



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Nowakowski und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.ⁱⁿ Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des T in I, vertreten durch Mag. Egon Stöger, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Bürgerstraße 20, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Juli 2017, Zl. RV/7100774/2017, betreffend Abweisung eines Antrags auf Gewährung des Zuzugsfreibetrags gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 für die Jahre 2015 bis 2019, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Schreiben vom 10. Dezember 2015 beantragte der Revisionswerber die Gewährung des pauschalen Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 für die Jahre 2015 bis 2019. Zur Begründung führte der Revisionswerber aus, er sei zum 1. Oktober 2015 auf eine Professur an einer näher genannten Universität in Österreich berufen worden und habe diesen Ruf angenommen. Das öffentliche Interesse an seinem Zuzug dokumentiere sich in dem dringenden Wunsch der Universität, ihn nach Österreich zu holen. Seit 1. Oktober 2015 sei der Revisionswerber nun dort als Universitätsprofessor tätig. Zuvor sei er an einer näher genannten Universität in Deutschland beschäftigt gewesen.
- 2 Nach Durchführung weiterer Ermittlungen wies der Bundesminister für Finanzen mit Bescheid vom 27. Jänner 2017 den Antrag des Revisionswerbers auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 für die Jahre 2015 bis 2019 ab. In der Begründung wurde hierzu im Wesentlichen ausgeführt, die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 setze sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch den



Mittelpunkt der Lebensinteressen im Inland voraus. Bei Bestehen von Wohnsitzen iSd § 26 Abs. 1 BAO sowohl im In- als auch im Ausland erfolge der Zuzug nach der ständigen Verwaltungspraxis des Bundesministeriums für Finanzen, sobald sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagere. Der Revisionswerber habe selbst angegeben, dass sich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen weiterhin in Deutschland befinde. Dies entspreche dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Revisionswerbers. Zwar habe dieser neben seinem Wohnsitz in Deutschland aufgrund der Aufnahme seiner Tätigkeit an der österreichischen Universität auch einen Wohnsitz in Österreich begründet. Da der Revisionswerber jedoch den Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlagert habe, liege kein Zuzug iSd § 103 Abs. 1a EStG 1988 vor, weshalb dem Revisionswerber der beantragte Zuzugsfreibetrag nicht zustehe.

- 3 In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 13. Februar 2017 sowie der Beschwerdeergänzung vom 16. März 2017 wandte sich der Revisionswerber mit näherer Begründung gegen die Ansicht der belangten Behörde, wonach die Gewährung des Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich voraussetze und der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht durch Begründung eines inländischen Wohnsitzes nicht genüge.
- 4 Mit Erkenntnis vom 18. Juli 2017 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde des Revisionswerbers als unbegründet ab. Eine Interpretation des Begriffs des „Zuzugs“ nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 führe zum Ergebnis, dass für die Inanspruchnahme des Zuzugsfreibetrags neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich erforderlich sei. Da der Revisionswerber sowohl in Deutschland als auch in Österreich über einen Wohnsitz verfüge, jedoch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlagert habe, bestehe nach der Regelung des § 103 Abs. 1a EStG 1988 mangels eines Zuzugs nach Österreich kein Anspruch auf den beantragten Zuzugsfreibetrag.
- 5 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil Rechtsprechung zur Frage fehle, ob der in § 103 EStG 1988





verwendete Begriff des „Zuzugs“ neben der Begründung eines inländischen Wohnsitzes auch die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland voraussetze.

6 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Revision - der Bundesminister für Finanzen erstattete eine Revisionsbeantwortung - erwogen:

7 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

8 Im Revisionsfall ist ausschließlich strittig, ob der für die Gewährung eines Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 erforderliche „Zuzug“ aus dem Ausland eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich voraussetzt oder dafür die Begründung eines inländischen Wohnsitzes genügt.

9 § 103 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 (Inkrafttreten: 15. August 2015) lautete auszugsweise wie folgt:

„Zuzugsbegünstigung

§ 103. (1) Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter § 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.“

10 § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 enthalten keine Legaldefinition des Zuzugsbegriffs. Aus § 103 Abs. 1 EStG 1988 folgt lediglich, dass bei einem Zuzug aus dem Ausland die mit der Wohnsitzbegründung im Inland (durch den Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht) einhergehenden steuerlichen Mehrbelastungen ausländischer Einkünfte beseitigt werden können. Aus Abs. 1 leg. cit. folgt jedoch nicht zwangsläufig, dass mit der Begründung eines inländischen Wohnsitzes bereits das Kriterium des Zuzugs aus dem Ausland erfüllt wäre.

11 § 103 Abs. 2 EStG 1988 bezeichnet die Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich als „Wegzug“. Wenn Abs. 2 leg. cit. eine Frist von zehn Jahren zwischen „diesem“ Wegzug und einem späteren „Zuzug“ fordert, um die Zuzugsbegünstigungen nach Abs. 1 und Abs. 1a leg. cit. in Anspruch nehmen zu können, kann mit dem Begriff des Zuzugs in Abs. 2 leg. cit. aber nur die Rückverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland gemeint sein (vgl. *Lang*, SWI 8/2000, 362 [363]; *Kirchmayr/Aumayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 103 Tz 5/2).

12 Wenn in Teilen des Schrifttums die Ansicht vertreten wird, die in § 103 Abs. 2 EStG 1988 mit dem „Zuzug“ zwar gemeinte Rückverlegung des Lebensmittelpunkts sei nur „eine“ mögliche Form des Zuzugs, so nimmt dies nicht ausreichend darauf Bedacht, dass ein „Wegzug“ im Sinne dieses Absatzes



nach dessen Wortlaut unabhängig davon vorliegt, ob ein inländischer Wohnsitz beibehalten wurde. Die bloße Begründung eines solchen kann in den Fällen des Abs. 2 daher kein „Zuzug“ sein. Sollte dies anders sein, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen noch nie in Österreich lag, und zugleich auch in diesen Fällen die Verlagerung des Lebensmittelpunkts nach Österreich (bei hier schon bestehendem Wohnsitz) als „Zuzug“ in Frage kommen, so stünde einem engeren Begriff des „Zuzugs“ nach § 103 Abs. 2 EStG 1988 ein weiterer in Fällen gegenüber, in denen Abs. 2 nicht zur Anwendung kommt. Sollte die Verlagerung des Lebensmittelpunkts bei schon bestehendem inländischem Wohnsitz in den von Abs. 2 nicht erfassten Fällen kein „Zuzug“ sein und es hier stets der „Begründung“ eines inländischen Wohnsitzes bedürfen, wie dies zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 1993 vertreten wurde, so wären die Begriffe überhaupt verschieden.

- 13 Dem Gesetzgeber kann mangels eines entsprechenden Hinweises im Gesetz aber nicht zugesonnen werden, dass er durch die Verwendung identer Worte in einer gesetzlichen Bestimmung Unterschiedliches regeln wollte. Der Begriff des Zuzugs in § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 ist somit gleich zu verstehen wie jener in Abs. 2 leg. cit. Ein Zuzug aus dem Ausland nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 liegt damit nur bei einer Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland vor (vgl. auch *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht*², Rz VIII/24, mwN).
- 14 Damit genügt trotz der - wie unten noch näher dargelegt wird - historisch bedingten Bezugnahme auf die „Begründung eines inländischen Wohnsitzes“ in § 103 Abs. 1 EStG 1988 auch bei aufrehtem Bestand eines Nebenwohnsitzes bereits die erstmalige Begründung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Inland für die Inanspruchnahme der Zuzugsbegünstigungen nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988.
- 15 Dass in den Materialien zum Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, (ErlRV 684 BlgNR 25. GP 26) unter dem Zuzugsmehraufwand, der mit dem Zuzugsfreibetrag nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 pauschal abgedeckt werden soll, neben



Preisniveauunterschieden, Umzugskosten, Kosten für Sprachkurse und den Besuch von Privatschulen der Kinder auch Kosten einer doppelten Haushaltsführung (einschließlich Fahrtkosten) genannt sind, kann aufgrund der vorrangigen Systematik des Gesetzes nur als Verweis auf vorübergehend - bis zum erfolgten Umzug - anfallende Kosten verstanden werden.

16 Diese einheitliche Auslegung des Zuzugsbegriffs in § 103 EStG 1988 im Sinne einer Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland wird durch die historische Entwicklung der Zuzugsbegünstigung bestätigt.

17 § 103 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 488/1992 sah unstrittig - bei Vorliegen weiterer, hier nicht interessierender Voraussetzungen - in Abs. 1 leg. cit. eine Zuzugsbegünstigung für den Fall der Wohnsitzverlegung aus dem Ausland in das Inland vor.

18 Diese Zuzugsbegünstigung konnten nach § 103 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 488/1992 „Personen, die ihren Wohnsitz aus Österreich wegverlegt [hatten]“, nur dann in Anspruch nehmen, „wenn zwischen dem Wegzug und dem Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen [waren]“. Nach dieser Rechtslage war unter dem Wegzug somit eindeutig die Wohnsitzverlegung in das Ausland und korrespondierend dazu unter dem Zuzug die Verlegung des Wohnsitzes in das Inland zu verstehen.

19 Dieses Verständnis des Begriffs des Zuzugs galt mangels eigenständiger Definition in § 103 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 488/1992 auch für die dort normierte Zuzugsbegünstigung, die weitgehend unverändert - und somit ohne den Zuzugsbegriff zu definieren - in § 103 Abs. 1 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, (und in weiterer Folge auch in die im Revisionsfall maßgebliche Fassung) übernommen wurde.

20 § 103 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 (sowie in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung) knüpft aber nicht mehr daran, dass der Wohnsitz aus Österreich wegverlegt wird, sondern bezeichnet als Wegzug ausdrücklich eine Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich. Erfordert Abs. 2 leg. cit. für den Wegzug nun aber ausdrücklich



eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, kann für den Zuzug nach Abs. 2 leg. cit. nichts anderes gelten.

- 21 Damit ergibt sich aber - im Sinne des zuvor Gesagten - auch für den Zuzug nach § 103 Abs. 1 und Abs. 1a EStG 1988 in der im Revisionsfall maßgeblichen Fassung, dass dieser die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland erfordert.
- 22 Diese Interpretation widerspricht auch nicht dem Sinn und Zweck des Gesetzes, die „besten Köpfe“ nach Österreich zu holen (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 3, 24 ff). Mit dem Zuzugsfreibetrag nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 soll die Mehrbelastung, die sich aus dem Zuzug ergibt, sowie die Besteuerung der inländischen Einkünfte für eine Zeitdauer von maximal fünf Jahren abgefedert werden und damit ein Anreiz für den Zuzug geschaffen werden (vgl. ErlRV, aaO). Danach erfolgt eine Gleichstellung mit anderen im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen. Geht es dem Gesetzgeber aber darum, Wissenschaftler längerfristig in Österreich zu halten und nicht lediglich ein vorübergehendes Tätigwerden im Inland zu fördern (vgl. *Kühbacher*, SWK 18/2017, 844 [849]), so erscheint eine Anknüpfung an eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland nicht ungeeignet, um dieses Ziel zu erreichen.
- 23 Vor diesem Hintergrund ist dem Bundesfinanzgericht somit nicht entgegenzutreten, wenn es dem Revisionswerber die Gewährung des Zuzugsfreibetrags nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 mangels Verlegung seines Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich versagt hat.
- 24 Eine Auseinandersetzung mit der vom Bundesfinanzgericht verneinten Anwendbarkeit der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 - ZBV 2016), BGBl. II Nr. 261/2016, kann im Revisionsfall unterbleiben, ergibt sich doch - wie oben dargelegt - aus der gesetzlichen Bestimmung des § 103 EStG 1988, dass dem dort verwendeten Begriff des „Zuzugs“ jene Bedeutung zukommt, von der auch die Verordnung ausgeht.





- 25 Weiters besteht keine Veranlassung, den EuGH nach Art. 267 AEUV im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen. Eine in der Revision in sehr allgemein gehaltener Form behauptete Verletzung der Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV) oder der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) durch die Anknüpfung der Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG 1988 an das für In- und Ausländer gleichermaßen geltende Erfordernis der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland liegt offenkundig nicht vor.
- 26 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
- 27 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 26. Februar 2020

