

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich und die weiteren Senatsmitglieder Richter Mag. Christian Seywald sowie die Beisitzer Mag. Ulrike Richter und Mag. Natascha Kummer in der Beschwerdesache des Bf., X1 geboren, Plz1 O., St. wohnhaft, vertreten durch Barenth & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 6020 Innsbruck, Museumstraße 5 situiert, über die Bescheidbeschwerde vom 31.5.2016, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-X2, vom 2.5.2016, zugestellt am 4.5.2016, betreffend Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 und über die Bescheidbeschwerde vom 19.2.2016 gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-X3, vom 4.1.2016, zugestellt am 12.1.2016, betreffend Gewährung eines pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19.02.2019 unter Mitwirkung der Schriftführerin Dr. Katrin Allram

### **zu Recht erkannt:**

Die Bescheidbeschwerden werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **I. Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) beantragte durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) mit Anbringen vom 1.10.2015 die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 und eines pauschalen Freibetrages nach §103 Abs. 1a EStG 1988. Der Bundesminister für Finanzen möge für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens des Antragstellers mit Bescheid verfügen, dass seine Auslandseinkünfte, insbesondere die in Großbritannien erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus der österreichischen Besteuerung ausgenommen werden. Außerdem soll der Freibetrag nach § 103 Abs 1a EStG in Höhe von 30 % der zum Tarif

besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit für einen Zeitraum von fünf Jahren genehmigt werden. Zur Begründung wurde in dem Antrag Folgendes vorgebracht:

*„Der Bf. ist seit Juli 2005 am U. und dem UH. (kurz U) tätig und leitet dort die Abteilung für xy Tumorerkrankungen, die weltweit im Bereich der Früherkennung und Vorbeugung führend ist. Der Bf. zählt auf diesem Gebiet zu den renommiertesten Wissenschaftlern und Forschern, wie seine zahlreichen Publikationen sowie Preise und Auszeichnungen für seine Forschungsarbeiten dokumentieren (Beweis: angeschlossener Lebenslauf).*

*Der Bf. wird Anfang Oktober 2015 seinen Hauptwohnsitz von Großbritannien nach Österreich (Tirol, O.) verlegen. Der Bf. möchte in Zukunft einen Teil seiner Forschungstätigkeit in Österreich (Tirol) durchführen. Nachfolgend wird beschrieben, welche Forschungstätigkeiten der Bf. in Österreich entfalten will und wie diese Forschungen den Stand der Wissenschaft und angewandten Medizin weiterentwickeln sollen. Daran wird das öffentliche Interesse der Republik Österreich an der Durchführung dieses Forschungsprojektes in Tirol und der damit verbundene Zuzug des Bf. deutlich.*

*Projekt 1 – Klinische Evaluierung eines Bluttests zur Verbesserung des derzeit angebotenen, Mammographie basierten, Brustkrebs-Screening-Programms:*

*Im Rahmen eines vom Bf. im Jahr 2011 initiierten und seitdem geleiteten EU-Projekts (Gesamtvolumen € 5.8 Millionen, nähere Infos: <http://www.Z1.eu/default.htm> ) wurden Bluttests entwickelt, welche basierend auf dem Nachweis von in die Blutbahn eingeschwemmtem Erbmaterial des Tumors vollkommen neue Wege der Früherkennung von Brustkrebs eröffnen.*

*Die im Rahmen des Z1 Programms gewonnenen Erkenntnisse sollen nun im Rahmen einer klinischen Evaluierung (wiederum finanziert durch die EU) auf ihre klinische Umsetzbarkeit getestet und zur Marktreife herangeführt werden. Um dieses wissenschaftliche Programm umzusetzen, müssen 2 Voraussetzungen erfüllt sein:*

- *Eine stark sesshafte Bevölkerung in der die Wahrscheinlichkeit einer Wohnort-Veränderung im Nachbeobachtungszeitraum sehr niedrig ist.*
- *Eine kleine Anzahl von Radiologie-Praxen, welche das Mammographiescreening durchführen.*

*In London werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, da die Mobilität der Bevölkerung enorm hoch ist, es keine niedergelassenen Radiologen im National Health System gibt und das Mammographiescreening zum Teil in Bussen durchgeführt wird, in denen kein ausreichender Platz für ein Aufklärungsgespräch mit den Frauen ist. Das Tiroler Oberland hingegen erfüllt beide Kriterien, weshalb dieses Programm flächendeckend allen Frauen im Tiroler Oberland, die zum Mammographiescreening eingeladen werden, angeboten werden soll. Die Idee wurde von allen potentiell beteiligten Radiologen (Radiologie A4 und Praxen Dr R2 in Landeck und Dr R3 in Telfs), Pathologen (Dr A1 in R1) und Onkologen (A2, A4) sehr positiv aufgenommen. Um das Programm zu etablieren, die Finanzierung zu generieren und umzusetzen, ist die physische Präsenz des Bf. in Tirol an ca. 1 — 1,5 Tagen pro Woche unabdingbare Voraussetzung.*

Österreich profitiert durch die Veröffentlichung der Ergebnisse in zweifacher Hinsicht. Zum einen wird dadurch der Ruf Österreich als Forschungsstandort erhöht und könnten bei Erfolg der Studie und entsprechender Publikation in Fachzeitschriften in Zukunft weitere vergleichbare Untersuchungen in Österreich durchgeführt werden. Zum anderen profitieren generell alle Frauen von der Untersuchung, da dadurch nicht nur die Sterblichkeitsrate verringert werden könnte, sondern auch die Zahl jener Frauen, die aktuell Monate mit einem auffälligen Ergebnis leben müssen, ohne tatsächlich an Brustkrebs erkrankt zu sein (das sind ca. 1 % beim herkömmlichen Mammographie-Screening).

*Projekt 2 – P2: Klinische Evaluierung eines vollkommen neuen Früherkennungs-Programmes für Eierstockkrebs:*

*Es ist geplant, den X-basierten Früherkennungstest in Tirol durchzuführen. Um dieses Programm umzusetzen zu können, müssen wiederum zwei Voraussetzungen vorliegen:*

- *Eine stark sesshafte Bevölkerung in der die Wahrscheinlichkeit einer Wohnort-Veränderung im Nachbeobachtungszeitraum sehr niedrig ist und deshalb auch sequenzielle Tests durchgeführt werden können.*
- *Niedergelassene GynäkologInnen, welche auch Ultraschall-Untersuchungen durchführen können. Beides ist in Tirol anders als z.B. in Großbritannien gegeben und deshalb kann das Konzept des Screenings auf Eierstockkrebs in Tirol daher unverzüglich umgesetzt werden.*

*Österreich würde von der Durchführung des X-basierten Früherkennungstests massiv profitieren. Zunächst steigert sich durch die zu erwartenden Publikationen in internationalen Fachzeitschriften der Ruf Österreich als Forschungsstandort. Viel wichtiger ist jedoch, dass die Frauen, die an der Untersuchung teilnehmen, unverzüglich über die Ergebnisse informiert werden sollen und dadurch Tumoren im Frühstadium erkannt werden können, die ansonsten mit großer Wahrscheinlichkeit nicht erkannt werden würden. Zudem profitiert in weiterer Folge auch das österreichische Gesundheitssystem von der geplanten Studie, da durch die Untersuchung der Praktikabilität, Kosteneffizienz und Kompatibilität der neuen Untersuchungsmethode im Vergleich zu bisherigen Standards das österreichische Gesundheitssystem im Bereich der Eierstockkrebsvorsorge kostensparender und mit größerer Früherkennungsquote gestaltet werden kann.*

*Projekt 3 – P3: Neue Methoden das Auftreten xy Krebserkrankungen genau vorauszusagen:*

*Das von unserer Mandantschaft initiierte und geleitete europaweite Forschungsprojekt „Female cancer prediction using cervical omics to individualise screening and prevention, (P-3)“ hat sich deshalb zum Ziel gesetzt, einen genetischen Test zu entwickeln, mit dem alle vier xy Krebsarten zuverlässig vorausgesagt werden können. Der Test, der auf der Identifizierung von molekularen Markern in Zellen beruht, soll erstmals individuelle Risikovorhersagen zu Brust-, Gebärmutterhals-, Gebärmutter- und Eierstockkrebs ermöglichen.*

*Frauen mit hohem Krebsrisiko könnten so identifiziert werden, während Frauen mit niedrigem Krebsrisiko ein Screening mitsamt der Gefahr eines falschen Alarms erspart werden könnte. Das Projekt, das sich gegen 137 andere Projekte durchgesetzt hat, wird von der EU mit € 9 Millionen gefördert und hat am 1. September 2015 begonnen. Dieses bis dato derzeit weltweit einzigartige Programm kann nur durch die teilweise physische Präsenz von Professor Bf in Tirol durchgeführt werden. Außerdem ist einer der wesentlichen Projektpartner die L. mit Sitz an der N. in Hall, die federführend die begleitende Analyse der Kosteneffizienz der zu etablierenden WID-Tests durchführen wird.*

*Dieses Forschungsprojekt könnte einen Meilenstein in der Früherkennung von Tumorerkrankungen bilden. Sofern das Forschungsprojekt die gewünschten Ergebnisse liefert, könnten durch das neue Untersuchungsverfahren unzählige Frauen vor tödlichen Krankheitsverläufen, bzw. falschen Krebsdiagnosen bewahrt werden. Außerdem soll dieses Programm auch zur Kostensenkung in der Krebsvorsorge beitragen, da nur noch Risikopatienten das teure Screening durchlaufen müssten. Die Tatsache, dass dieses Projekt in Tirol durchgeführt wird, wäre zudem ein wertvoller Beitrag zur österreichischen Wissenschaft und wird den Ruf Österreichs als Forschungsstandort stärken.*

*Wie aus den einzelnen Projektbeschreibungen hervorgeht, ist für die Durchführung der Projekte die teilweise Anwesenheit des Bf. erforderlich. Da der Standort Tirol optimale Bedingungen für die Durchführung der einzelnen Projekte bietet und auch die familiäre Situation des Bf. vom Zuzug profitiert, hat sich der Bf. entschieden, seinen Wohnsitz mit Anfang Oktober 2015 nach O. zurückzuverlegen und in London in Zukunft lediglich für die Ausübung seiner Lehrtätigkeit am U und Operationen am U Hospital (gesamt ca. 3 Tage/Woche) anwesend zu sein.*

*Die Ansässigkeitsverlegung ohne Gewährung der Zuzugsbegünstigung würde auf Grund der im DBA-Großbritannien geltenden Anrechnungsmethode jedoch zu einer gravierenden steuerlichen Mehrbelastung führen. Die Einkünfte aus der vom Bf. weiterhin in London ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit wären unter Anrechnung der niedrigeren britischen Steuer voll in Österreich einkommensteuerpflichtig. Daraus würde folgende höhere Steuerbelastung resultieren:*

*Einkommen 2014: 149.292 GBP, entspricht: 203.063 € (bei Wechselkurs 1 € = 0,73520 GBP), bezahlte Steuer: 53.315 GBP, entspricht: 72.517,68 €. Das gleiche Einkommen würde in Österreich bei Anwendung des Tarifsteuersatzes mit 91.767 € belastet werden. Ohne Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen, Werbungskosten und Sonderausgaben würde sich daher für unsere Mandantschaft infolge der Ansässigkeitsverlegung allein durch die Besteuerung der bisher in Großbritannien steuerpflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an der U unter Anrechnung der britischen Steuer eine Mehrbelastung von jährlich ca. 19.000 € ergeben.*

*Zu beachten ist jedoch, dass der Bf. in Zukunft einen Teil seiner Tätigkeit (Forschungstätigkeit, etwa 20% - 40% der Gesamttätigkeit an der U) in Österreich*

*ausüben wird und dieser Anteil seines Gehalts ausschließlich in Österreich zu besteuern sein wird.*

*Zusammenfassend wird festgehalten, dass das Wirken des Bf. in Österreich aus den bei den einzelnen Forschungsprojekten dargelegten Gründen im öffentlichen Interesse gelegen ist. Die Durchführung der Forschungsprojekte in Tirol steigert auch das Ansehen Österreichs auf dem Gebiet der Krebsforschung und die Publikation der Ergebnisse in internationalen Fachzeitschriften könnte ein Anreiz für andere Krebsforscher sein, Österreich als Projektstandort auszuwählen. Darüber hinaus profitieren nicht nur die Frauen der Untersuchungsgruppe von der möglichen Früherkennung von Tumorerkrankungen, sondern sollen die Ergebnisse der Studie auch wertvolle Informationen zur Optimierung des österreichischen Gesundheitssystems liefern.*

*Auch die Anforderungen der Rückverlegungsklausel nach § 103 Abs 2 sind erfüllt. Da der Bf. im Juli 2005 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen aus Österreich wegverlegt hat, sind zwischen diesem Wegzug und dem anstehenden Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen.“*

Der Bundesminister für Finanzen hat mit den Bescheiden vom 4.1.2016 und 2.5.2016 die Anträge auf Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt seien, weil durch die Tätigkeit des Bf. keine unmittelbare Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich eintrete. Die Forschungserfolge aus den vom Bf. geleiteten Projekten würden nicht österreichischen Institutionen, sondern dem U zustehen. Durch die Zusammenarbeit mit österreichischen Partnerinstitutionen im Rahmen der Forschungsprojekte und durch deren Benennung in wissenschaftlichen Publikationen bewirke der Bf. lediglich eine mittelbare Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich. Wegen Fehlens der Unmittelbarkeit der Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich durch die inländische Tätigkeit des Bf., werde das Tatbestandsmerkmal des „öffentlichen Interesses“ im Sinne des § 103 EStG nicht im für die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung erforderlichen Ausmaß erfüllt.

Zudem seien die Anträge im Rahmen der Ermessensausübung abzuweisen. Der Bf. übe seine nichtselbständige wissenschaftliche Tätigkeit lediglich 1 bis 1,5 Tage pro Woche in Österreich und überwiegend, etwa 3 Tage die Woche, in London am U aus. Da der Bf. seiner Haupttätigkeit weiterhin im Vereinigten Königreich und nicht in Österreich ausübe und somit auch dort sein Arbeitsmittelpunkt liege, sei der Zuzug des Bf. nach Österreich nicht entscheidend für dessen Wirken im Inland. Der Bf. habe in seinem Antrag selbst angeführt, dass in London keine günstigen Bedingungen für die Durchführung der Forschungsprojekte seien, während in Tirol dafür optimale Voraussetzungen vorliegen würden und von seinem Zuzug nach Tirol auch seine familiäre Situation profitiere. Daraus könne geschlossen werden, dass die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung für das Wirken des Stpfl. in Österreich nicht maßgeblich sei. Zweck des § 103 EStG

sei aber der Abbau von Hindernissen, die einem Zuzug entgegenstehen. Die bloße Vermittlung einer Steuererleichterung zu Gunsten eines definitiv zuziehenden Stpfl. (bloßer Mitnahmeeffekt), entspäche nicht der vom Gesetzgeber zum Ausdruck gebrachten Zielsetzung. In Abwägung der berechtigten Interessen der Partei mit den öffentlichen Anliegen an der Einbringung von Abgaben (Billigkeits- und Zweckmäßigkeit-Erwägung), sei aus den vorgenannten Gründen dem öffentlichen Interesse der Abgabenerhebung (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorzug zu geben.

Der Bf. brachte durch seinen StV gegen die beiden Abweisungsbescheide mit Schreiben vom 19.2.2016 und vom 31.5.2016 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit ein. Er begehrte, dass seinen Anträgen auf Gewährung einer Zuzugsbegünstigung und eines Zuzugsfreibetrag stattgegeben werde und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Zur Begründung des Rechtsmittels wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Der Bf. habe Anfang Oktober 2015 nach mehr als zehnjähriger Ansässigkeit im Ausland seinen Hauptwohnsitz von London nach O. in Tirol verlegt. Seit der Ansässigkeitsverlegung erbringe der Bf. einen Teil seiner Forschungstätigkeit in Österreich. Die im Antrag beschriebenen aktuellen Forschungsprojekte würden in Tirol fortgesetzt und weiterentwickelt. Als wesentliche Projektpartner seien vom Bf. die Forschungsgesellschaft L. GmbH in Innsbruck und die Privatuniversität N. in Hall in Tirol zur Mitwirkung an den Forschungsprojekten beigezogen worden. Damit fördere der Bf. mit den Forschungsprojekten, insbesondere P3, unmittelbar die österreichische Wissenschaft und Forschung. Die belangte Behörde verkenne bei der Annahme einer lediglich mittelbaren Forschungsförderung über die Partnerinstitutionen, dass der Bf. der Leiter der Forschungsprojekte sei. Ihm obliege es den laufenden Fortschritt der Forschungsarbeiten zu koordinieren. Er leite die monatlich bis quartalsweise in Österreich stattfindenden Meetings der Projektgruppen. Teilnehmer seien neben österreichischen Forschern auch renommierte Forscher anderer europäischer Universitäten. Bei den Meetings würden die laufenden Forschungsarbeiten diskutiert und auch internationale Spitzenkräfte zu wissenschaftlichen Vorträgen eingeladen sowie auch vom Bf. Vorträge gehalten. Daran sei zu erkennen, dass keine mittelbare Forschungsförderung vorliege, sondern durch das Wirken des Bf. in Österreich eine unmittelbare Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich eintrete.

Wäre die Auffassung des BMF richtig, dann würden Universitätsprofessoren nie eine Zuzugsbegünstigung zustehen, weil ihr Wirken auf Basis der vom BMF geäußerten Auffassung immer der Universität zuzurechnen sei, zu der sie in einem privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis stehen. Auch dürften sie keine EU-Projekte durchführen, wenn die öffentlichen Mittel über Cluster zur Verfügung gestellt werden. Ebenso müssten dann die meisten Künstler (Opernsänger) oder Sportler von der Zuzugsbegünstigung ausgeschlossen sein, weil ihre Tätigkeit idR der Einrichtung zuzurechnen sei, für die sie tätig werden. Eine derartige Auslegung könne dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden.

Eine Zuzugsbegünstigung sei jedenfalls auch dann möglich, wenn der Zuziehende nur eine nichtselbständige Tätigkeit ausübe und es werde auch in diesen Fällen Unmittelbarkeit angenommen. Nichts anderes könne für die mit internationalen Kompetenzcentern und Clustern zusammenarbeitenden Forscher mit universitärem Hintergrund gelten (vgl. Petritz/Kampitsch, in Hofstätter/Reichel, § 103, Tz 5).

Zu bedenken sei, dass der Bf. natürlich auch selbst maßgeblich an den Projekten wissenschaftlich arbeite, teils in London, teils in Tirol. Die gewonnenen Erkenntnisse aus den Projekten kämen auch unmittelbar der Förderung von Wissenschaft und Forschung in Österreich zu Gute. Außerdem sei ein Teil der Forschung ortsungebunden (zB die Evaluierung von Forschungsergebnissen). Zudem würden - wie darlegt - die Datenbestände bei P3 ohnedies in Tirol gewonnen und bearbeitet und sei daher schon insoweit eine unmittelbare Förderung der österreichischen Wissenschaft gegeben.

Aber selbst wenn man - entgegen unseren vorangegangenen Ausführungen - die Tätigkeit des Bf. nur als mittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung einstufen würde, wäre die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung nicht im Gesetz gedeckt und das Ermessen nicht gesetzeskonform ausgeübt worden. Die vom BMF als Ablehnungsgrund genannte fehlende unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung sei nach dem Gesetzeswortlaut nämlich gar kein Erfordernis für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung. Nach dem Wortlaut des § 103 Abs 1 EStG könne Personen eine Zuzugsbegünstigung gewährt werden, deren „*Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist*“. Das Erfordernis einer unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung könne dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden. Soweit das BMF auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2015/16 verweist, sei dem entgegenzuhalten, dass eine teleologische Interpretation im Wortlaut einer gesetzlichen Regelung ihre Grenze findet. Hätte der Gesetzgeber nur eine unmittelbare Förderung gewollt, hätte er dies auch ins Gesetz geschrieben, bzw schreiben müssen. Den Erläuternden Bemerkungen des StRefG 2015/16 könne zudem keine Bedeutung für das gegenständliche Anbringen zukommen. Diese betreffen nur § 103 Abs 1a EStG, der im Zuge des Steuerreformgesetzes 2015/2016 (BGBI I 118/2015) neu ins Gesetz eingefügt wurde und zudem einen engeren Anwendungsbereich als Absatz 1 legit hat (zB sind Sportler und Künstler nicht erfasst). Nach dem Willen des historischen Gesetzgebers des Absatz 1 sei eine unmittelbare Förderung der Wissenschaft und Forschung daher nicht zwingend. Auch im Schrifttum werde die Auffassung vertreten, dass eine mittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung genüge (Lang, SWI 2000, 362, Schuch in FS Rödler, 863; Petritz/Kampitsch in Hofstätter/Reichel, EStG, § 103 Tz 4.1).

Die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 könne im konkreten Fall keine Wirkung entfalten, da diese im Zeitpunkt des Zuzugs und der Antragstellung noch nicht erlassen worden sei. Die Tatsache, dass die Unmittelbarkeit in der ZBV 2016 ausdrücklich genannt werde, spräche außerdem dafür, dass dieses Erfordernis nach § 103 Abs. 1 EStG selbst

keine Voraussetzung ist, da andernfalls eine Erwähnung in der Verordnung nicht nötig gewesen wäre.

Aus den dargelegten Gründen liege der Zuzug des Bf., dessen wissenschaftliche Qualifikation vom BMF außer Zweifel gestellt wurde, im öffentlichen Interesse Österreichs. Durch seinen Zuzug partizipiere Österreich an bedeutenden EU-Projekten auf dem Gebiet der Tumorforschung. Österreichische Forschungsinstitutionen erhalten für die Durchführung von Forschungsarbeiten in Österreich finanzielle Zuwendungen sowie erhebliche EU- Fördermittel und werden in Publikationen namentlich genannt. Außerdem könnten sich daraus in Zukunft unter Umständen weitere Forschungsprojekte in Österreich ergeben. Das österreichische Gesundheitssystem profitiere, da durch die Durchführung der Untersuchungen in Österreich unmittelbare Erkenntnisse spezifisch für Österreich gewonnen werden, die zur Optimierung der xy Tumorvorsorge in Österreich verwendet werden könnten. Überdies hätten die Arbeiten des Bf. das Endziel, kostengünstigere und vor allem wirksamere neue Behandlungsmethoden zu entwickeln, die zu einem bedeutenden Fortschritt für das österreichische Gesundheitssystem und vor allem für die betroffenen Frauen führen sollen.

Dass diese Arbeiten unter Beiziehung eines mit öffentlichen Mitteln finanzierten Clusters („L.“) erfolgen, könne dem Bf. nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Soweit das BMF die vorgenommene Ermessensübung mit dem fortgesetzten Wirken in London begründet, sei dem entgegenzuhalten, dass insbesondere P3 eine laufende wöchentliche Anwesenheit in Tirol tatsächlich erfordere. Das Projekt könne vom Bf. nur deshalb in Tirol aufgestellt werden, weil damit sein Zuzug einherging. Der Projektstart sei daher im September 2015 gewesen. Andernfalls wäre die gebotene persönliche Projektbegleitung vor Ort nicht möglich gewesen und hätte das Projekt an einem anderen Standort aufgesetzt werden müssen.

Die vom BMF vorgenommene Ermessensübung werde für nicht rechtmäßig erachtet. Eine Versagung der Steuerbegünstigung mit dem Argument, dass nicht die steuerliche Entlastung, sondern die familiäre Situation und die optimalen Forschungsbedingungen ursächlich für den Zuzug gewesen seien und deshalb ein sogenannter Mitnahmeeffekt vorliege, entspreche nicht dem Zweck des Gesetzes.

aus diesem Grund die Gewährung der Zuzugsbegünstigung nicht dem Zweck des Gesetzes entspräche. Der Zielsetzung des § 103 EStG liege nicht darin, durch Steuerbegünstigung den Zuzug von Wissenschaftlern herbeizuführen, sondern es ist vom Gesetzgeber lediglich bezweckt, eine steuerliche Mehrbelastung, die grundsätzlich ein objektives Zuzugshindernis bildet, im öffentlichen Interesse zu beseitigen. (vgl. Kofler, in Bendlinger/ anduth-Kristen/ Rosenberger, Internationales Steuerrecht, Wien 2015, 385 unter Verweis auf die EB zum StRefG 1993). Es sei darum gerade nicht erforderlich, dass allein die Steuerbegünstigung ursächlich für den Zuzug ist. Wäre die Auffassung des BMF insoweit richtig, dass der Steueranreiz Motiv für den Zuzug sein müsste, dürfte eine Zuzugsbegünstigung nach Zuzug überdies nie gewährt werden können, was

zumindest der Rechtsprechung der Vergangenheit widersprechen würde (vgl VwGH 22.11.1995, 94/13/0089).

Außerdem sei der Umfang der Ermessensausübung im Rahmen des § 103 EStG nunmehr stark eingeschränkt und deshalb sei die Begünstigung bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen (Förderung der Wissenschaft, öffentliches Interesse) regelmäßig zu gewähren (vgl Petritz/Kampitsch in Hofstätter/Reichel, EStG, § 103 Tz 6.2).

Der Beschwerde sei aus diesen Gründen Folge zu geben.

Im Zuge des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens wurde in weiteren Eingaben des StV die einzelnen Forschungsprojekte (P3, € 9 Mio; P4 € 6.9 Mio, P2 € 2,7 Mio), die auf Grund seines Zuzugs nach Österreich unter seiner Leitung. in Österreich durchgeföhrt werden, im Detail beschrieben und Belege dazu vorgelegt. Unter anderem wurden Schreiben des Tiroler Landesrates für Wissenschaft und Gesundheit sowie der Rektorin der N. übermittelt, in denen die Bedeutung dieser Forschungsprogramme sowie der Forschungstätigkeit des Bf. für das Land Tirol dargelegt und unterstrichen wurden.

Die vom StV eingereichten Schriftsätze enthielten ungenaue und zum Teil widersprüchliche Angaben, um eine exakte Beurteilung des Zeitpunktes des Wegzugs von Österreich und später wieder erfolgen Zuzugs verlässliche vornehmen zu können.

Insbesondere wurde im Antrag auf Zuzugsbegünstigung zunächst angegeben, dass der Bf. seit Juli 2005 am U beschäftigt sei. In der Folge wurden auch noch andere Zeitpunkte des Arbeitsbeginns am U genannt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 1.12.2016 wurde zum Wegzug und Zuzug des Bf. und seiner Familie (Seite 8-10, Pkt. 3., 4. 5. 6. und 8.) dann Folgendes vorgebracht:

*„Der Bf. ist gemeinsam mit seiner Familie im Oktober 2015 nach Österreich gezogen. Er hatte in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug nach Österreich keinen inländischen Wohnsitz. Ein Wohnsitz in Österreich bestand bis 10.10.2005 (Beweis: Meldezettel). Der Bf. war von 12.10.2005 bis 4.10.2015 in GB ansässig und an den Adressen, C1 und C2, gemeldet.*

*Der Bf. hatte seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug in GB. Der Bf. hat im Oktober 2015 seinen Wohnsitz und auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlegt. In der Bescheinigung des Council Tax Office wird bestätigt, dass der Bf. für die beiden oben genannten Wohnsitze in GB für den Zeitraum 12.10.2005 bis 4.10.2015 Gemeindesteuer entrichtet hat.*

*Gemäß der ständigen Judikatur des VwGH (E. 29.1.2015, 2014/15/0059, E. 25.7.2013, 2011/15/0193) besteht bei verheirateten Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, die stärkste persönliche Beziehung zu dem Ort, an dem sie mit ihrer Familie leben. Auf Grund der Tatsache, dass der Bf. seinen Familienwohnsitz nach Österreich verlegt hat, liegt auch eine Verlagerung des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen nach Österreich vor.*

*Die Ehefrau und die zwei Kinder des Bf. haben gemeinsam mit ihm ihren Wohnsitz nach Österreich verlegt und haben, wie aus den Meldebestätigungen zu entnehmen ist, mit 10.8.2015 ihren Hauptwohnsitz in Österreich angemeldet. Die Familie hat ihren Familienwohnsitz in G2, St..“*

Der StV wurde von der belangten Behörde zu Ermittlungsergebnissen betreffend die Wohnsitze der Familie Bf gehört und führte dieser in der Anfragebeantwortung vom 8.2.2017 Folgendes aus:

*„Das Ehepaar, G1 und der Bf, sind mit ihren gemeinsamen Sohn im Oktober 2005 nach GB übersiedelt. Die beiden Kinder (K1 geb. und K2 geb.) besuchten in GB bis September 2015 die Schule. Die Familie Bf hat bis zu ihrer Rückkehr nach Österreich im Herbst 2015 ihren Wohnsitz und auch ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen ununterbrochen in GB.“*

Aus den aktenkundigen Erhebungen des BMF und den vom Bf. eingereichten Dokumenten geht folgender Sachverhalt hervor:

Der Bf. war bis 31.08.2005 an der U2 bei laufenden Bezügen beschäftigt. Danach war er noch für ein Jahr - bis zum seinem Austritt aus dem Dienstverhältnis mit der U2 mit 31.8.2006 – gegen Entfall der Bezüge karenziert. Der Bf. hat den gemeinsamen Familienwohnsitz in G3 mit amtlicher Abmeldung vom 10.10.2005 aufgegeben. Mit gleichem Datum erfolgte auch von den anderen Familienangehörigen (Gattin und Sohn) die Abmeldung von dieser österreichischen Unterkunft (Familienwohnsitz). Die U bestätigt im Schreiben vom 9.11.2016, dass das Dienstverhältnis des Bf. mit der U mit 31.10.2005 begonnen hat. In der Bescheinigung des Council Tax Office wurde angeführt, dass vom Bf. Kommunalabgabe (Council Tax) ab 12.10.2005 für bis 4.10.2015 für einen Wohnsitz in L5 GB und ab 4.4.2007 in L4 GB bezahlt wurde. Die Familienbeihilfenstelle des Finanzamtes gelangte in einem Familienbeihilfeverfahren betreffend das Jahr 2006 zu dem Beweisergebnis, dass die gesamte Familie (Bf., Gattin und der 2003 geb. Sohn) mit Wirksamkeit vom 11.10.2005 den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen nach GB verlagert haben.

Während der Bf. ab seiner amtlichen Wohnsitzabmeldung (10.10.2005) an keiner Unterkunft in Österreich mehr gemeldet war, hatte die Ehegattin des Bf. ihren Hauptwohnsitz in Österreich lediglich umgemeldet. Gleichzeitig mit der Aufgabe des Familienwohnsitzes (G3) erfolgte mit 10.10.2005 die Anmeldung eines Hauptwohnsitzes im elterlichen Wohnhaus (G2, S1). Diese Wohnsitzmeldung war bis 7.8.2014 aufrecht. Am 7.8.2014 nahm die Ehegattin eine neuerliche Ummeldung ihres österreichischen Hauptwohnsitzes vor und verlegte diesen an ihr Einfamilienhaus (Plz1, St.). Dieses Einfamilienhaus in O., St., in dem die Familie Bf nach ihrer Rückkehr nach Österreich den Familienwohnsitz begründet hat, stand bereits seit dem Jahr 2005 im Alleineigentum der Ehegattin des Bf.

Auch die beiden Kinder hatten durchgängig einen in Österreich gemeldeten Wohnsitz. Bis 7.8.2014 waren sie gemeinsam mit der Mutter im Haus der Großeltern (Plz1, S1) mit

Hauptwohnsitz angemeldet. Mit 10.8.2015 wurde der Hauptwohnsitz der beiden Kinder ebenfalls auf das im Eigentum der Mutter stehende Einfamilienhaus (St.) umgemeldet.

Die beiden Kinder besuchten seit dem Schuljahr 2015/2016 in Tirol die Schule (Beweis: vorgelegte Zeugnisse). Der erste Schultag war Montag, der 14.9.2015. Der Sohn spielt lt. aktenkundigen Erhebungen iZm dem FB-Verfahren seit September 2015 im örtlichen Fußballverein. In den übermittelten Schulbestätigungen britischer Schulen wurde bescheinigt, dass die Tochter bis 11.9.2015 und der Sohn bis 12.9.2015 Schüler von Schulen in GB waren.

Für die beiden Kinder wurden ab September 2015 Familienbeihilfe beantragt und da nach den Feststellungen des Finanzamtes ab diesem Zeitpunkt der Lebensmittelpunkt der Familie in Österreich (St.) war, diese auch ausbezahlt. Die Ehegattin des Bf. hat sich auf Grund der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Österreich mit Wirksamkeit vom 15.9.2015 zur Pflichtversicherung nach dem GSVG angemeldet.

Aus einem Schreiben des britischen HM Revenue&Customs (HMRC) an den Bf. geht hervor, dass diesem ab 7.1.2013 kein „Child Benefit“ mehr geleistet wird. In einem anderen Schreiben des HMRC vom 30.1.2017, das ausdrücklich nicht als Bescheinigung der Ansässigkeit nach dem Doppelbesteuerungsabkommen gilt, wird festgehalten, dass der Bf. von 1.1.2013 bis 30.1.2017 an der Adresse des U, V, einen steuerlichen Sitz hatte. Der Bf. hat mit 22.2.2016 am österreichischen Familienwohnsitz in Tirol auch seinen Hauptwohnsitz amtlich angemeldet.

Die Ehegattin nahm in einem Schreiben an das BMF zu den Wohnsitzen und Aufenthalten der Familie Stellung: Die gesamte Familie (Ehepaar und Kind) sei im Oktober 2005 nach V4 übersiedelt. Sie hätten dort vom 12.10.2005 bis 4.10.2015 ein Haus gemietet, in dem die ganze Familie gelebt habe. Dies werde vom Vermieter des Hauses in einem beigelegten Schreiben bestätigt. Auch die angeschlossenen Zeugnisse der Kinder belegen, dass sie in V4 die Schule besuchten und sich an diesem Ort der Familienwohnsitz befand. Für ihren Vater, der Landwirt in O. und Y. der Gemeinde war, sei es emotional von großer Bedeutung gewesen, dass sie und die Kinder mit einem Wohnsitz in O. gemeldet blieben, weshalb diese amtlichen Anmeldungen so erfolgt sei. Die Familie (der Bf., Gattin und die Kinder) sei aber nur während der Ferien zwischen 2 und 4 Wochen in O. gewesen und hätten die übrige Zeit bis 4.10.2015 den Lebensmittelpunkt in V4 gehabt.

In den Schriftsätzen vom 2.3.2017 und 9.5.2017 wurden von der StV Berechnungen der steuerlichen Mehrbelastung unter Berücksichtigung der am 20.9.2016 in Kraft getretenen Zuzugsbegünstigungsverordnung (ZBV 2016) vorgenommen und Belegnachweise über die Bezüge und Abzüge des Bf. angeschlossen.

Weiters wurde mitgeteilt, dass der Bf. für seine Forschungen zur Entwicklung und Implementierung von neuen Strategien zur Früherkennung und Prävention von Brust und Eierstockkrebs dem mit 2,5 Mio. Euro Forschungsgeld dotierten UX. verliehen bekommen hat. Es handelt sich hierbei um eine der höchsten Auszeichnungen der europäischen

Forschungspolitik, sodass dieses Ereignis auch eine entsprechend große mediale Resonanz fand.

Vom BMF wurde die Beschwerde als sogenannte Direktvorlage gemäß § 262 Abs. 4 BAO (ohne Erlassung einer BVE) dem BFG zur Entscheidung vorgelegt und im Vorlagebericht vom 5.5.2017 an der Auffassung, dass die Anträge – aus den in den angefochtenen Bescheiden ausgeführten Gründen – abzuweisen seien, festgehalten.

Im verwaltungsgerichtlichen Vorverfahren wurde mit dem StV die in den Akten dokumentierte Wegzugsdauer des Bf. von Österreich im Sinne des § 103 Abs. 2 EStG telefonisch besprochen. Der StV reichte mit Schreiben vom 5.2.2019 dazu folgende ergänzende Stellungnahme ein:

*„Tatsächlich hat der Bf. seinen Hauptwohnsitz, wie aus der beigelegten Meldebestätigung zu entnehmen ist, mit 22.02.2016 nach Österreich verlegt. Bei der Bestätigung des Stadtrates von V4 handelt es sich lediglich um einen Nachweis, dass der Bf. für den Zeitraum von 12. Oktober 2005 bis 04. Oktober 2015 Gemeindesteuern entrichtet hat. Der Bf. hat seinen Familienwohnsitz mit 04. Oktober 2015 aufgrund der Tatsache, dass seine Frau mit den Kindern mit August 2015 nach Österreich gezogen ist beim Stadtrat von V4 abgemeldet, um zusätzlichen Abgaben zu vermeiden.“*

*Der Bf. hat sich, wie der Bestätigung der Vermieterin zu entnehmen ist, ab dem 05. Oktober 2015 bis zum Februar 2016 bei Frau Ä. eingemietet. Der Bf. hat seinen Wohnsitz erst mit Februar 2016 vom GB nach Österreich verlegt und führt seit diesem Zeitpunkt einen gemeinsamen Haushalt mit seiner Ehefrau. Seit seinem Zuzug nach Österreich pendelt der Bf. nach GB und ist jeweils für die Zeit seines Aufenthalts bei Frau Ä. in M., R., für £ 30 pro Nacht eingemietet. Aus den angeschlossenen Nächtigungsbestätigung für 2016 u. 2017 ist zu ersehen, dass es jeweils 113 Nächtigungen pro Jahr waren.*

*Da der Bf. erst mit Februar 2016 seinen Wohnsitz in GB aufgegeben hat und nach Österreich gezogen ist, hat er seinen Wohnsitz in Österreich mit Februar 2016 begründet.*

*Nach dem Gesetzeswortlaut seien für die Zuzugsbegünstigung die Zeitpunkte der Wohnsitzbegründungen, bzw. Wohnsitzverlegungen. Auf Grund dieser Tatsache sind zwischen dem Wegzug im Jahr 2005 und dem Zuzug im Februar 2016 mehr als 10 Jahre verstrichen. Da sich erst im Zuge der Recherche des StV, die auf Grund der Sachverhaltsbesprechung mit dem BFG, vorgenommen wurde, herausgestellt hat, dass der Bf. erst mit Februar 2016 seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt hat, wird beantragt, die Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG ab dem Jahr 2016 zu gewähren.“*

Angemerkt wird, dass vom FA Innsbruck der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 2.5.2018 erlassen worden ist. Der StV hat in der dagegen erhobenen Bescheidbeschwerde vom 24.5.2018 zum Zeitpunkt des Zuzugs des Bf. nach Österreich noch Folgendes erklärt:

Der Bf. habe mit Oktober 2015 seinen Wohnsitz nach Österreich verlegt und sei ab diesem Zeitpunkt in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Bf. habe 2015 nur in GB Einkünfte erzielt und zwar aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der U. Der Bf. habe daher in Österreich 2015 anteilige Einkünfte (EansA) von umgerechnet € 71.078 zu versteuern und seien in GB entrichtete anteilige Steuern von € 28.372 anzurechnen. Die entsprechende ESt-Erklärung werde der Beschwerde beigelegt.

In der mündlichen Verhandlung vom 19.2.2019 wurde von den Parteien Folgendes vorgebracht:

Nachgewiesen wurde, dass der Bf. bis Februar 2016 durchgängig in GB einen Wohnsitz im Sinne des § 26 BAO hatte. Mit der Aufgabe des Familienwohnsitzes in GB (der Mitvertrag für das Haus endete mit 4.10.2015) und dessen Verlegung nach Tirol, hat sich aber die Art und Qualität dieses Wohnsitzes des Bf. in GB geändert. Er nahm sich ab diesem Zeitpunkt einen berufsbedingten Zweitwohnsitz in Form einer Unterkunft, die ihm von Frau Bottomley für £ 30 pro Nacht zur Verfügung gestellt wurde. Diese Unterkunft wurde vom Bf. dann in weiterer Folge mit Unterbrechungen 2016 und 2017 während der regelmäßigen beruflichen Aufenthalte des Bf. in London benutzt.

Die vom Bf. in Tirol durchgeführten Forschungsprojekte werden mit erheblichen Fördermittel der EU gefördert. Es handelt sich um eine universitäre Forschung, deren Ergebnisse von den am Forschungsprojekt beteiligten Mitgliedstaaten genutzt werden können. Die Unmittelbarkeit der Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich ist aus Sicht des StV daher eindeutig gegeben und ist auch nachgewiesen worden. Einerseits finden zahlreiche Forschungstätigkeiten bei diesen Forschungsprojekten unmittelbar in Österreich statt und werden solche Forschungsarbeiten auch unmittelbar vom Bf. in Österreich erbracht, andererseits stehen den österreichischen Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen die Forschungsergebnisse unmittelbar zur Verfügung.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der oben geschilderte Sachhergang ist aktenkundig und liegt der Entscheidung zu Grunde. Soweit zu tatbestandsrelevanten Sachverhaltselementen widersprüchliche Beweise vorliegen, wird in der rechtlichen Beurteilung dargelegt, aus welchen Erwägungen das Verwaltungsgericht zu welchem Beweisergebnis gelangt ist.

Strittig ist, ob die angefochtenen Bescheide, mit welchen der Antrag auf Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG und der Antrag auf Gewährung eines Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG als unbegründet abgewiesen wurden, rechtswidrig sind.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist 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, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

Die Bestimmung des § 103 EStG 1988 über die Zuzugsbegünstigung idF BGBl. I 118/2015 lautet:

*„(1) 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.“*

*(1a) 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 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. Wird der Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.*

*(2) Abs. 1 und Abs. 1a sind auf Personen, die den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aus Österreich wegverlegt haben, nur dann anzuwenden, wenn zwischen diesem Wegzug und dem Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen sind.*

*(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1a mit Verordnung zu regeln. Dabei ist auch näher zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist. Ebenso kann die Verordnung den sachlichen Umfang und die Dauer von Zuzugsbegünstigungen im Sinne des Abs. 1 regeln. In dieser Verordnung kann festgelegt werden, dass die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung im Sinne des Abs. 1 in Form der Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes, der sich aus der tatsächlichen Steuerbelastung vor dem Zuzug ergibt, erfolgt. Dieser Steuersatz darf 15% nicht unterschreiten.“*

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

### **Wegzugs- und Zuzugszeitpunkt – Erfüllung der Rückverlegungsklausel nach § 103 Abs. 2 EStG**

Eine Wohnung sind Räumlichkeiten, die nach der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sind, also ohne wesentliche Änderung jederzeit zum Wohnen benutzt werden können und ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung ein dessen Verhältnisse entsprechendes Heim bieten. Innehaben bedeutet, über eine Wohnung tatsächlich oder rechtlich verfügen zu können, sie also jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benutzten zu können.

Ein abgeleiteter Wohnsitz liegt bei volljährigen Kinder oder Ehepartnern vor, wenn sie in einer Wohnung, die den Eltern oder dem anderen Ehepartner gehört, wohnen können und von dieser Wohnmöglichkeit auch Gebrauch machen.

Feststeht, dass die Ehegattin des Bf. durchgehend einen Wohnsitz in ihrer Heimatgemeinde O. in Tirol hatte. Sie hat nach dem Umzug der Familie nach GB weiterhin eine Wohnmöglichkeit in diesem Ort gehabt und – hat diese Wohnmöglichkeit auch regelmäßig genutzt. Nach eigenen Angaben hat sich die gesamte Familie dort in den Ferien aufgehalten. Das seien im Jahr zwischen 2 und 4 Wochen gewesen. Nachweise über die tatsächliche Aufenthaltsdauer der Familienangehörigen am österreichischen Wohnsitz wurden nicht erbracht. Aus der Wohnsitzmeldung der Ehegattin, dass sie ab dem 10.10.2005 im elterlichen Wohnhaus (S1) den Hauptwohnsitz habe, ist zu schließen, dass ihr und ihrer Familie dort eine Wohnung zur Benutzung zur Verfügung stand.

Ebenso war bei beiden Kindern der Hauptwohnsitz im landwirtschaftlichen Anwesen der Großeltern gemeldet. Außerdem ist die Ehegattin seit 2005 Alleineigentümerin des Einfamilienhauses im St. (des jetzigen Familienwohnsitzes), sodass anzunehmen ist, dass sie auch dort eine Wohnung innehatte und für ihren Wohnbedarf jederzeit nutzten konnte. Seit 7.8.2014 hat die Ehegattin in ihrem Einfamilienhaus den Hauptwohnsitz gemeldet.

Die Ehegattin und der Bf. kraft abgeleiteten Wohnsitzes waren auf Grund des Vorliegens eines inländischen Wohnsitzes ununterbrochen in Österreich gemäß § 1 EStG i.V.m.

§ 26 Abs. 1 BAO unbeschränkt steuerpflichtig. Mit dem Umzug der Familie nach GB wurde deshalb unter Beibehaltung eines Wohnsitzes in Österreich nur der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlegt.

Mit dem Steuerreformgesetz 1993 (StRefG 1993) wurde § 103 EStG reformiert: Die Begünstigung nach dem bisherigen Absatz 4 des § 103 alte Fassung wurde zum Absatz 1 und zur einzigen Form der Zuzugsbegünstigung. Ein Zuzug trat weiterhin mit der Wohnsitzbegründung ein. Gleichzeitig wurde mit dem StRefG 1993 die Rückverlegungsklausel nach Absatz 2 dahingehend geändert, dass für den Wegzug die Wegverlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen (und nicht mehr die Wegverlegung des Wohnsitzes) maßgeblich ist. Damit wurde erreicht, dass auch in jenen

Rückzugsfällen, in denen beim Wegzug der inländische Wohnsitz nicht aufgegeben wurde, die Zuzugsbegünstigung anwendbar ist.

Für die Beurteilung der Rückzugsklausel nach Absatz 2 ist daher bedeutsam, wann der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Sinne der DBA-rechtlichen Ansässigkeit von Österreich nach GB wegverlegt und später wieder zurückverlegt hat.

Der im EStG 1988 verwendete Begriff "Hauptwohnsitz" ist in diesem Gesetz nicht definiert. Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnsitze, ist Hauptwohnsitz jener, zu dem die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen, wobei das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gibt (vgl. Hofstätter/Reichel, § 1 EStG 1988, Tz 9). Wirtschaftlichen Beziehungen kommt dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu als persönlichen Beziehungen. Unter letzteren sind all jene zu verstehen, die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er einen Wohnsitz innehält. Von Bedeutung sind dabei familiäre Bindungen sowie Betätigungen gesellschaftlicher, religiöser und kultureller Art und andere Betätigungen zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2005/15/0135), aber auch Verbindungen zu Sachgesamtheiten, wie Privatsammlungen, und die Mitgliedschaft in Vereinen und andere soziale Engagements (vgl. Vogel/Lehner, DBA5 (2008), Art 4 Rn 192). Wirtschaftliche Bindungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln. Entscheidend ist letztlich, welcher Vertragsstaat für die Person der bedeutungsvollere ist (ständige Rsp. VwGH, z.B. 17.10.2017, Ra 2016/15/0008 mit Verweis auf Wassermeyer, in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung<sup>2</sup>, RN 70).

Als Familienwohnsitz gilt bei einem verheirateten Steuerpflichtigen jener Ort, an dem er mit seinem Ehegatten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet (vgl. VwGH, 24. April 1996, 96/15/0006 sowie 22.03.1991, 90/13/0073).

Erwiesen ist, dass der Familie des Bf. frühestens ab 12.10.2005, mit der Anmietung eines Wohnhauses in GB geeignete Räumlichkeiten für die Begründung eines Familienwohnsitzes in GB zur Verfügung standen. Das Beschäftigungsverhältnis des Bf. an der U begann am 31.10.2005. Das erste, 2003 geborene Kind, besuchte zu diesem Zeitpunkt noch keine Schule. Das Dienstverhältnis des Bf. zur U2 war bis 31.8.2006 aufrecht. Bis zum 31.8.2005 bezog der Bf. für seine Arbeit beim inländischen Arbeitgeber laufende Bezüge, anschließend war er auf seinen Antrag für ein Jahr gegen Entfall der Bezüge beurlaubt. Durch das Fortbestehen des Dienstverhältnisses

mit der U2 und der Beibehaltung eines Wohnsitzes in Österreich ist eine einfache Rückkehrmöglichkeit offengelassen worden und vermittelt die Anfangszeit des Aufenthaltes in GB den Eindruck einer Erprobung des Wegzugs. Der Bf. war beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt in Österreich weiterhin als unbeschränkt steuerpflichtig erfasst, hatte eine inländische steuerliche Vertretung und in den Jahren 2006 und 2007 Einkommensteuervorauszahlungen geleistet.

Die Verlagerung des Lebensmittelpunktes zeigt im vorliegenden Fall einen schrittweisen Prozess. So haben die engen persönlichen Beziehungen zu den Angehörigen und Verwandten sowie ein inländischer Wohnsitz und auch noch wirtschaftliche Beziehungen fortbestanden.

Der denkbar früheste Zeitpunkt der Wegverlegung des Lebensmittelpunktes nach GB ist der 12.10.2005, als dem Bf. und seiner Familie erstmals überhaupt eine Wohnung für eine Übersiedlung zur Verfügung stand. Mit dem Arbeitsantritt des Bf. am 31.10.2005 wird die Familie vermutlich ihren Umzug nach GB im Wesentlichen abgeschlossen haben.

Zu bedenken ist, dass der Bf. lediglich die Anmietung einer geeigneten Unterkunft für die Familie in der Zeit von 12.10.2005 bis 4.10.2015 nachgewiesen hat. Mit Beginn des Mietvertrages konnte erst mit dem Umzug begonnen werden und wird dieser erfahrungsgemäß erst einige Tage oder Wochen später finalisiert worden sein. Genauso musste schon vor der Beendigung des Mietvertrags (4.10.2015) das angemietete Haus geräumt und „besenrein“ sein, sodass bereits ausreichende Zeit vorher, der Umzug zum neuen Familienwohnsitz erfolgt sein wird.

Zum Zwecke der Prüfung der 10-Jahres-Frist der Rückverlegungsklausel ist der Zeitraum zwischen dem Wegzug und dem Zuzug mit einem exakten Datum zu bestimmen.

Nach § 108 Abs. 2 BAO enden nach Jahren bestimmte Fristen mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monates, der durch seine Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht.

Bei einem Antragsverfahren auf Gewährung einer Steuerbegünstigung liegt es in der Beweisführungspflicht des Antragstellers die erforderlichen Nachweise zur Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen vorzulegen.

Auf Grund der aktenkundigen Beweislage, gelangt das BFG zu dem eindeutigen Beweisergebnis, dass der Bf. frühestens ab dem 12.10.2005 seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen von Österreich nach GB wegverlegt haben konnte. Mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wird aber erst einige Zeit danach das Vereinigte Königreich der Staat geworden sein, zu dem der Bf. und seine Familie die stärkeren Beziehungen im Sinne der DBA-rechtlichen Ansässigkeit entfaltet haben. Mangels hinreichender Beweise wird vom Verwaltungsgericht daher das Datum des Wegzugs mit 31.10.2005 gemäß § 200 BAO geschätzt.

In Bezug auf den 2015 erfolgten Zuzug nach Österreich steht fest, dass die Ehegattin und die Kinder jedenfalls ab Mitte September ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen

wieder in Österreich hatten. Sie waren zu diesem Zeitpunkt wieder in Österreich wohnhaft. Die Kinder besuchten seit 14.9.2015 in Tirol die Schule und der Sohn spielte seitdem bei einem örtlichen Fußballverein. Die Ehegattin hat auf Grund der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit im Inland sich mit 15.9.2015 bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, Landesstelle Tirol, zur gesetzlichen Kranken- und Unfallversicherung angemeldet. Zudem hat sie einen Antrag auf Familienbeihilfe ab September 2015 gestellt und diese Leistung erhalten.

Belegt ist ferner, dass der Mietvertrag für das als Familienwohnsitz dienende Haus in GB mit 4.10.2015 endete und der Auszug daher erfahrungsgemäß schon vorher erfolgt sein musste.

In der Anfragebeantwortung vom 1.12.2016 hat der StV auf die Tatsache hingewiesen, dass der Bf. seinen Familienwohnsitz nach Österreich verlegt hat und dieser nach der ständigen Rechtsprechung seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 29.1.2015, 2014/1570059, 25.7.2013, 2011/15/0193). Entsprechend dieser Judikatur seien für den Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person, seine familiären Bindungen und die Gestaltung des Familienlebens von maßgebender Bedeutung. Bei verheirateten Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, bestehe die stärkste persönliche Beziehung zu dem Ort, an dem sie mit ihrer Familie leben.

Nach der Aktenlage lebt der Bf. mit seiner Gattin und den beiden Kindern in gemeinsamen Haushalt und bestehen intakte familiäre Beziehungen. Auch wenn Tirol für die Durchführung der Forschungsprojekte des Bf. gut Voraussetzungen hat, würden diese mindestens ebenso in einer Reihe anderer europäischer Ländern zu finden sein. Die Rückkehr der Familie nach Tirol ist vor allem durch die persönlichen Verhältnisse und anhaltenden Beziehungen zum Heimatland motiviert. Dies ist ein deutlicher Hinweis, dass dem Familienwohnsitz auch für den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. die maßgebende Bedeutung zukommt, weil er bestrebt war, auch einen Teil seiner wirtschaftlichen Beziehungen in das örtliche Umfeld seines Familienwohnsitzes zu verlagern.

Der Zeitpunkt wann der Mietvertrag für das Haus in GB geendet hat, ist für die Beurteilung, sei wann die Familie ihren Hauptwohnsitz tatsächlich in ihrem Eigenheim in Tirol hat, kein aussagekräftiges Indiz. Dem Fortbestehen der wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. in GB durch das Dienstverhältnis an der U kommt in der gebotenen Gesamtbetrachtung keine maßgebende Bedeutung zu. Der Bf. räumt auch selber ein, dass er unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen in GB seinen Lebensmittelpunkt an den Familienwohnsitz verlagert hat. Der Zeitpunkt, wann der Bf. die amtliche Anmeldung seines inländischen Hauptwohnsitzes vorgenommen hat und auch den Zweitwohnsitz in GB aufgegeben hat (Feb. 2016), hat für die Verlagerung des Mittelpunkts seiner Lebensinteressen an den Familienwohnsitz keine Relevanz. Der Bf. gibt in seinem Antrag sowie in der Bescheidbeschwerde und in anderen Eingaben an, er habe Anfang Oktober seinen Hauptwohnsitz – womit eindeutig sein Lebensmittelpunkt gemeint ist – von London nach O. verlegt. Die Gründe, warum der Bf. in Widerspruch zu seiner eigenen Erklärung

die Anmeldung des inländischen Hauptwohnsitzes nach dem Meldegesetz erst am 22.02.2016 vorgenommen hat, sind unbekannt, spielen aber im gegenständlichen Verfahren keine Rolle.

Ebenso enthält die Bestätigung des HMRC mit dem ausdrücklichen Vermerk, dass es sich hierbei um keine Ansässigkeitsbescheinigung im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen handelt, für die Feststellung des Lebensmittelpunktes des Bf. keinen brauchbaren Hinweis. Aus dem Schreiben geht lediglich hervorgeht, dass der Bf. vom Jänner 2013 bis Jänner 2017 einen steuerlichen Sitz (z.B. Unternehmenssitz) an der Adresse des U (74 Huntley Street, Room 340, London WC1E) hatte.

Auf Grund der eindeutigen Beweislage gelangt das BFG zu der Auffassung, dass die Familie seit Mitte September ihren Familienwohnsitz nach Tirol zurückverlegt hat und daher auch der Bf. seit diesem Zeitpunkt den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen wieder Tirol hatte.

Mit der Rückverlegungsklausel des § 103 Abs. 2 EStG wird eine Zuzugsbegünstigung für Personen ausgeschlossen, wenn zwischen ihrem Wegzug aus Österreich und dem wieder erfolgten Zuzug nach Österreich nicht mindestens zehn Jahre verstrichen sind. Es handelt sich hierbei um eine materiell-rechtliche Fallfrist, bei deren Nichterfüllung seit 1994 ausdrücklich keine Nachsichtsmöglichkeit mehr besteht. Auch eine 10-Jahres-Frist hat eine exakte nach Tagen bestimmte Laufzeit.

Im gegenständlichen Fall ist eindeutig erwiesen, dass zwischen dem Zeitpunkt des Wegzugs des Bf. und seinem wieder erfolgten Zuzug durch Verlagerung des Mittelpunktes seiner Lebensinteressen nicht mehr als zehn Jahre verstrichen sind. Im gegenständlichen Fall ist der Zeitraum zwischen dem Wegzug und Zuzug eindeutig weniger als 10 Jahre.

Schon die Tatsache, dass eine Wohnung (Haus) für den Familienwohnsitz in GB nur von 12.10.2005 bis 4.10.2005 zur Verfügung stand, beweist, dass der Bf. die 10-Jahres-Frist nach § 103 Abs. 2 EStG nicht erfüllt. Wie vorstehend im Detail dargelegt, erfolgte die Verlagerung des Lebensmittelpunktes des Bf. und seiner Familie nach GB nach Auffassung des BFG erst einige Zeit später und wurde mit 31.10.2005 geschätzt. Ebenso erfolgte der Zuzug nach Österreich durch den Bf. und seiner Familie entsprechend den dargelegten eindeutigen Beweisen bereits mit 15.9.2015.

Auf Grund der Nichterfüllung der Rückverlegungsklausel ist ein Anspruch des Bf. auf eine Zuzugsbegünstigung jedoch ausdrücklich ausgeschlossen, und zwar sowohl nach Absatz 1 als auch nach Absatz 1a des § 103EStG.

Der Bf. ist am 15.9.2015 nach Tirol zugezogen und hat mit Anbringen vom 1.10.2015 durch seinen steuerlichen Vertreter die Anträge auf Zuzugsbegünstigung nach Absatz 1 und Zuzugsfreibetrag nach Absatz 1a eingebracht.

Auch für dem mit StRefG 2015/2016, BGBl. I 118/2015, mit Wirksamkeit ab 15.8.2015 eingeführten Zuzugsfreibetrag nach Abs. 1a galt bis 31.12.2016 für die Rückverlegungsklausel die 10-Jahres-Frist. Erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2016,

BGBI. I 117/2017 wurde gemäß § 103 Abs. 2 iVm § 124b Z. 319 EStG für Zuzüge ab dem 1.1.2017 eine 5-Jahres-Ausschlussfrist für den Zuzugsfreibetrag nach Abs. 1a normiert.

Diese kürzere Frist von 5 Jahren ist im gegenständlichen Fall daher nicht anwendbar.

Die Abweisung der beiden Anträge auf Zuzugsbegünstigung erfolgte in den angefochtenen Bescheiden daher zu Recht, wenngleich vom BFG die Begründung für diesen Spruch geändert wurde.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Tatsachenfrage, wann der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen von Österreich wegverlegt und wieder zurückverlegt hat, ist keiner Revision zugänglich. Die Rechtsfrage, dass für die 10-Jahres-Frist nach § 103 Abs. 2 EStG auf die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen abzustellen ist und bei Nichtüberschreiten dieser Rückverlegungsfrist, kein Anspruch auf Zuzugsbegünstigung besteht, entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 20. Februar 2019