

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch / Jürgen Reinold*

Zuzugsbegünstigung – VwGH klärt Begriff des „Zuzugs“

TAX ALLOWANCE UNDER SECTION 103 INCOME TAX ACT – SUPREME ADMINISTRATIVE COURT CLARIFIES THE MEANING OF “MOVING TO AUSTRIA”

The introduction of a tax allowance for scientists moving to Austria (Sec 103a para 1a Income Tax Act) with the Tax Reform Act 2015/2016¹) has led to many proceedings before the Austrian financial courts. The main prerequisite for an entitlement to the tax allowance – the criterion that the scientist must “move to” Austria – is not defined in the law and has been highly debated in Austrian tax literature. The Austrian Supreme Administrative Court has now clarified the meaning of “Moving to Austria” in its ruling of February 26th, 2020, Ro 2017/13/0018. Basically, the Court ruled that the entitlement to the allowance is linked to shifting the center of vital interests of the scientists to Austria.

I. Die Debatte um den „Zuzug“ aus dem Ausland *in nuce*

In § 103 EStG fehlt eine Definition des „Zuzugs aus dem Ausland“. Die Debatte um den Begriff nahm mit der erkenntnisgegenständlichen Beantragung des Zuzugsfreibetrags durch einen Deutschen, der auf eine Stiftungsprofessur in Innsbruck berufen wurde, ihren Anfang und findet durch das Erkenntnis des VwGH nunmehr auch ihr (vorläufiges?) Ende. Der Revisionswerber hatte in Österreich iZm seiner Tätigkeit in Innsbruck zwar einen Wohnsitz begründet, nicht aber seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlegt. Fraglich war in der Folge, ob bereits diese Wohnsitzbegründung in Österreich zur Erfüllung eines „Zuzugs aus dem Ausland“ gemäß § 103 Abs 1 bzw 1a EStG ausreicht oder ob auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert werden muss.

Da eine eindeutige Definition des Begriffs „Zuzug“ fehlt, gibt es einen weiten Interpretationsspielraum.²⁾ Während ein Teil des Schrifttums³⁾ und die Finanzverwaltung⁴⁾ sowohl Wohnsitzbegründung als auch Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich verlangen, um in den Genuss einer Zuzugsbegünstigung kommen zu können, ist vor allem nach Beiser⁵⁾ bereits die Wohnsitzbegründung im Inland für die Erfüll-

¹⁾ Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST). Mag. Andreas Kampitsch, LL.M., StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an derselben Abteilung. MMag. Dr. Jürgen Reinold, StB, ist Geschäftsführer der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH sowie als Fachautor tätig.

²⁾ Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016), BGBl I 2015/18.

³⁾ Zorn zusammengefasst wiedergegeben bei Auer/Rampitsch, SWI-Jahrestagung: Anknüpfung der Zuzugsbegünstigung an die Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, SWI 2018, 26 (27).

⁴⁾ Aumayr/Seydl, Die Grenzen der Zuzugsbegünstigung, SWK 26/2017, 1123 (1127); Kerschner/Seydl, Die Zuzugsbegünstigung im Bereich der Wissenschaft und Forschung, RWZ 2016, 371 (374 f); Seydl, Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs 1 EStG – eine kritische Reflexion, SWI 2015, 430 (432); Seydl, Die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, ÖStZ 2016, 422 (428); Seydl, Zuzug ohne Wegzug? ÖStZ 2017, 251; Schohaj, Voraussetzungen für die Gewährung der Zuzugsbegünstigung, BFGjournal 2017, 310; Schmidjell-Dommes, BFG zur Auslegung des Begriffs „Zuzug“ in § 103 EStG (Zuzugsbegünstigung), SWI 2018, 157 (158 f).

⁵⁾ Rz 8201a EStR.

⁵⁾ Beiser, Zuzugsbegünstigung kraft Wohnsitzes in Österreich? ÖStZ 2017, 142; Beiser, Keine Zuzugsbegünstigungen für eine zeitlich begrenzte Arbeit in Österreich? ÖStZ 2017, 380; Beiser, Zuzugsbegünstigungen nur bei einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich, SWK 26/2017, 1117; Beiser, Zuzugsbegünstigungen und DBA – die Wirksamkeit im Lichte der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode, SWI 2017, 394. Zustimmend Kanduth-Kristen/Kampitsch, Zum Zuzug als Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 103 Abs 1a EStG, SWI 2017, 589 (590 ff), mit Hinweis auf die Genese der Vorschrift.

lung eines Zuzugs ausreichend. Nach ⁶⁾ Lang und ⁷⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch umfasst der Zuzugsbegriff sowohl den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht als auch die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland. Zudem vertreten ⁸⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch, dass im Kontext des Zuzugsfreibetrags (§ 103 Abs 1a EStG) und vor dem Hintergrund dessen Zielsetzung nicht auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen, sondern des Arbeitsmittelpunkts in das Inland abzustellen sei.

Die referierten Ansichten können sich auf unterschiedliche Anhaltspunkte stützen. Für die Wohnsitzbegründung als „Zuzug“ spricht vor allem, dass nach § 103 Abs 1 EStG steuerliche Mehrbelastungen, „die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten“⁹⁾ beseitigt werden sollen und dass bei unveränderter Textierung der Vorschrift des § 103 Abs 1 EStG ursprünglich die Wohnsitzverlegung in das Inland als Zuzug zu qualifizieren war.¹⁰⁾ Für die Verlegung des „Mittelpunkts der Lebensinteressen“ als Zuzug spricht primär, dass als Wegzug im Rahmen der Rückverlegungsklausel des § 103 Abs 2 EStG eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Ausland definiert wird und Zu- und Wegzug als komplementäre Begriffe verstanden werden können.¹¹⁾ Wenn ein Wegzug die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Ausland ist, müsste folglich ein Zuzug dessen Verlegung in das Inland darstellen. Die Auffassung, dass sowohl die Wohnsitzbegründung als auch die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen einen Zuzug darstellen können, kombiniert diese beiden Ansichten vor dem Hintergrund der unverändert gebliebenen Textierung des § 103 Abs 1 EStG und der Änderung des § 103 Abs 2 EStG mit dem StRefG 1993.¹²⁾ Dass im Kontext des Zuzugsfreibetrags auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts abzustellen wäre, ergibt sich vor allem aus dem Telos der Norm, die danach trachtet, die besten Köpfe nach Österreich zu holen und die Aufnahme einer Tätigkeit im Inland attraktiver zu gestalten.¹³⁾ Dass nach den Materialien zum StRefG 2015/2016¹⁴⁾ der Zuzugsfreibetrag ua die Kosten für doppelte Haushaltsführung abdecken soll, spricht nach ¹⁵⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch ebenfalls für die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts als „Zuzug“.

Der Bundesminister für Finanzen und das BFG¹⁶⁾ hatten dem Revisionswerber die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrags mit der Begründung versagt, er habe seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht nach Österreich verlegt und folglich liege kein Zuzug vor. Dagegen erhob der Revisionswerber ordentliche Revision an den VwGH.

II. Das VwGH-Erkenntnis vom 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018

Der VwGH ließ die ordentliche Revision zu, wies sie jedoch als unbegründet ab. Dem Gerichtshof¹⁷⁾ zufolge liegt ein Zuzug aus dem Ausland nach § 103 Abs 1 und 1a EStG

⁶⁾ Lang, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362 (362 f).

⁷⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 (592 ff).

⁸⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 (595 ff).

⁹⁾ Hervorhebung nicht im Original.

¹⁰⁾ Dies ist nach VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 17, überhaupt „unstrittig“.

¹¹⁾ Renner zusammengefasst wiedergegeben bei Auer/Rampitsch, SWI 2018, 26 (27); Lang, SWI 2000, 362 (363).

¹²⁾ Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818. Diese Änderung wird als „Ausweitung“ verstanden (siehe Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 [595]), weil zuvor als „Wegzug“ die Verlegung des Wohnsitzes in das Ausland definiert wurde und folglich bei Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Ausland und Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes eine Zuzugsbegünstigung bei Wiederverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland nicht erlangt werden konnte: Loukota, Die steuerliche Zuzugsbegünstigung, SWI 1990, 3 (5).

¹³⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 (595 ff); Zorn und Lang zusammengefasst wiedergegeben bei Auer/Rampitsch, SWI 2018, 26 (27 f).

¹⁴⁾ ErIRV 684 BlgNR 25. GP, 26; Mayr, Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler und Forscher, RdW 2016, 792; Aumayr/Seydl, SWK 26/2017, 1123 (1125).

¹⁵⁾ Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 (597).

¹⁶⁾ BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017.

¹⁷⁾ VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 13.

„nur bei einer Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland vor“.¹⁸⁾ Dass es auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland ankomme, leitet der VwGH – wie auch die entsprechende Ansicht im Schrifttum – vorrangig aus der Rückverlegungsklausel in § 103 Abs 2 EStG ab:

● **VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 11 ff**

„§ 103 Abs 2 EStG 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 [...].“

Wenn in Teilen des Schrifttums die Ansicht vertreten wird, die in § 103 Abs 2 EStG 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 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.

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 ist somit gleich zu verstehen wie jener in Abs 2 leg cit.“

Ein Zuzug iSd § 103 Abs 1a EStG liegt nach Ansicht des VwGH sohin nur bei Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland vor. Er sieht diese Auffassung auch durch die historische Entwicklung der Vorschrift bestätigt.¹⁹⁾ War bis zur Änderung der Rückverlegungsklausel in § 103 Abs 2 EStG mit StRefG 1993 ein Wegzug als Wohnsitzverlegung in das Ausland zu verstehen – und folglich ein Zuzug iSd § 103 Abs 2 EStG als Wohnsitzverlegung in das Inland – veränderte sich durch die Modifizierung der Definition des Wegzugs in § 103 Abs 2 EStG dem VwGH zufolge auch die Definition des Zuzugs iSd § 103 Abs 2 EStG und – aufgrund der einheitlichen Verwendung identer Begriffe durch den Gesetzgeber – folglich auch der Begriff des Zuzugs in § 103 Abs 1 EStG (welcher für § 103 Abs 1a EStG gleichermaßen maßgeblich ist). Dementsprechend bestätigt der VwGH auch die herrschende Lehre,²⁰⁾ dass bei vorheriger Innehabung eines Nebenwohnsitzes die erstmalige Begründung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Inland für die Inanspruchnahme der Zuzugsbegünstigung genügt.²¹⁾

Dass nach den Materialien zum StRefG 2015/2016 mit dem Zuzugsfreibetrag auch die Kosten der doppelten Haushaltsführung abgedeckt sein sollen, kann nach Ansicht des VwGH nur als Verweis auf vorübergehend – bis zum erfolgten Umzug – anfallende Kosten verstanden werden.²²⁾ Nach den Erwägungen des VwGH widerspricht die Interpretation des Zuzugs als Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland auch nicht dem Zweck des Gesetzes, die „besten Köpfe“ nach Österreich zu holen, weil es dem Gesetzgeber darum gehe, Wissenschaftler längerfristig in Österreich zu halten und nicht lediglich ein vorübergehendes Tätigwerden im Inland zu fördern, und

¹⁸⁾ Verweis auf Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz VIII/24.

¹⁹⁾ Anders Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589 (590 f und 595).

²⁰⁾ Kampitsch/Petritz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (68. Lfg. 2019) § 103 Tz 4 mwN; Kirchmayr/Aumayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg. 2018) § 103 Tz 5/2.

²¹⁾ VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 14.

²²⁾ VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 15.

eine Anknüpfung an die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht ungeeignet erscheint, dieses Ziel zu erreichen. Der VwGH wies folglich die Revision als unbegründet ab, weil ein Zuzug (dh eine Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich) nicht erfolgt ist.

III. Würdigung des Erkenntnisses des VwGH und weiterführende Überlegungen

1. Bedingt erhöhte Rechtssicherheit für Zuziehende

Die Entscheidung des VwGH schafft in gewisser Weise Rechtssicherheit für Zuziehende, weil nunmehr klar ist, dass sowohl für die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung nach § 103 Abs 1 EStG als auch für den Zuzugsfreibetrag nach Abs 1a leg cit ein Zuzug erst dann vorliegt, wenn auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in das Inland verlegt wird. Zwar ist auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in § 103 EStG nicht definiert, es wird jedoch davon ausgegangen, dass inhaltlich an die gleichlautenden Begriffe der österreichischen DBA (vgl Art 4 Abs 2 lit c OECD-MA) und der innerstaatlichen Vorschriften (§ 2 Abs 8 FLAG) angeknüpft werden soll.²³⁾ Aus praktischer Sicht problematisch ist allerdings die Tatsache, dass nach § 1 Abs 2 ZBV 2016²⁴⁾ Anträge auf Zuzugsbegünstigungen spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzureichen sind.²⁵⁾ Da nach der Rechtsprechung des VwGH²⁶⁾ bei der Ermittlung des Mittelpunkts der Lebensinteressen regelmäßig nicht nur auf die Verhältnisse eines Jahres, sondern auf einen längeren Beobachtungszeitraum abzustellen ist²⁷⁾ und zeitlich begrenzte Auslandstätigkeiten den Mittelpunkt der Lebensinteressen selbst dann nicht verlegen, wenn die Familie an den Arbeitsort in das Ausland zieht, die Wohnung im Inland allerdings beibehalten wird,²⁸⁾ verlagert sich die Unsicherheit allerdings von der Rechts- auf die Tatsachenebene. So wird in Hinkunft fraglich sein, ob überhaupt und, bejahendenfalls, wann (zu welchem Zeitpunkt) der Mittelpunkt der Lebensinteressen verlegt wurde und dementsprechend die Antragstellung rechtzeitig erfolgt ist. Verfahren, die sich um diese Sachverhaltsfragen drehen, dräuen bereits am Horizont.

2. Zuzugsbegünstigung auch bei bereits bestehendem Nebenwohnsitz

Sowohl das BFG als auch der VwGH halten in ihren Entscheidungsbegründungen fest, dass die Definition des Zuzugs als Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland dazu führt, dass Zuziehenden mit einem im Zuzugszeitpunkt bereits (seit Längerem) bestehenden Nebenwohnsitz, der zur unbeschränkten Steuerpflicht im Inland führte, bei erstmaliger Begründung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Inland eine Zuzugsbegünstigung zukommt.²⁹⁾ Demgegenüber sei nach Seydl³⁰⁾ bei be-

²³⁾ Kampitsch/Petritz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (68. Lfg, 2019) § 103 Tz 5; Lang, SWI 2000, 362 (363); Poss in Macho/Schwaiger/Stanzel/Vock, Steuerliche Behandlung von Förderungen (2015) 137 (146); Kanduth-Kristen/Kampitsch, SWI 2017, 589.

²⁴⁾ Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV 2016), BGBI II 2016/261.

²⁵⁾ Diese Bestimmung der ZBV 2016 ist gesetzeskonform: VfGH 23. 9. 2019, E 1360/2018; 23. 9. 2019, E 3721/2018. Siehe dazu Seydl, Sechsmonatige Antragsfrist für Zuzugsbegünstigungen gesetzlich gedeckt, SWK 36/2019, 1568; Schmidjell-Dommes, VfGH „hält“ die sechsmonatige Frist zur Beantragung einer Zuzugsbegünstigung, SWI 2019, 626.

²⁶⁾ VwGH 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008; 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057; 25. 9. 2013, 2011/15/0193.

²⁷⁾ Nach Loukota/Jirousek in Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand 1. 3. 2015, rdb.at) Art 4 OECD Rz 12, sind „Zeiträume bis zu zwei Jahren [...] aus österreichischer Sicht zu wenig, um daraus alleine für den Lebensmittelpunkt einer Person einen brauchbaren Rückschluss abzuleiten“. Erst „[b]ei Zeiträumen über 5 Jahren spricht die Vermutung für die Verlegung des Lebensmittelpunktes, wenn die Ehefrau und die haushaltsgehörigen Kinder mitziehen“ (unter Verweis auf Rz 7596 EStR).

²⁸⁾ VwGH 17. 10. 2017, Ra 2016/15/0008 mwN.

²⁹⁾ Siehe auch Schohaj, BFGjournal 2017, 310 (312).

³⁰⁾ Seydl, ÖStZ 2016, 422 (428).

reits bestehender unbeschränkter Steuerpflicht die Zuzugsbegünstigung (des § 103 Abs 1 EStG) aus Ermessensgründen zu versagen – unter Verweis auf *Quantschnigg/Schuch*³¹) –, „weil Sinn und Zweck dieser Begünstigung vor allem darin bestehen, die mit dem Zuzug verbundene Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht und die dadurch bewirkte Steuerbelastung zu mindern“. Vor dem Hintergrund des vorliegenden Erkenntnisses des VwGH kann diese Auffassung uE nicht aufrechterhalten werden: Einerseits sprechen sowohl BFG als auch VwGH diese Situation ausdrücklich als begünstigungsfähig an, andererseits bestehen für Inhaber von inländischen Nebenwohnsitzen alleine durch den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht durch Begründung des Nebenwohnsitzes keine besonderen Steuerbelastungen, solange der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Ausland verbleibt. Überdies hat der BMF durch Erlass der ZBV 2016 den Ermessensspielraum deutlich eingeschränkt, mit der Folge, dass eine Zuzugsbegünstigung bei Erfüllung der Voraussetzungen in aller Regel zu gewähren ist.³²)

3. Verlegung des Lebensmittelpunkts versus Arbeitsmittelpunkts in das Inland

Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person ist in dem Staat gelegen, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.³³) Auf dieses Kriterium wird als „*tie-breaker rule*“ auch iZm der Begründung der DBA-rechtlichen Anlässigkeit abgestellt, wenn eine Person in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte verfügt. Zwar zählt zu den persönlichen Beziehungen auch die Ausübung des Berufs,³⁴) de facto wird aber jenem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt, größere Bedeutung eingeräumt. Soweit es nach § 103 Abs 1 EStG um die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung bei nicht unter § 98 EStG fallenden Einkünften geht, erscheint ein Abstellen auf die DBA-rechtlichen Kriterien nachvollziehbar, weil nur bei Begründung eines österreichischen Besteuerungsrechts für ausländische Einkünfte von einer steuerlichen Mehrbelastung auszugehen ist. Im Kontext des Zuzugsfreibetrags steht hingegen das Tätigwerden im Inland im Vordergrund, sodass ein Abstellen auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen primär in Form der persönlichen, familiären Beziehungen zu sachlich nicht begründbaren Differenzierungen führt (leichterer Zugang zum Freibetrag für ledige Steuerpflichtige und für Steuerpflichtige ohne Kinder).³⁵) Im Regelungsbereich des Zuzugsfreibetrags ergibt sich daher uE aus der Zwecksetzung der Regelung (Begünstigung des Tätigwerdens im Inland zur Förderung von Wissenschaft und Forschung), dass dem Arbeitsmittelpunkt der Vorrang einzuräumen wäre.³⁶) Dies würde zudem eine Verwaltungsvereinfachung bewirken, weil – anders als bei Feststellung des Mittelpunkts der Lebensinteressen – eine zeitpunktbezogene Betrachtung sinnvoll möglich ist (Aufnahme der Tätigkeit im Inland). Da dieses Ergebnis nach der vorliegenden Entscheidung des VwGH im Auslegungsweg nicht erreicht werden kann, wäre eine Anpassung in § 103 Abs 1a EStG im Sinne von *Kanduth-Kristen/Kampitsch*³⁷) *de lege ferenda* wünschenswert.

³¹) *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 103 Tz 8.

³²) *Kampitsch/Petritz in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (68. Lfg, 2019) § 103 Tz 53. Dies wird (voraussichtlich) umso mehr für Fälle ab 1. 7. 2020 gelten, wenn nicht der BMF als Verordnungsgeber selbst, sondern – bei geplantem Inkrafttreten des 2. FORG (RV 110 BlgNR 27. GP) – das neue Finanzamt Österreich über die Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung abzusprechen hat (Art 10 Z 2 und 4 RV 2. FORG).

³³) *Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 4 Rz 40. Zur diesbezüglichen Judikatur des VwGH siehe ua *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, SWI 2017, 589 (594 ff).

³⁴) VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073; 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

³⁵) Siehe dazu ausführlich *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, SWI 2017, 589 (596).

³⁶) Siehe *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, SWI 2017, 589 (596).

³⁷) *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, SWI 2017, 589 (595 ff).

4. „Zuzug“ einer Bildungseinrichtung

Im zwar seltenen – aber nicht auszuschließenden – Fall (wie der aus den Medien bekannte Fall des „Zuzugs“ der *Central European University „CEU“* von Ungarn nach Österreich zeigt), dass eine Bildungseinrichtung ihre Akkreditierung und ihren Standort nach Österreich verlegt, ergeben sich auf Basis des gegenständlichen VwGH-Erkenntnisses unsystematische Ergebnisse: Jene hochqualifizierten Personen, die bereits vor der Akkreditierung und Standortverlegung nach Österreich (im Fall der CEU nach Wien) ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich haben, wird der Zuzugsfreibetrag iSd § 103 Abs 1a EStG verwehrt bleiben. Hingegen können jene Wissenschaftler einen Antrag auf Zuzugsbegünstigung iSd § 103 Abs 1a EStG stellen, die ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen erst nach dem Zuzug der Bildungseinrichtung nach Österreich verlagern. Aus der Vogelperspektive betrachtet entsteht in beiden Fällen das Besteuerungsrecht Österreichs (als Tätigkeitsstaat) an den Gehältern der Wissenschaftler durch den Zuzug der Bildungseinrichtung, unabhängig davon, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen bereits in Österreich bestanden hat oder erst begründet wird. Obwohl das Besteuerungsrecht Österreichs an den Gehältern für beide Gruppen in der Regel (erst) entsteht (zumindest bei DBA mit Befreiungsmethode), qualifizieren sich nur jene für die Zuzugsbegünstigung, die ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagern. Auch dies spricht – wie in Pkt III.3. ausgeführt – dafür, die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts nach Österreich als Anknüpfungspunkt für den Zuzugsfreibetrag festzulegen. Eine mögliche Gefahr der Aushöhlung des österreichischen Besteuerungsrechts bei DBA mit Anrechnungsmethode wäre zu relativieren, weil Österreich in der Regel die Befreiungsmethode in den DBA verankert hat.³⁸⁾

5. Geltendmachung der Kosten für doppelte Haushaltsführung

Wie der VwGH und auch die Materialien ausführen, soll der Zuzugsfreibetrag ua die „Kosten für doppelte Haushaltsführung“ abdecken.³⁹⁾ Durch die Nichtgewährung des Zuzugsfreibetrags mangels Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich eröffnet der VwGH somit implizit die Möglichkeit der Abzugsfähigkeit der Kosten für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten bzw Betriebsausgaben.

Oftmals wird dem Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrags iSd § 103 Abs 1a EStG nicht stattgegeben, weil der Ehepartner (und allenfalls Kinder) des Antragstellers (noch) nicht nach Österreich mitgezogen ist (bzw sind). Es scheitert wie oben dargestellt am nunmehr durch den VwGH bestätigten Erfordernis der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich. In der Regel geht der nicht (sofort) mitziehende Ehepartner im Ausland (weiterhin) einer Erwerbstätigkeit nach, die als wirtschaftlich⁴⁰⁾ bedeutsam für das Familieneinkommen anzusehen ist. Dadurch bleibt der Familienwohnsitz im Sinne der Definition für Zwecke der doppelten Haushaltsführung⁴¹⁾ zumindest eine Zeit lang noch im Ausland.⁴²⁾ In diesem Zusammenhang ist nochmals darauf hinzuweisen, dass sich die Verlegung des Mittelpunkts der persönlichen Lebensinteressen im Sinne eines Familiennachzugs und einer Verlegung sämtlicher familiärer Bindungen in der Regel über einen längeren Zeitraum erstreckt. Wenn

³⁸⁾ Pamperl in *Lang/Schuch/Staringer*, Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (314).

³⁹⁾ ErIRV 684 BlgNR 25. GP, 26; Mayr, RdW 2016, 792; Aumayr/Seydl, SWK 26/2017, 1123 (1125).

⁴⁰⁾ Die Finanzverwaltung erkennt eine wirtschaftliche Relevanz der Einkünfte des Ehepartners ab einer Höhe von mehr als 6.000 Euro an (siehe Rz 344 LStR).

⁴¹⁾ Ein Familienwohnsitz liegt dort, wo ein in (Ehe-)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder ein alleinstehender Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat (Rz 343 LStR).

⁴²⁾ Zu den Voraussetzungen für die Geltendmachung der Kosten für doppelte Haushaltsführung im Einzelnen siehe zB Rz 341 ff LStR; Zorn/Engelmann in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg, 2017) § 4 Tz 346 ff.

der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Kontext des Zuzugsfreibetrags davon abhängig gemacht wird, ob die Familie bzw der Ehepartner (sofort) nachzieht und dies nicht geschieht, so ist im Umkehrschluss davon auszugehen, dass der Familienwohnsitz bis zum Nachzug (weiterhin) im Ausland verbleibt. Folglich müssten die Voraussetzungen für die Geltendmachung einer doppelten Haushaltsführung bis zum Familiennachzug gegeben sein.

Wenn der VwGH ausführt, dass ein bereits (seit Längerem) bestehender Nebenwohnsitz, der zur unbeschränkten Steuerpflicht im Inland führt, bei erstmaliger Begründung des Mittelpunkts der Lebensinteressen im Inland (zB durch den Familiennachzug) der Zuzugsbegünstigung iSD § 103 Abs 1a EStG nicht entgegensteht, können die Kosten für eine doppelte Haushaltsführung bis zu diesem Zeitpunkt geltend gemacht werden, wenn zwar in Österreich ein Wohnsitz begründet wird, nicht jedoch der Mittelpunkt der Lebensinteressen in das Inland verlegt wird. Ab der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich beginnt die sechsmonatige Frist für die Antragstellung des Zuzugsfreibetrags zu laufen. Im Sinne der Diktion des VwGH⁴³⁾ mit Verweis auf die Materialien zum StRefG 2015/2016⁴⁴⁾ soll der Zuzugsfreibetrag „vorübergehend – bis zum erfolgten Umzug – anfallende Kosten“ pauschal abdecken (Umzugskosten, Kosten für Sprachkurse, Besuch von Privatschulen der Kinder, Kosten einer doppelten Haushaltsführung). Freilich fallen Kosten für eine doppelte Haushaltsführung regelmäßig dann an, wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen eben noch nicht nach Österreich verlagert wurde.

● **Beispiel**

Eine italienische Universitätsprofessorin wird befristet auf fünf Jahre ab Jänner 2020 auf eine Stiftungsprofessur an einer österreichischen Universität berufen und begründet in diesem Zusammenhang einen Wohnsitz (Miete einer kleinen Wohnung) in Österreich; ihre persönlichen Bindungen (vor allem Ehegatte, gemeinsame Kinder) verbleiben in Neapel, Italien. Der Ehegatte erzielt in Italien ein Vollzeitgehalt als Angestellter. Die Universitätsprofessorin kehrt monatlich für eine Woche nach Italien zurück. Im Jahr 2022 erhält die Universitätsprofessorin einen Ruf auf eine unbefristete Professur an einer (anderen) österreichischen Universität ab Oktober 2022. Mit Oktober 2022 gibt der Ehegatte seine italienische Anstellung auf und übersiedelt mit den Kindern nach Österreich. Die Universitätsprofessorin beantragt rechtzeitig die Gewährung eines Zuzugsfreibetrags gemäß § 103 Abs 1a EStG, der ihr bescheidmäßig zuerkannt wird.

In den Jahren 2020 bis Oktober 2022 stehen der Universitätsprofessorin entsprechend dem zuvor Ausgeführten die Kosten für doppelte Haushaltsführung (vor allem Miete, Fahrtkosten) unzweifelhaft zu; ab dem Zeitpunkt, für den der Zuzugsfreibetrag gewährt wird (Oktober 2022), jedenfalls nicht mehr.

Offen bleibt, welche Kosten (der doppelten Haushaltsführung) der VwGH mit „vorübergehend – bis zum erfolgten Umzug – anfallende[n] Kosten“ meint. Wie sich aus dem Beispiel zeigt, fallen derartige Kosten zumeist nicht nach, sondern typischerweise vor der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich an. In diesen Zeiträumen kann aber ein Zuzugsfreibetrag mangels Zuzugs nicht gewährt werden (und folglich können die Kosten der doppelten Haushaltsführung auf Basis des § 103 Abs 1a letzter Satz EStG nicht durch den Zuzugsfreibetrag abgegolten sein).

IV. Zusammenfassung

Nach Ansicht des VwGH ist der Begriff des „Zuzugs“ in § 103 EStG einheitlich auszulegen. Ein Zuzug in diesem Sinne setzt die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen in das Inland voraus. In Zusammenhang mit dem Zuzugsfreibetrag führt dies jedoch sowohl zu sachlich nur schwer rechtfertigbaren Differenzierungen (zB zwischen ledigen Steuerpflichtigen und solchen mit Familie) als auch zu Anwendungsschwierig-

⁴³⁾ VwGH 26. 2. 2020, Ro 2017/13/0018, Rz 15.

⁴⁴⁾ ErIRV 684 BlgNR 25. GP, 26.

keiten, die sich ua aus dem Zusammentreffen von zeitraumbezogener Betrachtung in Bezug auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen und zeitpunktbezogenem Auslösen der sechsmonatigen Frist für die Stellung des Antrags auf Gewährung des Zuzugsfreibetrags ergeben. Unklar ist letztlich auch das Verhältnis zwischen Zuzugsfreibetrag und Kosten der doppelten Haushaltsführung, die nach den Materialien durch den Freibetrag abgedeckt werden sollen, nach Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aber eigentlich gar nicht mehr anfallen können. Anzumerken ist darüber hinaus, dass ausländischen Wissenschaftlern mit dem Freibetrag eine Begünstigung in Aussicht gestellt wird, die in vielen Fällen realiter – nach einem mühsamen Durchschreiten des Instanzenwegs – nicht gewährt wird.

Da der Begriff des Zuzugs in § 103 Abs 1a EStG nach Ansicht des VwGH keiner anderen Auslegung zugänglich ist, wäre mit Blick auf den Zweck des Zuzugsfreibetrags und aus Gründen der Verwaltungsökonomie eine gesetzliche Änderung im Sinne des Abstellens auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts wünschenswert.

OECD veröffentlicht zweiten Peer-Review-Bericht zur Verhinderung von „Treaty Shopping“ (BEPS-Aktionspunkt 6)

Am 24. 3. 2020 hat die OECD den zweiten Peer-Review-Bericht veröffentlicht, in dem die Bemühungen der Länder zur Umsetzung des im Rahmen des BEPS-Aktionsplans vereinbarten Mindeststandards für BEPS-Aktionspunkt 6 („Prevention of Tax Treaty Abuse“) evaluiert werden.

Der Bericht enthält die Gesamtergebnisse der Begutachtung und Daten zu Steuerabkommen, die von den 129 Gerichtsbarkeiten geschlossen wurden, die am 30. 6. 2019 Mitglieder des Inclusive Frameworks waren. Die Ergebnisse des Peer-Review-Berichts zeigen, dass das MLI das Instrument war, das von der überwiegenden Mehrheit der Gerichtsbarkeiten verwendet wurde, die mit der Umsetzung des Mindeststandards begonnen haben. Es wird erwartet, dass die Auswirkungen des MLI schnell zunehmen, wenn die Gerichtsbarkeiten es ratifizieren, und dass die Abdeckung des MLI ebenfalls zunehmen wird, da andere Gerichtsbarkeiten erwägen, ihm beizutreten.

Impressum

Periodisches Medienwerk: SWI – Steuer & Wirtschaft International – Tax And Business Review. Grundlegende Richtung: Beiträge zum internationalen Steuer- und Wirtschaftsrecht. Erscheint monatlich, Jahresabonnement (Print inkl. Online) 2020 EUR 344,- inkl. MwSt. zzgl. Versandspesen. Auslandsversandspesen werden separat berechnet. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch zu den jeweils gültigen Konditionen auf ein Jahr weiter. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis jeweils spätestens 30. November schriftlich erfolgen. Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Verlages gestattet. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in dieser Fachzeitschrift trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlages oder Autors ausgeschlossen ist. Für Publikationen in den Fachzeitschriften des Linde Verlags gelten die AGB für Autorinnen und Autoren (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/agb>) sowie die Datenschutzerklärung (abrufbar unter <https://www.lindeverlag.at/datenschutz>).

Medieninhaber, Herausgeber, Medienunternehmen:
LINDE VERLAG Ges.m.b.H., 1211 Wien, Scheydgasse 24, PF 351
Telefon: +43 1 24 630 Serie, Telefax: +43 1 24 630-23 DW
E-Mail: office@lindeverlag.at; www.lindeverlag.at
DVR 0002356. Rechtsform der Gesellschaft: Ges.m.b.H., Sitz: Wien
Firmenbuchnummer: 102235x

Firmenbuchgericht:
Gesellschafter:

Geschäftsführer:
Anzeigenverkauf und -beratung:

Handelsgericht Wien. ARA-Lizenz-Nr.: 3991
Frau Anna Jentzsch (35 %) und
Herr Benjamin Jentzsch (65 %)
Mag. Klaus Kornher
Gabriele Hladik, Tel.: +43 1 24 630-19
E-Mail: gabriele.hladik@lindeverlag.at
Martin Moser, Tel.: +43 676 4103605
E-Mail: moser@mediaprojekte.at

Herstellung
jentzsch
wir müssen einfach drucken

Druckerei Hans Jentzsch & Co. GmbH
1210 Wien, Scheydgasse 31, Tel.: 01/2784216-0; office@jentzsch.at - www.jentzsch.at