

Desiree Auer / Sofia Rampitsch*)

SWI-Jahrestagung: Anknüpfung der Zuzugsbegünstigung an die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen

SWI CONFERENCE: CENTRE OF VITAL INTERESTS AS REQUIREMENT FOR THE TAX ALLOWANCE UNDER SECTION 103 PARAGRAPH 1A INCOME TAX ACT

On November 23rd, 2017, the 12th annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) ist ein in Deutschland ansässiger Universitätsprofessor. Im Jahr 2015 wurde er für eine vierjährige Stiftungsprofessur an eine westösterreichische Universität berufen und stellte in diesem Zusammenhang einen Antrag auf einen pauschalen Zuzugsfreibetrag gem § 103 Abs 1a EStG. Das BMF als zuständige Behörde lehnte diesen Antrag mit folgender Begründung ab: Mangels der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich, sei das Tatbestandselement „Zuzug“ iSd § 103 EStG nicht erfüllt.

Im darauffin eingebrachten Rechtsmittel vertrat der Bf die Ansicht, dass für das Vorliegen eines „Zuzugs“ die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht erforderlich sei. Da eine zu enge Auslegung dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspreche, sei die Begründung eines inländischen Wohnsitzes daher ausreichend.²⁾ Das BFG wies die Beschwerde ab.³⁾

II. Diskussion

Bernhard Renner: § 103 Abs 2 EStG idF BGBl 118/2015⁴⁾ definiert „Wegzug“ als Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich. In Ermangelung einer Legaldefinition des Begriffs „Zuzug“ im EStG ist die Gesetzesbestimmung in ihrer Gesamtheit zu lesen und unter Rückgriff auf die historische Entwicklung zu interpretie-

*) Mag. Desiree Auer ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien (Wirtschaftsuniversität Wien). Sofia Rampitsch, MSc. (WU) ist wissenschaftliche Mitarbeiterin im Christian Doppler Labor für „Transparenz im Internationalen Steuerrecht“ am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 23. 11. 2017 fand zum zwölften Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Dr. Sabine Schmidjell-Domes, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, Mag. Matthias Kornberger, Vize-Präs. Dr. Christian Lenneis, HR Mag. Roland Macho, StB Dr. Clemens Nowotny, WP/StB Mag. Christoph Plott, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Mag. Martin Schwaiger, Laura Turcan, LL.M. und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der folgende Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

2) Siehe hierzu auch Beiser, Zuzugsbegünstigung kraft Wohnsitzes in Österreich? ÖStZ 2017, 142.

3) BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017; Revision beim VwGH zu Ro 2017/13/0018 eingebracht; vgl zum BFG-Erkenntnis ua Aumayr/Seydl, Über die Gesetzmäßigkeit einer strittigen Verordnung, SWK 26/2017, 1123; Schohaj, Voraussetzungen für die Gewährung der Zuzugsbegünstigung, BFGjournal 2017, 310; Kanduth-Kristen/Kampitsch, Zum Zuzug als Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 103 Abs 1a EStG, SWI 2017, 589.

4) Im beschwerdegegenständlichen Fall findet die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl II 2005/102, Anwendung.

ren. Im Einklang mit der Stammfassung des § 103 EStG geht die hL von einer Komplementarität der Begriffe „Zuzug“ und „Wegzug“ aus. Bestehen demnach mehrere Wohnsitze sowohl im Inland als auch im Ausland, ist von einem Zuzug erst dann auszugehen, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert wird.

Gabriele Holzinger: Zu diesem Erkenntnis habe ich zwei Anmerkungen: Erstens stimme ich nicht ganz mit der Meinung der Finanzverwaltung überein: ME ist ein Zuzug auch ohne Wegzug aus dem Ausland möglich. Dies vor allem deshalb, da jeder Staat den Begriff Wegzug unterschiedlich definiert. Eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich bedeutet demnach nicht zwingend, dass der „Wegzugsstaat“ dies ebenso als Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen interpretiert. Es kann durchaus der Fall eintreten, dass der „Wegzugsstaat“ den Begriff „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ nicht gleich dem österreichischen Verständnis auslegt, bzw kann bei Staaten, mit denen Österreich zB kein DBA abgeschlossen hat, keine „Tie-Breaker-Regelung“ gelten. Aus diesem Grund bedeutet ein Zuzug in einen Staat keinen automatischen Wegzug aus einem anderen Staat.

Zweitens ist es mE nicht gänzlich klar, dass die Definition des Wegzugs mit dem Begriff des Zuzugs komplementär zu sehen ist. § 103 Abs 1 EStG nennt mit dem Begriff des Zuzugs in einem Satz auch die Begründung eines Wohnsitzes. Dagegen stellt § 103 Abs 2 bei der Definition des Wegzugs auf die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ab. Die strittige Frage ist demnach, ob die unterschiedliche Verwendung der Begriffe „Wohnsitz“ und „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ bewusst vom Gesetzgeber gewählt wurde, um eine Abgrenzung zu schaffen. So hätte es der Gesetzgeber durchaus in der Hand gehabt auch in Abs 1 die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen als Voraussetzung für den Zuzug legal zu definieren.

Nikolaus Zorn: In diesem Zusammenhang möchte ich – neben den Beiträgen von *Reinhold Beiser* – insbesondere auf einen Beitrag von *Kanduth-Kristen/Kampitsch*⁵⁾ in der SWI verweisen, der beachtenswerte Argumente enthält. Die Autoren dieses Beitrags stellen auf den Zweck der Zuzugsbegünstigung ab, der darin besteht, kluge Köpfe nach Österreich zu holen. Nach der Ansicht von *Kanduth-Kristen/Kampitsch* ist ein Abstellen auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts gemäß dem Normzweck der Bestimmung am zielführendsten.

Da der Begriff „Zuzug“ gesetzlich nicht definiert ist, gibt es einen relativ großen Interpretationsspielraum. Wichtig ist dem Gesetzgeber jedoch, dass eine Person nach Österreich kommt und hier ihre Arbeitskraft entfaltet, indem sie als Dienstnehmer oder Selbstständiger in Österreich zur volkswirtschaftlichen Entwicklung beiträgt. Vor diesem Hintergrund ist es mE nicht auszuschließen, bei der Auslegung des Begriffs „Zuzug“ in diesem Sinn auf den Arbeitsmittelpunkt abzustellen.⁶⁾ Darüber hinaus ist es mE möglich, dass § 103 Abs 1a EStG auch beschränkt Steuerpflichtige umfasst, da in Abs 1a nicht von einem inländischen Wohnsitz die Rede ist; aber dies ist hier nicht das gegenständliche Hauptproblem.

Michael Lang: *Nikolaus Zorn* hat Recht: Bei der Interpretation des § 103 EStG sollte der Sinn und Zweck der Regelung im Vordergrund stehen: Es geht darum, kluge Köpfe für Wissenschaft und Forschung nach Österreich zu holen. Wird nun eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen für die Anwendung des § 103 Abs 1a EStG vorausgesetzt, kann dies zu sachfremden Ergebnissen führen. Für den Mittelpunkt der Lebensinteressen kann es nämlich auch darauf ankommen, wo sich das Familienleben abspielt. Daher kann es eine Rolle spielen, wo die anderen Familienmitglieder leben.

⁵⁾ *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, SWI 2017, 589.

⁶⁾ Eine Revision an den VwGH wurde mittlerweile erhoben (beim VwGH anhängig zu Ro 2017/13/0018).

Zieht die Familie mit dem Steuerpflichtigen nach Österreich, kommt es eher auch dazu, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich begründet wird. Zieht der Steuerpflichtige hingegen ohne seine Familie nach Österreich, bleibt der Mittelpunkt der Lebensinteressen oft im Ausland. Zugespielt formuliert: Dem Steuerpflichtigen, der zwar in Österreich wissenschaftlich tätig ist, aber darunter leidet, dass er an den Wochenenden zu seiner Familie ins Ausland pendeln muss, würde zusätzlich noch der Freibetrag versagt werden.

Zusätzlich weist auch noch die unterschiedliche Ausgestaltung der Absätze des § 103 EStG darauf hin, die Begünstigung bereits bei Begründung eines Wohnsitzes im Inland zu gewähren: § 103 Abs 1 EStG verknüpft den Zuzug eben ausdrücklich mit der Wohnsitzbegründung. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen spielt hingegen nur in § 103 Abs 2 EStG beim Wegzug eine Rolle. Die Gesetzessystematik macht daher deutlich, dass der Zuzug nicht die gedankliche Umkehrung des Wegzugs ist.

Roland Macho: Ich möchte an dieser Stelle Folgendes einwenden: Indem § 103 Abs 1 EStG den Zuzug ausdrücklich mit der Wohnsitzbegründung verknüpft, könnte eine Person – unter der Annahme, dass alle Länder die gleiche Auffassung wie Österreich vertreten – mehrere Wohnsitze begründen und somit in jedem Land eine Zuzugsbegünstigung in Anspruch nehmen. Dies wäre dann eine Form von Optimierung bzw. „cherry picking“. Aus diesem Grund besteht der Normzweck darin, dass eine Person tatsächlich in Österreich sein will. Ob hierbei eine Anknüpfung an den Mittelpunkt der Lebensinteressen oder an den Arbeitsmittelpunkt erfolgen soll, sei dahingestellt. Grundsätzlich ist es mE aber notwendig, dass eine Verlagerung der Lebens- bzw. Arbeitsinteressen stattfindet.

Außergewöhnliche Belastungen: Ansatz einer Haushaltsersparnis für beide Ehegatten bei Unterbringung in Alten- und Pflegeheim

Entscheidung: BFH 4. 10. 2017, VI R 22/16.

Norm: § 33 dEStG.

(*B. R.*) – Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Dies gilt auch für Aufwendungen für die krankheits- oder pflegebedingte Unterbringung des Steuerpflichtigen in einem Alten- oder Pflegeheim. Diese kommen aber als außergewöhnliche Belastung nur in Betracht, soweit dem Steuerpflichtigen zusätzliche Aufwendungen erwachsen. Dementsprechend sind Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung im Grundsatz um eine Haushaltsersparnis zu kürzen, es sei denn, der Pflegebedürftige behält seinen normalen Haushalt bei.

Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltsersparnis anzusetzen. Denn sie sind beide durch den Aufenthalt dort und die Aufgabe des gemeinsamen Haushalts um dessen Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten entlastet. Zudem ist der Ansatz einer Haushaltsersparnis für jeden Ehegatten geboten, weil die in den personenbezogenen Alten- und Pflegeheimkosten enthaltenen Aufwendungen für Nahrung, Getränke, übliche Unterkunft uÄ typische, steuerlich grundsätzlich nicht zu berücksichtigende Kosten der Lebensführung eines jeden Steuerpflichtigen sind. Die Kürzung der Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung eines Ehepaares in einem Pflegeheim lediglich um eine Haushaltsersparnis würde damit eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung bewirken.