

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Ri1, die Richterin Ri2 sowie die fachkundigen Laienrichter ***LaiRi1*** und ***LaiRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Juni 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer nichtmündlichen Verhandlung am 17. April 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der in Ungarn wohnhafte Beschwerdeführer (= Bf) war im strittigen Zeitraum nichtselbständig bei einer österreichischen Firma beschäftigt. Der ungarische Staatsbürger hat keinen Wohnsitz in Österreich, sondern lebt in Ungarn.

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 stellte er den Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG und beantragte als unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich behandelt zu werden.

Im Erstbescheid vom 31.01.2024 ergab sich aufgrund der Eingaben des Bf. eine Gutschrift von 1.007,00 Euro.

Durch Einspielung eines weiteren Lohnzettels seitens seines Arbeitgebers betreffend die Auslandstätigkeit des Bf. in Island erfolgte die **Wiederaufnahme des Verfahrens** und erfolgte im Zuge dessen die Berücksichtigung dieser im neu eingespielten Lohnzettel 01.09.-05.11.2023 (Lohnzettelart L8) gemeldeten Einkünfte iHv 6.633,44 Euro im Wege des

Progressionsvorbehalts im **Einkommensteuerbescheid vom 13.06.2024** und wurde die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte mit 4.394,06 Euro festgesetzt.

Dazu wurde der Durchschnittssteuersatz unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte ermittelt und **auf die in Österreich zu steuernden Einkünfte** angewandt.

Daraus ergab sich nun (aufgrund der Gutschrift des ersten Bescheides) eine Abgabennachforderung iHv gesamt 1.490,00 Euro. (Gutschrift plus neue Abgabenfestsetzung)

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 25.06.2024** wurde argumentiert, dass natürliche Personen, die in die unbeschränkte Steuerpflicht optieren, nur mit den taxativ aufgezählten inländischen Einkünften gem. § 98 EStG 1988 besteuert werden dürfen. Die Option in die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG bewirke nicht, dass eine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 EStG entstehe, weil die Option nicht dazu führe, dass als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung das Welteinkommen in Österreich ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland entstehe.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung vom 15.07.2024** wurde nachfolgend begründet:

„Die ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 geltende Rechtslage zum Progressionsvorbehalt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gilt auch für jene Steuerpflichtigen, die die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben. Da sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus innerstaatlichem Recht ergibt, ist dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2023 auch dann vorzunehmen, wenn im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen der Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich eingeräumt wird. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 erfolgt bei unbeschränkt Steuerpflichtigen daher nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist (VwGH 29.07.2010, 2010/15/0021), sondern auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000 Rz 7592).“

Mit Schreiben vom **09.08.2024** wurde die **Vorlage** an das Bundesfinanzgericht und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt. Argumentativ wurde im Wesentlichen das bereits in der Beschwerde Vorgebrachte wiederholt.

Mit **Eingabe vom 16.12.2024** führte der Bf. noch ergänzend aus, dass in Ermangelung eines inländischen Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthaltes in Österreich der Bf. nur beschränkt steuerpflichtig sei und daher Österreich für die durch ihn im Jahre 2023 in Island bezogenen Einkünfte kein Besteuerungsrecht zustehe. Da bei aufgrund inländischer Abgabenregelungen beschränkter Steuerpflicht mit Option in die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG jedoch kein doppelter Besteuerungsanspruch im Verhältnis Österreichs und des

Wohnsitzstaates für nicht in Österreich bezogenen Einkünfte entstehe, können diese Einkünfte in Österreich weder bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage, noch im Rahmen eines Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

Die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nicht in Österreich bezogenen ausländischen Einkünften setzt voraus, dass für diese Einkünfte ein Besteuerungsrecht Österreichs nach inländischen Abgabenvorschriften bestehen würde. Da dies wie im Falle des Bf. bei beschränkt steuerpflichtigen Personen mit Option in die unbeschränkte Steuerpflicht nach inländischem Recht jedoch nicht der Fall sei, seien die Bestimmungen eines allfälligen Doppelbesteuerungsabkommens überhaupt nicht zu beachten, weshalb festgestellt werden kann, dass die unter Progressionsvorbehalt veranlagten Einkünfte des Lohnzettels L8 in Höhe von 6.633,44 Euro aus der Veranlagung auszuscheiden seien. Zur Untermauerung seiner Rechtsansicht verwies der Bf. auf eine Entscheidung des BFG vom September 2024 (BFG 6.9.2024, RV/7103838/2023) betreffend die dortigen Streitjahre 2019 – 2021.

Weiters wurden mit **Schreiben vom 20.12.2024** die Lohnzettel des Bf. betreffend den Zeitraum in Island vorgelegt. Daraus ersichtlich ist, dass der Dienstgeber diese Bezüge in Island der Besteuerung unterworfen hat.

Der Antrag auf mündlichen Verhandlung wurde mit **Schreiben vom 18.03.2025** wieder zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (=Bf.) ist ungarischer Staatsbürger und wohnhaft in Ungarn. Er besitzt keinen Wohnsitz in Österreich. Im strittigen Zeitraum war er bei einer österreichischen Firma nichtselbständig in Österreich tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit führte er auch Arbeiten außerhalb Österreichs für diese Firma aus und erzielte im Ausland (Island) Einkünfte iHv 6.633,44 Euro. Einkünfte in Ungarn bezog der Bf. keine.

Die isländischen Einkünfte wurden seitens seines Arbeitgebers mit dem Lohnzettel L8 der Abgabenbehörde übermittelt und nachweislich in Island der Besteuerung unterzogen. Der Bf. hatte zur unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 optiert und wurden die isländischen Einkünfte – nach Wiederaufnahme des Verfahrens – in der Veranlagung für das Jahr 2023 im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt, sodass sich statt der ursprünglichen Gutschrift iHv 1.007,00 Euro nun eine festgesetzte Einkommensteuer des Bf. iHv 483,00 Euro (Abgabennachforderung gesamt iHv 1.490,00 Euro) ergab.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vorgelegten Unterlagen und sieht das Gericht diesen als erwiesen an.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Der Bf. beantragte in seiner Arbeitnehmerveranlagung die Option in die unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988.

(1) Einkommensteuerpflichtig sind nur natürliche Personen.

(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.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

(4) 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 13 308 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.

Die Einführung des § 1 Abs. 4 EStG 1988 erfolgte in Folge des sogenannten „Schumacker-Urteil“ des EuGH vom 14.2.1995, C-297/93, demzufolge ein Staatsangehöriger eines EU-Mitgliedstaates, der in einem anderen Mitgliedstaat, in dem er nicht wohnt, eine Tätigkeit ausübt, dort nicht höher besteuert werden, als eine vergleichbare Person, die in diesem Beschäftigungsstaat wohnt.

Den im Inland tätigen Staatsangehörigen eines EU Mitgliedstaates sollen daher unter den im Gesetz angeführten Voraussetzungen die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht zustehen und damit einhergehend keine Nachteile im Vergleich zu einem Steuerinländer entstehen.

Dass einem Arbeitnehmer ohne inländischen Wohnsitz aber dadurch ausschließlich Vorteile bzw. Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht (in Österreich gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988) zu gewähren sind, wurde seitens des EuGH jedoch nicht gefordert.

Optiert nun ein Staatsangehöriger aus der EU oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988 in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, so möchte er **als unbeschränkt steuerpflichtig** behandelt werden.

Nun regelt das Gesetz, dass bei einer unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 (also Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich) das **Welteinkommen des Steuerpflichtigen** in Österreich steuerlich zu erfassen ist.

Unter Welteinkommen eines Steuerpflichtigen wiederum wird die Gesamtheit der Einkünfte einer (natürlichen oder juristischen) Person bzw. Personenvereinigung oder Vermögensmasse ungeachtet etwaiger territorialer, regionaler oder staatenbezogener Zuordnungen verstanden. Erwirtschaftet ein in Österreich gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 unbeschränkt Steuerpflichtiger sowohl in- als auch ausländische Einkünfte so ist – nach Prüfung der inländischen Steuerpflicht – erst in weiterer Folge eine etwaige Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts durch DBA zu prüfen.

Somit ist im ersten Schritt der Steuersatz basierend auf dem Welteinkommen zu errechnen, der in weiterer Folge auf die inländischen Einkünfte anzuwenden ist. (Progressionsvorbehalt)

Die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes stellt somit nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen dar (Bestimmungen darin haben nur einschränkenden oder klarstellenden Charakter (siehe VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 und EStR 2000 Rz 7588 ff)), sondern ergibt sie sich zwangsläufig aus den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes (§§ 1, 2 und 33 EStG 1988) und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. (Grundsatzurkenntnis VwGH 21.10.1960, 0162/60; VwGH 30.4.1964, 0880/62; VwGH 21.5.1985, 85/14/0001; vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG (9. Lfg 2005) § 1 EStG - Persönliche Steuerpflicht Rz 49).

Daher ergibt sich der Progressionsvorbehalt bei Vorliegen einer unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988 in Österreich grundsätzlich schon aus dem innerstaatlichen Recht und ist keine weitere Zustimmung durch ein DBA benötigt.

Da bei Vorliegen der Voraussetzungen der Progressionsvorbehalt auch für Steuerinländer (steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 2 EStG 1988) vorzunehmen ist, wird ein Steuerpflichtiger iSd § 1 Abs. 4 EStG insoweit nicht „höher besteuert“ als der Steuerinländer, wenn auch bei ihm das Welteinkommen als Basis für den Steuersatz herangezogen wird, sondern durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes lediglich eine Gleichstellung mit einem Steuerinländer hergestellt. Damit stehen dem Optierenden die gleichen steuerlichen

Begünstigungen wie einem Steuerinländer zu, allerdings erfolgt auch eine Gleichstellung bezüglich der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes.

Würde hingegen der Progressionsvorbehalt bei einem Optierenden unterlassen, würde letztlich eine Besserstellung des fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen (gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988) erfolgen, womit wiederum eine Inländerdiskriminierung einherginge. Dabei liegt nach den Aussagen des VwGH gerade *„[d]ie Wirkung des Progressionsvorbehalts [...] darin, bei einem Bezug steuerfreier Einkünfte die nicht steuerbefreiten Einkünfte nach einem Steuersatz zu besteuern, der der Leistungsfähigkeit der die Einkünfte erzielenden Person entspricht. Dem Steuerpflichtigen, soll durch den Bezug steuerfreier Einkünfte **weder ein sonstiger Steuersatzvorteil noch ein Steuersatznachteil entstehen** [...]“* (vgl. VwGH vom 10.05.2021, Ra 2020/15/0111).

Wie der VwGH bereits judiziert hat, soll grundsätzlich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (vgl. VwGH vom 25. September 2001, 99/14/0217, VwSlg 7652 F/2001).

Wenn der Bf. nun argumentiert, dass kein Anknüpfungspunkt Österreichs für eine Besteuerung von im Ausland bezogenen Einkünften besteht, so muss entgegnet werden, dass die Besteuerung der ausländischen Einkünfte in Österreich überhaupt nicht erfolgt. Lediglich für die Höhe des **rein auf die österreichischen Einkünfte** anzuwendenden Steuersatzes werden die ausländischen Einkünfte mitberücksichtigt. Die Besteuerung der isländischen Einkünfte erfolgte nachweislich in Island und wurden vom Bf. selbst die Lohnzettel, aus denen dies hervorgeht, vorgelegt. Somit geht dieser Einwand ins Leere.

Hinsichtlich des Arguments, dass durch die Option kein (fiktiver) Wohnsitz bzw. gewöhnlicher Aufenthalt entsteht und somit ein Progressionsvorbehalt aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht zur Anwendung kommt, ist dem Bf. Recht zu geben (siehe auch VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0001).

Allerdings erfolgt, wie bereits in den Absätzen zuvor erläutert, im vorliegenden Fall die Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht aufgrund der Anwendung der Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens, sondern aufgrund der Option gem. § 1 Abs. 4 EStG 1988, mit der der Bf. eine Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig beantragte. Wenn nun eine Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig beantragt wurde, so sind auch die Regelungen, die für unbeschränkt Steuerpflichtige in Österreich gelten, anzuwenden. Dazu gehört sowohl, dass für die Bemessung des Steuersatzes der Einkommensteuer das Welteinkommen heranzuziehen ist, als auch, dass die Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht dem Optierenden ebenfalls zugutekommen.

Das zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts RV/7103838/2023 ist für den vorliegenden Fall nicht heranziehbar, da es für das hier strittige Jahr (2023) Änderungen in der Rechtslage gegeben hat. In diesem BFG-Erkenntnis wurde argumentativ auf die damals geltenden Lohnsteuerrichtlinien verwiesen, welche allerdings in Folge der Entscheidung des VwGH zu Ra 2021/13/0067 geändert wurden. In dieser Entscheidung des VwGH vom 7. 9. 2022 wurde bereits ein Grundstein für einen Progressionsvorbehalt bei § 1 Abs. 4 EStG gelegt. Das gegenständliche VwGH-Erkenntnis wurde mit der 20. Fassung vom 31.3.2023 zunächst in Rz 7592 EStR übernommen, die wiederum die Grundlage für die ebenfalls erfolgten Änderungen der LStR darstellten. Ab der Veranlagung 2023 sehen nun auch die LStR einen Progressionsvorbehalt bei jenen Steuerpflichtigen vor, die die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben (siehe dazu Rz 813). Es besteht zwar keine Bindung des Bundesfinanzgerichts an diese Richtlinien, jedoch erachtet das Gericht im vorliegenden Fall diese in den Richtlinien geäußerte Ansicht als zutreffend.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

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 gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit der oben angeführten Judikatur des VwGH.

Die für eine allfällige Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabengebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985.

Graz, am 17. April 2025