

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0310-VI/8/2016, vom 27. Jänner 2017, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG für die Jahre 2015 - 2019, zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 10. Dezember 2015 beantragte der Beschwerdeführer (Bf.) die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 für die Veranlagungsjahre 2015 - 2019. Begründend führte er dazu aus, dass er zum 1. Oktober 2015 auf eine Stiftungsprofessur an der Universität Innsbruck berufen worden sei und diesen Ruf angenommen habe. In dem dringenden Wunsch der Universität Innsbruck, ihn nach Österreich zu holen, dokumentiere sich das öffentliche Interesse. Seit 1. Oktober 2015 sei der Bf. dort als Universitätsprofessor tätig. Zuvor sei er an der Universität, Deutschland tätig und ebenfalls in Deutschland unter der Adresse dt.Adresse, wohnhaft gewesen.

Da die Novelle des EStG ab dem 15. August 2015 gelte, sei es nach Ansicht des Bf. möglich, den Freibetrag schon für das laufende Kalenderjahr zu beantragen. Da seine Stelle bis zum 30. September 2019 befristet sei, sehe er darin auch keine wirtschaftlichen Nachteile.

Sein österreichischer Wohnsitz sei in öAdresse.

Mit Eingaben vom 13. April 2016 und vom 16. Juni 2016 urgierte der Bf. die Erledigung seines Antrages. In letzterer übermittelte er ein Verzeichnis gemäß § 7 ZBV 2016. In weiterer Folge übermittelte der Bf. seinen Lebenslauf per Fax.

Am 18. Oktober 2016 beauftragte der Bundesminister für Finanzen das Finanzamt Innsbruck mit Ermittlungen zu den inländischen und ausländischen Wohnsitzen sowie zum Mittelpunkt der Lebensinteressen des Bf., welches am 20. Oktober 2016 ein Ergänzungsersuchen an den Bf. richtet. Dieses wurde mit Eingabe des Bf. vom 13. Dezember 2016 beantwortet.

In der Folge wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 mit Bescheid vom 27. Jänner 2017 als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass der Zuzug laut den Angaben des Bf. am 1. Oktober 2015 erfolgt sei. Dies entspreche dem Beginn seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor an der Universität Innsbruck. Im am 13. Oktober 2016 nachgereichten Verzeichnis habe der Bf. als ausländischen Wohnsitz zum Antragszeitpunkt seine Adresse in Deutschland angeführt. Als Mittelpunkt seiner Lebensinteressen zum Antragszeitpunkt habe er ebenfalls die Adresse in Deutschland angegeben. Laut ZMR habe der Bf. am 26. November 2015 in Österreich einen Nebenwohnsitz begründet.

Im Zuge von Ermittlungen durch das aktenführende Finanzamt habe der Bf. die Auffassung vertreten, dass die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich keine Voraussetzung für die Gewährung der Zuzugsbegünstigung sei. Er habe weiters angegeben, dass er auch in Deutschland über einen Wohnsitz verfüge. Dort verfüge er über einen Anteil an einem Einfamilienhaus, das seine Familie bewohne. Er lebe jedoch seit Dezember 2016 getrennt und habe auch in Deutschland eine Mietwohnung. Seine Familie halte sich in Deutschland auf. Die Wohnung in Innsbruck sei befristet auf drei Jahre gemietet. Er erziele auch Einkünfte aus Sparguthaben und aus der Beteiligung an einer in Deutschland ansässigen Firma. Der Dienstvertrag mit der Universität Innsbruck sei bis zum 30. September 2019 befristet, wobei die Professur durch eine private Stiftung finanziert werde. Ob die Befristung unbefristet fortgeführt werden könne, stehe derzeit nicht fest. Von der unbefristeten Stelle an der Universität sei der Bf. jedenfalls bis 30. September 2019 karenziert. Er verbringe etwa gleich viel Zeit in Österreich und Deutschland: Am Montag reise er nach Österreich und am Donnerstagabend wieder nach Deutschland zurück.

Der Begriff des Zuzugs iSd. § 103 EStG 1988 setze sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland voraus. Beim Bestehen von Wohnsitzen iSd. § 26 Abs. 1 BAO sowohl im In- als auch im Ausland erfolge der Zuzug entsprechend der ständigen Verwaltungspraxis des Bundesministeriums für Finanzen, sobald sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagere. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ergäbe sich aus dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, wobei das Überwiegen zum einen oder anderen Staat den Ausschlag gäbe.

Im gegenständlichen Fall sei auf Grund der vorliegenden Umstände unstrittig davon auszugehen, dass der Bf. den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen nach wie vor in

Deutschland habe und kein Zuzug nach Österreich erfolgt sei. Mangels Vorliegen eines Zuzugs als Grundvoraussetzung stehe die Zuzugsbegünstigung daher nicht zu.

In der gegen diesen Bescheid vom 27. Jänner 2017 rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete der Bf. ein, dass sich die Ablehnung des Bescheides auf die Annahme stütze, dass der Begriff des „Zuzugs“ in § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF vom 15. August 2015 zusätzlich zu den Voraussetzungen für eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen in das Inland voraussetze. Diese Annahme treffe aber nicht zu.

Das EStG 1988 biete keine Legaldefinition des Begriffs „Zuzug“. Nach den Grundsätzen der Rechtsauslegung (insbesondere § 6 und § 7 ABGB) bedürfe dieser Begriff daher der Interpretation unter Bezug auf die allgemeine Semantik der normalen Sprache sowie auf die Intention des Gesetzgebers (ratio legis).

Nach allgemeinem Sprachgebrauch bedeute „zuziehen“, von auswärts in einem Ort als Einwohner(in) hinzuzukommen (Duden, Art. „Zuziehen“, Nr. 4). Da man an mehreren Orten wohnen und auf Dauer angelegt maßgebliche Lebensverrichtungen tätigen, also Einwohner sein könne, sei es durchaus möglich, an einem Ort zuzuziehen, ohne zugleich von einem anderen Ort wegzuziehen. Da man an mehreren Orten Einwohner sein könne, könne man auch in einem Ort als Einwohner hinzukommen, ohne den gesamten Lebensmittelpunkt an diesen Ort zu verlagern. Die heutige Lebens- und Arbeitswelt kenne viele Beispiele von Berufspendlern, Patchworkfamilien, Personen mit mehreren Arbeitsverhältnissen an verschiedenen Orten, Personen mit Freundeskreisen und anderen privaten Bindungen an verschiedenen Orten usw. Insbesondere könne man nach normalsprachlicher Semantik an mehreren Orten wohnen, nicht aber mehrere Mittelpunkte der Lebensinteressen haben. Dem Begriff des Zuzugs eigne im allgemeinen Sprachgebrauch nicht dieselbe Ausschließlichkeit wie dem Begriff der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen. Von Seiten des normalsprachlichen Verständnisses des Begriffs „Zuzug“ bestehe daher kein Anhalt dafür, dass ein Zuzug die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen einschließe.

Das EStG 1988 unterscheide nicht zwischen Zuzug und Begründung eines inländischen Wohnsitzes. Dies zeigt der Wortlaut von § 103 Abs. 1 EStG 1988:

„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.“

Die abzumildernden steuerlichen Mehrbelastungen treten nach dem Gesetzeswortlaut also schon „durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes“, d.h. unabhängig von der Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, ein.

Überdies würde dann, wenn in § 103 Abs. 1 EStG 1988 ein Unterschied zwischen Zuzug und Begründung eines inländischen Wohnsitzes gemacht würde, eine Regelung resultieren, bei der der betreffende Personenkreis („Personen, deren Zuzug ...“) durch ein anderes Kriterium bestimmt würde als der zu regelnde Gegenstand („Mehrbelastungen beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten“). Ein solches Resultat wäre aber absurd. Daher ist dieser Unterschied in § 103 Abs. 1 EStG 1988 nicht intendiert.

Die Ministerialbegründung zur Gesetzesnovelle vom 15.8.2015 lasse sich nur dann kohärent verstehen, wenn darin mit dem Begriff „Zuzug“ die Verlagerung des Lebensmittelpunktes nicht mitgemeint sei. Dies ergebe sich aus folgender Überlegung: Die Ministerialbegründung kommentiere in Bezug auf die bis 2015 geltende Gesetzeslage:

*„Die Zuzugsbegünstigung wurde in der Vergangenheit kaum von Wissenschaftlern und Forschern in Anspruch genommen. Die Ursache dafür liege in erster Linie darin, dass Wissenschaftler und Forscher - im Gegensatz zu Künstlern - in der überwiegenden Zahl der Fälle fast ausschließlich Inlandseinkünfte erzielen. Die bloße Möglichkeit zur Begünstigung von Auslandseinkünften konnte somit in der Regel keine Forderung des Zuzugs bewirken. Wechselt nach der bisherigen Gesetzeslage etwa eine bislang in Österreich nicht steuerpflichtige Person (z.B. eine Wissenschaftlerin) in das Inland (unter Aufgabe der Auslandstätigkeit) und damit in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, kann im Falle eines Besteuerungsgefälles ein Nachteil entstehen, dass also z.B. bei ähnlichen Bruttoeinkommen im In- und Ausland wesentlich divergierende Nettoeinkommen resultieren“* (129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf - Erläuterungen, S. 22 - 24).

Würde man diesen Darlegungen die enge Lesart des Begriffs „Zuzug“ zugrundelegen, so wäre die Gesetzesbegründung in sich unschlüssig. Denn der als Beispiel für einen förderungswürdigen, aber bislang nicht geförderten Zuzug herangezogene Fall (Wechsel einer bislang in Österreich nicht steuerpflichtigen Person unter Aufgabe der Auslandstätigkeit in die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland) wäre dann gar nicht unbedingt ein Fall von Zuzug. Hätte die betreffende Person nämlich ihren Lebensmittelpunkt nicht mitverlagert, wäre sie nach der engen Lesart nicht zugezogen. Legt man hingegen die weitere Lesart zugrunde, nach der die Verlagerung des Lebensmittelpunktes für einen Zuzug nicht erforderlich ist, so ergibt sich ein schlüssiges Verständnis der Gesetzesbegründung, insofern die beispielhaft genannte Person tatsächlich zugezogen wäre.

Auch der semantische Analogieschluss von dem in § 103, Abs. 2 EStG 1988 erwähnten komplementären Begriff des „Wegzugs“ stütze die Ansicht, dass ein Zuzug keine Verlagerung des Lebensmittelpunktes beinhaltet.

In Abs. 2 werde ausdrücklich auf eine bestimmte Art des Wegzugs Bezug genommen, nämlich einen Wegzug, der die Wegverlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen beinhaltet. Der Gesetzeswortlaut spreche ausdrücklich von „Personen, die den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aus Österreich wegverlegt haben“. Wäre die Wegverlegung des

Mittelpunkts der Lebensinteressen schon ein Merkmal des Begriffs „Wegzug“, hätte der Gesetzgeber schlicht von „Personen, die aus Österreich weggezogen sind“ sprechen können. Der Umstand, dass der Gesetzgeber dies jedoch nicht tue, sondern die Art des Wegzugs ausdrücklich spezifiziere als solchen Wegzug, der die Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich beinhalte, zeige, dass er diese Wegverlegung gerade nicht als im Begriff des Wegzugs einbegriffen verstehe.

Gegen die Meinung eines Kommentators (Lang, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000/8) führe die in seinem Kommentar angewandte Methode des semantischen Analogieschlusses vom Wegzug auf den Zuzug also zu dem Schluss, dass die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen vom Gesetzgeber gerade nicht als Merkmal des Begriffs des Zuzugs aufgefasst worden sei.

Teleologische Überlegungen würden den semantischen Befund des Gesetzeswortlautes stützen. Die Intention des Gesetzgebers bei der Einführung des Zuzugsfreibetrags sei die Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des österreichischen Wissenschaftsbetriebs im Wettbewerb um die „besten Köpfe“ gewesen. So führe die Ministerialbegründung zum Gesetzentwurf aus:

*„Angesichts des internationalen Wettbewerbs um die ‚besten Köpfe‘ sollen für die Zielgruppe der Wissenschaftler und Forscher Anreize für deren Zuzug nach Österreich geschaffen werden. Ergänzend zur Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung der Auslandseinkünfte soll daher ein pauschaler Freibetrag vorgesehen werden, in dem der Zuzugsmehraufwand und der auf die Inlandseinkünfte entfallende Steuernachteil pauschal abgegolten werden“* (129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf – Erläuterungen, S. 3).

Soweit kein gegenteiliger Anschein vorliege, sei zu vermuten, dass der Gesetzgeber sich diese Begründung zu eigen gemacht habe, als er das Gesetz gemäß dem Ministerialentwurf beschlossen habe. Durch den Zuzugsfreibetrag habe der Gesetzgeber also in erster Linie einen Anreiz für ausländische Wissenschaftler schaffen wollen, in Österreich tätig zu werden, und zu diesem Zweck die bestehenden finanzielle Hindernisse (höhere Steuerbelastung, Belastungen durch den Zuzug selbst) stärker als bisher abmildern. Ein darüber hinausgehender Zweck, der das Privatleben der Wissenschaftler betreffe, sei hingegen nirgends im Gesetzestext oder in der Ministerialbegründung erkennbar.

Dieser intentio legis entspreche, dass die Einführung des Zuzugsfreibetrags in Abs. 1a aus einem bestimmten Grund über die schon bestehenden Zuzugsvergünstigungen des Abs. 1 hinausgehe, denn:

*„Die Zuzugsbegünstigung wurde in der Vergangenheit kaum von Wissenschaftlern und Forschern in Anspruch genommen“* (129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf - Erläuterungen, S. 22 - 24).

Man habe also ausdrücklich die bisherige Regelung ausdehnen wollen, um den Zweck, ausländische Wissenschaftler für eine Tätigkeit in Österreich zu gewinnen, besser zu

fördern. In entsprechender Weise formuliere auch die Beschreibung der Maßnahme innerhalb der wirkungsorientierten Folgenabschätzung des Steuerreformgesetzes:

*„Es werden Anreize geschaffen, um Wissenschafts- und Forschungspersonal nach Österreich zu holen. Dazu wird ein Pauschaler Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler und Forscher in der Höhe von 30% der Einkünfte aus in- und ausländischer wissenschaftlicher Tätigkeit geschaffen, sofern dieses Einkommen nach dem Tarif in Österreich versteuert wird“* (129/ME XXV. GP Ministerialentwurf – Wirkungsorientierte Folgenabschätzung Steuerreformgesetz 2015 - Steuer, S. 14).

Auch hier werde als das Ziel der Maßnahme angeführt, Wissenschaftler nach Österreich zu holen, um an österreichischen Institutionen für und im Namen dieser Institutionen Wissenschaft und Forschung zu betreiben. Von einer Beeinflussung des Privatlebens der Wissenschaftler, etwa wie und wo ihre Familie wohnen solle, sei in der Gesetzesbegründung nirgends die Rede.

Die enge Lesart des Begriffs „Zuzug“ widerspreche der *intentio legis* des § 103 Abs. 1a EStG 1988. Würde man die engere Lesart des „Zuzugs“ zugrunde legen, so hätte das zur Folge, dass alle nach Österreich wechselnden Spitzenwissenschaftler, die ihren Lebensmittelpunkt nicht verlagerten, NICHT in den Genuss des Freibetrages kommen würden, während alle, die ihren Lebensmittelpunkt verlagerten, den Freibetrag zugesprochen bekämen. Der Freibetrag wäre dann in erster Linie ein Anreiz dafür, die privaten Lebensinteressen zu verlagern. Dies aber widerspreche der oben festgestellten Intention des Gesetzgebers, nicht einen Anreiz für private Einwanderung nach Österreich, sondern einen Anreiz für die Aufnahme einer wissenschaftlichen Tätigkeit in Österreich zu setzen.

Die enge Auslegung des Begriffs „Zuzugs“ widerspreche außerdem dem steuerrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach Leistungsfähigkeit und dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz.

Würde die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung von der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen abhängig gemacht, so würden ausländische Spitzenwissenschaftler, die in Österreich tätig seien, anders behandelt als solche, die in Österreich tätig seien und ihre Familie nach Österreich mitgenommen haben. Diejenigen, die ihre Familie mitgenommen haben, hätten aber grundsätzlich mittelfristig geringere Kosten, denn dem einmaligen Umzug würden u.U. erhebliche, dauernd anfallende Kosten für doppelte Haushaltsführung einschließlich Familienheimfahrten entgegen stehen, die überdies im österreichischen Steuerrecht nur bis zu einem sehr restriktiven Betrag, nicht aber in tatsächlicher Höhe Berücksichtigung finden würden. Der Berufspendler habe i.d.R. deutlich höhere Kosten, die steuerlich kaum entlastet würden, sondern im Gegenteil durch (durch Doppelbesteuerungsabkommen i.d.R. begrenzte, aber vorhandene) Doppelbesteuerungen noch erhöht würden. Er sei daher in der Summe weniger leistungsfähig, würde aber durch die enge Auslegung steuerlich stärker herangezogen als sein ebenfalls nach

Osterreich gewechselter Kollege, der einzig ein anderes Privatleben führe und finanziell der Leistungsfähigere sei.

Der vorliegende Fall falle genau in die Zielgruppe, für die der Gesetzgeber eine Abmilderung der steuerlichen Mehrbelastung herstellen habe wollen.

Zielgruppe des Zuzugsfreibetrags seien vor allem Wissenschaftler und Forscher. Sie hätten aus der bis 2015 geltenden Regelung keine Anreize gehabt, eine Tätigkeit in Österreich aufzunehmen, da sie in der Regel über keine nennenswerten Auslandseinkünfte verfügen würden und in Österreich einen teilweise gravierenden steuerlichen Nachteil hätten.

Der Ministerialentwurf diskutiere entsprechend folgendes Beispiel:

*„Wechselt nach der bisherigen Gesetzeslage etwa eine bislang in Österreich nicht steuerpflichtige Person (z.B. eine Wissenschaftlerin) in das Inland (unter Aufgabe der Auslandstätigkeit) und damit in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich, kann im Falle eines Besteuerungsgefälles ein Nachteil entstehen, dass also z.B. bei ähnlichen Bruttoeinkommen im In- und Ausland wesentlich divergierende Nettoeinkommen resultieren“* (129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf - Erläuterungen, S. 22 - 24).

Die im zitierten Beispiel erwähnten Nachteile sind vorliegend vollumfänglich realisiert. Der Bf. sei bislang in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen, er habe in das Inland gewechselt und sei damit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig geworden. Dadurch sei das Besteuerungsgefälle zwischen Deutschland (niedrigere Einkommensteuersätze plus Ehegattensplitting) und Österreich in Bezug auf die Einkünfte des Bf. aus der wissenschaftlichen Tätigkeit in Österreich voll zum Tragen gekommen. Eine Ablehnung des Antrags des Bf. wäre eine unbillige Härte.

Bei den Überlegungen im Vorfeld der Entscheidung des Bf. , nach Österreich zu wechseln, hätten finanzielle und steuerliche Aspekte eine wichtige Rolle gespielt, da das Gehaltsniveau an den österreichischen Universitäten nicht mehr international konkurrenzfähig sei. Diese Situation habe sich mit dem UG 2002 und der Abschaffung der beamteten Professoren noch verschärft. Der Bf. habe daher lange und schwierige Gehaltsverhandlungen geführt und im Rahmen dieser Verhandlungen von Seiten der Universität erfahren, dass eine einkommensteuerrechtliche Neuregelung sich sehr zu seinen Gunsten auswirken würde. Daraufhin habe sich der Bf. gründlich über die Neuregelung vom 15.8.2015 (Einführung des Zuzugsfreibetrags) informiert. Der Bf. habe seinen Dienstvertrag erst unterschrieben, als die Gesetzesänderung beschlossen gewesen sei und diese Änderung in seine persönliche Wirtschaftlichkeitsrechnung einkalkuliert. Nach seinem allgemein – sprachlichen Verständnis habe er keinen Anlass gehabt, daran zu zweifeln, dass die betreffende Neuregelung auf ihn zutreffen werde.

Die vom BMF vertretene „enge“ Lesart des Zuzugsbegriffs, der zufolge er die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen voraussetze, würde im Fall des Bf. bedeuten, dass er rein aus wirtschaftlichen Gründen seine Familie und vor allem seine minderjährigen Kinder für eine begrenzte Zeit aus ihrem sozialen Umfeld reißen müsste, nur um die

finanziellen Anstrengungen, die die Tätigkeitsaufnahme in Österreich eh schon bedeute, wenigstens um den Betrag der Zuzugsbegünstigung abzumildern. Es könne aber nicht der Sinn einer steuerlichen Regelung sein, welche Härten abbauen und ausländische Spitzenkräfte nach Österreich holen solle, dass diese so ausgelegt werde, dass sie am Ende einzig davon abhängen, ob man eine Familie verpflanze oder nicht. Eine solche Auslegung des Gesetzes wäre höchst familienunfreundlich und mit den Grundsätzen der Förderung von Ehe und Familie kaum vereinbar.

Am 15. Februar 2017 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 16. März 2017 an das Bundesfinanzgericht replizierte der Bf. zu der Stellungnahme im Vorlagebericht des Bundesministers für Finanzen und übermittelte ein Gutachten von Univ.-Prof. Dr. X sowie einen Aufsatz von Univ.-Prof. Dr. Y. Ergänzend brachte der Bf. vor, dass es keineswegs unstrittig sei, dass er seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlagert habe. Richtig sei vielmehr, dass die Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen vorliegend schwierig und streitanfällig sei (widerstreitende Kriterien, z.B. Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit versus Wohnort der getrennt lebenden Familienangehörigen). Da der Bf. die Rechtsauffassung vertrete, dass diese Frage vorliegend entscheidungsunerheblich sei, habe er im Interesse der Verfahrensvereinfachung die rechtliche Würdigung des Finanzamtes/BMF in dieser Frage bislang nicht angegriffen.

Sofern das BMF behaupte, dass der Begriff des Zuzugs mit dem der Zuwanderung gleichzusetzen sei und dessen Bedeutung sich ex negativo aus dem Begriff der Abwanderung als „sein Heimatland auf Dauer verlassen“ ergäbe, füge der Bf. ein Gutachten des Univ.-Prof. Dr. X bei, der als international höchst renommierter Germanist in dem Spezialgebiet der Varietäten des Deutschen zwischen Österreich, Deutschland und der Schweiz geforscht habe. Aus dem wissenschaftlichen Gutachten gehe hervor, dass die Wortbedeutung von „Zuzug“ auch im Österreichischen so zu charakterisieren sei, wie in der Bescheidbeschwerde ausführlich dargelegt werde. Im Einzelnen komme der Gutachter zu dem Ergebnis:

1. Dass das Wort „Zuzug“ in Österreich wie in Deutschland gleichbedeutend gebraucht werde
2. Dass ein Zuzug semantisch nicht notwendig die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen einschließe und
3. Dass ein Zuzug semantisch zwar nicht mit der Absicht eines kurzfristigen Wegzugs vereinbar sei, wohl aber mit der Absicht eines mittelfristigen Wegzugs, etwa nach 4 bis 5 Jahren.

Zurückzuweisen sei ferner die Behauptung des Vorlageberichtes, die Argumentation des Bf. kranke an der Gleichsetzung von „Zuzug“ mit „Begründung eines inländischen Wohnsitzes“.



Dem sei zunächst entgegenzuhalten, dass die Argumentation der Bescheidbeschwerde gar nicht auf einer solchen Gleichsetzung beruhe. Selbst wenn zu einem Zuzug neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes weitere notwendige Bedingungen gehörten, bestreite der Bf. nur, dass die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen eine dieser notwendigen Bedingungen des „Zuzugs“ darstelle.

Der Bf. verwies auf die rechtssystematische Argumentation des in der Anlage übermittelten Aufsatzes von Univ.-Prof. Dr. Y, „Zuzugsbegünstigung kraft Wohnsitz in Österreich“, der zufolge die unbeschränkte Steuerpflicht schon bei Begründung eines inländischen Wohnsitzes entstehe und der § 103 in Abs. 1 Satz 1 die Zuzugsbegünstigung daran knüpfe.

Insoweit das BMF darauf verweise, dass der Gesetzgeber beim Steuerreformgesetz 2015/16 auf die Definition des Zuzugsbegriffs verzichtet habe, da dessen Bedeutung nach herrschender Lehre festgestanden sei und die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen beinhaltet habe, so sei *erstens* zu bestreiten, dass der Gesetzgeber auf diese Weise ausdrücklich der bestehenden Lehre und Verwaltungspraxis anschließen habe wollen. Die Gesetzesbegründung gäbe vielmehr deutlich darüber Aufschluss, dass es dem Gesetzgeber darum gegangen sei, einen Wettbewerbsnachteil Österreichs auf dem akademischen Markt abzumildern: Es würden zu wenige Spitzenforscher(innen) nach Österreich kommen. Zum Beleg könne pauschal auf die in der Bescheidbeschwerde angeführten Zitate aus den Begründungsmaterialien verwiesen werden. Dieser Zielsetzung entspreche es aber viel mehr, wenn der Gesetzgeber sich mit seiner Rede von „Zuzug“ an der allgemein üblichen Bedeutung dieses Wortes orientiert habe, als an der bis dahin möglicherweise herrschenden Lehre, da die Regelung anderenfalls nur einen wesentlich kleineren Anteil der an eine österreichische Wissenschaftsinstitution wechselwilligen Personen betreffen würde. Im Übrigen sei an den Grundsatz der Rechtsauslegung zu erinnern, dass bei Fehlen einer Legaldefinition stets die „eigentümliche Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang“ (§ 6 ABGB) entscheidend sein müsse, und dieses Kriterium weder durch eine herrschende Lehre noch durch eine geübte Verwaltungspraxis aufgehoben werden könne. Herrschende Lehre und Verwaltungspraxis könnten im Rahmen der Wortauslegung nur ein Indiz sein. Wenn jedoch die *ratio legis* wie vorliegend mit der herrschenden Lehre und Verwaltungspraxis konfligiere, seien Lehre und Verwaltungspraxis an das Gesetz, so wie der Gesetzgeber es verstanden habe, anzupassen und nicht umgekehrt.

*Zweitens* sei als Erklärung für die vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 herrschende Lehre darauf hinzuweisen, dass sich diese Lehre auf den Normzweck der bis August 2015 bestehenden Gesetzeslage gestützt habe. Der Normzweck der Zuzugsbegünstigungen im § 103 EStG habe sich aber durch die Steuerreform stark verändert.

Insofern sei auf die historische Entwicklung der Zuzugsbegünstigungen im § 103 EStG hinzuweisen. Früher sei es Hauptzweck der Zuzugsbegünstigung gewesen, zuzugswilligen Pensionisten aus Nachbarländern einen Anreiz zu bieten, ihren

Lebensabend in Österreich zu verbringen. Damit diese steuerlichen Anreize wirken konnten, haben diese Pensionisten in ihren Heimatländern nicht mehr unbeschränkt steuerpflichtig sein dürfen. Insofern sei es eine faktische, aber keineswegs normative Voraussetzung für die Erreichung des Normzwecks gewesen, dass diese Personen ihren Lebensmittelpunkt nach Österreich verlagerten. Die Regelungen des § 103 EStG seien später mehrfach grundlegend geändert worden (z.B. besonders durch StRefG 1993, StRefG 2015/2016). Im Rahmen dieser Entwicklungen sei die Bestimmung „völlig neu gefasst und auf eine neue strukturelle Grundlage gestellt“ worden (Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 103 [2016], Nr. 1; vgl. auch die in der Gesetzesbegründung beklagte Tatsache, dass bislang zu wenige Wissenschaftler in den Genuss der Zuzugsbegünstigung gekommen seien als Motivation zu einer ausdrücklichen Änderung der bisherigen Regelung).

Die historische Betrachtung zeige also, dass der Gesetzgeber den Zweck der Zuzugsbegünstigungsnormen des § 103 EStG 1988 im Laufe der Zeit stark verändert habe. Insofern sei auf die konkreten Regelungsänderungen sowie den ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers bei der Rechtsauslegung und -anwendung besonders zu achten. Frühere Auslegungen oder die entsprechende Verwaltungspraxis könnten nur insofern fortgeschrieben werden, als sie der ausdrücklichen *ratio legis* nicht zuwiderliefen.

Wenn das BFM in seiner Stellungnahme behaupte, es sei Zweck des Zuzugsfreibetrags, hochqualifizierte Wissenschaftler und Forscher „zur langfristigen Übersiedlung nach Österreich zu motivieren“, so stelle dies eine Mutmaßung dar, für die es keine Belege gäbe. Es gäbe im Gesetzeswortlaut oder in der Gesetzesbegründung keinen Anhaltspunkt dafür, dass eine „langfristige Übersiedlung“ das Normziel sei. Wie oben erläutert, ergäbe sich das Erfordernis einer länger als 4–5 Jahre dauernden Betätigungsabsicht auch nicht aus der Semantik des Ausdrucks „Zuzug“. Aus den in der Bescheidbeschwerde angeführten Zitaten aus der Gesetzesbegründung ergebe sich vielmehr schlüssig, dass es bei dieser Steuerbegünstigung wie ausgeführt darum ginge, mehr „Wissenschaftler nach Österreich zu holen“, also darum, dass mehr hochqualifizierte akademische Spitzenkräfte in Österreich tätig würden. Wo sie in ihre private Freizeit verbringen würden, sei dem wissenschaftspolitischen Zweck der Regelung gegenüber sachfremd.

Unstrittig (wenn auch spekulativ) sei zwischen den Parteien, dass es der Wunsch des Gesetzgebers sein dürfte, dass die betreffenden Personen auch nach Auslaufen des Zuzugsfreibetrags in Österreich tätig blieben. Diese weitere Tätigkeit in Österreich könne aber keine direkte Wirkung der Steuervergünstigung sein. Vielmehr würden nach allgemeiner Lebenserfahrung stets eine ganze Reihe wirtschaftlicher, beruflicher, familiärer und sonstiger Überlegungen die Entscheidung von Personen, in einem Land oder in einem anderen Land beruflich tätig zu werden, beeinflussen. Eine Steuervergünstigung könne einen Länderwechsel erleichtern, aber nicht unmittelbar bewirken. Und ob nach Auslaufen der 5-jährigen steuerlichen Vorteile noch die Gründe für eine Tätigkeit in Österreich diejenigen für eine Tätigkeit im Ausland überwiegen, sei im Allgemeinen nicht vorherzusehen.

Die Argumentation des BMF, dass „die bloße Bevorzugung am österreichischen Arbeitsmarkt von befristet in Österreich tätigen Ausländern durch Steuervorteile“ vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes nicht vertretbar sei, sei irreführend. Die vom Bf. vertretene Auslegung der Zuzugsbegünstigungsregelung gehe ja nicht dahin, bloß befristet tätige Ausländer zu bevorteilen, sondern dahin, sowohl befristet wie unbefristet tätige Ausländer zu bevorteilen, bzw. ihre teils gravierenden Nachteile beim Wechsel nach Österreich abzumildern.

Würde man die steuerliche Ungleichbehandlung des aus dem Ausland zuziehenden Wissenschaftlers mit dem seit längerem in Österreich ansässigen Wissenschaftler grundsätzlich ablehnen, so dürfe es überhaupt keine Zuzugsbegünstigungen geben. Der österreichische Gesetzgeber sei aber so klug gewesen, nicht diesen Vergleich zu ziehen, sondern sich gleichsam in die Perspektive eines möglicherweise nach Österreich wechseln wollenden ausländischen Wissenschaftlers zu versetzen, für den die steuerlichen Nachteile einer Tätigkeit und Steuerpflicht in Österreich gegen einen solchen Wechsel sprechen würden. Der Gesetzgeber hatte die Absicht, genau diesem Personenkreis den Wechsel durch eine Abmilderung seiner Nachteile zu erleichtern.

Man könne daher nicht mit einer angeblichen Problematik der Ungleichbehandlung zwischen zuziehenden und lokalen Steuerpflichtigen gegen die Anwendbarkeit einer Zuzugsbegünstigungsregelung argumentieren.

Das Abstellen auf die Befristung eines Arbeitsvertrags wäre auch bei unterstellter Bedeutsamkeit der dauerhaften Bleibeabsichten des Steuerpflichtigen kein geeignetes Kriterium für die Erteilung einer Zuzugsbegünstigung, wie sie der österreichische Gesetzgeber habe einrichten wollen. Denn erstens sei es in hohem Maße von wirtschaftlichen Zufälligkeiten abhängig, ob ein Arbeitnehmer einen befristeten oder einen unbefristeten Vertrag erhalte. Dieses Kriterium würde folglich den Eintritt einer Steuervergünstigung von Zufälligkeiten abhängig machen. Zweitens würde ein solches Kriterium in einer Reihe von Fällen sogar ganz gegen die dauerhaften Bleibeabsichten wirken. Denn danach würde ein Zuziehender mit dauerhafter Bleibeabsicht, der wegen seines Wunsches, längerfristig in Österreich zu bleiben, einen aus zufälligen Gründen zunächst nur befristeten Arbeitsvertrag annehme, steuerlich schlechter behandelt als derjenige, der zufällig einen unbefristeten Arbeitsvertrag erhalte, diesen aber von vornherein nur mit der Absicht abschließe, beim nächstbesten günstigeren Angebot die Tätigkeit in Österreich wieder aufzugeben.

Die Steuerbegünstigung würde bei Anwendung dieses Kriteriums daher von Zufälligkeiten abhängig gemacht, und in den skizzierten Fällen sogar gerade demjenigen zugesprochen, der nicht bleibewillig sei, dem Bleibewilligen aber nicht. Dies widerspräche nicht nur dem Sinn der Regelung, sondern auch dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung.

Bei der Entscheidung über eine Zuzugsbegünstigung handle es sich im Gegensatz zur Rechtsauffassung des BMF um eine Ermessensentscheidung i.S.v. § 20 BAO

(dazu auch Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 103, Nr. 7). Somit seien auch Billigkeitsüberlegungen entscheidungserheblich.

Insofern würden sowohl Wortlaut, systematische Erwägungen, die historisch-subjektive Perspektive als auch die Betrachtung des Zwecks der Begünstigungsnorm wie vorgetragen die Rechtsauffassung des Bf. stützen.

Der Bf. verwies auf den nebst Anschreiben beigefügten Aufsatz von Univ.-Prof. Dr. Y, der in der Sache einschlägig sei. Gemäß den Schlussfolgerungen rege der Bf. an, beim VfGH die Aufhebung des § 7 Abs. 2 Z 3 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 zu beantragen. Andernfalls könnte in seinem Fall die absurde Situation eintreten, dass das BFG dem Bf. die Zuzugsbegünstigung zuspreche, das veranlagende Finanzamt später aber aufgrund dieser Verordnung die Anwendung der Begünstigung verweigere, sodass am Ende noch einmal in derselben Sache verhandelt werden müsse.

Der Artikel von Univ.-Prof. Dr. Y wurde in der ÖStZ 2017/371 unter dem Titel „Zuzugsbegünstigung kraft Wohnsitzes in Österreich?“ veröffentlicht. Dr. Christoph Seydl replizierte daraufhin in der ÖStZ 2017/371 unter dem Titel „Zuzug ohne Wegzug?“.

## **II) Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1) Gesetzesgrundlage**

§ 103 EStG idF BGBl 11/2015 ist mit 15. August 2015 in Kraft getreten, wodurch für Zuzüge ab dem 15. August 2015 eine gesetzliche Grundlage für den Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG besteht.

#### **§ 103 EStG 1988 idF BGBl 118/2015 lautet:**

*„(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 Person 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.*

***(1a) 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 und Abs. 1a sind 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. 1a 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.“*

## **2) Zuzugsbegünstigungsverordnungen**

Auf Grund 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.

### **§ 1 ZBV 2016 lautet:**

(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) ....

(4) ....

Die ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, wurde am 20. September 2016 im Bundesgesetzblatt kundgemacht.

Gemäß § 10 ZBV 2016 gelten folgende Schluss und Übergangsbestimmungen:

### **§ 10 ZBV 2016 lautet:**

(1) Diese Verordnung tritt mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

(2) Mit dem Inkrafttreten dieser Verordnung tritt die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, außer Kraft.

(3) Erfolgte der Zuzug vor dem 15. August 2015, gelten folgende Übergangsbestimmungen:

1. Die gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 erforderliche Mindestvergütung gilt nicht.

2. Abweichend von § 5 erfolgt die Beseitigung der durch den Zuzug eintretenden steuerlichen Mehrbelastungen bei Personen, denen bereits eine Zuzugsbegünstigung gewährt wurde, durch Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid vorgesehenen Entlastungsmethode.

3. Die Zuzugsbegünstigung ist für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2016 nicht zuzuerkennen, wenn die gesamte Dauer der Begünstigung 20 Jahre überschreiten würde.

4. § 6 Abs. 1 ist nicht anzuwenden.

Da im gegenständlichen Fall der Zuzug des Bf. nach dem 15. August 2015 erfolgte, kommen die Übergangsbestimmungen im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

Mit dem Inkrafttreten der ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, am 21. September 2016 trat die vorangegangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Bestimmung der Voraussetzungen für eine Zuzugsbegünstigung (Zuzugsbegünstigungsverordnung), BGBl. II Nr. 102/2005, außer Kraft.

**Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, lautet:**

Auf Grund des § 103 Abs. 3 des EStG 1988, BGBl. Nr. 400, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 8/2005, wird zur näheren Bestimmung, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Forschung dient und aus diesem Grunde in öffentlichem Interesse gelegen ist, verordnet:

**§ 1.** (1) Ein der Förderung von Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt jedenfalls dann in öffentlichem Interesse, wenn die dem zuziehenden Forscher zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) Aufwendungen (Ausgaben) darstellen, die die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 oder des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 erfüllen.

(2) Bei Forschern, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen die im Kalenderjahr der Forschung und experimentellen Entwicklung dienenden Arbeitsleistungen überwiegen.

**§ 2.** Diese Verordnung steht der Erteilung einer Zuzugsbegünstigung in Fällen, in denen der Zuzug aus anderen Gründen der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesen Gründen in öffentlichem Interesse gelegen ist, nicht entgegen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. den Antrag auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 mit Eingabe vom 10. Dezember 2015 gestellt. Darin teilte er mit, am 1. Oktober 2015 nach Österreich zugezogen zu sein.

Zu diesem Zeitpunkt der Antragstellung war noch die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, in Kraft, welche im Gegensatz zu § 7 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, die für die Gewährung der Zuzugsbegünstigung erforderliche formelle Voraussetzung der Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der

Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war, noch nicht vorsah.

Im Hinblick darauf, dass die ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommt, war auch die Bestimmung des § 7 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016 im vorliegenden Fall nicht präjudiziell, sodass für einen – seitens des Bf. angeregten - Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof die Prozessvoraussetzungen fehlen.

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

### **3) Interpretation des § 103 EStG**

Im vorliegenden Fall verwehrte die belangte Behörde im Hinblick darauf, dass der Bf. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlagert und somit die Voraussetzung des Zuzugs iSd. § 103 EStG nicht erfüllt hat, die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung iSd. § 103 Abs. 1a EStG.

Der Bf. wendet dagegen ein, dass die mit der Zuzugsbegünstigung abzumildernden Mehrbelastungen nach dem Gesetzeswortlaut schon durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes und somit unabhängig von der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen eintreten würden.

Strittig ist daher die Frage, ob die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG lediglich die Begründung eines inländischen Wohnsitzes oder auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich voraussetzt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 2011, 2008/15/0200, VwSlg. 8672/F, ausgeführt hat, ist bei der Interpretation einer Gesetzesnorm auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen. Erläuterungen zur Regierungsvorlage können im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes bieten (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH vom 30. Juni 2015, Ro 2015/15/0015).

Für die streitgegenständliche Frage, ob die Zuzugsbegünstigung an die inländische Wohnsitzbegründung oder an die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich anknüpft, ist daher zunächst auf den Wortsinn der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommenden gesetzlichen Bestimmung des § 103 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. 118/2015, abzustellen.

Dabei ist festzustellen, dass § 103 EStG in seinen Absätzen 1 sowie 1a zwar einen „Zuzug aus dem Ausland“ verlangt, diesen Begriff jedoch nicht näher definiert. In seinem Absatz 2 hingegen erklärt § 103 EStG den Begriff „Wegzug“ als Wegverlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus Österreich.

Die herrschende Lehre geht davon aus, dass die Begriffe „Wegzug“ und „Zuzug“ komplementär sind und schließt aus dem Umstand, dass § 103 Abs. 2 EStG den „Wegzug“ als Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus Österreich weg

definiert, dass unter „Zuzug“ die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus dem Ausland nach Österreich zu verstehen ist (vgl. Ludwig in Doralt, EStG, 4. Auflage, § 103 Tz. 8; Lang, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 103 Tz 2; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 103 Anm. 11; Jakom/Marschner EStG, 2014, § 103 Rz 2).

Sofern der Bf. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass in Ermangelung einer Legaldefinition des Begriffs „Zuzug“ im EStG 1988 dieser unter Bezug auf die allgemeine Semantik der normalen Sprache auszulegen sei und dabei auf ein Gutachten des Univ.-Prof. Dr. X verweist, welcher als international renommierter Germanist in dem Spezialgebiet der Varietäten des Deutschen zwischen Österreich, Deutschland und der Schweiz geforscht habe, ist dazu festzustellen, dass der Begriff des „Zuzugs“ entgegen der Ansicht des Bf. nicht nach der allgemeinen Semantik der normalen Sprache zu interpretieren ist, sondern vielmehr eine Interpretation im steuerrechtlichen Sinn vorzunehmen ist. Dabei ist – wie der Bf. zutreffend ausführt - auf die Intention den Gesetzgebers Bedacht zu nehmen ist.

Hingegen kann das Bundesfinanzgericht betreffend den Einwand des Bf., wonach § 103 Abs. 1 EStG nicht zwischen „Zuzug“ und Begründung eines inländischen Wohnsitzes unterscheide, nicht nachvollziehen, inwiefern die isolierte Betrachtung eines Halbsatzes des § 103 Abs. 1 EStG („...Begründung eines inländischen Wohnsitzes...“) dazu beitragen könnte, den Willen des Gesetzgebers für die gesamte Regelung der Zuzugsbegünstigung in § 103 EStG zu erforschen.

Vielmehr ist die Bestimmung des § 103 EStG in seiner Gesamtheit zu lesen und unter Rückgriff auf die in den Gesetzesmaterialien gegebenen Hinweisen (vgl. ErlRV 684 BlgNR XXV, GP 24-26) zu interpretieren.

Aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetzes 2015/16 erhellt, dass im Hinblick darauf, dass die Zuzugsbegünstigung in der Vergangenheit kaum von Wissenschaftlern und Forschern in Anspruch genommen wurde, für diese Zielgruppe Anreize für deren Zuzug nach Österreich geschaffen werden sollen. Ergänzend zur Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung der Auslandseinkünfte soll daher ein pauschaler Freibetrag vorgesehen werden, in dem der Zuzugsmehraufwand und der auf die Inlandseinkünfte entfallende Steuernachteil pauschal abgegolten werden.

Auch in der wirkungsorientierten Folgenabschätzung des Steuerreformgesetzes 2015/16 ( 14 von 43 129/ME XXV. GP - Ministerialentwurf - Wirkungsorientierte Folgenabschätzung Steuerreformgesetz 2015 – Steuer ) wird der Sinn der Bestimmung des § 103 EStG dahingehend beschrieben, als Anreize geschaffen werden sollen, um Wissenschafts- und Forschungspersonal nach Österreich zu holen.

Für die konkrete Frage, ob der Gesetzgeber bei der Festlegung der Voraussetzungen für die Gewährung einer Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG damit lediglich auf das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder aber auch auf die Verlagerung



des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich abzielte, ist damit jedoch nichts gewonnen.

Es macht daher Sinn, auf die historische Entwicklung der Bestimmung des § 103 EStG zurückzugreifen, um die Absicht des Gesetzgebers zu erkennen. Dabei ist festzustellen, dass § 103 EStG idF. BGBl 1988/400, in seinem Absatz 1 auf „Personen, die ihren Wohnsitz aus dem Ausland ins Inland verlegen“ und in seinem Absatz 2 auf „Personen, die ihren Wohnsitz aus Österreich wegverlegt haben“, abstellte. Der Gesetzgeber hat in der Stammfassung der Regelung des § 103 EStG also die Umschreibung der Zielgruppe in Absatz 1 und Absatz 2 komplementär benutzt.

Im Laufe der Entwicklung der Bestimmung des § 103 EStG wurde die Zielgruppenumschreibung in Absatz 1 durch die Begriffe „Zuzug“ und die Zielgruppenbeschreibung in Absatz 2 durch „Wegzug“ ersetzt. Wenn man davon ausgeht, dass der Gesetzgeber die beiden Begriffe „Zuzug“ und „Wegzug“ - wie bisher „Personen, die ihren Wohnsitz aus dem Ausland ins Inland verlegen“ und „Personen, die ihren Wohnsitz aus Österreich wegverlegt haben“ komplementär benützt hat, ist unter dem Begriff „Zuzug“ zwingend die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus dem Ausland nach Österreich zu verstehen (vgl. auch *Lang*, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362 und Doralt, EStG-Kommentar, 4. Auflage, § 103 Tz. 8).

Dazu kommt, dass die Erläuterungen zur Regierungsvorlage über den primären Zweck der Regelung der Zuzugsbegünstigung – nämlich Anreize für Wissenschaftler und Forscher für deren Zuzug nach Österreich zu schaffen – Aufschluss geben und damit den Willen des Gesetzgebers verständlich machen.

Unter Zugrundelegung dieser primären Zielsetzungen des Gesetzgebers erscheint es daher vollkommen schlüssig, dass bei Bestehen von mehreren Wohnsitzen iSd. § 26 Abs. 1 BAO sowohl im In- als auch im Ausland von einem Zuzug erst dann auszugehen ist, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert wird. Würde man nämlich der Argumentation des Bf. folgen, wonach ein Zuzug durch Wohnsitzbegründung und unabhängig von der Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen anzunehmen sei, könne dies in bestimmten Konstellationen sogar dazu führen, dem wahren Willen des Gesetzgebers entgegenzulaufen. So könnte beispielsweise in dem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger bereits vor seinem Zuzug einen Nebenwohnsitz in Österreich hat, nicht mehr nach Österreich zuziehen und käme damit auch nicht in den Genuss einer Zuzugsbegünstigung.

Tatsächlich ist es aber so – wie der Bf. zutreffend vorbringt - dass es in der Absicht des Gesetzgebers gelegen ist, die bisherige Regelung des § 103 Abs. 1 EStG auszudehnen und die Einführung des Zuzugsfreibetrages in § 103 Abs. 1a EStG somit über die schon bestehenden Zuzugsbegünstigungen des § 103 Abs. 1 EStG hinausgehen zu lassen. Dies ergibt sich einerseits zweifelsfrei aus der Wortwahl in § 103 Abs. 1a EStG („... unabhängig von der Gewährung einer Begünstigung gemäß Abs. 1 ...“) und

andererseits aus den parlamentarischen Materialien („*Ergänzend zur Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung der Auslandseinkünfte soll daher ein pauschaler Freibetrag vorgesehen werden, in dem der Zuzugsmehraufwand und der auf die Inlandseinkünfte entfallende Steuernachteil pauschal abgegolten werden*“). Eben damit sollen Anreize für Wissenschaftler und Forscher geschaffen werden, nach Österreich zuzuziehen. Im Übrigen ist aber festzuhalten, dass der Begriff „Zuzug“ in § 103 Abs. 1 sowie Abs. 1a EStG ident zu verstehen ist.

Darüber hinaus ist den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (vgl. ErlRV 684 BlgNR XXV, GP 26) aber auch zu entnehmen, dass die Rechtmäßigkeit der Begünstigungsnorm des § 103 EStG an der sachlichen Rechtfertigung der gewährten Steuervorteile für bestimmte einzelne Steuerpflichtige zu prüfen ist. Da das Erfordernis der sachlichen Rechtfertigung somit eine klare Begrenzung des Anwendungsbereiches dieser personellen Begünstigungsnorm schafft, kann der seitens des Bf. eingewandte Vorwurf der Ungleichbehandlung zwischen ausländischen Spitzenwissenschaftlern, die in Österreich mit bzw. ohne ihre Familie tätig seien, nicht nachvollzogen werden.

Wenn der Bf. ausführt, dass Wissenschaftler, die bei ihrem Zuzug ihre Familie mitgenommen hätten, grundsätzlich mittelfristig geringeren Kosten (einmaliger Umzug) gegenüberstünden als jene Wissenschaftler, die erhebliche, dauern anfallende Kosten für doppelte Haushaltsführung einschließlich Familienheimfahrten hätten, ist ebenfalls auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu verweisen, in welchen demonstrativ aufgezählt wird, welche Aufwendungen der mit der Zuzugsbegünstigung abzugeltende Zuzugsmehraufwand umfasst. Dabei werden Unterschiede im Preisniveau, Kosten für den Umzug im weiteren Sinn (Wohnungssuche, Beantragung und Änderung von Dokumenten, medizinische Überprüfungen etc.), Kosten für eine doppelte Haushaltsführung einschließlich Fahrkosten, Kosten für Sprachkurse zum Erlernen der deutschen Sprache, Besuch von Privatschulen der Kinder etc. genannt.

Aus den dargelegten Gründen gelangt das Bundesfinanzgericht daher - entgegen der Ansicht des Bf. zu dem Ergebnis - dass die Interpretation des § 103 Abs. 1a EStG dahingehend, als „Zuzug“ neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich bedingt, dem wahren Willen des Gesetzgebers entspricht. Selbst wenn die Regelung eine gewisse Ungenauigkeit oder Inkonsistenz aufweist, kann daraus keine vom Gesetzgeber bewusst gewollte Unterscheidung zwischen den Begriffen „Zuzug“ und „Wegzug“ abgeleitet werden.

Im Hinblick darauf, dass der Bf. im gegenständlichen Fall sowohl in Deutschland als auch in Österreich über einen Wohnsitz verfügt, nach seinen eigenen Angaben jedoch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlagert hat, besteht nach der Regelung des § 103 Abs. 1 sowie 1a EStG für ihn mangels Zuzugs nach Österreich kein Anspruch auf Zuzugsbegünstigung.

Da der Anspruch auf Zuzugsbegünstigung somit bereits dem Grunde nach nicht besteht, ist auch kein Ermessen iSd. § 20 BAO zu üben.

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 für die Frage, ob der in § 103 EStG angeführte Begriff des „Zuzugs“ neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen bedingt, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu finden 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 18. Juli 2017