

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., über die Beschwerde vom 12. November 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 5. November 2015 betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit der Beilage L 1i zur Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L 1) für das Jahr 2014 vom 27. Oktober 2015 erklärte der Abgabepflichtige, dass er im Jahr 2014 einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe und bei einem ausländischen Arbeitgeber (ohne Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug in Österreich) beschäftigt, aber nicht Grenzgänger gewesen sei. Unter der KZ 453 erklärte er unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (nach Abzug allfälliger Werbungskosten) von 6.360,93 €.

Am 5. November 2015 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer (ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2014, mit dem die erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit aufgrund einer vom deutschen Arbeitgeber ausgestellten Lohnbescheinigung L 17 (Bruttobezüge lt. KZ 350: 7.993,65 €; einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge lt. KZ 357: 1.632,72 €) als im Inland steuerpflichtige Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (Grenzgänger) erfasst wurden.

Überdies wurden die vom Abgabepflichtigen vom Arbeitsmarktservice Österreich und von der Tiroler Gebietskrankenkasse bezogenen Gelder (Arbeitslosengeld, Notstandshilfe, Krankengeld während Arbeitslosigkeit) von 7.457,56 € aufgrund der

Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 als steuerpflichtig behandelt. Bei der Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) seien zuerst die steuerpflichtigen Einkünfte auf den Jahresbetrag umgerechnet sowie Sonderausgaben und andere Einkommensabzüge berücksichtigt worden. Anhand der sich für das umgerechnete Einkommen ergebenden Tarifsteuer sei sodann ein Durchschnittssteuersatz ermittelt und auf das Einkommen angewendet worden (Umrechnungsvariante). Danach sei anhand einer Kontrollrechnung festzustellen gewesen, ob sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (somit bei Hinzurechnung auch der steuerfreien Bezüge) gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Umrechnungsvariante eine niedrigere Steuer ergebe. Da dies zutreffe, seien diese bezogenen Gelder als steuerpflichtig behandelt und der Tarif auf ein Einkommen von demnach 13.626,49 € angewendet worden.

Gegen diesen Bescheid erhab der Abgabepflichtige am 12. November 2015 fristgerecht Beschwerde. Es liege im gegenständlichen Fall keine Pflichtveranlagung vor, das steuerpflichtige Einkommen liege unter 11.000,00 €. Das in der Kontrollrechnung angesetzte Arbeitslosengeld sei nicht steuerpflichtig.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. Dezember 2015 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Bei Grenzgängern sei verpflichtend eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, weshalb auch das Arbeitslosengeld zu berücksichtigen sei. Die Frage einer Pflichtveranlagung stelle sich nicht, da mangels eines inländischen Arbeitgebers keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorlägen.

Am 17. Dezember 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Da sein steuerpflichtiges Einkommen im Jahr 2014 unter 11.000,00 € gelegen sei, bestehe aus seiner Sicht keine Pflichtveranlagung. Der Notstandshilfebezug sei gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Grenzgängereigenschaft:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hatte im Streitjahr 2014 seinen Hauptwohnsitz in E, F-Straße. Vom 14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014 war er als Arbeiter beim Arbeitgeber XY in G, H-Straße, beschäftigt. Aus dieser Tätigkeit erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Hinblick auf diese Tätigkeit stellte der Bf. beim deutschen Finanzamt B den Antrag auf Befreiung von der Lohnsteuer infolge Vorliegens der Grenzgängereigenschaft. Dazu führte er aus, dass er ab dem 14. Juli 2014 bis auf weiteres bei der Firma XY in G beschäftigt sei und ab dem 14. Juli 2014 täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnort in E zurückkehre. Unter Berufung auf das deutsch-österreichische Doppelbesteuerungsabkommen bitte er das Finanzamt B zu bestätigen, dass er von der Entrichtung der Lohn- und Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland befreit sei, soweit sich diese Abgaben auf Einkünfte aus dem genannten Beschäftigungsverhältnis beziehen würden. Dem Antrag des Bf. wurde eine Bescheinigung des österreichischen

Finanzamtes A beigelegt, wonach er mit den genannten deutschen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Österreich unter der Steuernummer abc zur Einkommensteuer veranlagt werde. Dem Antrag wurde auch eine Bescheinigung des deutschen Arbeitgebers XY beigelegt, wonach der Bf. nach seiner (Anm.: des Arbeitgebers) Kenntnis täglich von seinem Arbeitsort in G an seinen Wohnort in Österreich zurückkehre.

Am 28. Juli 2014 stellte das österreichische Finanzamt A folgende „Grenzgängerbestätigung“ aus:

„Grenzgängerbestätigung“

betreffend Frau/Herrn Beschwerdeführer

wohnhaft in E, F1-Straße

geboren am TagX

beschäftigt bei ,XY‘

in G, H-Straße

seit 14.07.2014

Es wird hiermit bestätigt, dass der/die oben genannte Grenzgänger/in mit den in der Bundesrepublik Deutschland bei der oben genannten Firma erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hier zur Veranlagung zur Einkommensteuer vorgemerkt ist.

Der/die oben Genannte kehrt nach seinen Angaben täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz in Österreich zurück. Auf Grund des Artikels 9 Abs. 3 des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl. Nr. 221/1955) steht daher das Besteuerungsrecht für die aus diesem Arbeitsverhältnis zufließenden Einkünfte dem Wohnsitzstaat Österreich zu.

Diese Bescheinigung dient nur zur Vorlage bei dem für den oben genannten Arbeitgeber zuständigen Finanzamt in der Bundesrepublik Deutschland. Sie gilt bis auf weiteres.“

Mit einem weiteren Schreiben vom 28. Juli 2014 teilte das Finanzamt A dem Bf. mit, dass er seit dem 14. Juli 2014 in der Bundesrepublik Deutschland als Grenzgänger tätig sei. Gemäß dem deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, BGBl. Nr. 221/1955, würden seine dort bezogenen Einkünfte der Besteuerung in Österreich unterliegen. Um die richtige Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für das laufende Jahr zu ermöglichen, sollte der Bf. den angefügten Fragebogen E 600 ausgefüllt und unterschrieben dem Finanzamt zurücksenden. Mit dem ausgefüllten, dem Finanzamt A am 24. September 2014 mittels Telefax übermittelten Fragebogen teilte der Bf. ua. seine Sozialversicherungsnummer, den monatlichen „*Bruttoverdienst als Grenzgänger*“ und weiters den Umstand mit, dass er im Jahr 2014 bis zur Aufnahme seiner Grenzgängertätigkeit ausschließlich AMS-Bezüge erhalten habe. Er versicherte, dass er diese Angaben nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und richtig gemacht habe. Er werde alle Umstände, die seine Einkommensteuerpflicht begründen, ändern oder beenden, innerhalb eines Monats dem Finanzamt bekannt geben.

Am 19. August 2014 stellte das deutsche Finanzamt B für den Bf. eine „*Lohnsteuer-Freistellungsbescheinigung*“ mit folgendem Inhalt aus:

„Der in Deutschland bezogene Arbeitslohn wird nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Österreich von der deutschen Einkommensteuer freigestellt. Auf den Lohnsteuerabzug nach §§ 39b ff EStG wird daher verzichtet.“

Diese Bescheinigung gilt widerruflich vom 14.07.2014 bis 13.07.2017, längstens bis zur Beendigung der Tätigkeit in Deutschland.“

Mit Schreiben vom 10. November 2014 stellte der Bf. beim Finanzamt A den Antrag auf Änderung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2015. Er ersuchte, die Vorauszahlungen für dieses Jahr auf Null zu stellen, da er seit dem 17. Oktober 2014 „*nicht mehr Grenzgänger*“ sei.

Am 23. Dezember 2014 bestätigte der Bf. in einem Telefonat gegenüber dem Finanzamt A, dass er vom 14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014 bei XY in G beschäftigt gewesen sei. Dabei wurde von ihm erstmals eingewendet, dass er aufgrund der Entfernung nur am Wochenende zwischen dem Arbeitsort in Deutschland und dem Wohnsitz in Österreich pendelte. Die im Ausland bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien daher in Deutschland steuerpflichtig, in Österreich wären diese unter Progressionsvorbehalt zu stellen.

Mit der Beilage L 1i zur Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L 1) für das Jahr 2014 erklärte der Bf. am 27. Oktober 2015, dass er im Jahr 2014 einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich gehabt habe. Unter Pkt. 1.4.1 dieser Beilage wurde zunächst angekreuzt, dass er Grenzgänger im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. g EStG 1988 gewesen sei. Dies wurde jedoch wieder durchgestrichen; unter Pkt. 1.4.2 dieser Beilage erklärte der Bf. sodann, dass er bei einem ausländischen Arbeitgeber (ohne Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug in Österreich) beschäftigt, aber nicht Grenzgänger gewesen sei. Unter der KZ 453 erklärte er unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (nach Abzug allfälliger Werbungskosten) von 6.360,93 €.

Am 30. Oktober 2015 übermittelte der deutsche Arbeitgeber XY dem Finanzamt A für den Bf. eine Lohnbescheinigung L 17, die für den Zeitraum 14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014 Bruttobezüge von 7.993,65 € (KZ 350) und einbehaltene Sozialversicherungsbeiträge von 1.632,72 € (KZ 357) auswies; ein Lohnsteuerabzug in Deutschland erfolgte nicht. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 5. November 2015 wurden die erklärten ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Finanzamt A als im Inland steuerpflichtige Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug (Grenzgänger) erfasst.

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde der Bf. vom Finanzamt A am 18. Dezember 2015 telefonisch aufgefordert, folgende Unterlagen zum Nachweis seines Aufenthaltes in der Bundesrepublik Deutschland vorzulegen: Mietvertrag betreffend die deutsche Wohnung, Nachweis über die Mietzinszahlungen und Betriebskostenabrechnungen in Deutschland, Meldenachweis zum Aufenthalt in Deutschland sowie den deutschen

Steuerbescheid zum Kalenderjahr 2014. Zur Beantwortung dieses Ergänzungersuchens wurde dem Bf. eine Frist von drei bis vier Wochen eingeräumt. Diesem Ersuchen ist der Bf. in der Folge nicht nachgekommen.

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt. Unbestritten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Bf. im Jahr 2014 als in Österreich ansässige Person im Sinne des Art. 4 DBA-Deutschland gilt, Österreich somit als Ansässigkeitsstaat zu behandeln ist. Streit besteht nun darüber, ob dem Bf. im Hinblick auf seine Auslandstätigkeit vom 14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014 die Grenzgängereigenschaft zukommt, ob Österreich demnach auf der Grundlage des Art. 15 DBA-Deutschland ein Besteuerungsrecht auf seine ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zusteht.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (kurz: DBA-Deutschland), BGBl. III Nr. 182/2002, dürfen vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person (hier: Österreich) aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat (hier: Bundesrepublik Deutschland) ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland gilt Absatz 1 nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger).

Nach Absatz 8 des Schlussprotokolls zu Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland gilt als Nähe der Grenze die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze.

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach dem DBA-Deutschland in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus. Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Unstrittig ist, dass sich sowohl der Wohnsitz als auch der Arbeitsort des Bf. im maßgeblichen Zeitraum (14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014) in abkommensdefinierter Nähe der Grenze befunden haben. Im Zusammenhang mit dem Vorliegen der Grenzgängereigenschaft ist einzig strittig, ob der Bf. im Zuge seiner Auslandstätigkeit

täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist. Dazu ist festzuhalten, dass der Bf. selbst beim deutschen Finanzamt B den Antrag auf Befreiung von der Lohnsteuer infolge Vorliegens der Grenzgängereigenschaft stellte und dazu ausführte, dass er ab dem 14. Juli 2014 täglich von seinem Arbeitsort in G an seinen Wohnort in E zurückkehre. Auch einer diesem Antrag beigelegten Bescheinigung des deutschen Arbeitgebers zufolge kehrte der Bf. täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnort zurück. Am 19. August 2014 stellte das Finanzamt B sodann für den Bf. eine „*Lohnsteuer-Freistellungsbescheinigung*“ aus, wonach der in Deutschland bezogene Arbeitslohn nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland von der deutschen Einkommensteuer freigestellt und auf den Lohnsteuerabzug in Deutschland verzichtet wird.

Der Bf. beantragte beim österreichischen Finanzamt A auch die Ausstellung einer „*Grenzgängerbestätigung*“, diesem Antrag ist die Abgabenbehörde am 28. Juli 2014 in seinem Sinne nachgekommen. Darin wurde zum Ausdruck gebracht, dass der Bf. nach seinen Angaben täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz in Österreich zurückkehrt und aufgrund des DBA-Deutschland daher dem Wohnsitzstaat Österreich das Besteuerungsrecht für die aus dem ausländischen Arbeitsverhältnis zufließenden Einkünfte zusteht. Vom Finanzamt A wurde auch bestätigt, dass der Bf. als Grenzgänger mit den in der Bundesrepublik Deutschland erzielten Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt wird.

Mit dem am 24. September 2014 (zwecks Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2014) übermittelten Fragebogen E 600 teilte der Bf. den monatlichen „*Bruttoverdienst als Grenzgänger*“ und weiters den Umstand mit, dass er im Jahr 2014 „*bis zur Aufnahme seiner Grenzgängertätigkeit*“ ausschließlich AMS-Bezüge erhalten habe. Er versicherte, dass er diese Angaben nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und richtig gemacht habe.

In seinem Antrag vom 10. November 2014 (auf Änderung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2015) teilte der Bf. dem Finanzamt A mit, dass er seit dem 17. Oktober 2014 „*nicht mehr Grenzgänger*“ sei. Damit hat er selbst unmissverständlich zu verstehen gegeben, dass er im Hinblick auf seine am 16. Oktober 2014 beendete Auslandstätigkeit als Grenzgänger einzustufen sei, demnach täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei. Diese Aussage wurde vom Bf. ex post, somit nach Beendigung des ausländischen Beschäftigungsverhältnisses getroffen. Dieser Beurteilung aus nachträglicher Sicht kommt eine hohe Beweiskraft zu. Nach der Aktenlage ist somit davon auszugehen, dass auch die in Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland normierte Voraussetzung der arbeitstäglichen Rückkehr vom Arbeitsort zum Wohnsitz gegeben ist und es sich bei den im Streitjahr erzielten Auslandseinkünften des Bf. um solche als Grenzgänger handelt.

In dem Telefonat mit dem Finanzamt A vom 23. Dezember 2014 erwähnte der Bf. erstmals, dass er aufgrund der Entfernung nur am Wochenende zwischen dem Arbeitsort in Deutschland und dem Wohnsitz in Österreich gependelt sei, demnach mangels

arbeitstäglicher Rückkehr nicht Grenzgänger gewesen sei. Diese Verantwortung hielt er auch im Verfahren zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2014 aufrecht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes widerspricht es weder den Denkgesetzen noch dem menschlichen Erfahrungsgut, dass die zu Beginn eines Verfahrens gemachten Angaben der Wahrheit näher kommen (zB VwGH 15.12.1987, 87/14/0016, 0017). Einer abgabenrechtlich günstigeren Darstellung, die erst im Zuge eines längeren Verfahrens gegeben wird, kann daher nur eine verminderte Glaubwürdigkeit beigemessen werden (VwGH 4.9.1986, 86/16/0080). Der Einwand des Bf., dass er im Zuge seiner im Streitjahr erbrachten Auslandstätigkeit nicht täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückgekehrt sei, wurde offensichtlich zur Vermeidung einer inländischen Besteuerung seiner ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhoben.

Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang, dass der in Deutschland bezogene Arbeitslohn auf der Grundlage der ausgestellten „*Grenzgängerbestätigung*“ in Deutschland keinem Lohnsteuerabzug unterworfen wurde und nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland von der deutschen Einkommensteuer freigestellt wurde. Demnach wurde der Bf. auch von den deutschen Abgabenbehörden als Grenzgänger geführt. Folgte man der Argumentation des Bf., hätte dies eine gänzliche steuerliche Nichterfassung seiner Auslandseinkünfte zur Folge. Sinn und Zweck der vom Bf. beantragten Ausstellung einer „*Grenzgängerbestätigung*“ ist es, durch deren Vorlage beim Arbeitgeber eine Entlastung von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat (hier: Bundesrepublik Deutschland) bereits an der Quelle und damit eine unversteuerte Auszahlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erwirken. Würden solche Einkünfte auch nicht im Wohnsitzstaat (hier: Österreich) zur Einkommensbesteuerung erfasst, hätte dies eine Doppelnichtbesteuerung zum Ergebnis.

Unabhängig davon wurde dem Bf. vom Finanzamt A Gelegenheit gegeben, einen Nachweis für die Richtigkeit seines (nunmehrigen) Vorbringens zu erbringen. So wurde er am 18. Dezember 2015 telefonisch aufgefordert, folgende Unterlagen zum Nachweis seines Aufenthaltes in der Bundesrepublik Deutschland vorzulegen: Mietvertrag betreffend die deutsche Wohnung, Nachweis über die Mietzinszahlungen und Betriebskostenabrechnungen in Deutschland, Meldenachweis zum Aufenthalt in Deutschland sowie einen deutschen Steuerbescheid zum Kalenderjahr 2014. Diesem Ersuchen ist der Bf. nicht nachgekommen.

In seiner Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht (vgl. den Vorlagebericht vom 17. Mai 2016) wies das Finanzamt A auch darauf hin, dass der Bf. trotz ausdrücklicher Aufforderung durch die Abgabenbehörde „*keinerlei Urkunden, wie zB einen Mietvertrag, einen Zahlungsnachweis, einen deutschen Steuerbescheid oder Ähnliches, zum Beweis seiner Darstellung*“ vorgelegt habe. Diese Stellungnahme, die auch dem Bf. anlässlich der Beschwerdevorlage zugegangen ist, ist als Vorhalt zu werten mit der nochmaligen Aufforderung an den Bf., durch Vorlage der genannten Unterlagen einen Nachweis dafür zu erbringen, dass er aufgrund der Entfernung zwischen dem Arbeitsort in Deutschland

und dem Wohnsitz in Österreich nicht täglich, sondern nur an den Wochenenden zwischen diesen beiden Orten gependelt sei. Einen solchen Nachweis hat der Bf. bis dato nicht erbracht.

In diesem Zusammenhang wird auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Bf. bei Auslandsbeziehungen verwiesen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua. dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht ist in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). Diesfalls besteht nicht nur eine erhöhte Mitwirkungspflicht, sondern auch eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht (vgl. Ritz, BAO⁵, § 115 Tz 10, mwH). Diesen Pflichten ist der Bf. nicht nachgekommen.

Nach Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland steht das Besteuerungsrecht an den vom Bf. im Streitjahr 2014 bezogenen Auslandseinkünften somit Österreich zu.

Gemäß § 39 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Hat der Steuerpflichtige Iohnsteuerpflichtige Einkünfte bezogen, so erfolgt eine Veranlagung nur, wenn die Voraussetzungen des § 41 EStG 1988 vorliegen. § 41 Abs. 1 EStG 1988 enthält eine taxative Aufzählung von Tatbeständen, die zu einer amtswegigen Veranlagung führen (Pflichtveranlagung).

In diesem Zusammenhang erhob der Bf. den Einwand, dass die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung im Streitfall nicht vorlägen, wobei er sich offensichtlich auf die Bestimmungen des § 41 Abs. 1 EStG 1988 bezog. § 41 Abs. 1 EStG 1988 stellt darauf ab, dass im Einkommen **Iohnsteuerpflichtige Einkünfte** enthalten sind. Wie das Finanzamt richtig erkannte, stellt sich die Frage einer Pflichtveranlagung gemäß § 41 Abs. 1 EStG 1988 im Streitfall gar nicht, da mangels eines inländischen Arbeitgebers des Bf. keine Iohnsteuerpflichtigen Einkünfte vorliegen.

Im Streitfall gelangt vielmehr § 39 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 zur Anwendung. So ist eine Veranlagung danach auch vorzunehmen zur Erhebung der Einkommensteuer von österreichischen Grenzgängern mit inländischem Wohnsitz und ausländischem Arbeitgeber, sofern - wie hier - das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen Österreich das Besteuerungsrecht zuweist. Grundlage der Veranlagung ist idR die Abgabenerklärung des Steuerpflichtigen. Die Veranlagung ist jedoch - von den Fällen der Antragsveranlagung (§ 41 Abs. 2 EStG 1988) abgesehen - nicht davon abhängig, dass eine Abgabenerklärung eingereicht wird. Sie hat gegebenenfalls von Amts wegen nach Vornahme eines ordnungsmäßigen Ermittlungsverfahrens (§§ 114, 115 BAO) zu erfolgen (vgl. Jakom/Vock, EStG, 2016, § 39 Rz 8).

2) Besteuerung von Arbeitslosengeld, Notstandshilfe und Krankengeld während Arbeitslosigkeit:

Der Bf. war vom 14. Juli 2014 bis 16. Oktober 2014 als Grenzgänger in der Bundesrepublik Deutschland beschäftigt, diese Auslandstätigkeit führte zu im Inland steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 6.360,93 € (Bruttobezüge von 7.993,65 € abzüglich einbehaltener Sozialversicherungsbeiträge von 1.632,72 € lt. der vom Arbeitgeber XY vorgelegten Lohnbescheinigung L 17). Überdies erhielt er im Streitjahr 2014 vom Arbeitsmarktservice Österreich und von der Tiroler Gebietskrankenkasse folgende Bezüge:

Bezugauszahlende Stelle	Art	Zeitraum	Anzahl Tage	Betrag €
Arbeitsmarktservice Österreich	Arbeitslosengeld	1.1. - 16.1.	16 á 29,49 €	471,84
Tiroler Gebietskrankenkasse	Krankengeld während Arbeitslosigkeit	17.1. - 21.1.	5 á 29,49 €	147,45
Tiroler Gebietskrankenkasse	Krankengeld während Arbeitslosigkeit	22.1. - 29.1.	8 á 29,49 €	235,92
Arbeitsmarktservice Österreich	Arbeitslosengeld	30.1. - 14.2.	16 á 29,49 €	471,84
Arbeitsmarktservice Österreich	Arbeitslosengeld	15.2. - 10.4.	55 á 29,49 €	1.621,95
Arbeitsmarktservice Österreich	Notstandshilfe	11.4. - 13.7.	94 á 27,16 €	2.553,04
Arbeitsmarktservice Österreich	Notstandshilfe	21.10. - 31.12.	72 á 27,16 €	1.955,52
Summe			266	7.457,56

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem Akteninhalt, insbesondere aus den vorliegenden Lohnzetteln. Streit besteht darüber, wie das Arbeitslosengeld, die Notstandshilfe und das Krankengeld während der Arbeitslosigkeit von insgesamt 7.457,56 € im Zuge der ArbeitnehmerInnenveranlagung zu erfassen ist. Diese vom Arbeitsmarktservice Österreich und von der Tiroler Gebietskrankenkasse bezogenen Gelder wurden vom Finanzamt A aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 als steuerpflichtig behandelt. Demgegenüber wurde vom Bf. eingewendet, dass diese Gelder gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei seien.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit. Zu den Ersatzleistungen, die an die Stelle des versicherungsmäßigen Arbeitslosengeldes und der Notstandshilfe treten, zählt auch das Krankengeld während Arbeitslosigkeit (vgl. *Mayr/Hayden* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 3 Tz 23). Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4 EStG 1988) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10 EStG 1988) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Gemäß § 33 Abs. 10 EStG 1988 ist ein im Rahmen einer Veranlagung bei der Berechnung der Steuer anzuwendender Durchschnittssteuersatz vorbehaltlich des Abs. 11 nach Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) zu ermitteln. Diese Abzüge sind nach Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht nochmals abzuziehen.

Zweck der Regelung des § 3 Abs. 2 EStG 1988 - so die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 277 BlgNR XVII. GP, 6 ff - ist es, einen rechtspolitisch unerwünschten Effekt zu beseitigen, der sich ergibt, wenn die steuerfreien Transferleistungen in einem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen. Dies könnte, insbesondere im Fall saisonaler Arbeitslosigkeit, wegen der zum Teil erheblichen Milderung der Steuerprogression dazu führen, dass das Nettoeinkommen eines nicht ganzjährig Beschäftigten unter Berücksichtigung der im Wege der Veranlagung erhaltenen Lohnsteuererstattung höher wäre als das Nettoeinkommen eines ganzjährig Beschäftigten (vgl. *Fuchs* in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (55. Lfg 2013) zu § 3 EStG Tz 36; Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 19/1). Die Hochrechnung betrifft nur jene Einkünfte, die außerhalb des Zeitraumes des Bezuges der angeführten Transferleistungen bezogen wurden („*für das restliche Kalenderjahr*“). Die Berechnungsmethode hat den Effekt, dass bei Durchführung einer (ArbeitnehmerInnen-)Veranlagung jener Zeitraum, während dessen der Steuerpflichtige die angegebenen Transferleistungen bezieht, neutralisiert wird.

Überprüft man die Berechnung der Einkommensteuer lt. angefochtenem Bescheid gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988, so ergeben sich folgende Kalkulationen:

Gesamtbetrag der laufenden Einkünfte (somit ohne aufgrund der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 angesetzte Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988)	6.228,93 €
+ Werbungskostenpauschale	+ 132,00 €
Umrechnungsbasis	6.360,93 €

Hochrechnung:

Umrechnungsbasis x Tage des Jahres / (Tage des Jahres - Tage Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) - Umrechnungsbasis	Umrechnungszuschlag
6.360,93 x 365 / (365-266) - 6.360,93	17.090,98 €

Berechnung des Durchschnittssteuersatzes:

Umrechnungsbasis	6.360,93 €
+ Umrechnungszuschlag	+ 17.090,98 €
- Werbungskostenpauschale	- 132,00 €
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Bemessungsgrundlage für Durchschnittssteuersatz	23.259,91 €
Einkommensteuer für 23.259,91 € gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988:	4.474,87 €
(23.259,91 - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00	
- Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
- Grenzgängerabsetzbetrag	-54,00 €
Einkommensteuer für Durchschnittssteuersatz	4.129,87 €
Durchschnittssteuersatz (4.129,87 / 23.259,91 x 100)	17,76 %

Berechnung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 und der Einkommensteuer:

Gesamtbetrag der laufenden Einkünfte	6.228,93 €
- Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	6.168,93 €
Einkommensteuer (17,76 % von 6.168,93 €)	1.095,60 €
festzusetzende Einkommensteuer	1.095,60 €

Kontrollrechnung: Die Kontrollrechnung ist dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen, der auch die Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988 von 7.457,56 € als steuerpflichtige Bezüge erfasst. Bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (somit auch der Bezüge gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988) ergibt sich demnach eine festgesetzte Einkommensteuer von (gerundet) **614,00 €**. Da die Kontrollrechnung zu einer niedrigeren Abgabennachforderung führt und somit günstiger ist, kommt der besondere Progressionsvorbehalt nicht zur Anwendung.

Da somit im Streitfall auf der Grundlage der Kontrollrechnung nach § 3 Abs. 2 EStG 1988 von einem steuerpflichtigen Einkommen von 13.626,49 € auszugehen ist, geht auch der Einwand des Bf. ins Leere, dass sich im Jahr 2014 aufgrund eines unter 11.000,00 € gelegenen Einkommens keine Einkommensteuer ergebe (vgl. § 33 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2009, BGBI. I Nr. 26/2009).

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Frage, ob der Bf. als Grenzgänger einzustufen ist, insbesondere, ob er im Zuge seiner Auslandstätigkeit täglich von seinem Arbeitsort an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist, ist keine Rechtsfrage, sondern eine Frage der Beweiswürdigung und somit des Sachverhaltes. Im Übrigen ergibt sich die Rechtsfolge der Umrechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bf. für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag und die Durchführung einer „*Kontrollrechnung*“ unmittelbar aus dem Gesetz (§ 3 Abs. 2 EStG 1988). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 6. Dezember 2017

