

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Mazars Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kärntner Ring 5-7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11. September 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg – nunmehr Finanzamt Österreich - vom 16. August 2019 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2015 bis 2018, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.  
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den am Ende der Entscheidung angeschlossenen Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.), ein britischer Staatsbürger, war mit April 2015 nach Österreich, konkret nach Wien, gezogen. Der Bf. hatte im November 2014 einen Arbeitsvertrag mit der Universität Wien geschlossen, um als Professor für Fach an der Fakultät tätig zu werden. Die Tätigkeit wurde dem Vertrag entsprechend am 1. April 2015

aufgenommen. Der Bf. übte seine Tätigkeit bis 2018 aus. Am 27. Juli 2018 wurde der Wohnsitz in Österreich abgemeldet, da der Bf. nach Großbritannien zurückzog. Der Bf. ist seitdem nicht mehr in Österreich ansässig.

Der Bf. wird im gegenständlichen Verfahren durch den angeführten Parteienvertreter vertreten; die Vollmacht liegt dem Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

Die Einkommensteuererklärungen zu den verfahrensgegenständlichen Jahren 2015, 2016, 2017 und 2018 wurden elektronisch eingebracht.

Dies erfolgte für das Jahr 2015 am 28.9.2016; für das Jahr 2016 am 30.11.2017; für das Jahr 2017 sowie 2018 am 28.6.2019. In den Erklärungen war jeweils unter der Kennziffer 724 – sonstige Werbungskosten – ein Eintrag enthalten.

Die jeweils zeitnah zu den Erklärungen postalisch beigebrachten Beilagen betrafen die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und Aufstellungen der Sonderausgaben und Außergewöhnlichen Belastung sowie Werbungskosten. Unter den Werbungskosten waren u.a. ein Freibetrag gem. § 103 Abs. 1a EStG und zum Jahr 2015 diverse Umzugskosten angeführt. Zur Erklärung des Jahres 2017 wurde der Arbeitsvertrag des Bf. mit der Universität Wien postalisch nachgereicht.

*2015* - Der Einkommensteuerbescheid 2015 erging nach automatisierter erklärungskonformer Veranlagung am 19.10.2016.

*2016* - Mit einem „Ersuchen um Ergänzung“ vom 11.1.2018 zur Erklärung des Jahres 2016 wurde der Bf. zu den geltend gemachten Werbungskosten, dem Antrag auf Freibetrag gem. § 103 Abs. 1a EStG, ersucht, einen Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen über die Zuzugsbegünstigung nachzureichen. In Beantwortung des Vorhalts wurde vorgebracht, dass der Bf. im Jahr 2015 vor Inkrafttreten der Regelung des § 103 EStG idF BGBl I 2015/2016 mit 15.8.2015 nach Österreich, nämlich am 1.4.2015 zugezogen war. Dieses Datum und der Antrag auf Anwendung des Freibetrages seien bereits im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung 2015 offengelegt worden. Nach der alten Regelung des § 103 EStG sei kein Antrag auf Bescheiderlassung beim BMF notwendig gewesen. Es werde um erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2016 ersucht.

Der Bescheid zur Einkommensteuer 2016 erging am 2.5.2018. Als Werbungskosten hatte die Behörde einen Betrag von 69.039,33 in Anrechnung gebracht. In der Bescheidbegründung war angeführt, dass für die Anwendung des § 103 Abs. 1a EStG zwingend ein Bescheid des BMF erforderlich sei und da dieser nicht vorliege, könne dem Antrag nicht Folge geleistet werden.

*2017 und 2018* - Die Einkommensteuerbescheide ergingen am 3.7.2019. Die Veranlagungen erfolgten erklärungskonform.

Zu den angeführten Jahren ergingen mit **Datum 16.8.2019 von Amts wegen, geänderte Einkommensteuerbescheide für 2015 bis 2018** samt entsprechender zusätzlicher Bescheidbegründung.

Die Bescheide betreffend die Jahre 2015 und 2016 wurden gem. § 293 BAO berichtigt. Die

Bescheide betreffend die Jahre 2017 und 2018 wurden gem. § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und es ergingen neue Sachbescheide.

Die Behörde führte in der Begründung dazu u.a. aus:

Der Zuzug des Bf. nach Österreich erfolgte mit 1.4.2015.

Sowohl nach § 103 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 als auch nach § 103 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl I 180/2004 kann der Bundesminister für Finanzen bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 EStG 1988 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten.

Gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 kann der Bundesminister für Finanzen bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, unabhängig von der Gewährung einer Begünstigung gemäß Abs. 1 aufgrund des Zuzugs für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Zuzugs einen Freibetrag in Höhe von 30% der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit festsetzen.

Voraussetzung für die Berücksichtigung einer Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 sei jedoch in allen Fällen, dass die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen bzw. die Gewährung der Begünstigung durch den Bundesminister für Finanzen mit Bescheid erfolgt. Dementsprechend ist weder eine einseitige Inanspruchnahme durch den Abgabepflichtigen, noch eine amtswegige Gewährung durch die Abgabenbehörde möglich. Im vorliegenden Fall sei für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2018 durch den Abgabepflichtigen im Rahmen der Einreichung der Einkommensteuererklärungen jeweils ein Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF BGBl I 118/2015 einseitig, d.h. ohne Bescheid des Bundesministers für Finanzen, geltend gemacht worden.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2015 sei gem. § 293b BAO von Amts wegen berichtigt worden. Die Rechtswidrigkeit des Bescheides beruhte auf einer offensichtlichen Unrichtigkeit in der Abgabenerklärung. Der beantragte Freibetrag sei in der Erklärung unter der Kennziffer 724 – sonstige Werbungskosten – angeführt gewesen. Da keine Auswahl zur Überprüfung durch die automatische Risikoanalyse erfolgt sei, sei das Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die Beanspruchung einer Zuzugsbegünstigung nicht festgestellt worden. Infolge der offensichtlichen Übernahme der Unrichtigkeit aus der Abgabenerklärung, sei der Bescheid einer Berichtigung zugänglich gewesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2016 sei gem. § 293 BAO berichtigt worden.

Der beantragte Freibetrag sei in der eingereichten Erklärung in der Kennziffer 724 – sonstige Werbungskosten – enthalten gewesen. Infolge eines Ermittlungsverfahrens sei um Aufschlüsselung der sonstigen Werbungskosten und um Vorlage eines Bescheides des Bundesministers für Finanzen betreffend Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gem. § 103

EStG 1988 ersucht worden. Da kein Bescheid, als Grundlage für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung, vorgelegt worden sei, sei die Gewährung nicht zulässig gewesen. In der Folge sei der Behörde bei Durchführung der Veranlagung bei Eintragung der Daten ein Fehler unterlaufen und ein unrichtiger Betrag iHv Euro 69.039,33 eingetragen worden. Dieser Fehler sei einer Berichtigung gem. § 293 BAO zugänglich gewesen.

Die Bescheide betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2017 und 2018 seien gem. § 299 BAO aufgehoben worden, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen habe. Die Unrichtigkeit im Spruch der Bescheide sei darin gelegen gewesen, dass auch für diese Jahre kein Bescheid des Bundesministers für Finanzen als Grundlage für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung vorgelegen sei. Die Bescheide seien daher aufzuheben gewesen. Die neuen Sachbescheide seien dementsprechend ohne Berücksichtigung einer Zuzugsbegünstigung bei Berechnung der Einkommensteuer erlassen worden.

### **Beschwerdeverfahren**

Gegen die angeführten Bescheide jeweils vom 16.8.2019 betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2015 bis 2018 wurde mit **Schriftsatz vom 10.9.2019 Beschwerde** erhoben.

Es wurde beantragt, die Bescheide aufzuheben und die Erklärungen unter Berücksichtigung der weiteren Ausführungen neu zu veranlagern.

In der Beschwerdebegründung wurde eingangs darauf hingewiesen, dass die Änderung der angefochtenen Bescheide ausschließlich auf der Aberkennung der geltend gemachten Zuzugsbegünstigung iSd § 103 EStG idF BGBl I 180/2004 fuße. Die Aberkennung sei erfolgt, da für die Zuzugsbegünstigung kein Bescheid des BMF vorgelegt worden sei.

Es werde darauf hingewiesen, dass der Bf. aufgrund seines Zuzuges im April 2015 noch der alten Rechtslage unterliege. Es sei unklar, wie und ob Personen, die nicht eindeutig der neuen Rechtslage nach BGBl I 118/2015 zuordenbar seien, zu behandeln seien. Die alte Rechtslage habe keine explizite Frist für den Antrag vorgesehen. Auf zwei laufende VfGH-Verfahren in diesem Zusammenhang werde verwiesen.

Man sei der Überzeugung, dass der Bf. die materiellen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung erfülle. Das mögliche Argument, er wäre auch ohne die Begünstigung zugezogen, ginge ins Leere, da der Bf. insbesondere auch wegen der Begünstigung nach Österreich gekommen sei. Er habe diese beantragt und sei diese seitens der Behörde gewährt worden. In den Beilagen zu den Steuererklärungen des Bf. sei jedes Jahr ausdrücklich darauf hingewiesen worden. Es müsse der Behörde bereits im Rahmen der Veranlagung 2015 klar gewesen sein, dass entsprechende Absetzbeträge in der Steuererklärung enthalten gewesen seien.

Aufgrund der Entscheidung der Behörde, die Zuzugsbegünstigung abzuerkennen, werden alternativ die folgenden Werbungskosten geltend gemacht:

**2015*****Doppelte Haushaltsführung***

Der Bf. habe mit seiner Familie im Rahmen des Zuzugs den Wohnsitz nach Österreich verlegt. Der Wohnsitz in Großbritannien (GB) sei beibehalten worden, da absehbar gewesen sei, dass das Engagement mit der Universität Wien nicht dauerhaft bestehen werde. Ab Zuzug nach Österreich sei, um Kosten zu sparen, der Wohnsitz in GB bis zum Verkauf im Oktober 2016 vermietet gewesen. Daraus sei für steuerliche Zwecke ein hoher Verlust entstanden und sei die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren. Im August 2017 sei ein neuer, kleinerer Wohnsitz angeschafft worden. Bis zur Rückübersiedlung nach GB sei dieser vermietet worden und seien auch daraus Verluste entstanden. Aktuell sei dies nun der Familienwohnsitz. Nach Ansicht des Bf. könne die Sonderregelung für doppelte Haushaltsführung in Anspruch genommen werden, da einerseits die Aufgabe des Familienwohnsitzes in GB wegen nur befristeter Tätigkeit am neuen Beschäftigungsort Wien nicht zumutbar gewesen sei und andererseits die Vermietung des beibehaltenen Familienwohnsitzes in GB nicht schädlich für die Inanspruchnahme der Sonderregelung sei. Es sei eindeutig zum Ausdruck gebracht worden, dass die Absicht bestanden habe wieder zurückzukehren und die Erlöse aus der Vermietung die Kosten nicht annähernd hätten decken können. Dem Bf. seien dadurch eindeutig Mehrkosten aus der doppelten Haushaltsführung entstanden.

Es werden wie im Schriftsatz berechnet, angemessene Kosten für eine 55 Quadratmeter-Wohnung geltend gemacht und betragen diese für das Jahr 2015 Euro 8.934,08.

***Umzugskosten***

Aus dem Umzug nach Österreich seien dem Bf. hohe Kosten entstanden, die geltend gemacht werden. Auf die Details dazu in der Beilage zur Steuererklärung werde verwiesen. Insgesamt ergeben sich für 2015 daraus Kosten von Euro 14.350,19.

***Internetkosten***

Es werden 50% der tatsächlichen Kosten für die berufliche Internetnutzung, d.h. iHv Euro 81,48 beantragt.

**2016*****Doppelte Haushaltsführung*** – grundsätzlich wie 2015

Es werden Kosten für den Zeitraum 1-10/2016 iHv Euro 9.349,05 beantragt.

***Internetkosten***

Es werden Kosten iHv Euro 181,00 beantragt.

Für *Fachliteratur und Reisen* werden Kosten iHv Euro 67,74 und 231,00 geltend gemacht.

**2017*****Doppelte Haushaltsführung*** – grundsätzlich wie bisher

Es werden Kosten für den Zeitraum 8-12/2017 iHv Euro 4.744,93 geltend gemacht.

***Internetkosten***

Es werden Kosten iHv Euro 202,35 beantragt.

***Arbeitsgerät***

Für das neu angeschaffte Mobiltelefon werden aus beruflicher Veranlassung 70% der Anschaffungskosten über zwei Jahre verteilt beantragt; d.s. für 2017 Euro 160,65.

Für *Fachliteratur* werden Kosten iHv Euro 33,81 geltend gemacht.

An *Kinderbetreuungskosten* werden für zwei Kinder jeweils Euro 2.066 in Ansatz gebracht.

## 2018

*Doppelte Haushaltsführung* grundsätzlich wie bisher. Es werden insgesamt Euro 6.760,40 für sieben Monate beantragt.

Für *Internetkosten* werden Euro 147,25 beantragt.

Für *Arbeitsgeräte* werden für Mobiltelefon und IT-Ausstattung anteilig Euro 299,03 beantragt.

Für *Fachliteratur* werden Euro 167,69 geltend gemacht.

Mit Schreiben vom 6.2.2020 wurden der Behörde ergänzend Belege zu den angefochtenen Jahren sowie Kontoauszüge des Bf. vorgelegt. Es wurde zudem um Korrektur der beantragten Kinderbetreuungskosten entsprechend der Bestätigung der Betreuungseinrichtung für das Jahr 2017 iHv insgesamt Euro 4.600,00 (max. 2.300 pro Kind) ersucht.

Mit den entsprechenden **Beschwerdevorentscheidungen (BVE)** gewährte die Behörde die in den Erklärungen angeführte Zuzugsbegünstigung nicht.

Es wurde der Beschwerde jedoch iS der Alternativanträge teilweise stattgegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Dem Antrag auf Berücksichtigung der Kosten für doppelte Haushaltsführung wurde für alle Jahre (2015 – 2018) nicht gefolgt. Die Behörde führte zur Begründung aus\_

Der Bf. habe am 27.11.2014 einen Dienstvertrag mit der Universität Wien ab 1.4.2015 abgeschlossen. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen (siehe Punkt 2.2. des Vertrages). Eine Befristung des Dienstvertrages bzw. eine diesbezügliche Absicht sei den Unterlagen nicht zu entnehmen gewesen. Es sei daher nicht von vorneherein mit Gewissheit anzunehmen gewesen, dass die Tätigkeit mit vier Jahren befristet sei. Aus Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres sei daher grundsätzlich von einer unbefristeten Tätigkeit auszugehen gewesen. Der in der Beschwerde vorgebrachte Grund für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes, nämlich das Vorliegen einer befristeten Tätigkeit, sei aus Sicht der Behörde nicht vorgelegen. Insbesondere werde auf die zur Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung ergangene Judikatur des VwGH verwiesen.

Im Fall des Bf. sei am Arbeitsort in Wien eine für die Wohnbedürfnisse der gesamten Familie entsprechende Wohngelegenheit (bestehend aus: 5 Zimmer, 2 Bäder, Terrasse, Balkon, Garten, Keller) angemietet worden. Die Mietdauer war mit 10 Jahren angegeben. Der Familienwohnsitz sei an den Beschäftigungsort verlegt worden; die Beibehaltung des zweiten Wohnsitzes in GB sei ausschließlich aus privaten Gründen erfolgt. Dies bestätige sich auch durch die trotz Verlusten aus der Vermietung gegebene Beibehaltung des Wohnsitzes in GB (bis zum Verkauf 10/2016) und einer späteren neuerlichen Anschaffung (8/2017) einer Wohnung in GB.

Da die Beibehaltung des früheren Familienwohnsitzes sowie die Anschaffung und Unterhaltung

eines neuen Wohnsitzes in GB ausschließlich der persönlichen Lebensführung zuzurechnen gewesen seien, seien keine Kosten für doppelte Haushaltsführung in Abzug zu bringen gewesen.

Mit der **BVE vom 13.5.2020** wurde der **Einkommensteuerbescheid 2015** vom 16.8.2019 geändert.

Es wurden Werbungskosten aus dem Titel der Umzugskosten – Euro 14.350,19 – sowie Internetkosten iHv Euro 81,48; somit insgesamt Werbungskosten iHv Euro 14.431,67 bei Berechnung der Einkommensteuer in Abzug gebracht. Die Behörde hielt fest, dass der Umzug nach Österreich berufsbedingt erfolgt sei. Die zeitgleiche Vermietung des englischen Wohnsitzes komme einer Aufgabe der Verfügungsmacht gleich, sodass die Umzugskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen seien.

Weiters wurden, der Erklärung entsprechend, Sonderausgaben und Außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

Mit jeweiliger **BVE vom 30.3.2020** wurden die **Einkommensteuerbescheide 2016 bis 2018** vom 16.8.2019 abgeändert.

*2016*

Der Beschwerde entsprechend wurden Werbungskosten iHv Euro 479,74 sowie der Erklärung entsprechend, Sonderausgaben und Außergewöhnliche Belastungen bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt.

*2017*

Der Beschwerde entsprechend wurden Werbungskosten iHv Euro 396,81 sowie erklärungskgemäß Sonderausgaben und Außergewöhnliche Belastungen bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt.

*2018*

Der Beschwerde entsprechend wurden Werbungskosten iHv Euro 613,97 bei Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigt.

Der **Vorlageantrag vom 2.6.2020** wurde fristgerecht eingebracht.

Es wurde beantragt hinsichtlich der Jahre 2015 bis 2018 die mit den ursprünglichen Bescheiden vom 16.8.2019 nicht anerkannte Zuzugsbegünstigung gem. § 103 EStG idF BGBl I 180/2004 anzuerkennen.

In der Begründung des Vorlageantrages wurde u.a. nochmals darauf hingewiesen, dass der Bf. aufgrund des Zuzuges im April 2015 noch der alten Rechtslage unterliege und habe diese keine explizite Frist für den Antrag vorgesehen. Weiters wurde zu diesem Punkt wie in der Beschwerde ausgeführt.

Im **Vorlagebericht der Behörde vom 2.7.2020**, der auch dem Bf. zur Kenntnis gebracht wurde, nahm diese nochmals zum Vorbringen des Bf. Stellung.

Insbesondere hielt die Behörde fest, dass die Voraussetzung für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung, nämlich ein Bescheid des Bundesministers für Finanzen, nicht vorgelegen sei und in der Argumentation des Bf. ein grundlegender Widerspruch bestehe. Der Bf. beantrage einerseits für alle Jahre die Gewährung des Zuzugsfreibetrages von 30% gemäß § 103 Abs.1a EStG 1988, führe jedoch in den Schriftsätzen aus, dass er noch der alten Rechtslage unterliegen würde. Da der Zuzugsfreibetrag von 30% erst mit der neuen Rechtslage, StRefG 2015/2016, eingeführt worden sei, könne dieser nicht auf Basis der alten Rechtslage beantragt werden. Ebenso seien die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Kosten für doppelte Haushaltsführung nicht gegeben.

Die Behörde beantragte über die Beschwerde zur Einkommensteuer wie in den Beschwerdevereinsentscheidungen vom 13.5.2020 zum Jahr 2015 und vom 30.3.2020 zu den Jahren 2016 bis 2018 zu erkennen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.), ein britischer Staatsbürger, war mit April 2015 nach Österreich, konkret nach Wien, zugezogen.

Der Bf. hatte im November 2014 einen unbefristeten Arbeitsvertrag mit der Universität Wien geschlossen, um als Professor für Fach an der Fakultät tätig zu werden.

Die Tätigkeit wurde dem Vertrag entsprechend am 1. April 2015 aufgenommen. Der Arbeitsvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Arbeitsverhältnis bestand laut Lohnzettel bis 31.8.2018.

Laut Zentralem Melderegister wurde am 27. Juli 2018 der Wohnsitz in Österreich abgemeldet, da der Bf. nach Großbritannien zurückzog.

Der Bf. ist seitdem nicht mehr in Österreich ansässig.

Strittig war für die verfahrensgegenständlichen Jahre 2015 bis 2018 ob der Bf. die Voraussetzungen für die mit den jeweiligen Steuererklärungen beantragte Gewährung einer Zuzugsbegünstigung auf Basis des § 103 EStG 1988 erfüllte. Ein diesbezüglicher Bescheid des Bundesministers für Finanzen lag für keines der in Rede stehenden Jahre vor.

Des Weiteren war strittig, ob der Bf. im Sinne des in der Beschwerde vom 10.9.2019 angeführten Alternativantrages die Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Werbungskosten aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung in den betreffenden Jahren erfüllte.

Unstrittig waren, dem Grunde und der Höhe nach, die seitens der Behörde mit den Beschwerdevereinsentscheidungen anerkannten jährlich erklärten Sonderausgaben und Außergewöhnlichen Belastungen, im Jahr 2015 anerkannte Kosten des Umzuges sowie die im

Beschwerdeschriftsatz alternativ beantragten Werbungskosten aus dem Titel Internetkosten, Arbeitsgeräte, Kosten für Fachliteratur und Reisen.

## 1) Zuzugsbegünstigung

### § 103 Abs. 1 EStG 1988

Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten. Dabei kann auch die für eine Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.

Die Gewährung der Zuzugsbegünstigung erfolgt auf Antrag. Die Entscheidung über die Zuzugsbegünstigung steht im Ermessen des BMF. Über die Zuzugsbegünstigung wird jahresweise abgesprochen, wobei eine jährliche Antragstellung erforderlich ist.

Durch die Zuzugsbegünstigung ist eine steuerliche Mehrbelastung von ausländischen Einkünften beseitigbar; Inlandseinkünfte sind nicht begünstigt.

Die Zuzugsbegünstigung wird durch Bescheid des Bundesministers für Finanzen erteilt.

### § 103 Abs. 1a EStG 1988 idf BGBl I 118/2015, 15.8.2015, StRefG 2015/2016 - Zuzugsfreibetrag

Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen, unabhängig von der Gewährung einer Begünstigung gem. Abs. 1 aufgrund des Zuzugs für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Zuzugs einen Freibetrag in Höhe von 30% der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit festsetzen. Wird der Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.

**Abs. 3** – Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und Abs. 1a mit Verordnung zu regeln.

....

Der genannte Freibetrag iHv 30% wurde in Abs. 1a durch das StRefG 2015/2016 für Zuzüge ab 2016 eingeführt. Dieser gilt nur für Wissenschaftler und Forscher. Für diese Gruppe war infolge des fast ausschließlichen Bezugs von inländischen Einkünften die bisherige Bestimmung des Abs. 1 (Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung) kaum relevant.

**VO zu § 103 – Zuzugsbegünstigung BGBl II 261/2016 – ZBV 2016, Kundmachung 20.9.2016**

**§ 1 Abs. 1** – Der Bundesminister für Finanzen kann auf Antrag der zuziehenden Person die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988) und einen Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988) zuerkennen. Dem Antrag ist ein Verzeichnis iSd § 7 Abs. 1 samt den dazugehörigen Nachweisen beizulegen.

**Abs. 2** – Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen.

**Abs. 4** – Der Bundesminister für Finanzen hat über einen Antrag für die gesamte Dauer der Zuzugsbegünstigung (§ 6) abzusprechen. ...

Zur maßgeblichen gesetzlichen Bestimmung des § 103 EStG 1988, der insbesondere dem Zweck der Förderung von Wissenschaft und Forschung durch Zuzug ausländischer „Spitzenkräfte“ diene, war durch das Bundesfinanzgericht (BFG) grundsätzlich festzuhalten. Sowohl die Entscheidung über die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung, als auch die Entscheidung über die Gewährung eines Zuzugsfreibetrages fielen in die Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen. Es handelte sich um Ermessensentscheidungen.

Auch wenn nach dem reinen Wortlaut des § 103 Abs. 1 EStG der Bundesminister für Finanzen die angeführte steuerliche Mehrbelastung von Amts wegen beseitigen kann, war es nach der Verwaltungspraxis auch vor Ergehen der ZBV 2016 erforderlich, dass jährlich ein entsprechender Antrag beim Bundesminister für Finanzen eingebracht wurde. Dies folgte allein schon daraus, als die maßgeblichen Umstände für die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung der zuständigen Behörde nur durch einen begründeten Antrag zur Kenntnis gelangen konnten. Das Erfordernis der Beantragung galt auch für den mit StRefG 2015/2016 in § 103 Abs. 1a für Zuzüge ab 2016 neu eingeführten Zuzugsfreibetrag. Mit der in der Folge erlassenen ZBV 2016 wurde nun die bisherige Verwaltungspraxis mittels Verordnung normiert, wodurch mehr Transparenz und Rechtssicherheit geschaffen werden sollte. Unverändert blieb, dass es sich um einen formfreien und gebührenfreien Antrag handelte.

Die nunmehr in der ZBV 2016 enthaltene sechsmonatige Antragsfrist für die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung wurde durch den VfGH, nach zwischenzeitig geführten Verfahren, als gesetzes- und verfassungskonform bestätigt (s. VfGH 13.9.2019, E 1360/2018; E 3721/2018).

Der Bf. beantragte mit der am 28.9.2016 für das Jahr 2015 beigebrachten Einkommensteuererklärung laut Kennziffer 724 die Anerkennung „Sonstige Werbungskosten“. Wie das BFG den am gleichen Tag postalisch beigebrachten Beilagen entnehmen konnte, bezog sich der Betrag auf einen Freibetrag gem. § 103 Abs. 1a EStG. Als Text war angeführt „Es wird der Freibetrag gem. § 103 Abs. 1a EStG idF BGBl I 118/2015 für den Zuzug per 1.4.2015 beantragt“. Der gleiche Text fand sich auch in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2016 bis 2018.

Der Bf. legte jedoch weder für das Jahr 2015 noch für die Folgejahre einen entsprechenden Bescheid des Bundesministers für Finanzen über die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung vor. Dem Ersuchen der Behörde, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Jahr 2016, den

Bescheid nachzureichen wurde nicht entsprochen. Auch im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren wurde kein Bescheid beigebracht.

Dadurch war jedoch dem Begehren auf Gewährung eines Zuzugsfreibetrages iSd § 103 Abs. 1a EStG 1988 kein Erfolg beschieden.

Wenn im Rahmen der Einkommensteuererklärung die Anwendung der Zuzugsbegünstigung geltend gemacht wird, ist dafür unabdingbar die Voraussetzung, dass ein entsprechender Zuzugsbegünstigungsbescheid vorliegt.

Da der Bf. offensichtlich über keinen Begünstigungsbescheid des Bundesministers für Finanzen verfügte, war durch die Abgabenbehörde bei Berechnung der Einkommensteuer kein Freibetrag zu berücksichtigen.

Das BFG stellt daher fest, da mangels Vorliegens eines Begünstigungsbescheides schon die formalen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuzugsfreibetrages nicht erfüllt waren, dass die Abgabenbehörde zu Recht die beantragte Berücksichtigung des Freibetrages für die Jahre 2015 bis 2018 versagt hatte.

## **2) Doppelte Haushaltsführung**

Der Bf. hatte im Rahmen der Beschwerde, im Falle der Aberkennung der Zuzugsbegünstigung, alternativ für die Jahre 2015 bis 2018 die Anerkennung jeweils verschiedener Kosten als Werbungskosten beantragt.

Strittig waren im Beschwerdeverfahren die beantragten Kosten für doppelte Haushaltsführung.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten zählen u.a. auch Kosten, d.h. Mehraufwendungen, für Doppelte Haushaltsführung.

Von einer doppelten Haushaltsführung ist dann auszugehen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohntort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

Die berufliche Veranlassung ist dann als gegeben zu beurteilen, wenn die Entfernung zwischen den beiden Orten so groß ist, dass eine tägliche Heimfahrt nicht zumutbar bzw. nicht möglich ist. Als Familienwohnsitz gilt jener Ort an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtiger mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner einen gemeinsamen Hausstand unterhält. Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung können immer nur so lange vorliegen, bis der Familienwohnsitz an den Beschäftigungsort verlegt wurde. Die Verlegung des Familienwohnsitzes kann auch als unzumutbar beurteilt werden, wenn die berufliche Tätigkeit von vornherein mit Gewissheit als befristete Tätigkeit (vier bis fünf Jahre) zu beurteilen ist.

Die genannten Kriterien sind auch bei grenzüberschreitender doppelter Haushaltsführung

maßgeblich. Es ist grundsätzlich Sache des Steuerpflichtigen der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, die aus seiner Sicht die Basis für die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes bilden.

Der Bf. war ab 1.4.2015 an der Universität Wien als Professor tätig. Der Dienstvertrag war am 27.11.2014 abgeschlossen worden. Das Arbeitsverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Zur Ausübung der Tätigkeit war der Bf. von Großbritannien (GB) nach Wien gezogen und wurde er dabei von seiner Familie begleitet (Ehefrau und zwei Kinder). Laut Zentralem Melderegister erfolgte der Zuzug der gesamten Familie am 26.3.2015. Der Bf. verfügte in Wien über eine ca. 120 m<sup>2</sup> große Wohnung; der Mietvertrag dazu war auf 10 Jahre abgeschlossen.

Der Bf. brachte vor, dass der ursprüngliche Wohnsitz in GB beibehalten, jedoch vermietet und schließlich im Oktober 2016 verkauft wurde. Im August 2017 wurde neuerlich ein Wohnsitz in GB angeschafft und in der Folge vermietet. Als Grund für diese Vorgangsweise gab der Bf. an, dass absehbar gewesen wäre, dass das Arbeitsverhältnis mit der Universität Wien nicht dauerhaft bestehen werde. Diese Vermutung habe sich als richtig herausgestellt, da der Bf. Mitte 2018 wieder nach GB zurückgezogen war.

Infolge der Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes wegen der nach Ansicht des Bf. befristeten Tätigkeit hätte der Anspruch auf die Berücksichtigung der Kosten der Doppelten Haushaltsführung zu Recht bestanden.

Dazu war durch das BFG festzustellen. Wenn der Bf. vorbrachte, dass die Aufgabe des Wohnsitzes in GB nicht zumutbar war, weil das Arbeitsverhältnis mit der Universität Wien als ein absehbar befristetes Dienstverhältnis zu beurteilen war, war dem nicht zu folgen.

Von der Unzumutbarkeit der Aufgabe des Familienwohnsitzes ist nur dann auszugehen, wenn von vorneherein mit Gewissheit anzunehmen ist, dass die Tätigkeit mit vier oder fünf Jahren befristet ist. Andererseits ist eine derartige Unzumutbarkeit aus der Sicht des jeweiligen Antragsjahres zu beurteilen und ist jährlich zu prüfen, ob die Gründe für die Unzumutbarkeit weiterhin gegeben sind.

Der mit der Universität geschlossene Dienstvertrag (s. Punkt 2.2. des Vertrages) war ohne Zweifel auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Es lagen weder der Behörde zu den Veranlagungszeitpunkten, noch dem BFG Nachweise oder Hinweise vor, woraus auf eine von vornherein absehbare oder geplante Befristung des Dienstverhältnisses zu schließen gewesen wäre.

Der Umzug des Bf. erfolgte von Beginn des Vertragsverhältnisses an mit der gesamten Familie. Der Bf. verfügte über eine entsprechende Wohnung in Wien und war der Mietvertrag auf 10 Jahre abgeschlossen. Aus all diesen Gründen war der Umzug aus GB als Verlegung des Familienwohnsitzes an den Berufswohnsitz in Wien zu beurteilen.

Das Argument, dass der ursprüngliche Wohnsitz in GB beibehalten und vermietet worden sei, konnte den vorgebrachten Anspruch auf Doppelte Haushaltsführung nicht unterstützen.

Einerseits war die Tatsache der Vermietung der Wohnung in GB einer uneingeschränkten Nutzung durch den Bf. und seine Familie abträglich. Die Vermietung war als Aufgabe der Verfügungsmacht über die Wohnung zu verstehen. Auch der folgende Verkauf und der spätere Kauf einer neuen Wohnung / Haus in GB war ausschließlich der persönlichen Lebensführung bzw. Vorliebe zuzuschreiben. Dass der Bf. schließlich seine Tätigkeit an der Universität in Wien im Jahr 2018 beendete und nach GB zurückzog, resultierte nicht auf einem vertraglich befristeten Arbeitsverhältnis.

Da somit keine Gründe für das Bestehen von zwei Wohnsitzen vorlagen, waren die beantragten Kosten für Doppelte Haushaltsführung durch die Behörde zu Recht nicht anerkannt worden.

### **3) Sonderausgaben und Außergewöhnlichen Belastungen**

Dazu hält das BFG fest, dass die seitens der Behörde anerkannten jährlich erklärten Sonderausgaben und Außergewöhnlichen Belastungen zu Recht gewährt worden waren. Diese waren sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, den Erklärungen entsprechend für die Jahre 2015 bis 2018 bei Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Für die Ermittlung der Einkommensteuer des Jahres 2015 wurden die Kosten des Umzuges als beruflich bedingte Werbungskosten berücksichtigt.

Ebenso waren, dem Alternativantrag in der Beschwerde entsprechend, Werbungskosten aus dem Titel Internetkosten, Arbeitsgeräte, Kosten für Fachliteratur und Reisen in den jeweiligen Jahren den Berechnungen zugrunde zu legen.

### **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 Entscheidung weicht weder von der Rechtsprechung des VfGH noch des VfGH ab. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Die Entscheidung über die Beschwerde war daher wie im Spruch angeführt zu treffen.

### Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2018

Der Berechnung wurden die mit den jeweiligen Jahreserklärungen beantragten Sonderausgaben und Außergewöhnliche Belastungen sowie zusätzliche Werbungskosten und Absetzbeträge (auf die BVE vom 30.3.2020 und 13.5.2020 wird hingewiesen) zugrunde gelegt. Die beantragte Korrektur der Kinderbetreuungskosten wurde laut beigebrachten Belegen für das Jahr 2017 berücksichtigt.

| Text/ Jahr                                                     | 2015              | 2016             | 2017                 | 2018             |
|----------------------------------------------------------------|-------------------|------------------|----------------------|------------------|
| Steuerpfl. Einkünfte                                           | 82.677,61         | 100.143,40       | 99.170,34            | 81.748,54        |
| Werbungskosten                                                 | -14.431,67        | -479,74          | -396,81              | -613,97          |
| Sonderausgaben                                                 | -60,00            | -1.260,00        | -1.102,00            | -60,00           |
| Kinderbetreuung,<br>Kinderfreibetrag                           | -2.695,00         | -4.256,00        | -4.600,00<br>-880,00 | -                |
| Einkommen                                                      | 65.490,94         | 94.147,66        | 92.191,53            | 81.074,57        |
| <b>Einkommensteuer:</b>                                        | 22.636,03         | 36.482,95        | 34.530,79            | 28.971,74        |
| Anrechenbare<br>Lohnsteuer                                     | -34.354,03        | -37.644,95       | -37.923,79           | -33.094,74       |
| <b>Festgesetzte<br/>Einkommensteuer –<br/>Gutschrift lt BE</b> | <b>-11.718,00</b> | <b>-1.162,00</b> | <b>-3.393,00</b>     | <b>-4.123,00</b> |

Wien, am 26. April 2023