

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 21.08.2017 der Frau Bf., PhD, am X1 geboren, in G. wohnhaft, StNr.: X2, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-X3, vom 26.07.2017 betreffend Gewährung eines Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988

### **zu Recht erkannt:**

Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **I. Verfahrensgang:**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) beantragte mit Anbringen vom 20.02.2017 beim Bundesministerium für Finanzen die Gewährung eines pauschalen Zuzugsfreibetrages ab dem Veranlagungsjahr 2016 gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF BGBl. 2015/118. Die Bf. schloss ihrem Antrag eine Reihe von Nachweisen an, mit denen sie ihre Ausführungen zum Anspruch auf Steuerbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a EStG i.V.m. der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV) belegte.

Seit 1.9.2016 sei sie als Universitätsassistentin Postdoc an der Universität Wien, im Institut für \*\*\*\* beschäftigt. Der für diese Stelle vorgesehene Arbeitsvertrag sei auf 6 Jahre befristet. Sie habe ihren Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt im August 2016 vom Vereinigten Königreich (GB) nach Österreich/Wien verlegt.

Die in Estland geborene Bf. habe an der Universität of Helsinki im Jahr 2010 den Master of Science in Wirtschaftswissenschaften mit Auszeichnung abgeschlossen und sei im Anschluss an der University College London als Forschungsassistentin tätig gewesen. Im Juli 2016 habe sie von der UCL den PHD Economics erhalten. Sie sei Autorin und Mitautorin von fünf wirtschaftswissenschaftlichen Publikationen in peer-reviewed Fachzeitschriften und habe auf angesehenen internationalen Konferenzen und Seminaren Präsentationen gehalten und an Forschungsprojekten mitgewirkt.

In einem Schreiben des Dekans der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien wird Bf. als vielversprechende junge Wissenschaftlerin näher beschrieben und auf die Bedeutung von exzellenten Nachwuchskräften für die Universität im Rahmen eines internationalen Wettbewerbs hingewiesen.

Da die Bf. nicht habilitiert ist und somit nicht unter den in § 2 Abs. 2 ZBV 2016 genannten Personenkreis fällt, für den kraft Gesetz ein öffentliches Interesse am Zuzug unwiderleglich vermutet wird, hat das Bundesministerium für Finanzen nach § 8 ZBV 2016 die Forschungsförderungsgesellschaft mit Schreiben vom 24.3.2017, um eine sachverständige Beurteilung der wissenschaftlichen Tätigkeit der Bf. und des daraus resultierenden öffentlichen Interesses an ihrem Wirken an der Universität Wien ersucht.

Die Forschungsförderungsgesellschaft kam unter Berücksichtigung aller übermittelten Unterlagen zu dem Ergebnis, dass nicht erkannt werden könne, dass die Tätigkeit der Bf. maßgeblich im öffentlichen Interesse gemäß § 2 Abs. 1 ZBV 2016 liege. Diese Beurteilung habe sich nach dem Gesamtbild, insbesondere nach dem Tätigkeitsumfang und –inhalt sowie der Wirkung auf den Forschungs- und Wirtschaftsstandort Österreich, gerichtet.

Mit Bescheid vom 26.7.2017 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag der Bf. auf Gewährung eines Zuzugspauschales gemäß § 103 Abs. 1a EStG ab. Eine gesetzliche Vermutung des öffentlichen Interesses am Zuzug der Wissenschaftlerin gemäß § 2 Abs. 2 ZBV käme bei der Bf. nicht in Betracht, weil sie nicht als Professorin an der Universität tätig werde und auch nicht habilitiert sei. Bei der vorzunehmenden Beurteilung des Einzelfalles im Sinne des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 sei aber das Vorliegen eines öffentlichen Interesses zu verneinen, wobei das BMF diesbezüglich der fachkundigen Stellungnahme der Forschungsförderungsgesellschaft folgte.

Die Bf. erhob gegen den Bescheid form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde und führte in ihrem Schriftsatz Folgendes aus:

*„Ich begehre, meinem Antrag auf Gewährung eines Zuzugsfreibetrages nach § 103 Abs. 1a EStG vollinhaltlich stattzugeben, mit der Begründung, dass mein Zuzug nach Österreich den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Ziffer 3 der ZGV 2016 erfüllt und aus diesem Grunde das öffentliche Interesse jedenfalls gegeben ist. Wie aus den angeschlossenen Gehaltszetteln 9/2016 bis 8/2017 und dem Werkvertrag mit der Graf Hardegg Stiftung über die Erbringung einer wissenschaftlichen Arbeit ersehen werden kann, habe ich in diesem Zeitraum an Gehältern und Honoraren insgesamt € 60.396 erhalten. Diese Gesamteinkünfte übersteigen die Mindesthöhe für die „Blaue EU-Karte“ gemäß § 12c des Ausländerbeschäftigungsgesetzes (2017 € 59.718) und stellen allesamt auch Vergütungen im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG dar.“*

Vom BMF wurde die Beschwerde als sogenannte Direktvorlage gemäß § 262 Abs. 4 BAO dem BFG zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 27.1.2017 führt die belangte Behörde zu der Einwendung der Bf. Folgendes an:

*„Die Auffassung der Bf. ihre erhaltenen Vergütungen (Gehalt und Honorar) würden Forschungsaufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG darstellen ist*

*unzutreffend. Der Universität Wien wurden im maßgeblichen Zeitraum überhaupt keine Forschungsprämien (§ 108c EStG) zuerkannt, sodass die in § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV normierte Bedingung, dass die der Wissenschaftlerin bezahlte Vergütung Forschungsaufwendungen im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG sind, nicht erfüllt sein kann. Die Z. 3 des § 2 Abs. 2 ZBV bezieht sich nämlich nur auf die betriebliche Forschung und nicht auf die Forschung durch Körperschaften öffentlichen Rechts, wie es insb. Universitäten sind. Die klassische universitäre Forschung führt zu keinem Anspruch auf Forschungsprämie und die von ihr bezahlten Vergütungen sind somit keine Ausgaben iSd § 108c Abs. 1 EStG. Im Falle der Bf. ist daher das Vorliegen einer hohen wissenschaftlichen Qualifikation nach § 2 Abs. 1 Ziffer 4 der ZBV erforderlich. Wie in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des StRefG 2015/2016 angeführt, sind damit „Spitzenkräfte“ aus den Bereichen der Wissenschaft und Forschung zu verstehen. Der Zuzug des typischen universitären Mittelbaus soll nach der Gesetzgebungsintention nicht gefördert werden. Für den Bereich der universitären Forschung gilt grundsätzlich, dass ein abgeschlossenes Doktoratsstudium typischerweise eine mittlere wissenschaftliche Qualifikation und erst das Habilitationsniveau eine hohe wissenschaftliche Qualifikation bedeutet.*

*Das BMF vertritt daher die Ansicht, dass die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.“*

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

### **1. Feststellungen**

Das BFG stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. ist seit 1.9.2016 als Universitätsassistentin Postdoc im Institut für \*\*\*\* der Universität Wien beschäftigt. Aus diesem Grunde hat sie im August 2016 ihren Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt vom Vereinigten Königreich (GB) nach Österreich/Wien verlegt.

In dem standardisierten Arbeitsvertrag mit der Universität Wien wurde Folgendes vereinbart:

Das befristete Arbeitsverhältnis beginnt am 1.9.2016 und endet am 31.8.2022. Die Arbeitnehmerin wird für die Stelle einer Universitätsassistentin Postdoc angestellt und vorerst der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften/Institut für \*\*\*\*\* zugewiesen. Ihr gebühren die Bezüge der Verwendungsgruppe B, Gehaltsguppe B1 lit. b. Folgende Tätigkeiten gehören zu ihren Aufgaben:

1. Mitarbeit bei Forschungsaufgaben, bei Lehr- und Verwaltungsaufgaben, die der Organisationseinheit/Subeinheit, der sie zugewiesen ist, obliegen;
2. Mitarbeit bei Prüfungen;
3. Mitarbeit an Organisations- und Verwaltungsaufgaben sowie an Evaluierungsmaßnahmen;
4. Betreuung von Studierenden;

5. selbständige Forschungstätigkeiten;
6. selbständige Durchführung von Lehrveranstaltungen, insbesondere Pflichtlehrveranstaltungen in allen Zyklen der einschlägigen Studienrichtungen und Abhaltung von Prüfungen nach Maßgabe der Beauftragung

Die wesentlichen Aufgaben der Arbeitnehmerin sind anlässlich der Aufnahme von der Leiterin der Subeinheit zu konkretisieren und bei Bedarf anzupassen. Die Dekanin kann die Arbeitnehmerin unter bestimmten Umständen mit der selbständigen Abhaltung von Lehrveranstaltungen im Ausmaß von bis zu sechs Semesterstunden beauftragen.

Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 40 Stunden.

Die Bf. bezog aus ihrer Anstellung bei der Universität Wien im Jahr 2016 ein aliquotes Bruttojahresgehalt von € 16.756,70 (Monatsbezug € 3.590,70 zuzüglich der anteiligen Sonderzahlung). Im Jahr 2017 betrug ihr Montagsbezug der Bf. € 3.626,60 zuzüglich von vier Sonderzahlungen in Höhe von € 1.813,30 sowie einer Belohnung von € 4.000 (im März 2017). Zudem erhielt die Bf. auf Grund des Werkvertrages über die Erbringung einer wissenschaftlichen Arbeit mit der Heinrich Graf Hardegg'schen Stiftung im Jänner 2017 ein Werkentgelt von € 7.000.

Die in Estland geborene Bf. hat an der University of Helsinki im Jahr 2010 den Master of Science in Wirtschaftswissenschaften mit Auszeichnung absolviert und war anschließend an der University College London als Forschungsassistentin tätig. Im Juli 2016 hat sie an der UCL das Doktoratsstudium mit dem akademischen Titel PHD Economics abgeschlossen. Ihre Dissertation wurde als eine der besten ihres Jahrganges beurteilt. In ihrem Lebenslauf sind fünf Publikationen in international angesehenen peer-reviewed Fachzeitschriften ausgewiesen, zwei als Autorin und drei als Co-Autorin. Außerdem hat die Bf. im Zeitraum 2011 bis 2017 an fünf internationalen Fachtagungen und Seminaren aktiv teilgenommen und ihre Forschungsergebnisse präsentiert.

Die Bf. ist nach den Ausführungen des Dekans Z. eine exzellente Jungforscherin und ein vielversprechendes Talent. Für die in der akademischen Forschung im internationalen Wettbewerb stehende Universität ist es wichtig junge hochqualifizierte Nachwuchskräfte zu gewinnen.

## **2. Beweiswürdigung**

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

§ 103 Abs. 1, 1a und 3 EStG 1988 idF BGBL 2015/118 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 Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten. Dabei kann auch die für eine Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.“*

*(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.“*

*(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.“*

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBI. 1993/818 wurde der Grundtatbestand der Zuzugsbegünstigung völlig neu gefasst und auf Wissenschaftler und Forscher eingeschränkt. In den Erläuternden Bemerkungen (1237 d. Beilage XVIII. GP - Regierungsvorlage) wurde dazu Folgendes ausgeführt:

*„Weiterhin aufrechterhalten wird in der novellierten Bestimmung nur mehr die 1992 mit BGBI. 1992/448 eingeführte Begünstigung, die einen Zuzug von ausländischen Spitzenkräften aus den Bereichen von Wissenschaft und Forschung erleichtern.“*

Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1988 wurde schließlich mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBI I 118/2015, um den Zuzugsfreibetrag im eingefügten

Absatz 1a ergänzt. In den Erläuternden Bemerkungen (684 d. Beilage XXV. GP – Regierungsvorlage) heißt es dazu:

*„Angesichts des internationalen Wettbewerbs um die „besten Köpfe“ sollen für 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. Begünstigt ist – ebenso wie bisher in Absatz 1 – der Zuzug von ausländischen Spitzenkräften aus den Bereichen von Wissenschaft und Forschung.“*

Entsprechend der klar erkennbaren Intention des Gesetzgebers ist diese Steuerbegünstigung auf den Zuzug von Spitzenkräften der Wissenschaft und Forschung beschränkt. Unter Beachtung dieses Gesetzeszwecks wurde vom Verordnungsgeber die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 im BGBL II 261/2016 am 20.09.2016 kundgemacht.

In den Erläuterungen zu § 2 der ZBV 2016 wird ausdrücklich erwähnt, dass die Begünstigung „lediglich hochqualifizierten Wissenschaftlern und Forschern gewährt werden soll“.

Im § 2 Abs. 1 und 2 ZBV 2016 wurde zur Konkretisierung des Tatbestandsmerkmals des „öffentlichen Interesses“ am Zuzug von Wissenschaftlern und Forschern Folgendes normiert:

*„(1) Der Zuzug hochqualifizierter Personen aus dem Ausland dient der Förderung von Wissenschaft und Forschung und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:*

*1. Die Tätigkeit der zuziehenden Person im Bereich der Wissenschaft und Forschung besteht überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste). Eine Tätigkeit ist als wissenschaftlich anzusehen, wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung).*

*2. Die Tätigkeit im Bereich der Wissenschaft und Forschung liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.*

*3. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.*

*4. Die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Antragstellers ist hinreichend dokumentiert.*

*(2) Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt in folgenden Fällen jedenfalls im öffentlichen Interesse:*

1. Der zuziehende Wissenschaftler wird als Professorin/Professor im Sinne des § 94 Abs. 2 Z 1 Universitätsgesetz 2002 (UG), BGBl. I Nr. 120, tätig oder des § 12 Abs. 1 Bundesgesetz über das Institute of Science and Technology – Austria, BGBl. I Nr. 69/2006 in Verbindung mit § 94 Abs. 2 Z 1 UG.

2. Der zuziehende Wissenschaftler wird in seinem Habilitationsfach oder einem an sein Habilitationsfach angrenzenden wissenschaftlichen oder künstlerischen Fach tätig, und zwar an einer

a) Universität im Sinne des § 4 UG oder § 1 Bundesgesetz über die Universität für Weiterbildung Krems (DUK-Gesetz 2004), BGBl. I Nr. 22/2004, an einer

b) Privatuniversität im Sinne des § 1 Privatuniversitätengesetz (PUG), BGBl. I Nr. 74/2011, an einer

c) Fachhochschule im Sinne des § 8 Fachhochschul-Studiengesetz (FHStG), BGBl. Nr. 340/1993, in einer

d) wissenschaftlichen Einrichtung im Sinne des Forschungsorganisationsgesetzes (FOG), BGBl. Nr. 341/1981, in einer

e) Körperschaft, die kraft Gesetzes eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, im Wesentlichen der Forschung dient, oder in einer

f) nach § 71 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005 zertifizierten Forschungseinrichtung.

Die Forschung und experimentelle Entwicklung muss in einem inländischen Betrieb, einer inländischen Betriebsstätte oder einer anderen inländischen wirtschaftlich selbständigen Einheit dieser Forschungseinrichtung erfolgen. Bei Personen, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen dabei die der Forschung und experimentellen Entwicklung (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste) dienenden Tätigkeiten im Kalenderjahr überwiegen.

3. Die dem zuziehenden Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) stellen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG 1988 dar und betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt. Z 2 letzter Satz gilt entsprechend.“

Im öffentlichen Interesse gelegen ist somit der Zuzug „hochqualifizierter Wissenschaftler/innen“. Die „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ des Antragstellers/der Antragstellerin muss hinreichend dokumentiert sein. Ohne den Zuzug dieser Forschungs- bzw. Wissenschaftskapazität würde eine Förderung der inländischen Wissenschaft und Forschung nicht in diesem Ausmaß eintreten, als es durch sein Wirken in Österreich zu erwarten ist. Das öffentliche Interesse am steuerbegünstigten Zuzug des Wissenschaftlers oder Forschers ist jedoch in unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutung jedenfalls gegeben, bei Professorinnen/Professoren und Wissenschaftlern, die in ihrem Habilitationsfach oder in einem angrenzenden Fach tätig sind.

Aus dieser Normierung ergibt sich eindeutig, dass angehende Wissenschaftler ohne Habilitation, wie beispielsweise Universitätsassistenten, das Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen. Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung ist ein Doktoratsstudium grundsätzlich noch keine hinreichend „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ im Sinne des § 2 Ziffer 4 ZBV. Auch an Hand der angeführten Veröffentlichungen und wissenschaftlichen Auftritten der Bf. konnte die Forschungsförderungsgesellschaft noch keine hinreichend „hohe wissenschaftliche Qualifikation“, wie sie Spitzenkräfte der Wissenschaft und Forschung aufweisen, feststellen.

Das Bundesfinanzgericht gelangt auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage daher zu dem Ergebnis, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 1 Ziffer 2, 3 und 4 der Zuzugsbegünstigung von der Bf. nicht erfüllt werden.

#### **Prüfung eines Anspruches nach § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016:**

Die Bf. wendet sich in der Beschwerdeschrift nicht explizit gegen die Ablehnung ihres Antrages nach der vom BMF vorgenommenen Einzelfallbeurteilung gemäß § 2 Abs. 1 ZBV, sondern bringt ergänzend vor, dass sie den Tatbestand nach § 2 Abs. 2 Ziffer 3 ZBV 2016 erfülle und deshalb das öffentliche Interesse kraft unwiderleglicher gesetzlicher Vermutung jedenfalls gegeben sei und ihr dadurch der Zuzugsfreibetrag zustehe.

Diese Bestimmung lautet (auszugsweise):

*„Abs 2 Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt in folgenden Fällen jedenfalls im öffentlichen Interesse:*

*Z 2 letzter Satz Die Forschung und experimentelle Entwicklung muss in einem inländischen Betrieb, einer inländischen Betriebsstätte oder einer anderen inländischen wirtschaftlich selbständigen Einheit dieser Forschungseinrichtung erfolgen. Bei Personen, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen dabei die der Forschung und experimentellen Entwicklung (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste) dienenden Tätigkeiten im Kalenderjahr überwiegen.*

*Z 3 Die dem zuziehenden Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) stellen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG 1988 dar und betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt. Z 2 letzter Satz gilt entsprechend.“*

Im § 108c Abs 1 EStG wird Folgendes normiert:

*„Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind, und Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können eine Forschungsprämie für eigenbetriebliche Forschung und eine Forschungsprämie für Auftragsforschung in Höhe von jeweils 14% der prämienbegünstigten Forschungsaufwendungen (-ausgaben) geltend*

*machen. Die Prämien stellen keine Betriebseinnahmen dar; § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 sind auf sie nicht anwendbar.“*

Während die Ziffern 1 und 2 des § 2 Abs. 2 ZBV 2018 die akademische Forschung in Universitäten und vergleichbaren anderen Einrichtungen des öffentlichen Rechts zum Gegenstand haben, bezieht sich die Ziffer 3 des § 2 Abs. 2 ZBV 2018 ausschließlich auf die betriebliche Forschung durch steuerpflichtige Unternehmen.

Aus § 108c EStG in Verbindung mit §§ 24 Abs. 6 und 1 Abs. 3 KStG 1988 ergibt sich eindeutig, dass die Universität Wien als Körperschaft öffentlich Rechts, mit Ausnahme ihrer Einkünfte nach § 21 Abs. 2 und 3 KStG (Kapitaleinkünfte), von der Körperschaftssteuer befreit und daher nicht anspruchsberechtigt auf eine Forschungsprämie ist. Die von einer inländischen Universität an ihre Mitarbeiter bezahlten Gehälter und Vergütungen stellen aus diesem Grunde keine Aufwendungen im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG dar.

Von der Bf. wurde daher auch nicht der Tatbestand des öffentlichen Interesses nach § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 erfüllt, weil sie nicht im Rahmen einer betrieblichen Forschung tätig wird und auch keine entsprechende betriebliche Auftragsforschung vorliegt.

Im Hinblick auf das kumulative Tatbestandserfordernis von Vergütungen im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG in der Mindesthöhe für die "Blaue EU-Karte" war ein Eingehen auf das Werkentgelt von der Graf Hardegg Stiftung nicht mehr relevant.

Die vom BMF im Vorlagebericht erfolgte rechtliche Stellungnahme zu der diesbezüglichen Einwendung der Bf. ist zutreffend. Der Beschwerde war aus diesem Grunde kein Erfolg beschieden.

#### **4. Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Tatsachenfrage, ob von der Bf. eine konkrete wissenschaftliche Tätigkeit nachgewiesen wurde, die im öffentlichen Interesse gelegen ist, ist keiner Revision zugänglich. Die Lösung der Rechtsfrage, dass § 103 Abs. 1a i.V.m. § 2 ZBV 2016 auf den Zuzug hochqualifizierter Wissenschaftler und Forscher abstellt und daher Universitätsmitarbeiter ohne Habilitation im Allgemeinen diese Voraussetzung nicht erfüllen und daher das öffentliche Interesse am Zuzug fehlt, folgt aus dem klaren Wortlaut der Normen und steht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH. Ebenso ergibt sich der Norminhalt des § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV, wonach sich diese Bestimmung nur auf betriebliche Forschung durch Steuerpflichtige bezieht und somit nicht für die Forschung

durch Mitarbeiter von Universitäten gilt, aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut, weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 10. Jänner 2019