

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 19.3.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, GZ 2023-0.713.139, vom 15.2.2024, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988, zu Recht erkannt:

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 Eingabe vom 27.9.2023 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988.

Er werde ab 1. Oktober 2023 als Rektor und Forschungsbeauftragter an der TU ***3*** tätig sein, wobei der Schwerpunkt der Tätigkeit in der Verfolgung des österreichischen Gesamtentwicklungsplanes der österreichischen Universitäten für den Zeitraum 2022 bis 2027 liege. Wesentlicher Bestandteil der Tätigkeit des Bf. werde sein, dass er die Forschung und Entwicklung in Österreich vorantreibe, künftige Investoren nach Österreich vermittele und damit auch die Systemziele umgesetzt würden.

Nach seinen eigenen Ausführungen werde die Erschließung von Wissenschaft, Forschung und Entwicklung sowie Technologietransfer in internationaler Ausrichtung, einschließlich eigener Forschung 60%, Verwaltungstätigkeiten 25% und Repräsentationstätigkeiten innerhalb und außerhalb der TU ***3*** 15% der Tätigkeit des Bf. in Anspruch nehmen, weswegen sein Zuzug der Wissenschaft und Forschung diene und aus diesem Grunde auch im öffentlichen Interesse Österreichs gelegen sei.

Sein Zuzug nach Österreich sei am 1.11.2023 erfolgt. Am 8.11.2023 wurde die Meldebestätigung in Österreich nachgereicht, mit Eingabe vom 3.1.2024 die Abmeldung des Hauptwohnsitzes in Deutschland.

Ebenfalls übermittelt wurden die Zeitaufzeichnungen für die Monate November und Dezember 2023, wonach der Anteil der geleisteten Arbeitszeit für Forschung und Entwicklung bezogen auf die TU ***3*** geleisteten Tätigkeiten im November 77,15% und im Dezember 61,52% betragen haben, sowie ein in der Zeitschrift NEWS abgedrucktes Interview mit dem Bf., wonach es seine Aufgabe sei, die Forschung nach Österreich zu holen und zu verhindern, dass potentielle Partner in der Wirtschaft den Standort Österreich verlassen würden.

Seine Agenden in der Verwaltung habe der Bf. weitestgehend abgegeben.

Mit Bescheid vom 15.2.2024 wies die belangte Behörde den Antrag auf Gewährung der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 ab. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass es im vorliegenden Fall an der geforderten unmittelbaren wissenschaftlichen Tätigkeit, an welche die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung geknüpft sei, mangle.

Dagegen erhob der Bf. mit Eingabe vom 29. März 2024 Beschwerde und begehrte die Abänderung des Bescheides dahingehend, als der Zuzugsfreibetrag zuerkannt werde. Begründend wird im Wesentlichen ausgeführt, dass das Ermittlungsverfahren gemäß den Bestimmungen des AVG mangelhaft durchgeführt und die Rechtslage verkannt worden sei. Der Bf. besitze eine entsprechend „hohe wissenschaftliche Tätigkeit“, sodass ihm der Zuzugsfreibetrag zuzuerkennen sei. Die Behörde habe es verabsäumt, Feststellungen dahingehend zu treffen, dass nach dem klassischen österreichischen Universitätssystem Forschung und Lehre eine untrennbare Einheit bilden würden. Der Verweis, dass der Bf. keine Professur ausübe, sei somit irrelevant. Die ZBV 2016 verstoße gegen das Bestimmtheitsgebot des Artikel 18 B-VG. Des Weiteren sei bei der Erlassung der ZBV 2016 die Verordnungsermächtigung überschritten worden, denn es gäbe weder nähere Ausführungen dazu, was unter dem Begriff „überwiegend“ zu verstehen sei noch würde die Verordnungsermächtigung dahingehend differenzieren, ob eine wissenschaftliche Tätigkeit überwiege oder nicht. Im Hinblick darauf, dass § 103 Abs. 3 EStG keine Einschränkung dahingehend vorsehe, als sie auf ein Überwiegen der wissenschaftlichen Tätigkeit abstelle, habe die belangte Behörde schließlich versäumt, die Verordnung entsprechend ihrer zu Grunde liegenden Gesetzesbestimmungen gesetzeskonform anzuwenden.

Der Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und in eventu die Aufhebung des Bescheides mit Beschluss unter Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde sowie gemäß Artikel 139 Abs. 1 B-VG die Vorlage der verfassungsrechtlichen Bedenken an den Verfassungsgerichtshof.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 2.9.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab.

Mit Eingabe vom 7.10.2024 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und verweist im Wesentlichen auf deren Inhalt. Ergänzend dazu bringt er vor, dass es die belangte Behörde verabsäumt habe, zu der strittigen Frage der wissenschaftlichen Tätigkeit gemäß § 8 ZBV ein Sachverständigengutachten der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft zur Klärung des öffentlichen Interesses einzuholen. Des Weiteren habe die belangte Behörde die Bestimmung des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 missinterpretiert, weil die zuziehende Person – im Gegensatz zur Ansicht der Behörde – nicht unmittelbar wissenschaftlich, forschend, künstlerisch oder sportlich tätig sein müsse. Die wissenschaftliche Tätigkeit umfasse jedenfalls die wissenschaftliche Forschung, aber auch die praktische Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse, sofern sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweise. Bei der Frage der **überwiegenden** wissenschaftlichen Tätigkeit übersehe die belangte Behörde jedoch, dass administrative Tätigkeiten, die in untrennbarem Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit stehen, dieser zuzurechnen seien. Der Bf. sei in wissenschaftlichen Gremien und Normungsausschüssen zum Thema Glas tätig. Sein Engagement in Forschung, Lehre und Wirtschaft sei mehrfach ausgezeichnet worden. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse insbesondere im Hinblick auf den Umfang und den Inhalt der Tätigkeit des Bf., lasse die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit einen hinreichend hohen Grad an wissenschaftlicher Tätigkeit erkennen, sodass kein Grund vorliege, dem Bf. den Zuzugsfreibetrag zu versagen.

Mit Vorlagebericht vom 13.12.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 18.2.2025 erstattete der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter eine ergänzende Urkundenvorlage, welche die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Bf. unterstreichen sollen.

Mit Eingabe vom 26.5.2025 hat der Bf. seinen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Der Bf. ist seit 1.1.2023 als Rektor an der TU ***3*** tätig, worauf er seinen Antrag gemäß § 103 EStG 1988 stützt.

Am 23.6.2022 schloss der Bf. mit der TU ***3*** einen Anstellungsvertrag, in welchem unter „II. Aufgaben, Grundlagen der Tätigkeit“ wie folgt festgehalten wird:

„1. Der Rektor hat insbesondere die in § 23 Abs. 1 UG genannten sowie die ihm gemäß der Geschäftsordnung des Rektorats zugewiesenen Aufgaben wahrzunehmen. Der Rektor vertritt die Universität nach Maßgabe der Gesetze und der Regelungen der Geschäftsordnung des Rektorats über die Vertretungsbefugnis.

2. Als Mitglied des Rektorats ist der Rektor an keine Weisungen oder Aufträge gebunden (§ 22 Abs. 7 UG). Der Rektor ist bei der Ausübung seiner Tätigkeit zu entsprechender Sorgfalt verpflichtet.

3. Der Rektor übt seine Tätigkeit auf Grundlage des Bundesgesetzes über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002, „UG“), der Satzung der Universität, der Geschäftsordnung des Rektorats und dieses Anstellungsvertrages aus.“

Laut Stellenausschreibung zählen zu den Aufgaben des Rektors gemäß § 23 Abs. 1 UG vor allem die Erstellung eines Vorschlags für die Wahl der Vizerektor:innen, Leitung des Amtes der Universität, Verhandlung und Abschluss der Leistungsvereinbarungen mit dem Bundesministerium, Ausübung der Funktion des obersten Vorgesetzten des gesamten Universitätspersonals, Auswahlentscheidung aus Besetzungsvorschlägen der Berufungskommissionen für Universitätsprofessoren, Führung von Berufungsverhandlungen, Abschluss von Arbeits- und Werkverträgen sowie Erteilung von Vollmachten.

Die Ausführung anderer wissenschaftlicher Tätigkeiten, aus welchen eine unmittelbare Beteiligung an Forschung und Entwicklung des Bf. entnommen werden könnte, wurde nicht nachgewiesen.

Der Bf. war bei seiner Tätigkeit als Rektor der TU ***3*** nicht überwiegend wissenschaftlich tätig.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen betreffend den Anstellungsvertrag ergeben sich aus dem vorliegenden Verwaltungsakt und sind insoweit unstrittig.

Zur Feststellung, dass der Bf. nicht überwiegend wissenschaftlich tätig war:

Im vom Bf. vorgelegten Anstellungsvertrag wird ausdrücklich festgehalten, dass der Bf. insbesondere die in § 23 Abs. 1 UG genannten sowie die ihm gemäß der Geschäftsordnung des Rektorats zugewiesenen Aufgaben wahrzunehmen hat.

Die Tätigkeit als Rektor, wie sie in § 23 UG definiert ist, einschließlich der Leitung des Rektorates (§ 22 UG) fördert Wissenschaft und Forschung – genau wie eine wissenschaftliche Lehrtätigkeit (vgl. ErläutRV 684 BGBINR 25. GP 25) – nur mittelbar.

Die mittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung ist gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 ausdrücklich nicht begünstigungsfähig.

Der Bf. bringt wiederholt vor, dass er die mit der Verwaltung zusammenhängenden Tätigkeiten als Rektor an Mitarbeiter übergeben habe und seine wesentliche Tätigkeit in der „*universitären Erschließung der Wissenschaft, Forschung und Entwicklung*“ bestehe. Eine Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 ist jedoch nur dann 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).

Die seitens des Bf. angeführte Tätigkeit im Rahmen der „*universitären Erschließung der Wissenschaft, Forschung und Entwicklung*“ findet somit weder im Gesetzes- noch im Verordnungstext einen Niederschlag.

Aus den übermittelten Stundenaufzeichnung in Beilage 7 zur ergänzenden Urkundenvorlage geht deutlich hervor, dass ein Großteil der als Forschung und Entwicklung verbuchten Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem „**Strategieprozess fuTUre fit**“ der TU ***3*** steht, worunter die derzeitige Strategie der TU ***3*** geführt wird. Es handelt sich um den übergeordneten, dauerhaften Auftrag der TU, welcher Prinzipien festlegt und konkretisiert, wie diese Mission verwirklicht werden kann und welche Schwerpunkte zu setzen sind (vgl. Executive Summary: Die Strategie der TU ***3***). Genannt werden dabei ua. die herausgearbeiteten strategischen Ziele der TU ***3*** und finden sich unter „Internationale Sichtbarkeit“ Ausführungen zu einem gezielteren Branding.

Bei den überwiegend als Forschung und Entwicklung angeführten Tätigkeiten des Bf. im Zusammenhang mit dem Strategieprozess „fuTUre fit“ werden überwiegend Herausforderungen im Bereich Finanzierung, Bürokratie, Diversität und Inklusion, Nachhaltigkeit, Künstliche Intelligenz, Studierendenzentrierung in Lehre sowie Karriere und Personalentwicklung angeführt.

In Ermangelung eines unmittelbaren Zusammenhanges mit Forschung und Entwicklung ist somit die gesamte Tätigkeit des Bf. im Zusammenhang mit der Strategie der TU ***3*** „fuTUre fit“ nicht gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 begünstigungsfähig.

Des Weiteren ergibt sich aus den vorgelegten Stundenaufzeichnungen, in welchen unzählige Termine zur strategischen Abstimmung mit diversen potentiellen Partnern (wie zB Uni ***3***, TU Berlin, Uni Tongji, FH St. Pölten, JKU Linz, Diplomatische Akademie, diverse Ministerien, OMV, Wiener Linien, Wiener Stadtwerke, STRABAG, PORR AG usw.) aufgelistet werden, dass ein wesentlicher Teil, den der Bf. als Forschung und Entwicklung definiert, die Vermarktung und Positionierung der TU ***3*** - insbesondere auf Grund festzustellender „Marktlücken“ in der Forschungslandschaft oder Kundenbedürfnissen - betrifft. Auch wenn

diese Marketingaktivitäten Innovationsprozesse beinhalten, sind derartige Tätigkeiten ausdrücklich von Forschung und Entwicklung ausgeschlossen, weil sie nur mittelbar mit Forschung und Entwicklung zusammenhängen.

Zum Nachweis der Durchführung von Forschungsprojekten verweist der Bf. auf Beilage 4 der ergänzenden Urkundenvorlage. Hier handelt es sich jedoch lediglich um allgemeine Projektschreibungen, an welchen die TU ***3*** teilnimmt (Forschungsinfrastrukturen, Innovation und Entrepreneurship, kollaborative Forschungsprojekte zur Standortstärkung, Forschungsprofil und Schwerpunktsetzung sowie internationale Ausrichtung). Zu den jeweiligen Vorhaben wird ausgeführt, warum die strategische Einbindung des Rektorats notwendig ist. Des Weiteren wird jeweils die strategische Abstimmung zwischen den Rektoraten der beteiligten Institutionen sowie Networking und internationale Kontakte zur Einwerbung weiterer Forschungsmittel angeführt. Damit handelt es sich aber eindeutig nicht um die Auflistung konkreter Forschungsprojekte, an denen der Bf. persönlich als Forscher beteiligt ist, sondern vielmehr wieder um die allgemeine strategische Einbindung des Rektorats.

Auch der Bestätigung der TU ***3*** (Beilage 5 zur ergänzenden Urkundenvorlage) kann keine unmittelbare Forschungsbeteiligung des Bf. entnommen werden.

Selbst wenn unbestritten ist, dass der Bf. Experte für Glasbruch ist, ist er nicht für alle Forschungsfelder an der TU ***3*** zuständig. Dementsprechend beschränkt sich seine Akquisetätigkeit primär auf Vernetzung und Repräsentation und ist somit kein Bestandteil eines Projektes im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung.

Der Bf. verweist zum Nachweis dafür, dass er nach wie vor auch selbst im Rahmen seiner Forschungstätigkeit wissenschaftlich aktiv (eigene Glasforschung) ist, auf die entsprechende Aufstellung (ebenfalls Beilage 5 zur ergänzenden Urkundenvorlage). Dabei handelt es sich um eine Aufstellung des „Glass Competence Center“ der „Technischen Universität Darmstadt“, welche mit „Stand 9.1.2025“ datiert ist. Eine Internetrecherche ergab, dass das „Glass Competence Center“ ein Team, bestehend aus 15 Mitarbeitern, am Institut für Statik und Konstruktion darstellt, welches der Bf. als „beurlaubter Institutsleiter für das Fachgebiet Statik“ leitet.

Abgesehen davon, dass drei der bereits genehmigten Projekte von deutschen Förderinstituten gefördert werden, lassen sieben weitere Projekte sowohl eine genaue Projektbeschreibung als auch die am Projekt beteiligten Personen vermissen. Damit ist auch die Beteiligung des Bf. an diesen Forschungsprojekten in keiner Weise erkennbar. Insbesondere steht aber fest, dass allfällige Forschung des Bf. für die Technische Universität Darmstadt nicht zuzugskausal iSd. § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 und damit nicht begünstigungsfähig ist.

Die des Weiteren im Rahmen der ergänzenden Urkundenvorlage vorgelegten Beilagen 1 (Prinzipien der künftigen Tätigkeit), 2 (Lebenslauf), 3 (Stellungnahme Universitätsrat) und 6 (Stellungnahme zum Tätigkeitsbereich) wurden im Rahmen des Bewerbungsverfahrens des Bf. und somit vor der Tätigkeit des Bf. an der TU ***3*** erstellt. Da auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist, ist diesen Unterlagen – ebenso wie der Beilage 9 (Gesamteuropäische Universitätsentwicklungsplan) im Rahmen der Beurteilung der unmittelbaren und überwiegend wissenschaftlichen Tätigkeit des Bf. keine Bedeutung beizumessen.

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bf. entsprechend der Formulierung in seinem Anstellungsvertrag die Tätigkeit als Rektor, wie sie in § 23 UG definiert ist sowie die Leitung des Rektorates iSd. § 22 UG ausübt und somit nicht überwiegend wissenschaftlich iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 tätig ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Gesetzesgrundlage

§ 103 Abs. 1a EStG 1988 in der idgF lautete:

„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. Zuzugsbegünstigungsverordnung

§ 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).*
2. [...]
3. *Die Förderung von Wissenschaft und Forschung würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.*
4. [...]“

Voraussetzung für die Gewährung einer Begünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 iVm „§ 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 ist daher, dass die Tätigkeit der zuziehenden Person überwiegend eine wissenschaftliche Tätigkeit darstellt.

Während nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 22 EStG 1988 unter einer „wissenschaftlichen Tätigkeit“ eine solche zu verstehen ist, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Forschung, somit dem Erringen neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse, oder (und) der Lehre, somit der Vermittlung einer Wissenschaft an andere (Lehrende) zu Zweck der Erweiterung ihres Wissensstandes dient (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0066, mwN) und somit der Begriff der Wissenschaft nicht nur die Forschung, sondern auch die wissenschaftliche Lehre erfasst, deckt sich die Definition der „wissenschaftlichen Tätigkeit“ gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 mit der Definition von Forschung und experimenteller Entwicklung in der Forschungsprämienverordnung (vgl. BFG 9.3.2022, RV/7100469/2022). 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“.

Gemäß den Feststellungen schloss der Bf. am 23.6.2022 einen Anstellungsvertrag mit der TU ***3*** ab, wonach der Bf. insbesondere die in § 23 Abs. 1 UG genannten sowie die ihm gemäß der Geschäftsordnung des Rektorats zugewiesenen Aufgaben wahrzunehmen hat. Bei diesen Aufgaben handelt es sich um eine nur mittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung, welche gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 ausdrücklich nicht begünstigungsfähig sind.

Die Arbeiten des Bf. an der strategischen Ausrichtung der TU ***3***, welche den Hauptteil der unter Forschung und Entwicklung geführten Stunden auch im Jahresüberblick ausmachen, werden ebenfalls nicht unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt durchgeführt und sind daher nicht als wissenschaftliche Tätigkeit im Sinne der ZBV 2016 zu

qualifizieren. Vielmehr handelt es sich dabei um die Vermarktung und Positionierung der TU ***3*** sowie allenfalls um die Schaffung der Rahmenbedingungen für an der TU ***3*** stattfindender Forschung.

Die Förderung von Wissenschaft und Forschung muss jedoch eine unmittelbare sein, was in der Regel eine wissenschaftliche Tätigkeit im universitären Bereich bzw. im Hochschulbereich oder prämiengünstigte Forschung (§ 108 c EStG 1988) voraussetzt, wobei die bloße Möglichkeit, dass eine Tätigkeit im Einzelfall auch zu neuen wissenschaftlichen Erkenntnissen führt, nicht ausreicht (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 24 ff). Der Zusammenhang muss nach § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 ausdrücklich unmittelbar sein. Im vorliegenden Fall fehlt es bei den Aktivitäten regelmäßig sogar am mittelbaren Zusammenhang.

Abschließend ist zu bemerken, dass die Tätigkeiten, die der Bf. dem Bereich Forschung und Entwicklung zuordnet, entsprechend den vorgelegten Stundenaufzeichnungen 55% seiner Arbeitszeit ausmachen. Nach Abzug der Stunden für die Arbeiten an der strategischen Ausrichtung der TU ***3*** sowie der jedenfalls nicht dem Bereich Forschung und Entwicklung zuzuordnenden Tätigkeit (zB. Lehre), verbleibt lediglich ein geringer Teil der Tätigkeit des Bf., die dem Bereich der Forschung und Entwicklung zuzurechnen ist.

Gemäß dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt lag daher keine überwiegend wissenschaftliche Tätigkeit vor, weswegen die Voraussetzungen für die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 schon aus diesem Grund nicht vorlagen.

Sofern der Bf. die Nichteinholung eines Sachverständigengutachtens der Österreichischen Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) gemäß § 8 ZBV 2016 durch die belangte Behörde rügt, ist darauf hinzuweisen, dass die Einholung eines solchen Gutachtens im Ermessen der Abgabenbehörde liegt. Aufgrund des seitens der belangten Behörde durchgeführten Ermittlungsverfahrens kam diese zu dem Schluss, dass im vorliegenden Fall weder das Erfordernis der wissenschaftlichen Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ZBV 2016 noch das Erfordernis der Unmittelbarkeit iSd. § 2 Abs. 1 Z 3 ZBV 2016 erfüllt ist. Damit erübrigte sich die Einholung eines Sachverständigengutachtens der FFG.

Sofern der Bf. in der ZBV einen Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot (Art 18 B-VG) zu erkennen vermeint und die Vorlage der verfassungsrechtlichen Bedenken an den Verfassungsgerichtshof durch das Bundesfinanzgericht begehrt, ist dazu wie folgt festzustellen:

Auf Grund Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes bzw. bei Bedenken gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dabei sind die Bedenken gegen die vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Norm unabhängig von einem allfälligen Beschwerdevorbringen zu berücksichtigen und haben, wenn sie sich beim Bundesfinanzgericht

manifestieren, zu einem entsprechenden stichhaltig begründeten Prüfungsantrag zu führen. Wie der OGH schon wiederholt erkannt hat, ist unabdingbare Voraussetzung der Anrufung des Verfassungsgerichtshofes, dass das Gericht selbst Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des anzuwendenden Gesetzes bzw. die Gesetzmäßigkeit der anzuwendenden Verordnung hat; der Umstand allein, dass eine Partei solche Bedenken vorbringt (oder dass im Schrifttum Bedenken geäußert worden sind), berechtigt oder verpflichtet das Gericht noch nicht zur Normenprüfung.

Im gegenständlichen Fall kann das Bundesfinanzgericht keine Gesetzwidrigkeit der ZBV 2016 erkennen. § 103 Abs. 3 EStG ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1a mit Verordnung zu regeln und 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. Dieser Ermächtigung ist der Verordnungsgeber nachgekommen, indem er in § 2 Abs. 1 ZBV 2016 sämtliche kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen für das Vorliegen des öffentlichen Interesses definiert und darüber hinaus – ergänzend zu § 2 Abs. 1 ZBV 2016 - in § 2 Abs. 2 ZBV 2016 drei Standardfälle normiert hat, in denen der Zuzug eines Wissenschaftlers oder Forschers jedenfalls im öffentlichen Interesse liegt.

Darüber hinaus ist zu bemerken, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach über die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1 EStG entschieden hat und keine Bedenken gegen die in § 2 Abs. 1 ZBV 2016 festgelegten Voraussetzungen hatte, andernfalls er einen Antrag auf Verordnungsprüfung beim Verfassungsgerichtshof gestellt hätte.

Es war daher wie im Spruch 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 6. Juni 2025