

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 27.02.2020 des Dr. Bf., X1 geboren, Steuernummer ***BF1StNr1***, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, vertreten durch ARTUS Steuerberatung GmbH & CO KG, Stubenring 24, 1010 Wien, gegen Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ.: X3 vom 28.01.2020, zugestellt am 31.01.2020, mit welchem der Antrag vom 16.01.2020 auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages für den Zeitraum 9/2019 bis 292024 gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 abgewiesen wurde,

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf. genannt) beantragte durch seinen steuerlichen Vertreter mit Anbringen vom 16.01.2020 für einen Zeitraum von fünf Jahren ab seinem Zuzug von Ungarn nach Österreich Anfang September 2019 die Zuerkennung eines Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988.

Nach Durchführung des ordentlichen Ermittlungsverfahrens wurde vom Bundesminister für Finanzen mit Bescheid vom 28.01.2020 dieser Antrag auf Steuerbegünstigung nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 in Verbindung mit § 2 der Zuzugsbegünstigungsverordnung (ZBV 2016) abgewiesen. Die Abweisung erfolgte mit der Begründung, dass vom Bf., die im § 2 Abs. 2 Z. 1 bis 2 ZBV 2016 normierten unwiderleglichen Vermutungen einer im öffentlichen Interesse gelegenen Förderung der Wissenschaft oder Forschung durch den Zuzug nicht erfüllt seien. Der

Bf. werde bei seiner Anstellung an der Wirtschaftsuniversität Wien als Universitätsassistent post doc Non Tenure Track – auf die sich der Zuzugsbegünstigungsantrag stützt – nicht als Professor und auch nicht in seinem Habilitationsfach oder diesem angrenzenden wissenschaftliche Fach tätig

Die gesetzliche Interessensvermutung nach § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 wende sich an in der betrieblichen Forschung und experimentellen Entwicklung tätigen Wissenschaftler („die dem Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen stellen Aufwendungen im Sinne des § 108c EStG 1988 dar“). Für den an der Universität beschäftigten Antragsteller komme diese Bestimmung daher schon deshalb nicht in Betracht.

Da der Bf. in keine der Kategorien der gesetzlichen Vermutung einer zu erwartenden im öffentlichen Interesse gelegenen Förderung der Wissenschaft und Forschung nach § 2 Abs. 2 lege cit. falle, habe eine materielle Einzelfallbeurteilung nach § 2 Abs. 1 ZBV 2016 zu erfolgen.

Zu diesem Zweck habe der Steuerpflichtige im Rahmen der Antragstellung seine wissenschaftlichen Leistungen und Tätigkeiten durch entsprechende Urkundenvorlagen dargelegt (insb. Arbeitsvertrag mit der Wirtschaftsuniversität Wien, Stellenbeschreibung sowie den Lebenslauf mit Publikationen). Aufgrund dieser Unterlagen konnte festgestellt werden, dass der Antragsteller seinen PhD-Studium im Jahr 2019 abgeschlossen habe. Seit 1. September 2019 sei er als Universitätsassistent Post doc an der Wirtschaftsuniversität Wien beschäftigt.

Bei einer materiellen Einzelfallbeurteilung müsse das Vorliegen einer jeden Voraussetzung des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 gesondert geprüft werden. Die Prüfung konzentriere sich dabei vor allem auf die Tätigkeit und die Qualifikation des Antragstellers. Im Ergebnis solle bei der materiellen Einzelfallbeurteilung kein strengerer Maßstab angelegt werden, als bei den Standardfällen des § 2 Abs. 2 ZBV 2016 (siehe Erläuterungen zur ZBV 2016). Dass jedoch auch kein niedriger Maßstab anzulegen ist, ergebe sich aus den EB zu § 103 EStG, da laut diesen bloß der Zuzug von Spitzenkräften und nicht von Forschern im Allgemeinen gefördert werden soll (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP25). Es folge sich aus der Systematik des § 2 Abs. 2 Z 1 und 2 ZBV 2016, dass eine hohe wissenschaftliche Qualifikation mit dem Habilitationsniveau vergleichbar sei. Ein abgeschlossenes Doktorat wäre demnach im universitären Bereich erst eine mittlere wissenschaftliche Qualifikation (vgl. BFG 10.1.2019, RV/7100448/2018). Der Bf. verfüge noch über keine Habilitation und er habe seinen PhD in Economics im Jahr 2019 erst abgeschlossen. Vor dem Zuzug nach Österreich habe er keine verantwortungsvollen Forschungspositionen inne. Aus der Normierung ergebe sich eindeutig, dass angehende Wissenschaftler ohne Habilitation, wie etwa Universitätsassistenten, das Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen. Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung sei ein Doktoratsstudium noch keine hinreichend „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ im Sinne des § 2 Ziffer 4 ZBV

(vgl. BFG 25.2.2019, RV/7103382/2018). Aus den dargelegten Nachweisen des Antragstellers könne ebenfalls noch keine hinreichend „hohe wissenschaftliche Qualifikation“, wie sie Spitzenkräfte der Wissenschaft und Forschung aufweisen, festgestellt werden. Die in § 2 Abs. 1 ZBV 2016 normierten Anspruchsvoraussetzungen müssten kumulativ vorliegen, damit dem Antrag auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 stattgegeben werden könne. Da vom Antragsteller das Erfordernis der Nachweis einer hohen wissenschaftlichen Qualifikation im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 4 ZBV 2016 nicht erfüllt sei, würden sich Ausführungen zu den weiteren Voraussetzungen nach § 2 Abs 1 leg cit. erübrigen.

Gegen den Abweisungsbescheid vom 28.01.2020, zugestellt am 31.01.2020 erhob der Bf. durch seinen StV mit Schreiben vom 27.02.2020 frist- und formgerecht Bescheidbeschwerde und begehrte mit folgender Begründung die antragsgemäße Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages:

Der Bf. sei ein Spitzenforscher nach internationalem Format. Seine wissenschaftlich strenge Forschungspraxis sowie sein starker Hintergrund in der Verhaltensökonomie und seinen internationalen Verbindungen kämen den Studierenden ebenso zugute wie der inländischen wissenschaftlichen Community. Der Bf. betreibe exzellente Forschung an der aktuellen Forschungsfront der Verhaltensökonomie zu hochaktuellen und relevanten Fragen, wie etwa im Bereich der Klima- oder Ungleichheitsforschung. Er stärke mit seiner Kompetenz die österreichische Wissenschaftsgemeinschaft. Aus diesen genannten Gründen diene der Zuzug des Bf. der Förderung von Wissenschaft und Forschung und sei daher eindeutig im öffentlichen Interesse gelegen. Weitere Informationen über die konkreten wissenschaftlichen Tätigkeiten des Bf. seien dem beigefügten Schreiben des Institutsvorstandes Univ.-Prof. Dr. G. zu entnehmen.

Mit Vorlagebericht vom 12.11.2020 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde mitsamt dem bezugshabenden Verwaltungsakt als sogenannte Direktvorlage gemäß § 262 Abs. 4 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Über Auftrag des BFG und unter Anhörung des Bf. wurde eine sachverständige Stellungnahme der Forschungsförderungsgesellschaft gemäß § 8 ZBV 2016 eingeholt. In der sachverständigen Beurteilung vom 16.12.2021 gelangte die FFG zu dem Ergebnis, dass aus den vorgelegten Unterlagen nicht erkannt werden könne, dass durch die gegenständliche Tätigkeit des Bf. eine im öffentlichen Interesse gelegene Förderung der Wissenschaft oder Forschung im Sinne des § 103 Abs. 1a EStG 1988 iVm § 2 Abs. 1 ZBV 2016 gegeben sei.

Das ergänzende Beweismittel der negativen sachverständigen Stellungnahme der FFG wurde dem Bf. mit Beschluss vom 20.12.2021 zu Kenntnis gebracht. Von der Möglichkeit sich dazu zu äußern, machte der Bf. keinen Gebrauch.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig und durch widerspruchsfreie Beweismittel nachgewiesen. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen und hat diese Sachverhaltsschilderung der Entscheidung zu Grunde gelegt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Vom Bundesfinanzgericht ist im gegenständlichen Beschwerdeverfahren die Tatfrage zu prüfen, ob die im angefochtenen Bescheid erfolgte Beurteilung der wissenschaftlichen Qualifikation des Bf. im Hinblick auf einen im öffentlichen Interesse gelegenen Zuzugs nach § 2 Abs. 1 ZBV 2016 zutreffend erfolgt ist.

Die Bestimmung des § 103 EStG 1988 über die Zuzugsbegünstigung, BGBl. I Nr. 118/2015, idF StRefG 2015/2016 lautet auszugsweise:

"§ 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.

(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) [...]

(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. [...]"

Die 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.

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

Öffentliches Interessen durch Förderung der Wissenschaft und Forschung nach § 2 ZBV:

„§ 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. [...]"

Der Gesetzestext des § 103 EStG konkretisiert zwar nicht näher, wann der Zuzug einer Person der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und damit im öffentlichen Interesse liegt, doch ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (vgl. ErlRV 684 BlgNR XXV, GP 26) zu entnehmen, dass "angesichts des internationalen Wettbewerbs um die "besten Köpfe" für Wissenschaftler und Forscher Anreize für deren Zuzug nach Österreich geschaffen werden sollen. Begünstigt ist der Zuzug von ausländischen Spitzenkräften aus den Bereichen von Wissenschaft und Forschung".

In der wirkungsorientierten Folgenabschätzung des Steuerreformgesetzes 2015 wird der Sinn der Bestimmung des § 103 EStG dahingehend beschrieben, dass steuerliche Anreize geschaffen werden sollen, um Hemmnisse für den Zuzug von hochqualifizierten Wissenschafts- und Forschungspersonal nach Österreich zu beseitigen.

Entsprechend der klaren Intention des Gesetzgebers, wonach diese Steuerbegünstigung auf den Zuzug von Spitzenkräften der Wissenschaft und Forschung beschränkt ist, widmet sich § 2 ZBV 2016 der Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals "des öffentlichen Interesses" am Zuzug von Wissenschaftlern und Forschern.

Im öffentlichen Interesse gelegen ist somit der Zuzug hochqualifizierter Wissenschaftler. Die hohe wissenschaftliche Qualifikation im Sinne des § 103 EStG muss vom Antragsteller 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 Zuzug in unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutung jedenfalls gegeben, wenn der zuziehende Wissenschaftler in seinem

Habilitationsfach oder in einem angrenzenden Fach an einer Universität oder vergleichbaren Einrichtung tätig wird (§ 2 Abs. 2 Z 1 und Z 2 ZBV 2016).

Die Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG stellt für das Vorliegen des öffentlichen Interesses am Zuzug eindeutig auf bereits höchstqualifizierte Wissenschaftler und Forscher ab und nicht auf eine Förderung des Zuzugs von talentierten Nachwuchskräften. Für die Rekrutierung von High Potentials-Kräften ist die Steuerbegünstigung des § 103 EStG nicht vorgesehen. Diese bleibt primär im Eigeninteresse der universitären oder betrieblichen Wissenschafts- oder Forschungseinrichtung gelegen und kann daher nur durch ihr spezifisches Anreizsystem gefördert werden.

Für die Beschränkung der Steuerbegünstigung des § 103 EStG auf den kleineren Kreis der höchstqualifizierten Wissenschaftler und Forscher spricht die Notwendigkeit, dass der den Zuziehenden gewährte pauschale Steuervorteil gegenüber den vergleichbaren nicht zuziehenden Arbeitskräften sachlich gerechtfertigt sein muss. Diese sachliche Rechtfertigung findet sich eben im objektiven Vorliegen eines öffentlichen Interesses (im wahrscheinlichen Allgemeinutzen) am Wirken einer aus dem Ausland „gewonnenen“ Wissenschafts- oder Forschungskapazität in Österreich.

Aus der Formulierung in § 2 Abs. 2 Z 4 ZBV 2016 lässt sich eine Beweislastverteilung dahingehend ableiten, als die Dokumentationspflicht den Begünstigungswerber trifft und darüber hinaus keine amtswegige Ermittlungspflicht besteht.

In Zweifelsfällen sieht § 8 ZBV 2016 die Beziehung der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) zur sachverständigen Beurteilung der Wissenschafts- und Forschungstätigkeit eines Antragstellers vor. Der Bf. wurde von der Einholung eines solchen Gutachtens verständigt und hätte die Möglichkeit gehabt gegenüber der FFG die hohe wissenschaftliche oder forschende Qualität seiner Tätigkeit bei der WU Wien, wodurch eine im öffentlichen Interesse gelegene Förderung der Wissenschaft und Forschung in Österreich durch seinen Zuzug zu erwarten sei, darzutun.

Vom Bf. erfolgte keine Ergänzung seiner bisher im Verfahren dokumentierten Wissenschafts- und Forschungstätigkeit und er gab auch keine Stellungnahme zur negativen sachverständigen Beurteilung der FFG vom 16.12.2021 ab.

Da die hohe wissenschaftliche Qualifikation gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 ZBV 2016 seitens des Bf. nicht hinreichend dokumentiert werden konnte, ist davon auszugehen, dass der Zuzug des Bf. auch nicht im öffentlichen Interesse gelegen ist.

Für das BFG bestand auf dieser Beweisgrundlage kein plausibler Grund von der sachverständigen Beurteilung der Tätigkeit des Bf. durch die FFG in ihrer Stellungnahme vom 16.12.2021 abzugehen. Danach steht aber fest, dass der Zuzug des Bf. zur Aufnahme der

wissenschaftlichen Tätigkeit bei der WU Wien nicht im öffentlichen Interesse im Sinne des § 103 EStG gelegen ist.

In vergleichbar gelagerten Fällen, wurde vom BFG ebenso das Vorliegen eines öffentlichen Interesses am Zuzug des Steuerpflichtigen verneint (z.B. BFG, 12.01.2022, RV/7103701/2020 zu Entscheidung wie FFG-Gutachten oder BFG, 27.11.2020, RV/7102042/2020 zu High Potentials). Es besteht diesbezüglich somit auch eine einhellige Rechtsprechung des BFG.

2.2. 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.

Die Beurteilung, ob eine konkrete Wissenschafts- und Forschungsleistung – im gegenständlichen Fall die im Antragsverfahren dokumentierten Tätigkeiten des Bf. ein öffentliches Interesse am Zuzug begründen, stellt eine Tatfrage und keine Rechtsfrage dar. Da Tatfragen nicht Gegenstand einer ordentlichen Revision sein können, war diese auch nicht zuzulassen.

Wien, am 1. Februar 2022