

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. September 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. August 2023 betreffend Antrag auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gem. § 103 Abs. 1a EStG vom 10. August 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 10. August 2023 beantragte der Beschwerdeführer unter Beifügung zahlreicher Unterlagen die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung gem. § 103 Abs. 1a EStG. Er sei am *** zum Zweck der Aufnahme einer Hochschulprofessur am FH von Land nach Österreich übersiedelt.

Mit Bescheid vom 28. August 2023 wies die belangte Behörde den Antrag des Beschwerdeführers ab. Zur Begründung führte diese aus, dass fraglich gewesen sei, ob der vertraglich vereinbarte Tätigkeitsbereich des Antragstellers als wissenschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 zu werten gewesen sei, da eine lehrende Tätigkeit arbeitsvertraglich vereinbart worden sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur wissenschaftlichen Tätigkeit nach § 22 EStG 1988, umfasse der Begriff „Wissenschaft“ nicht nur die Forschung, sondern auch die wissenschaftliche Lehre (vgl. VwGH 15.12. 2021, Ro 2019/13/0015). Zu beachten sei jedoch, dass in § 2 Abs 1 Z 1 bis 4 ZBV definiert werde, wann der Zuzug eines Wissenschaftlers oder

Forschern im öffentlichen Interesse gelegen und somit iSd § 103 Abs. 1 bzw. Abs. 1a EStG 1988 begünstigt sei. Nach Z 1 dieser Bestimmung sei dies nur dann der Fall, wenn die Zuziehenden überwiegend eine wissenschaftliche Tätigkeit ausüben würden. Diese erforderliche Tätigkeit werde in der ZBV 2016 eigens definiert, nämlich als eine solche, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werde, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung).

Diese Definition umfasse nicht die Lehre (wobei dies auch den Intentionen des Gesetzgebers zu § 103 EStG 1988 entspreche; vgl. ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 24 ff; vgl. VwGH 13 Ro 0015/2019).

Eine Tätigkeit sei somit dann als wissenschaftlich anzusehen iSd ZBV 2016, wenn sie auf der systematischen Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werde, den Stand der Wissenschaft zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung).

Der Antragsteller habe durch Vorlage des Arbeitsvertrages und weiterer Unterlagen in einer nachvollziehbaren Weise nicht darlegen gekonnt, dass seine Tätigkeit an der FH überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 bestehe.

Mit Schreiben vom 25. September 2023 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde und verwies insbesondere auf den bereits vorgelegten Arbeitsvertrag beim FH, wo auf Seite 2, Absatz 1 festgelegt werde, dass der Arbeitnehmer in Bereichen, die dieser als wissenschaftlich ansehe, mitzuarbeiten habe. Dazu sei zu beachten, dass die vertraglich festgelegte Lehrverantwortung von 18 SWS sich pro Jahr auf 2x15 Wochen verteilen und somit 540 Stunden umfassen würden, von nominell 2080 Arbeitsstunden bei 40 Stunden pro Woche und 52 Arbeitswochen. Zusätzlich sei auf Seite 4, Absatz 1 des Arbeitsvertrages erläutert, dass von einer deutlich höheren Gesamtarbeitszeit ausgegangen werde. Die reine Lehrtätigkeit mache also nominell nicht den überwiegenden Teil der vertraglich festgelegten Tätigkeit aus.

Seine Tätigkeit bestehe, falls nicht überwiegend, so doch zum großen Teil aus wissenschaftlichen Tätigkeiten, die auf systematische Weise und unter Verwendung von wissenschaftlichen Methoden durchgeführt würden, um den Stand der Wissenschaft zu erarbeiten. Er habe bisher umfangreiche Projektverantwortung getragen und werde dies weiterhin tun.

Mit BVE vom 17. Oktober 2023 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung verwies diese auf den vorgelegten Dienstvertrag, den Lebenslauf des Beschwerdeführers sowie die Stellenausschreibung der FH, auf welche sich der Beschwerdeführer ursprünglich beworben habe.

Aufgrund divergierenden Aussagen über den konkreten Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers sei dieser am 16.8.2023 von der Finanzbehörde telefonisch kontaktiert worden. Im Rahmen des Telefonates habe dieser mitgeteilt, dass er an der FH als Vortragender beschäftigt sei und nicht die Position eines „Junior Professors“ im Sinne der vorgelegten Stellenausschreibung bekleide. Er habe sich zwar auf die Position des Junior Professors für das *** beworben, jedoch diese Stelle nicht bekommen.

Laut vorgelegtem Dienstvertrag bestehe die Tätigkeit des Beschwerdeführers an der FH in der Ausübung eines hauptberuflich Lehrenden im Rahmen der Studiengänge des Dienstgebers. Des Weiteren führe der Dienstvertrag noch folgende Tätigkeiten an: „Unterstützung der Geschäftsführung und der Studiengangleitung bei der Berufung und Koordination externer Lehrbeauftragter, (...) bei der Auswahl bzw. Aufnahme von Studenten, der Organisation, Qualitätssicherung und (Weiter) Entwicklung von Studiengängen und sonstigen Fortbildungs- bzw. Schulungsangeboten“ (vgl. Punkt II des vorgelegten Dienstvertrages, Seite 1).

Es sei somit vertraglich eine lehrende Tätigkeit vereinbart worden und der Beschwerdeführer werde auch auf der Homepage des Arbeitgebers als „Senior Lecturer“ aufgelistet (Stand 16.8.2023 sowie 02.11.2023).

Eine Tätigkeit sei dann als wissenschaftlich iSd ZBV 2016 anzusehen, wenn sie auf der systematischen Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werde, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung). Diese Definition umfasse nicht die Lehre (wobei dies auch den Intentionen des Gesetzgebers zu § 103 EStG 1988 entspreche).

Die Lehre (einschließlich der Lehre der Kunst) gelte nach der Rechtsprechung daher nicht als wissenschaftliche Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 (vgl. auch BFG RV/7100469/2022). Erst in der Bescheidbeschwerde habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass seine Lehrverantwortung nicht seine gesamte Arbeitszeit erfasse, sondern dass die reine Lehrtätigkeit nicht den überwiegenden Teil der vertraglich festgelegten Tätigkeit ausmache.

Diese Aussage widerspreche jedoch gerade der Tätigkeitsbeschreibung bzw. dem Arbeitsbereich des Beschwerdeführers, wie er im Dienstvertrag und auch im Erstantrag beschrieben werde. Es sei natürlich davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer nicht 40 Wochenstunden damit verbringe, als Vortragender tätig zu sein, sondern auch andere Tätigkeiten, zu welchen er arbeitsvertraglich verpflichtet sei, ausübe. Unterstrichen werde dies auch dadurch, dass eine ausschließliche bzw. überwiegende Lehrtätigkeit, selbst wenn sie aus einkommensteuerlicher Sicht eine wissenschaftliche Tätigkeit darstellt, keine Zuzugsbegünstigung vermittle (vgl. VwGH Ro 2019/13/0015).

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2023 ersuchte der Beschwerdeführer um Vorlage der Beschwerde an das BFG und verwies einerseits auf eine Kooperation mit ***, andererseits auf den Arbeitsvertrag, wo zwar die Lehre als Tätigkeit erwähnt werde, aber ebenso diverse wissenschaftliche Tätigkeiten (Betreuung von Haus-, Projekt-, Bakkalaureats- und Masterarbeiten sowie die Durchführung von anwendungsorientierten Forschungsarbeiten etc). Auch habe er bereits darlegt, dass mit den ebenfalls im Vertrag festgelegten 18 Semesterwochenstunden ein kleiner Teil seiner Arbeitszeit für die Lehre vorgesehen sei. Welches übrigens durch Betreuungsfunktionen sowie Projektarbeit weiter reduziert werde. Forschungsaufgaben seien ebenfalls Teil der Anstellung. Die Aussage, es sei somit eine lehrende Tätigkeit vereinbart worden, sei falsch und es sei eine lehrende und forschende Tätigkeit festgelegt worden. Bei der Betreuung von Abschlussarbeiten handle es sich nicht um eine lehrende, sondern eine wissenschaftliche Tätigkeit. Im vorgelegten Arbeitsvertrag werde klar der Umfang der Lehrtätigkeit beschrieben. Der Sachverhalt gestalte sich derart, dass während der Vorlesungszeit etwa die Hälfte Lehre und die andere Hälfte Forschung sei, während er in der vorlesungsfreien Zeit fast ausschließlich Forschung betreibe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer verlegte mit *** seinen Hauptwohnsitz von Land nach Österreich. Vor diesem Zeitpunkt hatte er keinen Wohnsitz in Österreich.

Mit Vertrag vom 23. Dezember 2022 schloss der Beschwerdeführer einen Arbeitsvertrag mit dem FH. In diesem wurde u.a. folgendes festgehalten:

„I. Der Dienstnehmer tritt am 1. Mai 2023 in die Dienste des Dienstgebers ein.

II. Der Dienstnehmer wird als vollbeschäftigter Angestellter aufgenommen. Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt ohne Ruhepausen 40 Stunden.

Die Dienstpflichten des Dienstnehmers bestehen in der Ausübung der Position eines hauptberuflich Lehrenden im Rahmen der Studiengänge des Dienstgebers. Zu den Aufgaben zählen insbesondere die Unterstützung der Geschäftsführung und der Studiengangsleitung bei der Berufung und Koordination externer Lehrbeauftragter, bei der Auswahl bzw. Aufnahme von Studierenden, der Implementierung von Studienplänen und Prüfungsordnungen, der Anrechnung nachgewiesener Kenntnisse, der Organisation, Qualitätssicherung und der (Weiter-)Entwicklung von Studiengängen und sonstigen Fortbildungs- bzw. Schulungsangeboten u.ä.m. Von zentraler Bedeutung im Rahmen der Dienstpflichten ist insbesondere die qualitätsorientierte Bestreitung eigener Lehrveranstaltungen, Abhaltung von

Prüfungen, Betreuung von Haus-, Projekt-, Bakkalaureats- und Masterarbeiten sowie die Durchführung anwendungsorientierter Forschungsarbeiten u.a.m.

Hinsichtlich der Bestreitung eigener Lehrveranstaltungen verpflichtet sich der Dienstnehmer, solche ab Studienjahr 2023/24 in der Dauer von mindestens 18 Semesterwochenstunden je Semester zu erbringen. Im Sommersemester 2023 bestreitet der Dienstnehmer eigene Lehrveranstaltungen im Ausmaß von 9 Semesterwochenstunden. Sofern studienplanbedingt in einem Semester eine geringere Semesterwochenstundenzahl zu erbringen ist, ist dies - nach Möglichkeit innerhalb desselben Studienjahres - durch entsprechende Mehrleistung in anderen Semestern auszugleichen. Durch gesonderte Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern können im Einzelfall andere Tätigkeiten auf diese Lehrverpflichtung angerechnet werden.

Zu den Pflichten des Dienstnehmers zählt weiters über Weisung des Dienstgebers die Mitwirkung beim weiteren Auf- bzw. Ausbau von Strukturen und Prozessen, die Betreuung sonstiger Bildungs- bzw. Dienstleistungsangebote des Dienstgebers sowie die Mitwirkung an Projekten des Dienstgebers für Dritte (z.B. Kooperationsprojekte mit der Wirtschaft, F&E-Projekte, Consulting o.ä.); dem Dienstgeber steht es daher frei, den Dienstnehmer auch für diesbezüglich einschlägige Tätigkeiten im Bereich der dienstgebenden Gesellschaft oder mit der dienstgebenden Gesellschaft verbundener Unternehmungen einzusetzen.

[...]“

Der Beschwerdeführer war nach seinem Zuzug nach Österreich nicht überwiegend wissenschaftlich tätig.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend Zuzugszeitpunkt und Arbeitsvertrag ergeben sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und sind insoweit auch unstrittig.

Zur Feststellung, dass der Beschwerdeführer nicht überwiegend wissenschaftlich tätig war:

Im vom Beschwerdeführer vorgelegten Dienstvertrag wird ausdrücklich festgehalten, dass dieser in der Position eines „*hauptberuflich Lehrenden im Rahmen der Studiengänge des Dienstgebers*“ angestellt wurde. In diesem Rahmen wird dieser dazu verpflichtet eigene Lehrveranstaltungen in der Dauer von mindestens 18 Semesterwochenstunden je Semester zu erbringen.

Im Dienstvertrag wird zwar festgehalten, dass zu den Pflichten des Beschwerdeführers über Weisung auch die Mitwirkung beim weiteren Auf- bzw. Ausbau von Strukturen und Prozessen, die Betreuung sonstiger Bildungs- bzw. Dienstleistungsangebote des Dienstgebers sowie die Mitwirkung an Projekten des Dienstgebers für Dritte (z.B. Kooperationsprojekte mit der Wirtschaft, F&E-Projekte, Consulting o.ä.) zählen. Daraus lässt sich jedoch in keiner Weise

ableiten, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers tatsächlich überwiegend wissenschaftlich war. Vielmehr scheint aufgrund einer mindestens zu erbringenden Anzahl von 18 Semesterwochenstunden auch unter Berücksichtigung von studienfreien Zeiten der Schwerpunkt der Tätigkeit in der Lehre zu liegen. Es ist davon auszugehen, dass auch Vor- und Nachbereitungen der Lehrtätigkeiten erforderlich sind, die als dazu gehörige administrative Tätigkeiten die reinen Lehrzeiten von 18 Semesterwochenstunden noch zusätzlich erhöhen. Bei einer vertraglich festgelegten Arbeitszeit von 40 Wochenstunden kann auch angesichts der anderen vertraglich festgelegten Verpflichtungen der Schwerpunkt der Tätigkeit daher nicht überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Forschungstätigkeiten liegen.

Ein vorgelegtes Schreiben des FH vom 25. September 2023, das sich offensichtlich zudem auf eine neue Position des Beschwerdeführers bezieht, unterstreicht diesen Eindruck: „Abgesehen von der Lehre liegt Bf Schwerpunkt im Bereich der verfahrenstechnischen Forschung...“. Die Lehre erscheint auch in diesem Zusammenhang als wichtiger Schwerpunkt seiner Tätigkeit.

Der Beschwerdeführer verwies in seinen Schreiben mehrmals darauf, dass seine Tätigkeit überwiegend wissenschaftlich sei, konkretere Nachweise unterblieben jedoch.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Beschwerdeführer entsprechend der Formulierung in seinem Arbeitsvertrag in „*der Position eines hauptberuflichen Lehrenden im Rahmen der Studiengänge des Dienstgebers*“ auch tatsächlich vorwiegend in der Lehre beschäftigt und somit nicht überwiegend wissenschaftlich tätig war.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 103 Abs. 1a EStG 1988 idgF lautet auszugsweise:

„Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann das Finanzamt Österreich, 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 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV 2016), BGBl. II Nr. 261/2016, lautet auszugsweise:

„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).“

Voraussetzung für die Gewährung einer Begünstigung gem. § 103 Abs. 1a EStG 1988 iVm § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV ist daher, dass die Tätigkeit der zuziehenden Person überwiegend eine wissenschaftliche Tätigkeit darstellt.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 15. Dezember 2021, Ro 2019/13/0015, festgehalten, dass in § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV der Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit eigens definiert wird, *„nämlich als eine solche, die 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). Diese Definition umfasst nicht die Lehre. Dass dies den Intentionen des Gesetzgebers widersprechen würde, ist nicht ersichtlich, weil ausweislich der Erläuterungen zu § 103 EStG 1988 eine ausschließliche bzw. überwiegende Lehrtätigkeit, selbst wenn sie aus einkommensteuerlicher Sicht eine wissenschaftliche Tätigkeit darstellt, keine Zuzugsbegünstigung vermitteln soll.“*

Gemäß den Feststellungen schloss der Beschwerdeführer am 23. September 2022 einen Arbeitsvertrag mit dem FH zur *„Ausübung der Position eines hauptberuflich Lehrenden im Rahmen der Studiengänge des Dienstgebers“* ab. In diesem Vertrag wurde bei einer Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden eine Lehrverpflichtung von mindestens 18 Semesterwochenstunden vereinbart. Es ist davon auszugehen, dass auch Vor- und Nachbereitungen der vereinbarten Lehrtätigkeiten erforderlich sind, die als dazu gehörige administrative Tätigkeiten den Anteil der Lehrzeiten von 18 Semesterwochenstunden in Hinblick auf die Gesamttätigkeit noch deutlich erhöhen. Der Beschwerdeführer übermittelte keine Nachweise, dass die Tätigkeit beim FH tatsächlich – entgegen der ausdrücklichen vertraglichen Vereinbarung – nicht überwiegend in einer Lehrtätigkeit bestand. Gemäß dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt lag daher keine überwiegend wissenschaftliche Tätigkeit vor, weshalb die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung gem. § 103 EStG schon aus diesem Grund nicht vorlagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Da entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht vor.

Wien, am 28. Februar 2025