstaat nicht ausschließt:

„Paragraph 3 of Article 23A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression.“

17 Auch in der Literatur wird vertreten, dass das OECD-Musterabkommen dem Quellenstaat die Anwendung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet (vgl. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 23A Rz 122, mwN; so auch Loukota/Jirousek/Schmidjell - Domes/Daurer, IntStR I/1, 201, Rz 44; Auer/Petutschnig/Resenig, SWI 2021, 120f).“ VwGH vom 07.09.2022, Ra 2021/13/0067

Da im gegenständlichen Fall im DBA- Österreich Ungarn ein Progressionsvorbehalt weder eingeräumt noch verboten wurde, ist die Beurteilung des Progressionsvorbehaltes nach innerstaatlichen österreichischem Recht vorzunehmen.

Ist bei der Berechnung der Steuer ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens zu berücksichtigen, ist dieser gemäß § 33 Abs. 11 EStG zu ermitteln.

Da im gegenständlichen Fall im DBA Österreich – Ungarn keine Bestimmungen zum Progressionsvorhalt für den Quellenstaat, hier Österreich, getroffen wurden, ist § 33 Abs. 11 EStG nicht anzuwenden.

Da § 33 Abs. 11 EStG nicht anwendbar ist, ist der Progressionsvorbehalt gemäß § 33 Abs. 10 EStG zu berechnen.

Das Finanzamt berechnete den Durchschnittssteuersatz gemäß den Einkommensteuervorschriften unter Anwendung des § 33 Abs. 10 EStG.

Da die Anwendung des § 33 Abs. 10 EStG zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes richtig ist, ist die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid abzuweisen.

Da die Beschwerde auch die Korrektur betreffend Familienbonus Plus und Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen betraf und diese Anträge in der Beschwerdevorentscheidung vom 09.08.2024 berücksichtigt wurden, wird die Einkommensteuer für 2023 im Sinne der Beschwerdevorentscheidung mit € -1.479,00 festgesetzt.

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 Revision ist zulässig, da die Frage, ob der Progressionsvorbehalt gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 oder gemäß § 33 Abs. 11 EStG bei Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Ungarn zu ermitteln ist, höchstgerichtlich noch nicht entschieden wurde.

Wien, am 23. Juni 2025