

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, Tschechien, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Dezember 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend **abgeändert**, dass die Einkommensteuer 2023 mit **-52,00 Euro** festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlagen sind Abschnitt 3.4. dieses Erkenntnisses 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) **zulässig**.

## Entscheidungsgründe

Im gegenständlichen Verfahren ist neben genuinen Programmierfehlern, welche sich auf die Steuerberechnung und deren Darstellung im angefochtenen Bescheid ausgewirkt haben, insbesondere strittig, ob die Steuer nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 oder § 33 Abs. 11 EStG 1988 (idF BGBl. I 194/2022) zu berechnen ist.

### 1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Am 6.12.2024 reichte der Beschwerdeführer (Bf.) über FinanzOnline seine **Erklärung** zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2023 ein. In der Beilage L1i erklärte er, dass er in Österreich weder einen Wohnsitz noch den gewöhnlichen Aufenthalt gehabt habe, sondern in Tschechien wohne. Er beantragte gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtiger und erklärte (unter Progressionsvorbehalt) steuerfreie Einkünfte in Höhe von 5.425,00 €.

Am 9.12.2024 erließ die belangte Behörde den nunmehr **angefochtenen Bescheid**, in welchem sie die Einkommensteuer wie folgt berechnete:

|                                                            |                  |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit        | 12.666,85        |
| Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)                     | - 228,00         |
| <b>Einkommen</b>                                           | <b>12.438,85</b> |
| Ausländische Einkünfte                                     | 5.425,00         |
| Bemessungsgrundlage "für Durchschnittssteuersatz"          | 17.863,85        |
| <b>davon berechnete Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b> | <b>1.234,17</b>  |
| Verkehrsabsetzbetrag                                       | - 1.410,00       |
| Pendlereuro                                                | - 89,50          |
| <b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>                 | <b>- 265,33</b>  |
| Erstattungsbetrag gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988              | - 265,33         |
| Steuer auf sonstige Bezüge                                 | 65,59            |
| Anrechenbare Lohnsteuer                                    | - 117,25         |
| Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG                             | - 0,01           |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer / Abgabengutschrift</b>    | <b>- 317,00</b>  |

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. am 17.12.2024 über FinanzOnline rechtzeitig **Beschwerde**. Begründend führte er zusammengefasst aus, die Behörde habe seine ausländischen Einkünfte faktisch wie inländische Einkünfte behandelt und besteuert; dies verstoße gegen das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Tschechien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.1.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte sie zusammengefasst aus, zufolge des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.9.2022, Ra 2021/13/0067 ergebe sich die Rechtsgrundlage für den Progressionsvorbehalt aus innerstaatlichem Recht. Auch bei Steuerpflichtigen, welche die Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 ausüben, habe die Steuerberechnung (im Rahmen der Veranlagung 2023) daher nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 zu erfolgen (also in der Art und Weise, dass der Durchschnittssteuersatz **nach** Berücksichtigung der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 3a bis 6 EStG 1988 – ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3 – zu ermitteln sei und diese Absetzbeträge nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen seien).

Am 23.1.2025 stellte der Bf. rechtzeitig einen **Vorlageantrag**, in welchem er zusammengefasst ausführte, im angefochtenen Bescheid würden sich die ausländischen Einkünfte nicht nur (wie vorgesehen) progressionserhöhend auswirken, sondern würden diese faktisch wie inländische Einkünfte einer Besteuerung im Inland unterzogen werden. Richtigerweise bilde die Summe von aus- und inländischen Einkünfte nur die Basis für den Durchschnittssteuersatz und nicht (wie im Bescheid) die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer.

Am 24.7.2026 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im **Vorlagebericht** führte die belangte Behörde zusammengefasst aus,

aufgrund falscher Programmierung sei die Darstellung der Berechnung im angefochtenen Bescheid und teilweise auch die Berechnung selbst fehlerhaft erfolgt. Der Verkehrsabsetzbetrag samt Zuschlag seien in voller Höhe berücksichtigt worden, obwohl diese Beträge (unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte) eingeschliffen werden hätten müssen, wodurch sich in weiterer Folge im vorliegenden Fall auch keine Negativsteuer (Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen) mehr ergebe. Die belangte Behörde beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Beschwerde und Abänderung des angefochtenen Bescheides zum Nachteil des Bf. (Festsetzung der Einkommensteuer mit +31,00 €), wobei die Steuer wie folgt zu berechnen sei:

|                                                            |                  |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit        | 12.666,85        |
| Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)                     | - 228,00         |
| <b>Einkommen</b>                                           | <b>12.438,85</b> |
| Ausländische Einkünfte                                     | 5.425,00         |
| Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz            | 17.863,85        |
| <b>davon berechnete Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b> | <b>1.234,17</b>  |
| Verkehrsabsetzbetrag                                       | - 1.026,07       |
| Pendlereuro                                                | - 89,50          |
| <b>Steuer für Durchschnittssteuersatz</b>                  | <b>118,60</b>    |
| Durchschnittssteuersatz                                    | 0,00663911       |
| <b>Steuer auf inländisches Einkommen</b>                   | <b>82,58</b>     |
| Steuer auf sonstige Bezüge                                 | 65,59            |
| Anrechenbare Lohnsteuer                                    | - 117,25         |
| Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG                             | 0,08             |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>                        | <b>31,00</b>     |

Mit Schreiben vom 28.7.2026 hielt das Gericht der belangten Behörde vor, dass nach Ansicht des Gerichtes die Berechnung nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 zu erfolgen habe (also in der Art und Weise, dass der Durchschnittssteuersatz zunächst ohne Berücksichtigung der Absetzbeträge gemäß § 33 Abs. 3a bis 6 EStG 1988 zu ermitteln sei und diese Absetzbeträge dann von der nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer abzuziehen seien) und nicht nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022.

Die belangte Behörde bestritt in der noch am selben Tag beim Gericht eingebrachten Stellungnahme, dass § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 im vorliegenden Fall anwendbar ist, da kein „*Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens*“ zu berücksichtigen sei, da nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nur dem Ansässigkeitsstaat – im vorliegenden Fall sohin Tschechien – zukomme. Nur bei in Österreich ansässigen Personen könne sich ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ergeben und somit § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 angewendet werden.

## 2. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bf. ist tschechischer Staatsangehöriger. Im gegenständlichen Jahr 2023 hatte er einen Wohnsitz in **\*\*\*Wohnort-CZ\*\*\***, Tschechien, aber keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Er war im Jahr 2023 ganzjährig nichtselbständig bei der österreichischen **\*\*\*Arbeitgeberin\*\*\*** beschäftigt. Diese hat ihren Sitz in **\*\*\*Arbeitsort-Ö\*\*\***, ca. 18 km vom tschechischen Wohnsitz des Bf. entfernt.

Das inländische Einkommen des Bf. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit abzüglich Pendlerpauschale, Werbungskostenpauschale und Sonderausgaben) betrug im Jahr 2023 12.438,85 €. Daneben erzielte er in Tschechien weitere Einkünfte in Höhe von 5.425,00 €.

Dieser Sachverhalt war zwischen den Parteien im gesamten Verfahren unstrittig. Da das Gericht keine Anhaltspunkte für dessen Unrichtigkeit hat, konnte es diesen Sachverhalt ohne Bedenken seiner Entscheidung zugrunde legen.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Zum Verkehrsabsetzbetrag

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 lautete in der auf die Veranlagung des Jahres 2023 anzuwendenden Fassung (idF BGBl. I 194/2022) wie folgt:

*„Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:*

1. *Ein Verkehrsabsetzbetrag von 421 Euro jährlich.*
2. *Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf 726 Euro, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 12 835 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag vermindert sich zwischen Einkommen von 12 835 Euro und 13 676 Euro gleichmäßig einschleifend auf 421 Euro.*
3. *Der Verkehrsabsetzbetrag gemäß Z 1 oder 2 erhöht sich um 684 Euro (Zuschlag), wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 16 832 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der Zuschlag vermindert sich zwischen Einkommen von 16 832 Euro und 25 774 Euro gleichmäßig einschleifend auf null.*
4. *[...]*“

Im angefochtenen Bescheid wurde ein Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 1.410,00 € von der Steuer abgezogen. Dabei handelt es sich um die Summe der vollen Beträge gemäß § 33 Abs. 5 Z 2 und 3 EStG 1988 (726,00 € + 684,00 €).

Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (726,00 € statt 421,00 €) stand im Jahr 2023 nur bis zu einem Einkommen von 12.835,00 € zu und verminderte sich bei einem Einkommen zwischen 12.835,00 € und 13.676,00 € gleichmäßig einschleifend auf 421,00 € (den Grundbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988).

Ebenso gebührte der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Höhe von 684,00 € nur Abgabepflichtigen mit einem Einkommen bis zu 16.832,00 € und verminderte sich bei einem Einkommen zwischen 16.832,00 € und 25.774,00 € gleichmäßig einschleifend auf 0,00 €.

Die Berechnung des Verkehrsabsetzbetrages im angefochtenen Bescheid wäre dann richtig, wenn nur das inländische Einkommen des Bf. (in Höhe von 12.438,05 €) für die Berechnung des Verkehrsabsetzbetrages maßgeblich wäre.

Der Begriff „Einkommen“ in § 33 Abs. 5 EStG 1988 umfasst nach Ansicht des Gerichtes aber auch die steuerfreien ausländischen Einkünfte des Bf.; dies ergibt sich erstens aus dem Welteinkommensprinzip (§ 1 Abs. 2 EStG 1988) und zweitens wäre eine andere Auslegung auch kaum mit dem Zweck der erhöhten Absetzbeträge in Einklang zu bringen. Von den erhöhten Absetzbeträgen sollen nämlich nur Steuerpflichtige mit besonders niedrigem Einkommen profitieren; dabei kann es nach Ansicht des Gerichtes nicht darauf ankommen, in welchem Land dieses Einkommen zu versteuern ist. Der Bf. wird insoweit gleich behandelt wie ein in Österreich ansässiger und tätiger Steuerpflichtiger mit gleichem Gesamteinkommen, weshalb insoweit auch keine unionsrechtlichen Bedenken seitens des Gerichtes bestehen.

Da das Gesamteinkommen des Bf. 13.676,00 € überstieg, steht ihm der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 nicht zu, sondern nur der Grundbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 in Höhe von 421,00 €. Der Zuschlag zum Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 unterliegt der in dieser Bestimmung angeführten Einschleifregelung und berechnet sich wie folgt:

**Ausmaß der Kürzung:**  $(17.863,85 - 16.832,00) / (25.774,00 - 16.832,00) = 11,54 \%$

**Eingeschliffener Betrag:**  $684,00 \times (100,00 \% - 11,54 \%) = 605,07 \text{ €}$

Insgesamt beträgt der korrekte Verkehrsabsetzbetrag somit **1.026,07 €** (421,00 € gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 + 605,07 € gemäß § 33 Abs. 5 Z 3 EStG 1988).

### 3.2. Zur anzuwendenden Berechnungsvorschrift (Abs. 10 oder 11)

§ 33 Abs. 10 EStG 1988 lautete in der auf die Veranlagung des Jahres 2023 anzuwendenden Fassung (idF BGBl. I 194/2022) wie folgt:

*„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 EStG 1988 lautete in der auf die Veranlagung des Jahres 2023 anzuwendenden Fassung (idF BGBl. I 194/2022) wie folgt:

*„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.“*

Der belangten Behörde ist zunächst zuzustimmen, dass der gegenständliche Fall nicht unter den Wortlaut des § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 subsumiert werden kann, da sich der Progressionsvorbehalt im vorliegenden Fall nicht aus der Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich – Tschechien (DBA Ö-CZ, BGBl. III 39/2007 idgF) ergibt, da dieses nach Art. 22 Abs. 3 DBA Ö-CZ nur dem Ansässigkeitsstaat – und dies ist unstrittig Tschechien – das Recht zur Anwendung eines Progressionsvorbehaltes zuweist.

Streng genommen leitet sich der Progressionsvorbehalt **immer** aus dem nationalen Steuerrecht ab (konkret aus § 1 Abs. 2 EStG 1988), da Doppelbesteuerungsabkommen bloß eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067). Wenn die Behörde nun im vorliegenden Fall argumentiert, *„dass der Progressionsvorbehalt sich bei nicht in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen nicht aus dem DBA ergibt, sondern sich rein aus dem innerstaatlichen Recht, konkret aus § 1 Abs. 2 EStG 1988, ableitet“*, so trifft dies somit auch auf jeden anderen grenzüberschreitenden Sachverhalt zu, in welchem ein Progressionsvorbehalt zur Anwendung gelangt. Sollte dieser Umstand die Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 im vorliegenden Fall verhindern, wäre diese Bestimmung auch in allen anderen grenzüberschreitenden Fällen mit Progressionsvorbehalt unanwendbar und somit inhaltsleer; dies kann dem Gesetzgeber aber nicht zugessint werden.

Die von der belangten Behörde vertretene Auslegung, dass nur in Österreich ansässige Steuerpflichtige in den Genuss der (günstigeren) Abgabenberechnung gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 kommen sollen, ist ferner offenkundig unionsrechtswidrig. Die gegenständliche Bestimmung wurde mit dem Abgabensicherungsgesetz 2007 (AbgSiG 2007, BGBl. I 99/2007) in das EStG 1988 eingefügt.

Die Erläuternden Bemerkungen (270 BlgNr 23. GP, 8) führen hiezu aus:

*„Die bisherige Steuerermittlung stößt bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte auf europarechtliche Bedenken. Die bisherige Steuerberechnung bringt es nämlich*

*mit sich, dass sich Absetzbeträge in Bezug auf die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr voll auswirken, da sie auch auf die steuerfreien Einkünfte entfallen und durch diese ‚verbraucht‘ werden. Die EU-Kommission sieht darin einen Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Niederlassungsfreiheit.*

*In Abs. 11 soll daher bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier Einkünfte eine gemeinschaftsrechtskonforme Neuregelung erfolgen. In diesen Fällen soll der Abzug der Absetzbeträge erst von jener Steuer erfolgen, die ohne Berücksichtigung von Absetzbeträgen unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes ermittelt wird. Von dieser (Tarif)Steuer werden sodann die Absetzbeträge abgezogen, die damit ungeschmälert erhalten bleiben.“*

Das Gericht teilt die vom Gesetzgeber angesprochenen unionsrechtlichen Bedenken gegen eine Abgabeberechnung nach § 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 in Fällen wie dem vorliegenden. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Regelung, die dazu führt, dass das zu versteuernde Einkommen eines Steuerpflichtigen erhöht wird, weil er seinen Arbeitslohn nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, geeignet, gebietsansässige Arbeitnehmer davon abzubringen, in einem anderen Mitgliedstaat einer Beschäftigung nachzugehen und stellt daher grundsätzlich eine nach Art. 45 AEUV verbotene Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit dar (EuGH 22.6.2017, C-20/16, *Bechtel und Bechtel*; *Zorn*, ÖStZB 2018, 519). Umso mehr muss dies gelten, wenn eine Regelung – wie im vorliegenden Fall – nicht bloß das zu versteuernde Einkommen (die Bemessungsgrundlage), sondern unmittelbar die Steuerlast erhöht, indem sie die Wirkung von Absetzbeträgen schmälert.

Ein (hypothetischer) in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, der in- und ausländische Einkünfte in derselben Höhe und derselben Art wie der Bf. erzielen würde, käme auch nach Ansicht der belangten Behörde in den Genuss der (günstigeren) Abgabeberechnung gemäß § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022. Für den Bf. soll dies hingenommen – letztlich allein aufgrund des Umstandes, dass er nicht in Österreich ansässig ist – nicht möglich sein. Die von der Behörde geforderte Nichtanwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 im vorliegenden Fall stellt nach Ansicht des Gerichtes eine offenkundig unzulässige, gegen Art. 45 Abs. 2 AEUV verstoßende (aufgrund der Anknüpfung an den Wohnsitz und nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit: mittelbare) Diskriminierung von Unionsbürgern mit Wohnsitz außerhalb von Österreich dar.

Schon im Jahre 2008 erkannte der Unabhängige Finanzsenat unter Verweis auf EuGH 12.12.2002, C-385/00, *de Groot*, dass eine Steuerberechnung gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 bei Unionsbürgern den aus dem EU-Primärrecht erwachsenden Grundfreiheiten der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und die Niederlassungsfreiheit widerspricht (UFS Wien 09.09.2008, RV/1953-W/04). Nach der herrschenden Auffassung und Entscheidungspraxis des UFS war der Durchschnittssteuersatz bei Unionsbürgern daher schon

vor der Einführung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 auf die in dieser Bestimmung geregelte Art und Weise zu berechnen (*Wanke in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 33 Anm 162).

§ 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 ist daher nach Ansicht des Gerichtes unionsrechtskonform so zu interpretieren, dass diese Bestimmung auch Fälle umfasst, in welchen ein nicht in Österreich ansässiger Unionsbürger gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird.

Selbst wenn man diese unionsrechtskonforme Auslegung als unzulässig erachtet, etwa weil man davon ausgeht, dass diese den Wortlaut des § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 überdehnt und somit eine verbotene Auslegung *contra legem* vorläge, wäre dasselbe Ergebnis im Wege einer Analogie zu erreichen: Nach Ansicht des Gerichtes hatte der Gesetzgeber den vorliegenden Fall bei der Einfügung der gegenständlichen Bestimmung wohl nicht vor Augen, womit eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die durch analoge Anwendung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 auf Fälle wie den vorliegenden geschlossen werden kann. Für die Planwidrigkeit spricht jedenfalls der Umstand, dass der Gesetzgeber diese Bestimmung nach den Erläuternden Bemerkungen explizit zur Beseitigung unionsrechtlicher Bedenken eingefügt hatte und somit auch davon ausgegangen werden kann, dass er das nun von der Behörde geforderte, nach Ansicht des Gerichtes klar unionsrechtswidrige Ergebnis nicht wollte.

Die Steuerberechnung hat daher nach § 33 Abs. 11 EStG 1988 idF BGBl. I 194/2022 zu erfolgen.

### **3.3. Keine „Negativsteuer“ (Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen)**

§ 33 Abs. 8 EStG 1988 lautete in der auf die Veranlagung des Jahres 2023 anzuwendenden Fassung (idF BGBl. I 194/2022) auszugsweise wie folgt:

„1. [...]

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 Betriebsratumlagen) 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).*

3. [...]

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.

#### 5. [...]“

Die tschechischen (in Österreich steuerfreien) Einkünfte des Bf. sind gemäß § 33 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 für die Zwecke der Berechnung der Rückerstattung von Sozialversicherungsbeiträgen wie in Österreich steuerpflichtige Einkünfte zu behandeln; die Anwendung dieser Bestimmung benachteiligt den Bf. nicht, sondern führt vielmehr dazu, dass er mit denselben Einschränkungen wie unbeschränkt Steuerpflichtige an den „*Begünstigungen der unbeschränkten Steuerpflicht*“ teilhaben kann (VwGH 3.2.2022, Ro 2021/15/0009).

Diese „fiktive“ Steuer ist wie folgt zu berechnen:

|                                                            |                  |
|------------------------------------------------------------|------------------|
| Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit        | 12.666,85        |
| Ausländische Einkünfte                                     | 5.425,00         |
| Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)                     | - 228,00         |
| <b>Einkommen</b>                                           | <b>17.863,85</b> |
| <b>davon berechnete Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b> | <b>1.234,17</b>  |
| Verkehrsabsetzbetrag                                       | - 1.026,07       |
| Pendlereuro                                                | - 89,50          |
| <b>(fiktive) Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>       | <b>118,60</b>    |

Da die fiktive Einkommensteuer nicht negativ ist, hat der Bf. gemäß § 33 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 keinen Anspruch auf Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen („*Negativsteuer*“).

### 3.4. Berechnung

Nach Ansicht des Gerichtes ist die Steuer daher insgesamt wie folgt zu berechnen:

|                                                            |                   |
|------------------------------------------------------------|-------------------|
| Inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit        | 12.666,85         |
| Sonderausgaben (Steuerberatungskosten)                     | - 228,00          |
| <b>Einkommen</b>                                           | <b>12.438,85</b>  |
| Ausländische Einkünfte                                     | 5.425,00          |
| Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz            | 17.863,85         |
| berechnete Tarifsteuer vor Abzug der Absetzbeträge         | 1.234,17          |
| <b>Durchschnittssteuersatz</b>                             | <b>0,06908757</b> |
| Inländisches Einkommen                                     | 12.438,85         |
| <b>Steuer auf inl. Einkommen (v. Abzug d. Absetzbetr.)</b> | <b>859,37</b>     |
| Verkehrsabsetzbetrag                                       | - 1.026,07        |
| Pendlereuro                                                | - 89,50           |
| <b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>                 | <b>- 256,20</b>   |
| aber keine Erstattung wegen § 33 Abs. 8 Z 4 EStG           | 256,20            |
| Steuer auf sonstige Bezüge                                 | 65,59             |
| Anrechenbare Lohnsteuer                                    | - 117,25          |
| Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG                             | - 0,34            |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>                        | <b>- 52,00</b>    |

Das Bundesfinanzgericht ist gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern – auch zu Lasten des Bf. (VwGH 24.10.2016, Ra 2014/17/0016; 30.5.2017, Ra 2017/16/0064). Das Gericht ist sogar verpflichtet, solche Änderungen vorzunehmen, wenn es Unrichtigkeiten im angefochtenen Bescheid erkennt, die bislang nicht aufgegriffen wurden (vgl. *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, BAO: Stoll Kommentar - Digital First<sup>2.06</sup> § 279 BAO Rz 10 ff; VwGH 18.9.1980, 1086/80).

Obwohl das Gericht dem Bf. hinsichtlich der Methode der Steuerberechnung zustimmt, ergibt sich insgesamt – aufgrund der Richtigstellung der Auswirkungen von Programmierfehlern – eine Änderung zum Nachteil des Bf.; das Gericht weist den Bf. darauf hin, dass er sich einer für ihn nachteiligen Änderung auch nicht durch Zurücknahme der Beschwerde oder des Vorlageantrages entziehen hätte können, da das Finanzamt Unrichtigkeiten in einem Bescheid aufgrund von Programmierfehlern in diesem Fall gemäß § 293 BAO berichtigen hätte können.

### 3.5. 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.

Da zur maßgeblichen Rechtsfrage, ob bei einem steuerpflichtigen Unionsbürger ohne Wohnsitz in Österreich, der aufgrund eines Antrages gemäß § 1 Abs. 4 EStG 1988 als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, die Steuerberechnung nach § 33 Abs. 10 oder 11 EStG 1988 (idF BGBl. I 194/2022) zu erfolgen hat, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, war die Revision gegen dieses Erkenntnis zuzulassen.

Innsbruck, am 21. August 2026