

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 5. August 2020, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. 2020-0.188.135, betreffend Abweisung eines Antrages auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung gemäß § 103 Abs. 1 EStG sowie auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die beantragten Zuzugsbegünstigungen gemäß § 103 Abs. 1 EStG sowie gemäß § 103 Abs. 1a EStG für den Zeitraum 09/2019-09/2024 zuerkannt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Eingabe vom 13. März 2020 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen gemäß § 103 Abs. 1 EStG 1988 sowie die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages für Wissenschaftler und Forscher gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988. Der Zuzug aus Deutschland sei laut Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 am 30. September 2019 erfolgt und der Bf. habe sein Dienstverhältnis mit der Universität ***3*** als Assistenzprofessor am Institut für Mathematik am 1. Oktober 2019 angetreten.

Der Bf. übermittelte neben dem Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 1 ZBV 2016 und dem mit der Universität ***3*** abgeschlossenen Dienstvertrag, aus welchem eine überwiegend wissenschaftliche Tätigkeit des Bf. iSd. § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016 hervorgeht, eine mit der Universität ***3*** geschlossene Qualifizierungsvereinbarung sowie seinen Lebenslauf mit einer Liste seiner Publikationen, Invited Talks und der von ihm organisierten Konferenzen und Seminare.

Für die Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes im Rahmen der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen gemäß § 103 Abs. EStG 1988 legte der Bf. die Lohnsteuerbescheinigungen der Jahre 2016 bis 2018 sowie eine Berechnung des Durchschnittssteuersatzes vor.

In seiner Eingabe vom 13. März 2020 verwies der steuerliche Vertreter im Hinblick auf die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Bf. darauf, dass dieser ein internationaler Spitzenforscher sei, was durch seine wissenschaftlichen Fachpublikationen, Mitgliedschaften in internationalen wissenschaftlichen Vereinigungen sowie umfangreichen Track Record an Fachvorträgen bei wissenschaftlichen Konferenzen, Workshops, Kolloquien und Symposien ausgewiesen werde.

Mit Bescheid vom 5. August 2020 wies der Bundesminister für Finanzen die oben genannten Anträge gemäß § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 ab. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass es dem Bf. nicht gelungen sei, das Vorliegen einer hohen wissenschaftlichen Qualifikation, wie sie in § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016 gefordert werde, nachzuweisen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 8. September 2020 frist- und formgerecht Beschwerde erhoben. Darin hielt der steuerliche Vertreter fest, dass der Bf. eine Tenure Track Stelle bekleide, welche nach Absolvierung der Qualifizierungsvereinbarung automatisch in eine assoziierte Professur umgewandelt werde. Einer der vertraglich vereinbarten Aufgabenschwerpunkte dieser Tenure Track Stelle sei der Aufbau und die Leitung einer Arbeitsgruppe. Für die Forschungstätigkeit des Bf. sei bereits eine Forschungsstelle für einen Forschungsmitarbeiter genehmigt; weitere Forschungsstellen, finanziert durch Drittmittel, seien in Planung. Selbst wenn die Projektleitungsverantwortung notwendiges Kriterium sein sollte, würde der Bf. diese Voraussetzung bereits jetzt erfüllen. Das Argument, wonach der Bf. noch am Anfang seiner beruflichen Laufbahn stehe, sei für die Beurteilung einer hohen wissenschaftlichen Qualifikation ohne Bedeutung. Vielmehr sei durch die bescheinigten Tatsachen bereits jetzt eine sehr hohe wissenschaftliche Qualifikation des Bf. vorliegend.

In Zweifelsfällen sieht § 8 ZBV 2016 die Zuziehung der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) zur sachverständigen Beurteilung der Wissenschafts- und Forschungstätigkeit eines Antragstellers vor. Zur Abklärung des öffentlichen Interesses hat die belangte Behörde eine Stellungnahme bei der FFG eingeholt.

In ihrer Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 kam die FFG auf Grundlage der übermittelten Unterlagen zu dem Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall auf Grund des Vorliegens der Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 die Tätigkeit des Bf. im öffentlichen Interesse liege.

Betreffend die Ermittlung des pauschalen Durchschnittssteuersatzes wurde der Bf. mit Vorhalt vom 18. Dezember 2020 aufgefordert, eine adaptierte Berechnung des

Durchschnittsteuersatzes beizubringen, welche mit Eingabe vom 13. April 2021 vorgelegt und ein Durchschnittsteuersatz von 23,89% ermittelt wurde.

Am 14. September 2021 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Bf. hat sein Doktorat im Jahr 2016 an der Technischen Universität Berlin abgeschlossen. Er verfügt über mehrjährige Forschungserfahrung als Postdoc Researcher (ua. an der renommierten University of Oxford), aktuelle wissenschaftliche Publikationen sowie über zahlreiche Invited Talks.

Am 30. September 2019 ist der Bf. von Deutschland nach Österreich zugezogen, wo er seit 1. Oktober 2019 als Assistenzprofessor am Institut für Mathematik an der Universität ***3*** beschäftigt ist. Er bekleidet eine Tenure Track Stelle, welche nach Absolvierung der mit der Universität ***3*** geschlossenen Qualifizierungsvereinbarung automatisch in eine assoziierte Professur umgewandelt wird.

Der Bf. beantragte die Zuzugsbegünstigungen § 103 Abs. 1 und 1a EStG 1988.

2. 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.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

1) Gesetzesgrundlage

§ 103 EStG 1988 in der im Streitfall anwendbaren Fassung, BGBl. I Nr. 117/2016, lautete:

„§ 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.

(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.

(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, 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.“

Die Bestimmung des § 103 Abs. 1a EStG 1988 wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, eingefügt.

2) Zuzugsbegünstigungsverordnung

Auf Basis der Bestimmung des § 103 Abs. 3 EStG 1988 wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016), BGBl. II Nr. 261/2016, erlassen, welche auszugsweise lautet:

„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,*

[...]

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.*

[...]“

„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.“

3) Würdigung

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.

Im öffentlichen Interesse gelegen ist somit der Zuzug hochqualifizierter Wissenschaftler/innen, deren Tätigkeit überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit besteht. Die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Antragstellers/der Antragstellerin muss hinreichend dokumentiert sein. Ohne den Zuzug dieser Forschungs- bzw. Wissenschaftskapazität würde eine Förderung der inländischen Wissenschaft und Forschung nicht in diesem Ausmaß eintreten, als es durch sein Wirken in Österreich zu erwarten ist.

Gemäß § 2 Abs. 2 ZBV 2016 ist das öffentliche Interesse am steuerbegünstigten Zuzug des Wissenschaftlers oder Forschers in unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutung **jedenfalls** gegeben bei Professorinnen/Professoren und Wissenschaftlern, die in ihrem Habilitationsfach oder in einem angrenzenden Fach tätig sind (§ 2 Abs. 2 Z 1 und Z 2 ZBV 2016) sowie bei Wissenschaftlern und Forschern, deren Tätigkeit überwiegend in Forschung und Entwicklung liegt, sofern die an sie zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) prämiengünstigte Forschungsaufwendungen iSd. § 108c Abs. 1 EStG darstellen und mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt betragen (§ 2 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016).

Da im gegenständlichen Fall der Zuzug des Bf. unbestritten unter keinen der in § 2 Abs. 2 ZBV 2016 normierten Standardtatbestände fällt, ist eine materielle Einzelfallbeurteilung gemäß § 2 Abs. 1 ZBV 2016 durchzuführen und anhand der dort genannten Voraussetzungen – mit besonderem Augenmerk auf die Tätigkeit und die Qualifikation des Bf. – zu prüfen, ob durch seinen Zuzug eine im öffentlichen Interesse gelegene Förderung der Wissenschaft oder Forschung zu erwarten ist. Dabei soll im Ergebnis kein strengerer Maßstab als in Abs. 2 ZBV 2016 zur Anwendung kommen.

Unbestritten ist die überwiegend wissenschaftliche Tätigkeit des Bf. an der Universität ***3***. Vielmehr besteht Streit über die hinreichende Dokumentation der hohen wissenschaftlichen Qualifikation des Bf. gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016.

Das Bundesfinanzgericht gelangt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu dem Ergebnis, dass der Bf. seine hohe wissenschaftliche Qualifikation zweifelsfrei nachgewiesen hat. Mit dem Zuzug des Bf. wird spezifisches wissenschaftliches Know-how auf dem Gebiet von theoretischem Machine Learning nach Österreich gebracht. Der Schwerpunkt seiner wissenschaftlichen Tätigkeit liegt im Bereich neuronaler Netze und theoretischer Eigenschaften von Netzwerkräumen. Der Bf. ist als Assistenzprofessor an der Universität ***3*** und hat für seine weitere Laufbahnentwicklung bereits eine Qualifizierungsvereinbarung seitens der Universität erhalten. Es ist daher davon auszugehen, dass die genannten Tätigkeiten weitere Forschungstätigkeiten in Österreich auslösen.

Das Bundesfinanzgericht sieht keinen plausiblen Grund, von der sachverständigen Beurteilung der Tätigkeit des Bf. durch die FFG in ihrer Stellungnahme vom 17. Dezember 2020 abzugehen.

Da die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Bf. gemäß § 2 Abs. 1 ZBV 2016 somit hinreichend dokumentiert wurde, ist davon auszugehen, dass der Zuzug des Bf. im öffentlichen Interesse gelegen ist.

Der Beschwerde ist somit Folge zu geben und die beantragten Zuzugsbegünstigungen gemäß § 103 Abs. 1 und 1a EStG für den Zeitraum 09/2019-09/2024 zuzuerkennen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Bei der im gegenständlichen Fall strittigen Frage, ob seitens des Bf. die hohe wissenschaftliche Qualifikation gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016 hinreichend dokumentiert wurde, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, die keiner ordentlichen Revision zugänglich ist.

Wien, am 2. April 2022