

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0130-VI/8/2017, vom 21. Juli 2017, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 für die Jahre 2016 bis 2021, zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 (Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen) wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Beschwerde betreffend Abweisung des Antrages auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 (Zuzugsfreibetrag) wird Folge gegeben und der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 ab 4. September 2016 gewährt.
- 3) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Mit Eingabe vom 15. Februar 2017 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 (Beseitigung steuerlicher Mehrbelastungen) sowie die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988. Obwohl sein Vertrag an der Österreichischen X bereits seit Mai 2016 laufe, sei er mit seiner Familie (Ehefrau und vier Kinder) erst im September nach Österreich übersiedelt und habe sich hier angemeldet.

Im Anhang zu seinem Antrag übermittelte der Bf. eine Glaubhaftmachung von Prof. A, dass sein Zuzug im öffentlichen Interesse liege, eine Schulbesuchsbestätigung seiner Kinder, eine Bestätigung der Sozialversicherung ab Oktober 2016, einen Brief vom Präsidenten der X, Arbeitsverträge (2010-2016) von der Universität Y, einen Mietvertrag aus Deutschland (2010-2016), eine Information über einen Starting Grant des EU-Forschungsrates, einige Einladungen für die Tagungen, Konferenzen sowie die Arbeitsstellen, einen Aufsatz in der New York Times über die Forschung des Bf.,

Meldebestätigungen des Bf. und seiner Familie (ab 30. September 2016), die Kopien der Rot-Weiß-Rot-Karten, die Lohnzettel aus Deutschland sowie die Meldebestätigung aus Deutschland.

Mit Eingabe vom 22. März 2017 übermittelte der Bf. seinen bis zum 30. April 2021 befristeten Arbeitsvertrag mit der Österreichischen X, mit Eingabe vom 11. Mai 2017 eine aktuelle Version des Verzeichnisses gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016.

Mit Schreiben vom 11. Mai 2017 teilte das Wohnsitzfinanzamt mit, dass für den Zeitraum 8-12/2016 die Familienbeihilfe für die vier Kinder des Bf. in Form einer Differenzzahlung nachbezahlt worden sei. Ab Jänner 2017 habe der Anspruch für die volle Familienleistung in Österreich bestanden.

Mit Vorhalt vom 13. Juni 2017 teilte der Bundesminister für Finanzen dem Bf. mit, dass er von einem früheren Zuzugszeitpunkt als dem von ihm angegebenen Zuzugszeitpunkt am 25. September 2016 ausgehe, da aus der Schulbesuchsbestätigung hervorgehe, dass der Sohn des Bf., V, die Schule in Z bereits ab 5. September 2017 besucht habe. Des Weiteren spreche für einen früheren Zeitpunkt auch der Umstand, dass die Familienbeihilfe für die Kinder bereits ab August 2016 beantragt und der Aufenthaltstitel ab 26. August gewährt wurde, der Bf. seine Tätigkeit in Österreich am 1. Mai 2016 aufgenommen habe und die Meldung eines Hauptwohnsitzes in Österreich mit 12. April 2016 erfolgt sei.

Der Bf. wurde daher zwecks Feststellung des tatsächlichen Zuzugszeitpunktes nach Österreich ersucht, 1) die Konto- und Kreditkartenabrechnungen für den Zeitraum Anfang Mai 2016 bis Ende September 2016 vorzulegen, 2) Unterlagen betreffend die Kündigung des Mietvertrages für die Wohnung in Deutschland und den Mietvertrag für die Wohnung in Österreich beizubringen sowie 3) im Falle der Berufstätigkeit der Gattin die Beendigung ihrer Berufstätigkeit in Deutschland und den Beginn einer Berufstätigkeit in Österreich nachzuweisen.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2017 teilte der Bf. mit, dass er seine Beschäftigung an der Österreichischen X am 1. Mai 2016 angefangen habe. Um die Erwerbstätigkeit auszuüben, habe er als Ausländer den Aufenthaltstitel beauftragt, der ihm erst am 18. August 2016 erteilt worden sei. Um den Aufenthaltstitel zu beantragen, habe er sich anmelden müssen, und er habe das Haus nicht als seinen Nebenwohnsitz anmelden können, da er keinen anderen Wohnsitz in Österreich habe. Der Bf. sei in der Folge informiert worden, dass er ohne Aufenthaltstitel in Österreich nicht leben dürfe. Deswegen habe er sich im Juli wieder abgemeldet.

Da es nicht einfach sei, das gewünschte Haus in Österreich zu finden, habe der Bf. schon im Herbst 2015 angefangen, ein Haus zu suchen. Der Vertrag sei sofort abgeschlossen worden, als der Bf. das Haus gefunden habe, da es unmöglich gewesen sei, den Vertragsabschluss zu verschieben (siehe Mietvertrag vom 17. Februar 2016). Der Bf. betone aber, dass er bis Ende September 2016 ganz selten in Österreich gewesen sei, da er als Kooperationspartner eines wissenschaftlichen DFG Projektes an der Universität

B in Deutschland anwesend sein habe müssen (siehe Bestätigung der Universität B vom 28. Juni 2017). Erst Ende September 2016 sei der Bf. endgültig nach Österreich übersiedelt und habe die ganze Familie angemeldet. Erst dann seien seine Frau und Kinder versichert gewesen (siehe Bestätigung der Wiener Gebietskrankenkasse vom 17. Oktober 2016).

Die Ehefrau des Bf. habe sich aus familiären Gründen erst Ende Dezember aus Deutschland abgemeldet und sei dann übersiedelt (siehe Abmeldebestätigung vom 28. Juni 2017). Aus diesem Grund habe sie auch bis Ende Dezember 2016 das Kindergeld in Deutschland (siehe Bestätigung der Familienkasse C vom 27. Dezember 2016) und erst ab Jänner 2017 die Familienbeihilfe in Österreich bekommen. Die Kinder hätten zwar angefangen, in Österreich die Schule zu besuchen, aber seien bis Ende Dezember mit der Mutter zwischen Österreich und Deutschland gependelt. Die Gattin des Bf. sei Hausfrau, arbeite nicht und habe auch in Deutschland nie gearbeitet.

Der Bf. übermittelte des Weiteren Kontoauszüge seines Girokontos bei der deutschen Postbank D für den Zeitraum vom 11. Mai bis 26. Mai 2016, vom 9. Juni bis 1. Juli 2016, vom 9. Juli bis 8. August 2016 und vom 9. August bis 8. September 2016.

Mit Bescheid vom 21. Juli 2017 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 ab. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass entgegen den Ausführungen des Bf., wonach der Zuzugszeitpunkt der 25. September 2016 sei und die Gattin erst mit Ende Dezember 2016 übersiedelt sei, auf Grund der Indizien und der – wenn auch unvollständig vorgelegten Unterlagen – davon auszugehen sei, dass sich der Lebensmittelpunkt der Familie schon wesentlich früher, spätestens aber mit August 2016 nach Österreich verlagert habe. Im Übrigen sei der Bf. trotz wiederholter Hilfestellungen seiner Verpflichtung zur vollständigen Aufklärung des Sachverhaltes nicht bzw. nur unzureichend nachgekommen. Da gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 der Antrag auf Zuzugsbegünstigung spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen sei, der Bf. im vorliegenden Fall der Antrag aber erst mit 1. März 2017 eingebracht habe, sei die Antragstellung verspätet erfolgt. Darüber hinaus habe das Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes zu enthalten. Das tatsächliche Zuzugsdatum sei jedoch nicht ausgewiesen worden, sodass auch dieser formellen Voraussetzung nicht entsprochen worden sei.

Die dagegen rechtzeitig eingebrachte Beschwerde begründete der Bf. wie folgt:

Erst mit Schulbeginn am 5. September 2016 sei Österreich für die Kinder des Bf. und mit 21. September 2016 für ihn selbst zum Mittelpunkt der persönlichen Beziehungen und Lebensinteressen geworden. Somit sei der am 1. März 2017 übermittelte Antrag noch rechtzeitig innerhalb einer Frist von sechs Monaten gemäß § 1 Abs. 2 ZBV eingebracht worden. Seine Ehefrau und Kinder seien vom 24. Juli bis 3. September 2016 in Moskau

gewesen (siehe Flugbestätigung), somit habe eine persönliche Beziehung seiner Kinder zu Österreich erst mit dem Schulbeginn begonnen.

Der Bf. sei vom 1. Mai 2016 bis 20. September 2016 mit einer Projektleitung an der Universität B betraut worden und habe sich überwiegend in Deutschland aufgehalten.

Die Kinder des Bf. seien in der Zeit vom 4. September bis 20. September 2016 abwechselnd von seiner Frau und seinen Verwandten betreut worden. Seine Frau sei endgültig erst im Dezember 2016 nach Österreich gezogen, weil sie noch Zeit für die Haushaltsauflösung benötigt habe. Der Bf. legte eine Bestätigung der Vermieterin, E, über die Kündigung der Mietwohnung in Y – Deutschland per 31. Dezember 2016 bei.

Der Antrag auf Familienbeihilfe sei irrtümlicherweise mit August 2016 gestellt worden, tatsächlich sei die Familienbeihilfe erst mit Jänner 2017 gewährt worden.

Aus den vom Bf. beigelegten VISA-Abrechnungen (der Bf. besitze nur eine Kreditkarte bei der Deutschen Kredit Bank AG und eine EC-Karte bei der Postbank) für Mai bis August 2016 gehe hervor, dass sich der Bf. vom 12. Mai bis 17. Mai 2016 in Italien und nicht in Österreich aufgehalten habe. Aus diesen Abrechnungen gehe auch hervor, dass der Bf. sehr oft in Deutschland (nämlich in Y und B) gewesen sei und dort eingekauft habe (z.B. bei ALDI, LIDL, Tankstellen).

Die Kontoauszüge der Deutschen Postbank für Mai bis September 2016 würden zeigen, dass der Bf. in diesem Zeitraum viele Daueraufträge in Deutschland gehabt habe (z.B. Rundfunkbeitrag, Gas, ADAC, zusätzliche Krankenversicherung bei Ergo Direkt, Telefon). In Österreich seien in diesem Zeitraum nur Miete und Gas bezahlt worden.

Selbstverständlich sei der Bf. in diesem Zeitraum von Mai bis August 2016 auch in Österreich gewesen, doch hätten diese Besuche einen sporadischen Charakter gehabt (z.B. vom 30. April bis 11. Mai 2016, vom 18. Mai bis 21. Mai 2016, vom 18. Juni bis 24. Juni 2016, vom 22. Juli bis 1. August 2016, vom 5. August bis 9. August 2016). In dieser Zeit sei der Lebensmittelpunkt des Bf. noch in Deutschland gewesen und seine Familie habe noch keinen persönlichen Bezug zu Österreich gehabt.

Mit Vorlagebericht vom 30. Jänner 2018 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. März 2018 teilte das Bundesfinanzgericht dem Bf. sowie dem Bundesminister für Finanzen mit, dass es im vorliegenden Beschwerdeverfahren, in welchem zwischen den Parteien Streit darüber besteht, wann der Bf. nach Österreich zugezogen ist, von einem Zuzugszeitpunkt am 4. September 2016 ausgeht. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass zu diesem Zeitpunkt für die gesamte Familie ein Daueraufenthaltstitel für Österreich (ab 18. August 2016) vorgelegen sei, alle Familienmitglieder in Österreich anwesend gewesen seien und am Tag darauf (5. September 2016) das Schuljahr 2016/17 in Niederösterreich begonnen habe. In der Folge wurden beide Verfahrensparteien ersucht, dazu Stellung zu nehmen bzw. Nachweise für ihren eigenen (anderen) Standpunkt vorzulegen.

Des Weiteren wurde im Hinblick darauf, dass nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen der Antrag gemäß § 103 Abs. 1 EStG bereits deswegen abzuweisen sei, weil die Ermittlung des Einkommens seitens des Bf. nicht - wie in § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 normiert – nach dem Einkommensteuergesetz 1988 erfolgt sei, der Bf. ersucht, die Einkommensermittlung entsprechend gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 darzustellen.

Mit Eingabe vom 19. März 2018 beantwortete der Bundesminister für Finanzen das Ergänzungsersuchen betreffend Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen wie folgt:

#### *I. Maßgeblichkeit des wahren wirtschaftlichen Gehalts*

Der Wohnsitz (§ 26 BAO) und der Mittelpunkt der Lebensinteressen würden nicht an den rechtmäßigen Aufenthalt (§ 3 Abs. 1 NAG) in Österreich anknüpfen. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen sei daher gemäß § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Folglich komme der Zuerkennung des Aufenthaltstitels nur Indizwirkung zu. Maßgeblich für die Beurteilung des Bestehens eines Wohnsitzes oder des Mittelpunktes der Lebensinteressen sei nämlich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt, insbesondere das Handeln der betroffenen Personen.

Der Wohnsitzbegriff des Steuerrechts stelle weder auf eine bestimmte rechtsgeschäftliche Form noch auf subjektive Absichtserklärungen ab, sondern knüpfe an die tatsächliche Gestaltung der Dinge an (UFS 4.1.2012, RV/0868-W/11). Der Inhalt einer ZMR-Meldung sei gemäß § 168 BAO iZm § 292 Abs. 2 ZPO widerlegbar.

Zur Bestimmung, wo sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befinde, komme es darauf an, wo sich dieser Mittelpunkt tatsächlich befinde, was anhand objektiver Kriterien festzustellen sei (vgl. VwGH 25.2.1970, 1001/69).

#### *II. Wohnsitz*

Laut ZMR-Abfrage vom 17.3.2017 habe der Bf. von 12.4. bis 5.7.2016 und ab 30.9.2016 seinen Hauptwohnsitz in Z, gemeldet gehabt (Unterkunftgeberin F). In der Vorhaltsbeantwortung vom 6.7.2017 habe der Bf. ausgeführt, dass der Vertragsabschluss für das Haus in Österreich schon früher als beabsichtigt erforderlich gewesen sei. Die Meldung eines Nebenwohnsitzes sei nicht möglich gewesen. Mangels Aufenthaltstitels habe er dann den Hauptwohnsitz im Juli wieder abgemeldet.

Im Beschwerdeschriftsatz habe der Bf. allerdings eingeräumt, von Mai bis September 2016 in Österreich Miete und Gas bezahlt zu haben. Aus den Bankbelegen gehe übereinstimmend damit hervor, dass – trotz des abgemeldeten Wohnsitzes – die Miete (1.885 Euro monatlich) an F monatlich abgebucht worden sei. Ebenso seien laufend Strom- und Gasrechnungen an die easy green energy GmbH & Co KG („Unsere Wasserkraft“) überwiesen worden. Der Bundesminister für Finanzen gehe folglich davon aus, dass die Nutzung des Hauses in Österreich zwischen der Ab- und der Wiederanmeldung des Hauptwohnsitzes uneingeschränkt möglich gewesen sei. Laut den

übermittelten Bankbelegen seien im Zeitraum mehrfach Kartenzahlungen in G, H und I erfolgt, was für die tatsächliche Benutzung und Beibehaltung dieses Wohnsitzes spreche.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften habe gemäß § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehabe unter Umständen, die darauf schließen ließen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen werde. Die Aktenlage (tatsächliche Beibehaltung und Benutzung des Wohnsitzes trotz formeller Abmeldung im ZMR) spreche dafür, dass der Wohnsitz – dem wahren wirtschaftlichen Gehalt nach – seit April 2016 durchgehend aufrecht gewesen sei.

### *III. Mittelpunkt der Lebensinteressen*

Der Zuzug iSd. § 103 EStG 1988 bedinge neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich. Dabei sei auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. abzustellen (BFG 18.7.2017, RV/7100774/2017). Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073; 25.11.2015 2011/13/0091) gebe das Überwiegen der Beziehungen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag.

Der Prüfmaßstab für das Überwiegen der Beziehungen zu einem Staat sei somit ein relativer Vergleich. Die isolierte Betrachtung von Anknüpfungspunkten, wie es das BFG im Schreiben vom 7.3.2018 in Betracht ziehe (Daueraufenthaltstitel für die gesamte Familie plus physische Anwesenheit aller Familienmitglieder in einem Staat), werde nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen diesem relativen Vergleich, wie er vom Verwaltungsgerichtshof als notwendig erachtet werde („Überwiegen“), nicht gerecht. Die „Hürde“ für den Wechsel der Ansässigkeit hänge nämlich davon ab, wie stark oder schwach die Beziehungen zum anderen Staat ausgeprägt seien.

Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen im kritischen Zeitraum (Juli bis September 2016) würden potenziell nur Deutschland, Österreich und Russland in Frage kommen.

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen setze eine gewisse Dauerhaftigkeit voraus (BFG 18.7.2016, RV/4100212/2013). Grundsätzlich sei bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten im Ausmaß von weniger als zwei Jahren davon auszugehen, dass keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in den anderen Staat erfolge (UFS 14.4.2010, RV/3962-W/09).

Da die Familienmitglieder des Bf. nur sechs Wochen (24.7. bis 3.9.2016) in Moskau gewesen seien (Urlaub), könne Russland für den Mittelpunkt der Lebensinteressen bereits aufgrund der fehlenden Dauerhaftigkeit nicht in Betracht gezogen werden.

Zu prüfen sei also nur noch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Bezug auf Deutschland und Österreich. 2015 sei der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. unzweifelhaft in Deutschland gelegen (keine Anknüpfungspunkte an Österreich) und 2017 in Österreich (deutscher Wohnsitz zwischenzeitlich aufgegeben). Die Frage laute daher,

ab wann die persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Österreich stärker als zu Deutschland gewesen seien.

Wie zweifelsfrei aus der Aktenlage hervorgehe, hätten die Familienmitglieder des Bf. (kurz) nach dem Schulschluss geschlossen Deutschland verlassen, seien kurzfristig in Österreich eingereist, hätten sich überwiegend in Russland aufgehalten und seien erst kurz vor Schulbeginn nach Österreich zurück gekehrt. Die Kinder seien dann überwiegend in Österreich geblieben, was sich u.a. aus den Schulbesuchsbestätigungen ableiten lasse. Die Familie habe – wie aus den Zahlungen hervorgeht – vor dem Flug nach Moskau gemeinsame Aktivitäten (Einkäufe und kulturelle Aktivitäten) in und um I (z.B. Technisches Museum am 22.7.2016) unternommen. Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend werde die Familie nicht im Hotel, sondern im nahegelegenen Wohnsitz übernachtet haben und die Zeit für Vorbereitungen für die Rückkehr aus dem Urlaub in Russland genutzt haben. Die Kinder und die Ehegattin hätten sich von Mitte Juli bis Anfang September 2016 nicht mehr in Deutschland aufgehalten.

Von 8. bis 20.7.2016 seien in Kroatien regelmäßig Kreditzahlungen (u.a. Maut „NP“) erfolgt. Weil sich der Zeitraum mit der letzten Schulwoche in Deutschland überschneide, sei anzunehmen, dass der Bf. alleine in Kroatien gewesen und am 20.7.2016 mit dem PKW nach Österreich zurück gefahren sei. Folglich erscheine es am plausibelsten, dass die Familie am 21.7.2016 (nach der Rückkehr des Bf. und vor dem Museumsbesuch) in Österreich eingereist sei.

Wenn man auf die Gestaltung des Familienlebens als wichtigsten Anhaltspunkt für den Mittelpunkt der Lebensinteressen abstelle, würden somit ab 21.7.2016 die persönlichen Beziehungen zu Österreich überwiegen. Überdies sei davon auszugehen, dass die Kinder in Deutschland von der Schule abgemeldet und bereits vor September 2016 im Gymnasium in Österreich angemeldet worden seien, weil dafür wohl eine gewisse Vorlaufzeit erforderlich sei. Ebenso falle auf, dass von Anfang an eine für den Familiennachzug geeignete Unterkunft (d.h. kein typischer berufsbedingter Nebenwohnsitz) angemietet worden sei. Der Bf. habe das Haus also bereits in der Absicht angemietet, dass die Familie nach dem Schulschluss nachkommen könne. Somit seien bereits vor September 2016 wesentliche Dispositionen betreffend die Gestaltung des gemeinsamen Familienlebens getroffen worden.

Wenn das BFG schon den gemeinsamen Aufenthalt der Familie in Österreich für wesentlich erachte, so sei festzuhalten, dass dieser von Mitte Juli bis Anfang September 2016 zwar in Österreich, nicht aber in Deutschland gegeben gewesen sei.

J habe am 28.6.2017 schriftlich bestätigt, dass sich der Bf. in der Zeit von 1.5.2016 bis 20.9.2016 im Rahmen eines gemeinsamen Projektes in B aufgehalten habe, ohne konkret überprüfbare Angaben zu den jeweiligen Aufenthaltstagen gemacht zu machen. Die Kartenzahlungen laut der übermittelten Bankbelege von 21.7. bis 5.9.2016 würden für einen überwiegenden Aufenthalt des Bf. in Österreich (z.B. in G und H) sprechen, wo auch

seine Dienststelle liege. Lediglich am 2., 10. und 11.8.2016 seien innerhalb des kritischen Zeitraums (21.7. bis 5.9.2016) Kartenzahlungen in B erfolgt, wobei zwischendurch (5. bis 9.8.2016) Kartenzahlungen in Österreich erfolgt seien. Belegt seien also nur tageweise Aufenthalte in B.

Auch wenn man die Aufenthalte des Bf. isoliert betrachte, sei sein Handeln ab 21.7.2016 bereits stärker auf Österreich als auf Deutschland ausgerichtet gewesen. Zu betonen sei dabei, dass in diesem Zeitraum die Aufenthalte in B unbestritten berufsbedingt erfolgt seien.

Laut Arbeitsvertrag vom 19.5.2015, Lohnsteuerbestätigung vom 2.6.2016 und Entgelt-nachweis vom 21.4.2016 habe das Dienstverhältnis bei der Universität Y mit 31.5.2016 geendet. Das Dienstverhältnis bei der Österreichischen X in I habe laut Arbeitsvertrag am 1.5.2016 begonnen. Es sei davon auszugehen, dass der Bf. von 1. bis 31.5.2016 Resturlaub aufgebraucht habe, um den neuen Dienstverpflichtungen bei der Österreichischen X nachzukommen. Die Ehegattin sei nicht berufstätig.

Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Bf. seien daher bereits vor dem 21.7.2016 überwiegend in Österreich gelegen. Der Bundesminister für Finanzen gehe daher aufgrund der überwiegenden wirtschaftlichen und insbesondere persönlichen Beziehung zu Österreich davon aus, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen am 21.7.2016 nach Österreich verlagert habe. Wie bereits im Vorlagebericht ausgeführt, komme den fallweisen Aufenthalten in Deutschland (z.B. Projekt in B, VHS-Kurs, Wohnsitzauflösung) nur eine untergeordnete Bedeutung zu; d.h. sie würden nichts am Gesamtbild ändern.

Mit Eingabe vom 26. März 2018 beantwortete der Bf. das Ergänzungsersuchen betreffend Zeitpunkt der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen wie folgt:

Der Bf. gehe auch von dem seitens des Bundesfinanzgerichtes festgestellten Zuzugszeitpunkt am 4. September 2016 aus, weil erst zu diesem Zeitpunkt alle Familienmitglieder in Österreich gewesen seien und am Tag darauf die Kinder in die Schule gegangen seien. Somit sei der am 1. März 2017 übermittelte Antrag auf Zuzugsbegünstigung noch rechtzeitig innerhalb einer Frist von 6 Monaten gemäß § 1 Abs. 2 ZBV eingebracht worden.

Des Weiteren stellte der Bf. die Einkommensermittlung für die Jahre 2013-2015 gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 wie folgt dar.

*Arbeitgeber: Universität Y, Deutschland*

*Wohnadresse in Deutschland: Y*

*Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit*

<b>Jahr</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>Gesamt</b>
	36.238,48	56.366,07	42.594,89	135.199,44



Brutto-  
arbeitslohn

AN-Anteil	-3.481,71	-5.424,40	-4.039,70	-12.945,81
-----------	-----------	-----------	-----------	------------

ges.

RV

AN-Anteil	-2.583,04	-3.985,20	-3.044,34	-9.612,58
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

ges.

KV

---

Einkünfte	30.173,73	46.956,47	35.510,85	<b>112.641,05</b>
-----------	-----------	-----------	-----------	-------------------

Lohnsteuer	4.669,29	7.498,33	5.595,99	<b>17.763,61</b>
------------	----------	----------	----------	------------------

**Pauschaler  
Steuersatz**

**15,77**

Dabei seien die für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 angewandt worden. Von den Bruttobezügen seien nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. f EStG die Beiträge des Bf. zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspreche, abgezogen worden. Die deutsche gesetzliche Sozialversicherung sei der österreichischen gesetzlichen Sozialversicherung sehr ähnlich. Es handle sich um eine Pflichtversicherung und es würden die Arbeitnehmerbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung (Pensionsversicherung) vom Bruttoarbeitslohn abgezogen.

Mit Schreiben vom 12. April 2018 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem Bf. die Beantwortung des Ergänzungsersuchens durch den Bundesminister für Finanzen sowie dem Bundesminister für Finanzen die Beantwortung des Ergänzungsersuchens durch den Bf. und erteilte jeweils die Möglichkeit, innerhalb einer Frist von zwei Wochen dazu Stellung zu beziehen.

Mit Email vom 23. April 2018 teilte der Parteienvertreter des Bundesministers für Finanzen folgende Anmerkungen mit:

1) Wie bereits im Schreiben vom 19. März 2018 ausführlich dargelegt, sei der Zuzug schon am 21. Juli 2016 erfolgt, da der Zuzug nach Österreich – mangels anderer infrage kommender Staaten – direkt an den Wegzug aus Deutschland angeknüpft habe. Der Sommerurlaub der Familienangehörigen in Russland habe nämlich mangels Dauerhaftigkeit zu keinem Wechsel des Mittelpunktes der Lebensinteressen geführt, sodass ein Zuzug aus Russland auszuschließen sei. Der Ansicht des Bf., wonach der

Zuzug erst mit der Beendigung diesesurlaubes (d.h. Rückkehr der Familienangehörigen aus Russland nach Österreich) erfolgt wäre, könne daher nicht gefolgt werden.

2) Der Bf. erkläre selbst, dass das deutsche Steuerrecht dem österreichischen bloß ähnlich sei. Somit stehe außer Streit, dass die Steuersysteme nicht ident seien. Die Bemessungsgrundlage für das Einkommen iSd. § 2 EStG 1988 (in der jeweils geltenden Fassung) sei sehr spezifisch und nicht mit dem deutschen EStG deckungsgleich (z.B. AVAB iSd. § 33 Abs. 5 Z 1 öEStG, Werbungskosten iSd. § 16 öEStG, Sonderausgaben iSd. § 18 öEStG, Alleinverdienerabsetzbetrag iSd. § 33 Abs. 4 Z 1 öEStG). Zu allfälligen endbesteuerten Kapitaleinkünften (z.B. dKESt plus Solidaritätszuschlag) treffe der Bf. überhaupt keine Aussage.

a) § 7 Abs. 1 Z 7 ZBV 2016 fordere unmissverständlich die „*vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes*“. Damit werde sichergestellt werden, dass Verfahrenskosten (§ 313 BAO) nicht vom Steuerpflichtigen über den Umweg der freien Beweiswürdigung an die Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht ausgelagert würden (d.h. keine Externalisierung von Verfahrenskosten). Außerdem stelle die vollständige Darstellung der Ermittlung (d.h. keine Näherung bei unbekanntem Sachverhalt, sondern die durch Belege lückenlos nachvollziehbare exakte und korrekte Berechnung) die Vergleichbarkeit des ermittelten Steuersatzes sicher, da im öEStG hohe nominale Steuersätze regelmäßig durch eine niedrigere Bemessungsgrundlage kompensiert würden. Würde man niedrige nominale ausländische Steuersätze auf die niedrige österreichische Bemessungsgrundlage anwenden, würde dies eine über die steuerlichen Mehrbelastungen hinausgehende Steuererminderung bewirken, die nicht im Einklang mit § 103 Abs. 1 EStG 1988 stünde (sinngemäß BFG 22.5.2015, RV/7101235/2015-RS1: „*keine überschießenden sachlich nicht gerechtfertigten Steuerprivilegien*“).

b) Den pauschalen Steuersatz berechne der Bf. über den nach dEStG ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte. Der pauschale Steuersatz sei allerdings gem. § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 216 nicht über den Gesamtbetrag der Einkünfte, sondern über die „*Summe der Einkommen [...]*“ (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu ermitteln.

c) § 7 Abs. 1 erster Satz ZBV 2016 fordere ein Verzeichnis. Demzufolge würden Neuerungen betreffend ein bereits übermitteltes Verzeichnis iSd. § 7 Abs. 1 ZBV 2016 ein komplett neues und vollständiges Verzeichnis bedingen. Änderungen bzw. Ergänzungen außerhalb eines fehlerhaften Verzeichnisses können – wie sich bereits aus dem Wortlaut („*Verzeichnis [...], das folgende Angaben zu enthalten hat*“) erkennen lässt – das Verzeichnis nicht sanieren.

Da die Beschwerde – wie bereits im Vorlagebericht ausgeführt – mit Erkenntnis gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 als verspätet zurückzuweisen sei, würde sich eine eingehendere Beschäftigung mit Punkt 2 erübrigen.

**II) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Folgender Sachverhalt steht fest:**

Der Bf. ist Staatsangehöriger der russischen Föderation, welcher von der Universität Y (Deutschland) weg für den Zeitraum vom **1. Mai 2016 bis 30. April 2021** als Projektleiter zur Durchführung des ERC Starting Grant-Projekts an die Österreichische X berufen wurde (siehe Arbeitsvertrag vom 29.4.2016).

Am **17. Februar 2016** schloss der Bf. für den Zeitraum vom **1. April 2016 bis 31. März 2021** einen Mietvertrag für ein Einfamilienhaus in Z, ab (siehe Mietvertrag vom 17.2.2016)

Mit Eingabe vom **1. März 2017** beantragte der Bf. die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 (Beseitigung steuerlicher Mehrbelastung) sowie die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988. Als Zuzugszeitpunkt führte er den 25. September 2016 an.

Am **1. Mai 2016** begann die Beschäftigung des Bf. als Projektleiter am Institut für Mittelalterforschung der Österreichischen X (siehe Beschäftigungsbestätigung vom 24.11.2016 der XY).

Vom **1. Mai 2016 bis 20. September 2016** hat sich der Bf. als einer der Kooperationspartner eines wissenschaftlichen Forschungsprojektes überwiegend in B aufgehalten (siehe Bestätigung der Universität B vom 28. Juni 2017).

Am **15. Juli 2016** war in Deutschland Schulschluss.

Von **24. Juli bis 3. September 2016** reiste die Ehefrau mit den Kindern nach Moskau (siehe Buchungsbestätigung der Austrian Airlines).

Am **26. August 2016** wurde dem Bf. und seiner Familie ein Daueraufenthaltstitel für Österreich ausgestellt.

Am **5. September 2016** war in Niederösterreich Schulbeginn. Die drei schulpflichtigen Kinder des Bf. besuchten die Volksschule in Z bzw. das Gymnasium in K (siehe Schulbesuchsbestätigungen vom 13. Dezember 2016).

Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministeriums für Inneres hatten der Bf. und seine Familie vom 12. April bis 5. Juli 2016 und **ab 30. September 2016** ihren Hauptwohnsitz an der Adresse Z.

Die Familienmitglieder des Bf. sind ab Oktober bei der Wiener Gebietskrankenkasse mitversichert (siehe Schreiben der WGKK vom 17.10.2016).

Der Mietvertrag für die Wohnung in Y, Deutschland wurde per **31. Dezember 2016** gekündigt (siehe Email der Vermieterin vom 9. August 2017).

Die Ehefrau des Bf. meldete sich per **31. Dezember 2016** von der gemeinsamen Wohnadresse der Familie in Deutschland ab (siehe Abmeldebestätigung vom 28.6.2017).

Der Anspruch auf deutsches Kindergeld endete am **31. Dezember 2016** (siehe Bescheid der Familienkasse C vom 27.12.2016).

Ab **1. Jänner 2017** hatte die Familie Anspruch auf österreichische Familienbeihilfe (siehe Auskunft des Wohnsitzfinanzamtes vom 21.3.2017).

Der Bf. verfügte im Jahr 2016 über eine Kreditkarte bei der Deutschen Kredit Bank AG (DKB) und über eine EC-Karte bei der Postbank D und legte die Kontoauszüge vor.

### **Beweiswürdigung:**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

Strittig ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG.

In diesem Zusammenhang sind 1) der Zuzugszeitpunkt des Bf., 2) das Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 erster Satz ZBV 2016 sowie 3) die Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes gemäß § 7 Abs. 1 Z 7 iVm § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 zu prüfen.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **1) Gesetzesgrundlage**

§ 103 EStG 1988 lautete vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016):

#### *„Zuzugsbegünstigung*

*§ 103. (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.*

*(2) Abs. 1 ist 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, mit Verordnung näher zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde in öffentlichem Interesse gelegen ist.“*

Die gemäß Abs. 3 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 102/2005, regelte einen Fall, in dem ein der Förderung von Forschung

dienender Zuzug aus dem Ausland „jedenfalls“ in öffentlichem Interesse liege. Verfahrensbestimmungen enthielt diese Verordnung nicht.

Das StRefG 2015/2016 fügte in § 103 EStG 1988 folgenden Abs. 1a ein:

*„(1 a) 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.“*

*Zugleich wurde Abs. 2 auf die Fälle des Abs. 1 a ausgedehnt und Abs. 3 wie folgt neu gefasst:*

*„(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1 a 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.“*

Eine Übergangsbestimmung enthielt das am 14. August 2015 im Bundesgesetzblatt kundgemachte StRefG 2015/2016 zu diesen Änderungen nicht.

## **2) Zuzugsbegünstigungsverordnung**

Auf Basis der Bestimmung des § 103 Abs. 3 EStG 1988, BGBl I Nr. 118/2015, idF des StRefG 2015/2016 wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016), BGBl. II Nr. 261/2016, erlassen.

Die am 21. September 2016 in Kraft getretene ZBV 2016 lautet auszugsweise:

### **„Antragstellung und Bescheid**

*§ 1 (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 im Sinne des § 7 Abs. 1 samt den dazugehörigen Nachweisen beizulegen.*

*(2) Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen.*

*(3) Ist es dem Antragsteller nicht möglich, bei der Antragstellung alle erforderlichen Unterlagen (§ 7 Abs. 1) vorzulegen, kann der Bundesminister für Finanzen auf Antrag eine Frist zur Nachreichung der Unterlagen gewähren.*

*(4) Der Bundesminister für Finanzen hat über einen Antrag für die gesamte Dauer der Zuzugsbegünstigung (§ 6) abzusprechen. Im Fall der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssatzes ist auch die Höhe des Durchschnittssteuersatzes im Sinne des § 5 Abs. 1 festzusetzen.*

*[...]*

### **Umfang der Begünstigung**

*§ 5 (1) Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen erfolgt durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes von mindestens 15% auf die nicht unter § 98 EStG 1988 fallenden Einkünfte unter Hinzurechnung der Hälfte des in § 102 Abs. 3 EStG 1988 genannten Betrages. Dabei werden ausländische Steuern in sinngemäßer Anwendung des § 1 Abs. 2 erster und zweiter Satz der Verordnung des Bundesministers betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung in der Stammfassung BGBl. II Nr. 474/2002 , angerechnet. Für die Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes gilt:*

*1. Es ist die Summe sämtlicher nicht in Österreich erhobener Steuern auf das Einkommen der letzten drei Kalenderjahre, die dem Jahr des Zuzuges vorangegangen sind, zu ermitteln. Dabei sind auch ausländische Steuern anzusetzen, die das Einkommen mittelbar belasten.*

*2. Es ist die Summe der Einkommen zu ermitteln, die in den letzten drei Kalenderjahren, die dem Jahr des Zuzuges vorangegangen sind, erzielt wurden. Dabei sind die für unbeschränkt Steuerpflichtige geltenden Vorschriften des EStG 1988 anzuwenden; Einkünfte, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, sind zu berücksichtigen, nicht aber Einkünfte, die unter § 98 EStG 1988 fallen.*

*3. Der pauschale Durchschnittssteuersatz ergibt sich aus dem Verhältnis der Gesamtsteuer gemäß Z 1 zum Gesamteinkommen gemäß Z 2.*

*(2) Durch den pauschalen Durchschnittssteuersatz gelten allfällige Doppelbesteuerungsabkommen als bereits berücksichtigt. Die nicht unter § 98 EStG 1988 fallenden Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) zu berücksichtigen.*

*(3) Nach Ablauf des zehnten Kalenderjahres ab dem Zuzug erhöht sich der pauschale Durchschnittssteuersatz im Sinne des Abs. 1 mit 1. Jänner eines Kalenderjahres jährlich um 2 Prozentpunkte.*

*[...]*

### **Formelle Voraussetzungen**

*§ 7 (1) Dem Antrag auf Zuzugsbegünstigung durch den Bundesminister für Finanzen ist ein Verzeichnis anzuschließen, das folgende Angaben zu enthalten hat:*

- 1. Die Glaubhaftmachung, dass der Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 im öffentlichen Interesse gelegen sein wird. Belege, die der Glaubhaftmachung dienen, sind beizulegen,*
- 2. die Bekanntgabe des Wegzugsstaates,*
- 3. die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes,*
- 4. die Bekanntgabe der inländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,*
- 5. die Bekanntgabe der ausländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,*
- 6. die Bekanntgabe der Mittelpunkte der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt und*
- 7. für Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen die vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes.*

*(2) Die vom Bundesminister für Finanzen zugesprochene Zuzugsbegünstigung (§ 1 Abs. 4) darf vom Finanzamt nur berücksichtigt werden, wenn vom Steuerpflichtigen als Beilage zur Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres ein ordnungsgemäß geführtes Verzeichnis vorgelegt wird, das unter Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben zu enthalten hat:*

- 1. Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 im Veranlagungsjahr vorliegt.*
- 2. Die Bekanntgabe der ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum.*
- 3. Die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war.*

*[...]*

*Schluss und Übergangsbestimmungen*

*§ 10 (1) Diese Verordnung tritt mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft.*

*(2) Mit dem Inkrafttreten dieser Verordnung tritt die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, außer Kraft.*

*(3) Erfolgte der Zuzug vor dem 15. August 2015, gelten folgende Übergangsbestimmungen:*

- 1. Die gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 erforderliche Mindestvergütung gilt nicht.*
- 2. Abweichend von § 5 erfolgt die Beseitigung der durch den Zuzug eintretenden steuerlichen Mehrbelastungen bei Personen, denen bereits eine Zuzugsbegünstigung*

*gewährt wurde, durch Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid vorgesehenen Entlastungsmethode.*

*3. Die Zuzugsbegünstigung ist für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2016 nicht zuzuerkennen, wenn die gesamte Dauer der Begünstigung 20 Jahre überschreiten würde.*

*4. § 6 Abs. 1 ist nicht anzuwenden.“*

In der Folge ist das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 sowie gemäß § 103 Abs. 1a EStG zu prüfen.

### **3) Rechtzeitigkeit des Antrages auf Zuzugsbegünstigung**

Da der Bf. in jedem Fall nach dem 15. August 2015 nach Österreich zugezogen ist, kommen die Übergangsbestimmungen des § 10 Abs. 3 ZBV 2016 im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

Die in § 1 Abs. 2 ZBV 2016 festgelegte Frist schließt Personen, die nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Zuzug den Antrag auf Zuzugsbegünstigung stellen, von der Zuerkennung der Begünstigung aus.

Der Bf. hat seinen Antrag auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 und 1a EStG 1988 am 1. März 2017 gestellt. Zu diesem Zeitpunkt war die ZBV 2016 bereits in Kraft.

§ 1 Abs. 2 iVm § 10 ZBV 2016 ist verfassungs- und gesetzeskonform dahingehend auszulegen, dass Anträge betreffend Zuzüge vor dem 21. September 2016 innerhalb von sechs Monaten ab dem 21. September 2016 und Anträge für Zuzüge nach dem 21. September 2016 innerhalb von sechs Monaten ab Zuzug zu stellen sind.

Unabhängig davon, ob der Bf. nun – wie er in seinem Antrag auf Zuzugsbegünstigung ausführt – am 25. September 2016 nach Österreich zugezogen ist oder ob man – wie die belangte Behörde – von einem früheren Zuzugszeitpunkt im Juli 2016 ausgeht ist die Antragstellung des Bf. am 1. März 2017 rechtzeitig erfolgt. Denn in Anwendung des oben Gesagten wäre im Falle eines Zuzuges am 25. September 2016 der Antrag spätestens bis 25. März 2017, im Falle eines Zuzuges im Juli 2016 spätestens bis 21. März 2017 zu stellen gewesen.

Da der Antrag im gegenständlichen Fall am 1. März 2017 eingebracht wurde, ist er gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 rechtzeitig erfolgt.

### **4) Bestimmung des Mittelpunktes der Lebensinteressen**

Aufgrund des Umstandes, dass der Bf. per 1. April 2016 in Österreich ein Einfamilienhaus anmietete, in dem er sich im Zeitraum vom 1. April bis 20. September 2016 – wie er selbst ausführt - nur sporadisch aufhielt und mit dem er für den Familiennachzug ab September 2016 gesorgt hat, die Ehefrau und die Kinder des Bf. in dieser Zeit aber jedenfalls noch bis Ende des Schuljahres 2016 am bisherigen Familienwohnsitz in Y gewohnt haben und der Mietvertrag für den deutschen Familienwohnsitz erst mit 31. Dezember 2016 auslief, steht unstrittig fest, dass der Bf. im Zeitraum vom 1. April 2016



bis 31. Dezember 2016 sowohl in Österreich als auch in Deutschland eine Unterkunft hatte. Dies ergibt sich zweifelsfrei auch aus den Kontoauszügen des Bf. bei der Deutschen Kreditbank sowie bei der Deutschen Postbank, welche sowohl Abbuchungen für die Wohnung in Y (Rundfunkbeitrag, Telefon, Gas) als auch Abbuchungen für das Haus in Z (Miete, Gas, Wasser) zeigen, weil der Bf. weiterhin für die Bestreitung des Lebensunterhaltes seiner Familie aufkam.

Der Zuzug gemäß § 103 EStG 1988 bedingt neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich. Im Hinblick auf den Zuzugszeitpunkt kommt es daher darauf an, wann sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf. von Deutschland nach Österreich verlagert hat.

Eine Person hat den *Mittelpunkt* ihrer *Lebensinteressen* in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Für die Beurteilung der Frage, an welchem Ort (in welchem Staat) der Bf. die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat, ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 1 Tz 9; VwGH 19.3.2002, 98/14/0026 ; VwGH 26.7.2000, 95/14/0145 ).

Begründet eine Person in einem Staat eine Wohnstätte, ohne ihre im anderen Staat schon bestehende Wohnstätte aufzugeben, so kann die Tatsache, dass sie die erste Wohnstätte beibehält, wo sie bisher gelebt und gearbeitet hat und wo sie ihre Familie und ihren Besitz hat, zusammen mit anderen Gesichtspunkten dafür sprechen, dass sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im ersten Staat beibehalten hat (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193 , mwN).

Bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ist regelmäßig auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0193).

Aus der Chronologie der geschilderten Ereignisse geht im gegenständlichen Fall hervor, dass – bedingt durch die berufliche Situation des Bf. – ab Februar des Jahres 2016 ein Prozess in Gang gekommen ist, der erst ab September 2016 zu einer Verlagerung der gesamten familiären Lebenssituation nach Österreich führte. Es ist daher in freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ab welchem Zeitpunkt eine ausreichende Bindung des Bf. an Österreich bestand, um eine Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Deutschland nach Österreich annehmen zu können.

Die Anmietung des Einfamilienhauses bereits im Februar 2016 war erforderlich, weil es – wie der Bf. glaubwürdig darlegt - unmöglich war, den Vertragsabschluss auf einen späteren Zeitpunkt zu verschieben. Dennoch waren zu Beginn des Mietverhältnisses am 1. April 2016 weder der Bf. noch seine Familie an der Adresse Z, wohnhaft, auch wenn von 12. April bis 5. Juli 2016 durchgehend eine Hauptwohnsitzmeldung der Familie an dieser Adresse erfolgte, welche aber durch den tatsächlichen Schulbesuch der

Kinder in Deutschland entkräftet wird. Von einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen kann zu diesem Zeitpunkt daher noch keine Rede sein.

Das Arbeitsverhältnis des Bf. mit der Österreichischen X begann zwar am 1. Mai 2016, doch ist die Einreise nach Österreich mit dem Wunsch, hier in Zukunft zu leben und zu arbeiten, für die Verlegung des Lebensmittelpunktes von Deutschland nach Österreich noch nicht ausreichend. Darüber hinaus wurde der Bf. gleich zu Beginn seines Arbeitsverhältnisses am 1. Mai bis 20. September 2016 als Kooperationspartner eines wissenschaftlichen Projektes an der Universität B, Deutschland, eingesetzt, sodass er sich – wie er selbst ausführt - bis zum Abschluss dieses Projektes überwiegend in Deutschland aufgehalten hat und nur ganz selten in Österreich anwesend war.

Dieses Vorbringen des Bf. überzeugt deshalb, weil im Hinblick darauf, dass Y und B lediglich 186 km voneinander entfernt sind, davon ausgegangen werden kann, dass der Bf. in der Zeit seiner beruflichen Tätigkeit an der Universität B seinen Familienwohnsitz in Y – wenn auch nicht täglich – so doch regelmäßig aufgesucht hat, um am Leben seiner Familie mit den heranwachsenden Kindern, welche zu dieser Zeit noch die Schule in Deutschland besuchten, teilzuhaben. Darüber hinaus wird diese Annahme durch unzählige Kreditkartenabrechnungen, die der Bf. in diesem Zeitraum im Raum Y getätigt hat, gestützt. Damit steht im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.7.2013, 2011/15/0193 fest, dass der Bf. in diesem Zeitraum, trotz Begründung einer Wohnstätte in Österreich, seinen Lebensmittelpunkt an seiner bisherigen Wohnstätte in Deutschland, wo seine Familie lebt, noch beibehalten hat.

Der Umstand, dass die Ehefrau des Bf. mit den gemeinsamen Kindern nach dem Schulschluss in Deutschland einige Tage in Österreich verbrachte, bevor sie mit ihnen für sechs Wochen nach Moskau reiste, ist aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes für die Begründung eines Lebensmittelpunktes in Österreich nicht ausreichend. Zum einen ist nach Lehre und Rechtsprechung bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen (vgl. vgl. *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht, Z 4, Tz 11, VwGH 2011/15/0193), zum anderen bestand zu diesem Zeitpunkt – weder seitens des Bf. noch seitens seiner Familie - noch keine ausreichende Bindung an Österreich.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes fällt der Zeitraum zwischen 1. April 2016 (Beginn des Mietverhältnisses in Österreich) und 25. September 2016 (Zuzugszeitpunkt laut Bf.) in den Beobachtungszeitraum, *der* nach Lehre und Rechtsprechung einer behaupteten Lebensmittelpunktverlagerung voranzugehen hat. Naturgemäß geschieht die Ablösung von einem langjährigen Lebensumfeld nicht als scharfe, plötzliche Zäsur, vor allem dann nicht, wenn die geographischen Gegebenheiten einen allmählichen Übergang erlauben. Bei einem Wechsel des Wohn- und Arbeitsortes ist eine entsprechende Eingewöhnungszeit erforderlich, sodass es einiger Zeit bedarf, um entsprechende persönliche Bindungen zum neuen Wohn- und Arbeitsort aufzubauen. In diesem Sinne sind auch die gemeinsamen Aktivitäten der Familie (Einkäufe und kulturelle Aktivitäten) vor dem Flug nach Moskau bzw. deren Vorbereitungen für nach der Rückkehr aus dem

Urlaub in Russland zu werten; sie zeigen eine stufenweise stärker werdende Hinwendung des Bf. und seiner Familie nach Österreich.

Nach Prüfung und zusammenfassender Wertung aller Umstände des Einzelfalles bei der gebotenen Betrachtung eines längeren Beobachtungszeitraums kommt das Bundesfinanzgericht zu der Ansicht, dass eine ausreichende Bindung des Bf. an Österreich erst ab dem **4. September 2016** bestand. Auch wenn der wirtschaftliche Anknüpfungspunkt des Bf. zu Österreich bereits seit dem 1. Mai 2016 bestand, so kommt doch den persönlichen Beziehungen – und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens – der Vorrang zu (vgl. VwGH 26.7.2000, 95/14/0145, mwN). Nachdem sich der Bf. am 4. September 2016 nach der gemeinsamen Rückkehr aus dem Familienurlaub in Russland mit seiner gesamten Familie (Ehefrau und vier Kinder) am neuen Familienwohnsitz in Österreich einfand, um künftig hier zu leben, zu arbeiten und die Kinder zur Schule zu schicken, wofür auch bereits die entsprechenden Dispositionen getroffen wurden, die Brücken zum früheren Familienwohnsitz in Deutschland abgebrochen wurden und darüber hinaus alle Familienmitglieder im Besitz eines Daueraufenthaltstitels waren, war das gesamte berufliche und private Umfeld des Bf. in Österreich gelagert. Damit erfolgte nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Familiennachzug nach Österreich und wurde – in Ermangelung anderer Anknüpfungspunkte an Deutschland - die Realisierung der Absicht, den Lebensmittelpunkt zu verlagern, dokumentiert. Ab diesem Zeitpunkt ist daher von einem Überwiegen der Beziehungen des Bf. zu Österreich auszugehen.

Wenn die belangte Behörde ausführt, dass für die Beurteilung des Bestehens eines Wohnsitzes bzw. des Mittelpunktes der Lebensinteressen der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt maßgeblich ist, ist ihr beizupflichten. Allerdings besteht der gegenständliche Sachverhalt aus derart vielen Elementen, sodass nicht ein einziges Sachverhaltselement insgesamt den Ausschlag geben kann. Insofern ist im Hinblick darauf, dass der Bf. das in Z gemietete Haus trotz formeller Abmeldung im ZMR am 5. Juli 2016 tatsächlich beibehalten und zeitweise benutzt hat, ein Indiz dafür, dass der inländische Wohnsitz seit dem 1. April 2016 durchgehend aufrecht war. Dieser Umstand wird seitens des Bundesfinanzgerichtes auch nicht in Abrede gestellt. Nicht übersehen werden darf in diesem Zusammenhang allerdings, dass der Bf. während dieser Zeit auch seinen Familienwohnsitz in Deutschland, den er regelmäßig aufsuchte, beibehalten hat. Die polizeiliche An- bzw. Abmeldung allein macht grundsätzlich noch nicht Beweis über eine endgültige Wohnsitzverlegung, derartige Bescheinigungen stellen allenfalls Indizien dar. Gehen sie nämlich mit objektiv feststellbaren Umständen nicht einher, kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Gerade auf Grund der Tatsache, dass der Bf. seinen Familienwohnsitz – auch ohne polizeiliche Meldung - beibehalten hat und dadurch sowohl in Österreich als auch in Deutschland über einen Wohnsitz bzw. eine Wohnstätte verfügte, ist das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Bf. zu beiden Staaten zu würdigen, um dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen festzustellen.

Wie in der Eingabe des Bundesministers für Finanzen vom 19. März 2018 zutreffend ausgeführt wird, setzt der Mittelpunkt der Lebensinteressen eine gewisse Dauerhaftigkeit voraus. Angesichts des bei der Ermittlung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ebenfalls erforderlichen Beobachtungszeitraumes kann aber nicht nachvollzogen werden, wie von einer Begründung des Lebensmittelpunktes des Bf. am 21. Juli 2016 ausgegangen werden kann, lediglich weil die Familie an diesem Tag (die Ehefrau und die Kinder aus Deutschland kommend, der Bf. aus Kroatien kommend) in Österreich eingereist ist. Wie bereits oben ausgeführt ist die Einreise nach Österreich allein noch nicht ausreichend für die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen von Deutschland nach Österreich. Auch der Umstand, dass bereits vor September 2016 wesentliche Dispositionen betreffend die Gestaltung des gemeinsamen Familienlebens in Österreich getroffen wurden, begründen noch keine Verlagerung des Lebensmittelpunktes sondern bereiten lediglich die Verlagerung der gesamten familiären Lebenssituation (den Familiennachzug) nach Österreich vor.

Wenn in weiterer Folge festgestellt wird, dass das Handeln des Bf. ab dem 21. Juli 2016 stärker auf Österreich als auf Deutschland ausgerichtet gewesen sei, ist darauf hinzuweisen, dass es bei der Erforschung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht auf das Handeln des Bf. sondern auf das Überwiegen seiner Beziehungen zum einen oder zum anderen Staat ankommt. Auch wenn die Aufenthalte des Bf. in B bei isolierter Betrachtung rein beruflicher Natur waren, kam ihnen keinesfalls untergeordnete Bedeutung zu. Denn tatsächlich wurde dabei die örtliche Nähe zum Familienwohnsitz regelmäßig für Besuche genützt, sodass zu diesem Zeitpunkt noch keine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Bf. von Deutschland nach Österreich stattgefunden hat.

Aus den dargelegten Gründen ist daher von einem Zuzugszeitpunkt am 4. September 2016 auszugehen.

## **5) Weitere Voraussetzungen für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung**

### **5.1. Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 erster Satz ZBV 2016**

Gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 ist dem Antrag auf Zuzugsbegünstigung durch den Bundesminister für Finanzen ein Verzeichnis anzuschließen, das die unter Z 1 bis Z 7 genannten Angaben zu enthalten hat.

Mit Schreiben vom 23. März 2017 wurde der Bf. zur Nachreichung eines Verzeichnisses im Sinne des § 7 Abs. 1 ZBV 2016 aufgefordert.

Mit Schreiben vom 29. März 2017 gab der Bf. im Sinne dieser Aufforderung u.a. den Zuzugszeitpunkt mit 25. September 2016 bekannt.

Die belangte Behörde führt nun aus, dass das Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 – wie sich bereits aus dem Wortlaut ergäbe – durch Änderungen bzw. Ergänzungen nicht zu sanieren sei und demzufolge Neuerungen betreffend ein bereits übermitteltes Verzeichnis ein komplett neues und vollständiges Verzeichnis bedingen würden. Da das Verzeichnis

gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes zu enthalten habe und dieser seitens des Bf. unrichtig ausgewiesen worden sei, sei der Antrag auf Zuzugsbegünstigung bereits aus diesem Grund abzuweisen.

Dazu ist zunächst festzustellen, dass der Bf. in seinem Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 von jeher den 25. September 2016 als Zuzugszeitpunkt angeführt hat. Es erfolgte daher von seiner Seite weder eine Änderung noch eine Ergänzung, sodass sich die Frage der Sanierbarkeit des Verzeichnisses gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 nicht stellt. Wenn die Ausführungen des Bundesministers für Finanzen dahingehend zu verstehen sind, dass dem Bf. die Angabe eines falschen Zuzugszeitpunktes zum Vorwurf gemacht werden soll, obwohl gerade die Rechtsfrage des tatsächlichen Zuzugszeitpunktes Gegenstand der vorliegenden Entscheidung ist, so kann diesem Standpunkt nicht gefolgt werden, da es sich dabei um eine nicht ganz offensichtlich zu beantwortende Rechtsfrage handelt, deren richtige Beantwortung dem Bf. nicht zugemutet werden kann.

## **5.2 Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes gemäß § 7 Abs. 1 Z 7 ZBV 2016**

Nachdem durch die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 nur die zuzugskausale steuerliche Härte (Mehrbelastung) abgebaut werden soll, hat betreffend **Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988** das Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 Z 7 ZBV 2016 die **vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes** zu enthalten.

Im gegenständlichen Fall fehlt der seitens des Bf. vorgelegten Mehrbelastungsrechnung die inhaltliche und damit auch die rechtliche Richtigkeit.

Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung erfolgt gemäß § 5 Abs. 1 ZBV 2016 durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssteuersatzes von mindestens 15% auf die nicht unter § 98 EStG 1988 fallenden Einkünfte unter Hinzurechnung der Hälfte des in § 102 Abs. 3 EStG 1988 genannten Betrages. Bei der Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 ZBV 2016 die Summe der **Einkommen** (§ 2 Abs. 2 EStG 1988), die in den letzten drei Kalenderjahren, die dem Jahr des Zuzuges vorangegangen sind, zu ermitteln sind. Wie die Bestimmung ausdrücklich ausführt, sind die geltenden Vorschriften des EStG 1988 anzuwenden. Der Bf. hingegen berechnet in Anwendung des deutschen EStG den Gesamtbetrag der **Einkünfte** und hat es darüber hinaus verabsäumt, das Werbungskosten- sowie das Sonderausgabenpauschale in Abzug zu bringen.

Da somit seitens des Bf. das Vorliegen einer zuzugskausalen steuerlichen Mehrbelastung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde und nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jeder, der eine Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei das Vorliegen all jener Umstände dazulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, erfolgte die Abweisung des Antrages auf Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 (Beseitigung

steuerlicher Mehrbelastungen) mangels Vorliegens der formellen Voraussetzungen zu Recht.

Da der Anspruch auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 somit dem Grunde nach nicht besteht, ist auch kein Ermessen iSd. § 20 BAO zu üben.

Die Beschwerde gegen die Abweisung des Antrages auf Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 war somit abzuweisen.

Für den Antrag auf Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 erübrigt sich die Darstellung des pauschalen Steuersatzes. Im Hinblick darauf, dass der Bf. nach Inkrafttreten der mit Steuerreformgesetz 2015/2016 eingeführten Gesetzesänderung nach Österreich zugezogen ist und auch alle übrigen Voraussetzungen des § 103 Abs. 1a EStG 1988 erfüllt sind, ist dem Bf. im Rahmen des Ermessens (§ 20 BAO) der Zuzugsfreibetrag für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem 4. September 2016 zu gewähren.

Der Beschwerde betreffend die Abweisung des Antrages auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 ist daher Folge zu geben.

### **C) Unzulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Betreffend die Rechtsfrage der Begründung des Mittelpunktes der Lebensinteressen orientierte sich das Bundesfinanzgericht an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur. Im Übrigen standen Sachverhaltsfragen im Mittelpunkt der vorliegenden Entscheidung, welche im Zuge der freien Beweiswürdigung zu beurteilen waren. Beweiswürdigungsfragen sind als solche einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Wien, am 29. Oktober 2018

