

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0198-VI/8/2017, vom 13. Juni 2017, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG, zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde wird Folge gegeben und der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 für einen Zeitraum von fünf Jahren ab 27. Februar 2017 gewährt.
- 2.) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Mit Eingabe vom 21. April 2017 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988. Er habe am 1. März 2017 die Laufbahnstelle (tenure track) an der Fakultät für Lebenswissenschaften am Departement for Molecular Evolution and Development an der Universität **** angenommen. Die Kriterien zur Erfüllung der Voraussetzungen eines Zuzugsfreibetrages stellte der Bf. wie folgt dar:

Z1. Wissenschaftliche Tätigkeit: die Tenure-Track-Stelle ermögliche es dem Bf., eine eigene Forschungsgruppe aufzubauen und zu leiten. Die Forschungsrichtung entspreche den Qualifikationen des Bf. auf dem Gebiet der Genomik und sei ergänzend zu vielen Arbeitsgruppen an der Universität **** und anderen Forschungseinrichtungen in Österreich. Eines der Hauptinteressen des Bf. bestehe darin, an der Etablierung und Weiterentwicklung dieser genomischen Richtung und allgemeinen bioinformatischen Infrastruktur an der Universität **** (und generell in Österreich) beteiligt zu sein.

Z2. Öffentliches Interesse: Die Forschung des Bf. befasse sich mit dem Thema der Evolution der Komplexität auf der molekularen Ebene. Diese grundlegende Frage der Biologie finde Resonanz in den öffentlichen Medien. Die Arbeiten des Bf. (z.B. Publikation des ersten Genomes eines Kopffüßlers – Oktopus) seien in verschiedenen internationalen Zeitschriften aufgegriffen worden, u.a. Washington Post, The Economist, Discovery, Daily Mail, Japan Times, aber auch in deutschsprachigen Medien. Da der Bf. weiterhin an Kopffüßlern forschen wolle, arbeite er derzeit an möglichen Kollaborationen zwischen der Universität und den öffentlichen Aquarien (Haus des Meeres und **** Zoo), was auch dazu beitrage, die Forschung der Öffentlichkeit näher zu bringen.

Z3. Förderung von Wissenschaft und Forschung: Durch seine internationale wissenschaftliche Laufbahn (geboren in Russland, studiert in Deutschland, Forschung in den USA, in Europa und Japan) habe der Bf. ein großes Netzwerk an Kollaborationen aufgebaut, welches er mit seiner Stelle nach **** bringe und neue Projekte starte. Seine Expertise auf dem Gebiet der Genomik sei gefragt, und es würden vielfältige Kollaborationen auf der nationalen Ebene entstehen. Durch seine Tenure-Track-Stelle an der Universität sei der Bf. besonders interessiert daran, sein Wissen, seine Erfahrungen und Methoden an die neue Generation weiterzugeben. In diesem Sinne sei die Beteiligung an Lehre und Ausbildung der Studenten für ihn ein wichtiger Bestandteil seiner Tätigkeit.

Z4. Wissenschaftliche Qualifikation: Der Bf. habe mehr als zwanzig Publikationen in internationalen Journals mit mehr als 3.000 Zitationen insgesamt. Seine top5 Publikationen seien alle bei Nature veröffentlicht. Bei vier davon sei der Bf. entweder Erst- oder „co-first“ Autor, bei der fünften sei er auf der zweiten Stelle. Durchschnittlich gesehen sei der Bf. in den letzten fünf Jahren an zwei Nature or Science Publikationen pro Jahr beteiligt gewesen. Darüber hinaus habe er externes Funding für seine Forschung bekommen können sowie einige eigene Forschungs- und Reisegrants.

Der Lebensmittelpunkt der Familie des Bf. befinde sich auch in Österreich und es werde daran gearbeitet, den auch zu befestigen, damit langfristig die Karrieren der Familie in Österreich aufgebaut werden könnten.

Zusätzlich führte der Bf. aus, dass er und seine Familie am 27. Februar 2017 direkt aus Japan nach Österreich gezogen seien, er in den letzten zehn Jahren nicht in Österreich wohnhaft gewesen sei, er in den letzten fünf Jahren einen Aufenthaltstitel für Deutschland (Niederlassungserlaubnis) und für Japan (Forschervisum) gehabt habe und sein Lebensmittelpunkt der letzten Jahre in Japan gewesen sei.

Die gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 erforderlichen Angaben wurden somit in die Antragsbegründung integriert, Beilagen wurden jedoch keine übermittelt. Mit Eingabe vom 16. Mai 2017 legte der Bf. ein entsprechendes Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 samt Beilagen vor.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2017 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 ab. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bf. laut vorgelegtem Arbeitsvertrag mit der Universität **** neben der Mitarbeit an Forschungsaufgaben und selbständigen Forschungstätigkeiten auch noch zur Erbringung von Lehr- und administrativen Tätigkeiten verpflichtet sei. Laut Auskunft der Universität **** vom 6. Juni 2017 liege die Tätigkeit des Bf. je zu einem Drittel in Forschung, Lehre und Administration, wobei sich die Administration immer auf Forschung und Lehre beziehe. Damit habe der Bf. nicht glaubhaft machen können, dass er eine überwiegend wissenschaftliche Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 ausübe.

Der Bescheid wurde am 11. Oktober 2017 durch Hinterlegung zugestellt.

In der gegen diesen Bescheid mit Eingabe vom 20. Oktober 2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete der Bf. ein, dass der Bescheid nicht der Wahrheit entspreche, da der Bf. hauptsächlich wissenschaftliche Tätigkeit betreibe und weil er wegen der fehlenden Nachweise nicht informiert worden sei. Er beantrage daher eine Neubeurteilung seines Antrages und lege eine detaillierte Begründung und einige Nachweise (neue Auflage und Spezifizierung des Vertrages bzw. die Qualifizierungsvereinbarung und Nachweise über genehmigte Forschungsanträge) bei.

Begründend führte der Bf. zum einen aus, dass die im Bescheid aufgeführte Aufteilung seiner Arbeitszeit auf jeweils ein Drittel Forschung/Lehre/Administration von der Universität ohne sein Wissen und Beweise so angegeben worden sei, aber nicht annähernd dem Vertrag oder der tatsächlichen Arbeitsaufteilung des Bf. entspreche. Das sei offensichtlich ein Missverständnis. In dem Vertrag seien maximal vier Semesterwochenstunden Lehre aufgelistet, das seien viermal 30 Semesterstunden, also 120 Stunden im ganzen Jahr. Das entspreche weniger als 10% der gesamten Arbeitszeit. Darüber hinaus handle es sich um Maximalwerte. In der Realität seien es noch weniger Lehrstunden. Im letzten Semester habe der Bf. nicht gelehrt (Forschungsanträge geschrieben und gestellt), in diesem Semester lehre der Bf. eine Vorlesung (eine Semesterwochenstunde) zusammen mit einem Kollegen (d.h. der Anteil des Bf. sei nur 30 Minuten pro Semesterwoche). Der Bf. nehme auch an einem Seminar teil, welches er mit zwei anderen Kollegen mittleite, mit ähnlichem Arbeitsaufwand.

Zum anderen brachte der Bf. vor, dass er keine administrative Aufgabe innehave. Dies bedeute, dass die Forschungsarbeit mindestens 90% seiner Arbeitszeit ausmache.

Die Forschungsarbeit des Bf. sei jetzt schon in vollem Gange. Er habe am 10. Oktober 2017 (erst ein halbes Jahr nach seiner Ankunft) ein Forschungsgrant über 300.000 Euro vom österreichischen Wissenschaftsfond (FWF) erhalten. Dieses Projekt umfasse zwei Doktorand_innen Stellen und Sachmittel für ein dreijähriges Forschungsprojekt. Die Bewilligung eines FWF Antrages, welche sehr kompetitiv seien, würde hohes Ansehen in der internationalen Forschungsgemeinschaft genießen. Ende Oktober nehme der Bf. für mehrere

Wochen an einem Forschungsaufenthalt an der Universität *** teil, für welchen er Geld aus dem strategischen Partnerprogramm ***-**** erhalten habe. Dies seien reine Forschungsarbeiten, die die meiste Zeit in Anspruch nähmen. Außerdem werde der Bf. maßgeblich an anderen Forschungsanträgen und Konsortien beteiligt, die eingereicht worden seien.

Seit seiner Ankunft in **** habe der Bf. an mehr als fünf internationalen Konferenzen teilgenommen, was ausschließlich der Forschung und internationalen Kollaboration diene. Er baue seine Forschungsgruppe auf, derzeit mit einer Doktorandin, dazu würden mindestens zwei weitere Doktorand_innen (aus dem bewilligten FWF Antrag), aber auch Post-Doktorand_innen kommen. Der Bf. werde auch Master-Student_innen im Rahmen seiner Forschungsprojekte betreuen.

Der Bf. habe bereits die Qualifizierungsvereinbarung zur Hochstufung zum Assistenz Professor mit der Uni **** abgeschlossen, in der explizit stehe, dass er mindestens zwei Forschungsarbeiten in internationalen Zeitschriften pro Jahr publizieren müsse. Daher liege auch der Hauptschwerpunkt seiner Laufbahnstelle auf der Forschung.

Zum Nachweis legte der Bf. Kopien der Qualifizierungsvereinbarung sowie der bewilligten Forschungsanträge bei.

Am 6. Februar 2018 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II) Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf. ist Staatsangehöriger der russischen Föderation und wurde mit 1. März 2017 als Universitätsassistent Postdoc (Tenur Track) an die Universität **** berufen.

Laut seinem Arbeitsvertrag mit der Universität **** vom 6. Jänner 2017 werden seine Aufgaben wie folgt umschrieben:

- 1) Mitarbeit bei Forschungsaufgaben, bei Lehr- und Verwaltungsaufgaben, die der Organisationseinheit/Subeinheit, der er zugewiesen ist, obliegen;
- 2) Mitarbeit bei Prüfungen;
- 3) Mitarbeit an Organisations- und Verwaltungsaufgaben sowie an Evaluierungsmaßnahmen;
- 4) Betreuung von Studierenden;
- 5) selbständige Forschungstätigkeiten;

6) selbständige Durchführung von Lehrveranstaltungen, insbesondere Pflichtlehrveranstaltungen in allen Zyklen der einschlägigen Studienrichtungen, und Abhaltung von Prüfungen nach Maßgabe der Beauftragung.

Mit Eingabe vom 21. April 2017 beantragte der Bf. die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988. Als Zuzugszeitpunkt führte er den 27. Februar 2017 an.

Mit Eingabe vom 16. Mai 2017 legte der Bf. ein Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 samt der erforderlichen Beilagen vor.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2017 teilte die Universität ****, Personalwesen und Frauenförderung Personaladministration, zum Aufgabenbereich des Bf. mit, dass die vertraglich verteilten Aufgaben in drei Blöcke eingeteilt werden könnten: Forschung, Lehre, Administration. Die etwas detaillierte Aufzählung im Vertrag habe den Zweck, dass alle drei Bereiche konkretisierten würden und beiden Vertragspartnern klar sei, dass z.B. Lehre nicht auf das Abhalten einer Lehrveranstaltung begrenzt sei, sondern auch die Betreuung von Studierendenarbeiten oder die Abnahme von Prüfungen umfasse. Es sei regelmäßig so, dass die Anteile an Forschung, Lehre und Administration jeweils ein Drittel des Aufgabenbereichs ausmachten, wobei sich die Administration immer auf Forschung oder Lehre beziehe.

Mit Bescheid vom 13. Juni 2017 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG mangels Vorliegens einer überwiegend wissenschaftlichen Tätigkeit des Bf. iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 ab.

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.

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 Q 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.

Wissenschaft und Forschung

§ 2. (1) Der Zuzug hochqualifizierter Personen aus dem Ausland dient der Förderung von Wissenschaft und Forschung und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Die Tätigkeit der zuziehenden Person im Bereich der Wissenschaft und Forschung besteht überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste). Eine Tätigkeit ist als wissenschaftlich anzusehen, wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem

Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung).

2. Die Tätigkeit im Bereich der Wissenschaft und Forschung liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.

3. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.

4. Die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Antragstellers ist hinreichend dokumentiert.

(2) Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt in folgenden Fällen jedenfalls im öffentlichen Interesse:

1. Der zuziehende Wissenschaftler wird als Professorin/Professor im Sinne des § 94 Abs. 2 Z 1 Universitätsgesetz 2002 (UG), BGBl. I Nr. 120, tätig oder des § 12 Abs. 1 Bundesgesetz über das Institute of Science and Technology – Austria, BGBl. I Nr. 69/2006 in Verbindung mit § 94 Abs. 2 Z 1 UG.

2. Der zuziehende Wissenschaftler wird in seinem Habilitationsfach oder einem an sein Habilitationsfach angrenzenden wissenschaftlichen oder künstlerischen Fach tätig, und zwar an einer

a) Universität im Sinne des § 4 UG oder § 1 Bundesgesetz über die Universität für Weiterbildung Krems (DUK-Gesetz 2004), BGBl. I Nr. 22/2004, an einer

b) Privatuniversität im Sinne des § 1 Privatuniversitätengesetz (PUG), BGBl. I Nr. 74/2011, an einer

c) Fachhochschule im Sinne des § 8 Fachhochschul-Studiengesetz (FHStG), BGBl. Nr. 340/1993, in einer

d) wissenschaftlichen Einrichtung im Sinne des Forschungsorganisationsgesetzes (FOG), BGBl. Nr. 341/1981, in einer

e) Körperschaft, die kraft Gesetzes eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, im Wesentlichen der Forschung dient, oder in einer

f) nach § 71 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005 zertifizierten Forschungseinrichtung.

Die Forschung und experimentelle Entwicklung muss in einem inländischen Betrieb, einer inländischen Betriebsstätte oder einer anderen inländischen wirtschaftlich selbständigen

Einheit dieser Forschungseinrichtung erfolgen. Bei Personen, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen dabei die der Forschung und experimentellen Entwicklung (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste) dienenden Tätigkeiten im Kalenderjahr überwiegen.

3. Die dem zuziehenden Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) stellen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG 1988 dar und betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt. Z 2 letzter Satz gilt entsprechend.

[...]

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.

[...]“

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

3) Die Förderung von Wissenschaft und Forschung im öffentlichen Interesse

Da der Gesetzestext des § 103 EStG nicht näher konkretisiert, wann der Zuzug einer Person der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und damit im öffentlichen Interesse liegt, widmet sich § 2 ZBV 2016 dieser Frage.

§ 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 statuiert, dass die der Förderung von Wissenschaft und Forschung zu Grunde liegende Tätigkeit der zuziehenden Person überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit bestehen muss. Danach ist eine Tätigkeit als wissenschaftlichen anzusehen, „wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten“. Diese Definition der *wissenschaftlichen Tätigkeit* deckt sich mit der Definition von *Forschung und experimenteller Entwicklung* in der Forschungsprämienverordnung.

Im vorliegenden Fall verwehrte die belangte Behörde die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG mit der Begründung, dass die Tätigkeit des Bf. nicht überwiegend eine wissenschaftliche Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 ZBV 2016 darstelle. Dies ergebe sich zum einen aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag mit der Universität ****, wonach der Bf. neben der Mitarbeit an Forschungsaufgaben und selbständigen Forschungstätigkeiten auch zur Erbringung von Lehr- und administrativen Tätigkeiten verpflichtet sei, sowie zum anderen aus der Auskunft der Universität ****, wonach die Tätigkeit des Bf. jeweils zu einem Drittel in Forschung, Lehre und Administration liege.

Der Bf. wendet dagegen ein, dass er hauptsächlich wissenschaftliche Tätigkeit betreibe, da die Forschungsarbeit mindestens 90% seiner Arbeitszeit ausmache. So seien ihm vom österreichischen Wissenschaftsfond (FWF) ein dreijähriges Forschungsprojekt bewilligt und dafür Mittel in der Höhe von 300.000 Euro gewährt worden. Des Weiteren habe er an einem Forschungsaufenthalt an der Universität *** teilgenommen und werde maßgeblich an anderen Forschungsanträgen und Konsortien beteiligt. Seit seinem Zuzug habe er an mehr als fünf internationalen Konferenzen teilgenommen und baue seine eigene Forschungsgruppe auf. Da auch in seiner Qualifizierungsvereinbarung mit der Universität **** ausdrücklich

festgehalten werde, dass er mindestens zwei Forschungsarbeiten in internationalen Zeitschriften pro Jahr publizieren müsse, liege der Schwerpunkt seiner Tätigkeit auf der Forschung, während sich seine Lehrtätigkeit auf 30 Minuten pro Semesterwochenstunde beschränke.

Zu der im gegenständlichen Fall strittigen Frage, ob die Tätigkeit des Bf. an der Universität ***** überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit besteht, ist zunächst festzustellen, dass nach dem klassischen österreichischen Universitätssystem Forschung und Lehre eine untrennbare Einheit bilden. Wissenschaft ist das Streben nach objektiver Erkenntnis, ihr oberstes Ziel das Gewinnen und Bewahren von Erkenntnissen. Dass Wissenschaft sowohl Forschung als auch Lehre umfasst kann aus den Forderungen des Gewinnens und Bewahrens von Erkenntnis gefolgert werden.

Diese Ansicht stützt auch der Verwaltungsgerichtshof wenn er wie folgt ausführt:

„Eine Tätigkeit ist erst dann als wissenschaftlich zu werten, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Erforschung, d.h. dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse, oder (und) der Lehre, d.h. der Vermittlung einer Wissenschaft an andere (Lernende) zum Zwecke der Erweiterung ihres Wissensstandes, dient“ (VwGH 24.4.1996, 92/13/0026).

„Zur wissenschaftlichen Tätigkeit gehören jedenfalls die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftliche Lehre, aber auch die praktische Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse, wenn sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweist“ (VwGH 26.6.2001, 97/14/0170).

„Von einer wissenschaftlichen Tätigkeit iS. wissenschaftlicher Lehre kann nur bei einer Lehrtätigkeit gesprochen werden, die gleich Vorlesungen an Hochschulen oder gleich Vorträgen von einem an wissenschaftlicher Darstellung von Problemen interessierten Hörerkreis (zB Ärzte – oder Juristenkongress) über eine bloße Prüfungsvorbereitung hinaus Einblick in wissenschaftliche Erkenntnisse unter Darstellung des von den bestreffendem Wissenschaftler erarbeiteten Standpunktes bietet“ (VwGH 19.5.1993, 92/13/0119).

Auch die Bestimmung des § 3 Z 1 des Universitätsgesetzes 2002 (UG), BGBl. Nr. 120/2002, wonach zu den Aufgaben der Universitäten u.a. „Entwicklung der Wissenschaften (Forschung und Lehre), Entwicklung und Erschließung der Kunst sowie die Lehre der Kunst“ gehören, spricht dafür, dass der Begriff Wissenschaft sowohl Forschung als auch Lehre beinhaltet.

Die Begriffe „Wissenschaft und Forschung“ in § 2 ZBV 2016 bzw. „Wissenschaft, Forschung, ...“ in § 103 EStG 1988 sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes so zu verstehen, dass „Forschung“ iSd. Zuzugsbegünstigung außeruniversitäre Forschung betrifft, während „Wissenschaft“ aus (universitärer) Forschung und Lehre besteht. Für dieses

Verständnis spricht auch § 2 Abs. 2 Z 1 ZBV 2016, da die an dieser Stelle genannten Universitätsprofessoren im Sinne des § 94 Abs. 2 Z 1 UG gemäß § 97 Abs. 1 UG „für die Forschung oder die Entwicklung und Erschließung der Künste sowie für die Lehre in ihrem Fachgebiet verantwortlich“ sind, die wissenschaftliche Tätigkeit des Universitätsprofessors also Forschung UND Lehre umfasst, wobei sich die Wissenschaft als Verbindung von Forschung und Lehre auch aus § 2 Z 2 UG ergibt.

Hält man sich die Bestimmung des § 2 Z 2 UG vor Augen („...Forschung und Lehre, Verbindung der Entwicklung und Erschließung der Künste und ihrer Lehre sowie Verbindung von Wissenschaft und Kunst“), so ist zu erkennen, dass sich § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 („in einer wissenschaftlichen Tätigkeit (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste)“) an § 2 Z 2 UG anlehnt. Selbst wenn § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 die wissenschaftliche Lehre nicht ausdrücklich als Bestandteil der wissenschaftlichen Tätigkeit anführt, sondern lediglich die Definition der Forschungsprämienverordnung übernimmt, ist daher bei der Definition der wissenschaftlichen Tätigkeit davon auszugehen, dass dazu neben wissenschaftlicher Forschung unweigerlich auch die Vermittlung der Wissenschaft an andere zum Zwecke der Erweiterung ihres Wissensstandes (wissenschaftliche Lehre) gehört.

Da die Tätigkeit des Bf. sowohl laut Vertrag als auch laut Auskunft der Universität ***** vom 6. Juni 2017 jeweils zu einem Drittel aus Forschung, Lehre und Administration besteht, ist im Hinblick darauf, dass die wissenschaftliche Lehre als Teil der wissenschaftlichen Tätigkeit anzusehen ist, von einer überwiegenden (zu rund 2/3) wissenschaftlichen Tätigkeit des Bf. auszugehen.

4) Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 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.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. die gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 erforderlichen Angaben nicht in einem - seinem Antrag auf Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gesondert angeschlossenen – Verzeichnis übermittelt sondern vielmehr diese in die Begründung seines Antrages vom 21. April 2017 integriert. Darüber hinaus legte der Bf. mit Eingabe vom 16. Mai 2017 ein gesondertes Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 mit allen erforderlichen Beilagen vor.

Da der Bf. mit der Vorlage des gesonderten Verzeichnisses samt Beilagen die Voraussetzungen gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 erfüllt hat, kann dem Standpunkt des Bundesministers für Finanzen, wonach der Antrag schon aus formellen Gründen abzuweisen wäre, weil das Verzeichnis laut Verordnungswortlaut „beizulegen“ sei und die

entsprechenden Angaben als Teil des Antragsschriftsatzes nicht ausreichend seien, nicht gefolgt werden.

Auch die weiteren Ausführungen der belangten Behörde, wonach ein Verzeichnis, wie bereits der Begriff klarstelle, eine systematische gegliederte Einheit mit den notwendigen Beilagen darstelle, sodass im Falle von Ergänzungen oder Änderungen dazu ein gesamtes Verzeichnis neu übermittelt werden müsse, können im Hinblick auf die Vorlage des vollständigen Verzeichnisses samt Beilagen nicht nachvollzogen werden. Darüber hinaus erfolgten seitens des Bf. weder Ergänzungen noch Änderungen, sodass sich auch die Frage der Sanierbarkeit eines Verzeichnisses gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 nicht stellt.

Im Hinblick darauf, dass im vorliegenden Fall alle 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 27. Februar 2017 zu gewähren.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

C) Zulässigkeit 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.

Da zur Definition der wissenschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden ist, liegt eine Rechtsfrage von grundlegender Bedeutung nach der Definition des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, sodass die Revision für zulässig erklärt wird.

Wien, am 13. November 2018