

Seite 411 Zuzugsbegünstigung

Der Zuzug hochqualifizierter Personen aus dem Ausland zur Förderung der Wissenschaft und Forschung nach § 2 ZBV 2016

Kritische Würdigung aktueller BFG-Rechtsprechung

MICHAEL LANG *

Mit *Bernhard Renner* durfte ich auf vielen Ebenen kooperieren. So stand er *Michael Holoubek* und mir oft als Referent und Buchautor für die gemeinsam abgehaltenen Symposien und anschließend veröffentlichten Sammelbände zur Verfügung. Seit vielen Jahren präsentierte er bei der SWI-Jahrestagung aktuelle Entscheidungen des BFG. Er war regelmäßig der erste Referent, der sich bei mir mit Vorschlägen dazu meldete. Bei der letzten Jahrestagung entschieden wir uns gemeinsam dafür, von ihm in die engere Auswahl gezogene Entscheidungen des BFG zur Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG doch nicht zu behandeln, weil andere Erkenntnisse noch besser geeignet waren. Im Gedenken an den viel zu früh verstorbenen *Bernhard Renner* habe ich nun diese Entscheidungen zur Zuzugsbegünstigung nochmals zur Hand genommen und einen kritischen Blick auf sie geworfen.

1. Systematik sowie Ziel und Zweck von § 2 ZBV

§ 2 Abs 2 Zuzugsbegünstigungsverordnung (ZBV) normiert, in welchen Fällen ein „der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland [...] im öffentlichen Interesse“ liegt.¹

§ 2 Abs 2 ZBV

- „1. Der zuziehende Wissenschaftler wird als Professorin/Professor im Sinne des § 94 Abs 2 Z 1 Universitätsgesetz 2002 [...] tätig oder des § 12 Abs 1 Bundesgesetz über das Institute of Science and Technology – Austria [...] iVm § 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 iSd § 4 UG oder § 1 [DUK-Gesetz 2004], an einer
 - b) Privatuniversität iSd § 1 [PUG], an einer
 - c) Fachhochschule iSd § 8 [FHStG], in einer

- d) *wissenschaftlichen Einrichtung iSd [FOG], in einer*
- e) *Körperschaft, die kraft Gesetzes eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, im Wesentlichen der Forschung dient, oder in einer*
- f) *nach § 71 [NAG] 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) iSd § 108c Abs 1 EStG dar und betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt. Z 2 letzter Satz gilt entsprechend.“*

Seite 412 Die Bestimmung stellt bei den drei genannten Kategorien von Wissenschaftlern eine unwiderlegbare Vermutung auf, wonach ein „*der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland [...] jedenfalls im öffentlichen Interesse*“ liegt.

In allen anderen Fällen dient nach § 2 Abs 1 ZBV der „*Zuzug hochqualifizierter Personen aus dem Ausland [...] der Förderung von Wissenschaft und Forschung und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:*“

§ 2 Abs 1 ZBV

- „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.“*

Von § 2 Abs 1 ZBV sind somit nur *hochqualifizierte Personen* erfasst, und in jedem Einzelfall ist das Vorliegen der vier weiteren Voraussetzungen zu prüfen. Die vierte Voraussetzung verlangt allerdings nur mehr, dass die „*hohe wissenschaftliche*

Qualifikation“ – also vermutlich jene der in § 2 Abs 1 ZBV einleitend genannten *hochqualifizierten Person* – hinreichend dokumentiert ist. Bei den von § 2 Abs 2 ZBV erfassten Wissenschaftlern wird hingegen sowohl der Umstand, dass es sich um *hochqualifizierte Personen* handelt, als auch das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen unwiderlegbar vermutet.²

Die *nach* § 2 Abs 1 ZBV erforderliche Einzelfallprüfung hat das BFG bereits wiederholt vorgenommen. In der Entscheidung vom 13. 11. 2018, RV/7100538/2018, ging es dem BFG ausschließlich darum, ob die *wissenschaftliche* Tätigkeit auch die *wissenschaftliche* Lehre umfasst.³ Das BMF hatte diese Frage und damit das Vorliegen einer überwiegend *wissenschaftlichen* Tätigkeit verneint und keine Zuzugsbegünstigung gewährt. Das BFG war gegensätzlicher Meinung, bezog die Lehre ein, ging von einer überwiegend *wissenschaftlichen* Tätigkeit des Wissenschaftlers aus und gewährte den Zuzugsfreibetrag. In seinem Antrag an das BMF hatte der Wissenschaftler seine hinreichende *wissenschaftliche* Qualifikation wie folgt begründet: Er „*habe mehr als zwanzig Publikationen in internationalen Journals mit mehr als 3.000 Zitationen insgesamt. Seine Top-5-Publikationen seien alle bei Nature veröffentlicht. Bei vier davon sei der Bf entweder Erst- oder ‚co-first‘-Autor, bei der fünften sei er auf der zweiten Stelle. Durchschnittlich gesehen sei der Bf in den letzten fünf Jahren an zwei Nature-or-Science-Publikationen pro Jahr beteiligt gewesen. Darüber hinaus habe er externes Funding für seine Forschung bekommen können sowie einige eigene Forschungs- und Reisegrants.*“ Das BMF hatte gar nicht mehr geprüft, ob damit eine hohe wissenschaftliche Qualifikation hinreichend dokumentiert war. Es wies den Antrag des Wissenschaftlers nämlich mangels überwiegender wissenschaftlicher Tätigkeit ab. Auch das BFG ging Seite 413 der Frage, ob die hohe *wissenschaftliche* Qualifikation ebenfalls gegeben war, nicht näher *nach*: Der Entscheidungsbegründung zufolge reichte es aus, dass – aufgrund der *nach* Auffassung des BFG zur *wissenschaftlichen* Tätigkeit zählenden wissenschaftlichen Lehre – doch eine überwiegend *wissenschaftliche* Tätigkeit vorlag. Die anderen Voraussetzungen des § 2 Abs 1 ZBV waren für das BFG nicht mehr relevant. Offenbar folgte das BFG den schon im Antrag an das BMF gemachten Ausführungen und ging implizit davon aus, dass die hohe wissenschaftliche Qualifikation in diesem Fall gegeben war.

In seiner Entscheidung vom 11. 10. 2019, RV/7104784/2019, erachtete das BFG die hohe wissenschaftliche Qualifikation als nachgewiesen: „*Seine bisherige Tätigkeit als Leiter des **** Scanner Labors an der Nationaluniversität Taiwan, seine Erfahrung in der Leitung wissenschaftlicher Projekte sowie seine relevanten Publikationen dokumentieren seine hohe wissenschaftliche Qualifikation hinreichend und haben ihn für den Posten als Universitätsassistent Postdoc am Institut für Geologie an der Universität X qualifiziert. Hier wurde im Jahr 2017 die Österreichische Core Facility für wissenschaftliche Bohrkernanalysen aufgebaut. Die einschlägigen Forschungserfahrungen des Bf hinsichtlich der Bedienung des baugleichen Bohrkernscanners und das wissenschaftliche Know-how, um diese Forschungsinfrastruktur zu betreiben, welches bisher in Österreich fehlte, wurden vom Bf beigesteuert. Damit trägt der Bf einerseits zum Wissenstransfer und zum Aufbau der Expertise für wissenschaftliche Bohrkernanalysen sowie andererseits – aufgrund seiner Kontakte – zur internationalen Vernetzung und Zusammenarbeit mit anderen Forschungsgruppen bei. Darüber hinaus bringt er das bisher fehlende Know-how zur Bohrkernforschung nach Österreich. Es ist somit davon auszugehen, dass die genannten Tätigkeiten weitere für den Forschungsstandort relevante Tätigkeiten in Österreich*

auslösen. Da die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Bf gemäß § 2 Abs 1 ZBV 2016 somit hinreichend dokumentiert wurde, ist davon auszugehen, dass der Zuzug des Bf im öffentlichen Interesse gelegen ist.“ Zwar erweckte die Begründung des BFG den Eindruck, es käme für Zwecke des § 2 Abs 1 ZBV ausschließlich auf die „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ und deren Dokumentation an. Doch prüfte das BFG anhand dieser Voraussetzung letztlich auch die anderen in § 2 Abs 1 ZBV genannten Kriterien.

In anderen Entscheidungen sah das BFG allerdings nur wenig Platz für Einzelfallprüfungen. In den Entscheidungen vom 10. 12. 2018, RV/7100488/2017, vom 10. 1. 2019, RV/7100448/2018, und vom 25. 2. 2019, RV/7103382/2018, finden sich jeweils nach Zitierung der drei in § 2 Abs 2 ZBV genannten Kategorien von Wissenschaftlern wortgleich folgende Begründungen: „Im öffentlichen Interesse gelegen ist somit der Zuzug ‚hochqualifizierter Wissenschaftler‘. Die ‚hohe wissenschaftliche Qualifikation‘ des Antragstellers muss hinreichend dokumentiert sein. Daraus kann erschlossen werden, dass ohne seinen Zuzug eine Förderung der inländischen Wissenschaft und Forschung nicht in diesem Ausmaß eintreten würde, als es durch sein Wirken in Österreich zu erwarten ist. Das öffentliche Interesse am steuerbegünstigten Zuzug des Wissenschaftlers oder Forschers ist in unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutung jedenfalls gegeben, bei Professorinnen/Professoren und Wissenschaftlern, die in ihrem Habilitationsfach oder 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.“ Anschließend wird jeweils auch der folgende Satz angefügt: „Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung ist ein Doktoratsstudium noch keine hinreichend ‚hohe wissenschaftliche Qualifikation‘ im Sinne des § 2 Z 4 ZBV.“

Seite 414 Die aus den unwiderlegbaren Vermutungen des § 2 Abs 2 ZBV gezogene Schlussfolgerung, wonach sich daraus „eindeutig“ ergäbe, „dass angehende Wissenschaftler ohne Habilitation, wie beispielsweise Universitätsassistenten, das Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen“ , überrascht. ⁴ Denn zum einen kann gar keine Rede davon sein, dass aus den in § 2 Abs 2 ZBV genannten Kategorien von Wissenschaftlern ein einheitlicher hoher Standard abgeleitet werden könnte, der dann auf die Einzelfallbeurteilung nach § 2 Abs 1 ZBV ausstrahlt. ⁵ Zwar ist in den ersten beiden Ziffern von Professoren nach § 94 Abs 2 Z 1 UG und nach einer sondergesetzlichen Vorschrift sowie von in ihrem Habilitationsfach oder einem angrenzenden Fach tätigen Wissenschaftlern die Rede. Aber die dritte Ziffer des § 2 Abs 2 ZBV knüpft ausschließlich an die Qualität des Forschungsschwerpunkts oder -projekts und nicht an jene der dort tätigen Wissenschaftler an. Alle dort tätigen Wissenschaftler können ungeachtet ihrer wissenschaftlichen Formalqualifikation und ohne nähere Prüfung ihrer eigenen wissenschaftlichen Qualifikation von der Zuzugsbegünstigung profitieren.

Selbst wenn man aber ausschließlich auf die ersten beiden Ziffern des § 2 Abs 2 ZBV abstellt, ist es alles andere als „eindeutig“, dass andere Wissenschaftler deshalb das „Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen“. ⁶ Denn es macht durchaus Sinn, dass § 2 Abs 2 Z 1 und 2 ZBV einen sehr hohen wissenschaftlichen Standard voraussetzen: Dadurch erübrigt sich in diesen Konstellationen die Einzelfallprüfung. Sonst kann auch eine etwas niedrigere Qualifikation in Betracht kommen. Dann muss aber eben im Einzelfall geprüft werden,

ob sie noch immer hinreichend hoch ist. Deshalb hat sie aber nicht unbedingt so hoch zu sein, wie dies *nach* § 2 Abs 2 Z 1 und 2 ZBV bei einem Professor oder einem Habilitierten der Verordnungsgeber offenbar voraussetzt. Dies lässt sich auch mit den Erläuterungen zu § 2 ZBV vereinbaren. Dort findet sich – allerdings noch im Zusammenhang mit einer anders gefassten Version des § 2 Abs 2 ZBV – folgender Satz:⁷ „Im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung im Sinne des Abs 1 soll allerdings im Ergebnis kein strengerer Maßstab als in Abs 2 zur Anwendung kommen.“ Dies schließt nicht aus, dass bei § 2 Abs 1 ZBV auch ein weniger „strenger“ Maßstab angelegt werden kann.

Wenn die Gesetzesmaterialien zu § 103 EStG davon sprechen, dass es um den „Zuzug von ausländischen Spitzenkräften aus den Bereichen von Wissenschaft und Forschung“ geht,⁸ muss dies keineswegs bedeuten, dass nur Habilitierte und Personen, die auf eine Professur berufen werden, in Betracht kommen: Auch jemand, der gerade erst seine PhD-Ausbildung abgeschlossen hat, kann durch die bisher verfassten Publikationen gezeigt haben, dass er – gemessen an seinem akademischen Alter – bereits eine Spitzenkraft ist. Gerade dann, wenn es – wie in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des § 103 EStG zu lesen ist – um den „internationalen Wettbewerb um die ‚besten Köpfe‘“ geht,⁹ macht es Sinn, früh anzusetzen und ausländischen Wissenschaftlern mit hohem Potenzial bereits nach Abschluss des PhD-Studiums eine Postdoc-Ausbildung oder gar eine Tenure-Track-Stelle anzubieten. Sonst nehmen sie attraktive berufliche Angebote im Ausland an und gehen der österreichischen Wissenschaft womöglich für immer verloren.

Seite 415 2. Die Interpretation des § 2 ZBV im Lichte des § 103 EStG

Die Erwähnung des Habilitationsfaches in § 2 Abs 2 Z 2 ZBV überrascht überhaupt, und zwar aus mehreren Gründen: Zunächst kommt es in der Praxis nicht allzu häufig vor, dass bereits habilitierte Wissenschaftler aus dem Ausland zuziehen und an der Universität eine Stelle antreten, bei der es sich um keine Professur handelt. Der Zuzug schon habilitierter Personen ist daher jedenfalls bei Universitäten meist ohnehin durch § 2 Abs 2 Z 1 ZBV abgedeckt. Eine Stelle als bloßer *wissenschaftlicher* Mitarbeiter *nach* § 94 Abs 2 Z 2 UG ist für einen zuziehenden Habilitierten meist nicht attraktiv. Lediglich für einige andere der in § 2 Abs 2 Z 2 ZBV genannten Bildungseinrichtungen – wie Fachhochschulen – kann die Erwähnung des Habilitationsfaches in dieser Vorschrift von Bedeutung sein: Das Lehr- und Forschungspersonal von Fachhochschulen ist von § 2 Abs 2 Z 1 ZBV nicht erfasst und kann daher nur über § 2 Abs 2 Z 2 ZBV unter die unwiderlegbare Vermutung fallen.¹⁰

Vor allem aber gibt es die Habilitation als wissenschaftliche Qualifikationsstufe nur in Österreich und wenigen anderen Staaten. Sollte die Habilitation Voraussetzung für die Subsumtion unter § 2 Abs 2 Z 2 ZBV sein, kommen dafür neben in Österreich habilitierten, weggezogenen und dann nach Ablauf der vorgesehenen Frist wieder zugezogenen Personen bloß aus wenigen anderen Staaten – wie Deutschland oder der Schweiz – kommende Wissenschaftler in Betracht. Wissenschaftler aus den meisten Staaten – und auch aus den meisten EU-Staaten – scheiden damit aus. Der in den EStR vorgenommene Versuch, die Habilitation in anderen Ländern mit einer Berufung auf eine Professur gleichzusetzen,¹¹ überzeugt nicht: Denn die Habilitation ist eben eine zwischen dem Abschluss des Doktorats- oder PhD-Studiums und der Berufung zum Professor liegende Qualifikationsstufe, die in den meisten anderen Ländern nicht existiert. Dort eröffnet bereits der PhD-Abschluss die Karriere zum Professor, und in manchen Fächern braucht es nicht einmal diesen Abschluss, um für eine Professur in

Betracht zu kommen. Auch österreichische Universitäten, die international rekrutieren, berufen zwangsläufig immer öfter ausländische Wissenschaftler auf eine Professur, deren höchste wissenschaftliche Qualifikation jene eines PhD-Abschlusses ist. Wenn also § 2 Abs 2 Z 2 ZBV ausschließlich bereits habilitierte Wissenschaftler meinen sollte, dann kommen nur Personen aus jenen wenigen Ländern in Betracht, denen dieses Institut vertraut ist. Der Anwendungsbereich dieser Regelung würde damit nicht nur unionsrechtliche Zweifelsfragen aufwerfen,¹² sondern sich auch noch aus diesem Grund als eng erweisen.

§ 2 Abs 2 Z 2 ZBV macht seinem Wortlaut *nach* aber auch gar nicht die Habilitation zur Voraussetzung, sondern spricht nur davon, dass der Wissenschaftler in seinem Habilitationsfach oder einem an sein Habilitationsfach angrenzenden wissenschaftlichen oder künstlerischen Fach tätig sein muss. Insoweit unterscheidet sich die Formulierung zB von § 40b Abs 2 BAO, wo davon die Rede ist, dass das Organ der Körperschaft zumindest zu einem Drittel aus Personen zusammengesetzt ist, „denen eine Lehrbefugnis gemäß § 103 UG 2002 (*venia docendi*) [...] erteilt wurde“. Die Voraussetzung des § 40b Abs 2 BAO erfüllt eindeutig nur, wer bereits habilitiert ist. Daher könnte die Regelung des § 2 Abs 2 Z 2 ZBV auch das erst *angestrebte Habilitationsfach* mitumfassen. Diese Deutung würde dem § 2 Abs 2 Z 2 ZBV einen weiteren und – im Lichte der vorher angestellten Überlegungen – sinnvollen Anwendungsbereich geben: Seite 416 Damit wären auch *Personen* von § 2 Abs 2 Z 2 ZBV erfasst, die sich für eine Stelle bewerben, auf der sie sich habilitieren können. § 2 Abs 2 Z 2 ZBV leistet dann – ganz im Sinne der Gesetzesmaterialien zu § 103 EStG – einen erheblichen Beitrag im Wettbewerb um „die besten Köpfe“.

Auf den ersten Blick könnte zwar gegen diese Deutung ins Treffen geführt werden, dass in § 2 Abs 2 Z 2 ZBV ua auch Bildungseinrichtungen – wie Fachhochschulen – genannt sind, die über gar kein Habilitationsrecht verfügen. Dennoch können aber auch dort Wissenschaftlern Positionen angeboten werden, in deren Rahmen wissenschaftliche Publikationen verfasst werden, die dann einem an einer Universität zu stellenden Habilitationsantrag zugrunde gelegt werden. Bereits habilitierte Wissenschaftler wären nach dieser Deutung des § 2 Abs 2 Z 2 ZBV ohnehin auch von dieser Vorschrift erfasst. Gerade bei diesen *Personen* macht es Sinn, wenn § 2 Abs 2 Z 2 ZBV verlangt, dass sie in ihrem Habilitationsfach oder einem angrenzenden Fach tätig sind. Denn dem nicht von § 2 Abs 2 Z 1 ZBV, sondern nur *nach* Maßgabe des § 2 Abs 2 Z 2 ZBV erfassten Lehr- und Forschungspersonal von Fachhochschulen soll nicht jede beliebige *venia docendi* die Zuzugsbegünstigung vermitteln können. Bei Wissenschaftlern, die die Habilitation erst anstreben, leuchtet es ebenfalls ein, den Rahmen durch das angestrebte Habilitationsfach und die angrenzenden Fächer abzustecken. Gerade solche Wissenschaftler publizieren gelegentlich auch in angrenzenden Fächern, um auch die entsprechende wissenschaftliche Breite zu gewinnen.

Ein entscheidendes Argument dafür, § 2 Abs 2 Z 2 ZBV im Sinne des erst angestrebten Habilitationsfaches zu lesen, ergibt sich aus der Regelung des § 2 Abs 2 Z 3 ZBV: Alle im Rahmen eines von § 108c EStG geförderten Forschungsschwerpunkts oder -projekts tätigen Wissenschaftler gelten nach dieser Vorschrift als unwiderlegbar „hochqualifiziert“, auch wenn es sich um *Personen* handelt, die ganz am Anfang ihrer *wissenschaftlichen* Karriere stehen, sofern sie mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt erhalten. Entscheidend ist, dass im Rahmen des Schwerpunkts oder Projekts eigenbetriebliche *Forschung* und experimentelle

Entwicklung systematisch und unter Einsatz *wissenschaftlicher* Methoden durchgeführt werden. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die Forschung muss in einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte erfolgen. Es kommt also nicht auf den individuellen Wissenschaftler und dessen Qualifikationen an. Bezogen auf Universitäten wäre dies genauso, wie wenn alle dort tätigen Wissenschaftler ab einer bestimmten Einkommenshöhe unter die Begünstigung fallen, nur weil die Universität als solche die erforderlichen Qualitätskriterien erfüllt. Somit scheint § 2 Abs 2 Z 3 ZBV eigenbetriebliche *Forschung* und Auftragsforschung von Unternehmen günstiger als an den Universitäten betriebene Wissenschaft zu behandeln. Aus § 103 EStG lässt sich diese Wertentscheidung allerdings nicht ableiten. Ein Anhaltspunkt dafür, dass der Gesetzgeber zulasten der an Universitäten tätigen Wissenschaftler differenzieren wollte, findet sich nicht. Im Gegenteil: Im Ausschussbericht zum AbgÄG 2004, mit dem die Verordnungsermächtigung des § 103 Abs 3 EStG geschaffen wurde, wurde eigens darauf hingewiesen, dass diese Regelung „*einer gleichmäßigen Anwendung der Zuzugsbegünstigung dienen*“ soll.¹³ Will man eine Gesetzeswidrigkeit des § 2 ZBV vermeiden, liegt es daher nahe, die Vorschrift des § 2 Abs 2 Z 2 ZBV weit zu verstehen und darunter auch Wissenschaftler mit einem erst angestrebten Habilitationsfach zu subsumieren.

Zusätzlich – und insbesondere dann, wenn man sich dieser weiten Deutung des § 2 Abs 2 Z 2 ZBV verschließen sollte – schlagen die erwähnten Argumente auf die nach Seite 417 § 2 Abs 1 ZBV geforderte Einzelfallbeurteilung durch: Wenn für Wissenschaftler, die im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung und der Auftragsforschung beschäftigt sind, überhaupt keine besonderen Qualifikationsstandards gefordert sind, muss auch § 2 Abs 1 ZBV so verstanden werden, dass bei der dort geforderten Einzelfallprüfung zumindest genügend Raum bleibt, im Wettbewerb um „*die besten Köpfe*“ auch den *Zuzug* von *hochqualifizierten* Nachwuchswissenschaftlern aufgrund ihres Potenzials zu begünstigen.

Auch das BMF macht bei der Einzelfallbeurteilung *nach* § 2 Abs 1 ZBV nicht ausschließlich die Habilitation zur Voraussetzung. So sprechen die EStR zB davon, dass auch Wissenschaftler mit Postdoc -„*Exzellenzstipendien*“ in den Genuss der Begünstigung kommen können.¹⁴ *Kampitsch/Petritz* ist allerdings gerade im Lichte der hier angestellten Überlegungen zuzustimmen, dass der Maßstab immer noch zu hoch wäre, wenn dies der einzige oder einer von wenigen Fällen wäre, in denen nicht oder noch nicht habilitierte Wissenschaftler von § 2 Abs 1 ZBV erfasst sind.¹⁵

Die hier angestellten Überlegungen zeigen jedenfalls, dass das BFG nicht richtig gelegen ist, in einigen dieser Fälle eine ordentliche Revision zu versagen: Im Erkenntnis vom 11. 10. 2019 begründete dies das BFG damit, dass es sich bei der „*Frage, ob seitens des Bf die hohe wissenschaftliche Qualifikation gemäß § 2 Abs 1 Z 4 ZBV 2016 hinreichend dokumentiert wurde, [...] um eine Tatsachenfrage*“ handle.¹⁶ Entscheidungserheblich waren aber die Kriterien, nach denen sich die wissenschaftliche Qualifikation bestimmt, und deren Ermittlung stellt zweifelsohne eine Rechtsfrage dar. In anderen Entscheidungen hat das BFG dies zwar zugestanden, aber aus anderen Gründen die ordentliche Revision nicht zugelassen:¹⁷ „*Die Lösung der Rechtsfrage, dass § 103 Abs 1a EStG iVm § 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.“ In seiner Entscheidung vom 25. 2. 2019, RV/7103382/2018, spricht das BFG nicht vom „klaren Wortlaut der Normen“, sondern sogar vom „eindeutigen Inhalt der Norm“, verwendet aber sonst dieselbe Formulierung. Weder ist der Wortlaut der Norm klar oder ihr Inhalt eindeutig, insbesondere nicht mit der vom BFG in diesen Entscheidungen dazu vertretenen Auffassung, noch gibt es zu dieser Frage Rechtsprechung des VwGH.

Auf den Punkt gebracht

Die vom BFG in einigen Entscheidungen zu § 2 Abs 1 ZBV vertretene Auffassung, dass „*angehende Wissenschaftler ohne Habilitation [...] das Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen*“, erweist sich als zu restriktiv. § 2 Abs 1 ZBV erfordert eine Einzelfallbeurteilung, die es ermöglicht, im internationalen Wettbewerb um die „*besten Köpfe*“ zu bestehen. Auch Nachwuchswissenschaftler, die am Beginn ihrer Karriere durch herausragende wissenschaftliche Publikationen bereits dokumentiert haben, welches hohe weitere Potenzial in ihnen steckt, können zu den von der Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG profitierenden Spitzenkräften gehören.

* Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie Vizerektor für Forschung und Personal der WU. Für die Unterstützung bei der Literatur- und Judikaturrecherche und für wertvolle Anregungen bedankt sich der Autor bei Martin Klokár, MSc (WU) BSc (WU) und den studentischen Mitarbeitern des Instituts.



- 1 BGBl II 2016/261, Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016), im Folgenden: ZBV.
- 2 Zum Verhältnis zwischen § 2 Abs 1 ZBV und § 2 Abs 2 ZBV auch Seydl, Die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, ÖStZ 2016, 422 (423 f); Kerschner/Seydl, Die Zuzugsbegünstigung im Bereich der *Wissenschaft und Forschung*, RWZ 2016, 371 (375 f).
- 3 Die Revision wurde zugelassen, die Amtsrevision ist beim VwGH anhängig unter Ro 2019/13/0015.
- 4 Dazu auch Schmidjell-Dommes, BFG: Universitätsassistent Postdoc gebührt kein Zuzugsfreibetrag, SWI 2019, 319 (320), die allerdings die Entscheidungsbegründung kritiklos wiedergibt.
- 5 So aber offenbar BFG 11. 5. 2018, RV/7101861/2018 (zu Privatuniversitäten).
- 6 So aber BFG 10. 12. 2018, RV/7100488/2017; 10. 1. 2019, RV/7100448/2018; 25. 2. 2019, RV/7103382/2018.
- 7 BMF 4. 5. 2016, BMF-010203/0139-VI/1/2016.
- 8 ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 25.
- 9 ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 24.
- 10 Zu Privatuniversitäten vgl BFG 11. 5. 2018, RV/7101861/2018.

- 11 Rz 8202g EStR.
- 12 Vgl näher zur grundfreiheitenrechtlichen Problematik der Differenzierung der in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Personen *Lang*, *Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts*, SWI 2016, 118 ff.
- 13 AB 734 BlgNR 22. GP, 7.
- 14 Rz 8202i EStR.
- 15 *Kampitsch/Petritz in Hofstätter/Reichel*, EStG (68. Lfg, 2019) § 103 Tz 14.
- 16 BFG 11. 10. 2019, RV/7104784/2019.
- 17 BFG 10. 12. 2018, RV/7100488/2017; 10. 1. 2019, RV/7100448/2018.