

27. Jahrgang / November 2017 / Nr. 11

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

**REMINDER:**

12. SWI-Tagung  
am 23. November 2017

Stefan Bendlinger

**OECD-MA 2017 und internationaler Anlagenbau**

*2017 OECD MC and International Construction Projects*

Adebiola Bayer

**Vergütungen für Geschäftsführertätigkeiten**

*Remuneration for Management Services*

Daniel W. Blum / Karoline Spies

**Rechtssache *Eqiom* und unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin**

*Eqiom Case and Abuse of Law Doctrine under Union Law*

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

**Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler**

*Tax Allowance for Scientists*

Corinna Treisch / Jannis Groever

**Kapitalbesteuerung in Deutschland, Italien und Österreich**

*Capital Income Taxation in Germany, Italy, and Austria*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch\*)

## Zum Zuzug als Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 103 Abs 1a EStG

“MOVING TO AUSTRIA” AS A PREREQUISITE FOR THE TAX ALLOWANCE UNDER SECTION 103 PARAGRAPH 1A INCOME TAX ACT

The Tax Reform Act 2015/2016 (*Steuerreformgesetz 2015/2016*) provided for a new paragraph in sec 103 of the Austrian Income Tax Act (ITA) and introduced a lump-sum tax allowance (*Zuzugsfreibetrag*) for foreign scientists who move to Austria. The tax allowance seems to be a very attractive measure which was proposed by the Tax Reform Commission 2014. It appears to be particularly appealing for foreigners applying for professorships at Austrian universities. However, the Austrian Federal Fiscal Court (Bundesfinanzgericht; BFG) recently found that sec 103 ITA is applicable only if the taxpayer's centre of vital interest is relocated to Austria. This strict interpretation may frustrate the aim of the provision. Sabine *Kanduth-Kristen* and Andreas *Kampitsch* consider the ongoing discussion and present their view on the interpretation of the notion of “moving to” Austria, especially in the context of the tax allowance for scientists.

### I. Ausgangsproblem

Der Zuzugsfreibetrag des § 103 Abs 1a EStG zielt darauf, im Wettbewerb um die besten Köpfe Anreize für ausländische Wissenschaftler für einen „Zuzug“ nach Österreich zu setzen. Die bislang bestehende Zuzugsbegünstigung des § 103 Abs 1 EStG war für Wissenschaftler, die vorwiegend inländische Einkünfte beziehen (die gem § 103 Abs 1 EStG jedoch gerade nicht begünstigungsfähig sind) wenig attraktiv und wurde entsprechend wenig angenommen. Der pauschale Freibetrag soll den Zuzugsmehraufwand und den auf die Inlandseinkünfte entfallenden Steuernachteil pauschal abgeltet.<sup>1)</sup> Voraussetzung für die Zuerkennung des Freibetrags ist nach § 103 Abs 1a EStG – wie in Abs 1 leg cit – ua der „Zuzug aus dem Ausland“. Wann allerdings ein solcher Zuzug vorliegt, ist im jüngsten Fachschrifttum höchst strittig. Während *Seydl*<sup>2)</sup>, *Kerschner/Seydl*<sup>3)</sup>, *Aumayr/Seydl*<sup>4)</sup> und *Schohaj*<sup>5)</sup> für einen Zuzug sowohl unbeschränkte Steuerpflicht und Wohnsitz im Inland als auch die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich verlangen, soll nach *Beiser*<sup>6)</sup> die Begründung eines Wohnsitzes im Inland für einen „Zuzug“ ausreichen. Die Debatte dürfte sich vor allem an dem Verfahren zu BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017, entzündet haben.<sup>7)</sup> Das BFG hat sich mittlerweile der ersteren Meinung angeschlossen und im Fall eines Deutschen, der auf eine befristete

\*) Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine *Kanduth-Kristen*, LL.M., StB, lehrt und forscht am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Mag. Andreas *Kampitsch*, LL.M., StB, lehrt und forscht am selben Institut.

1) ERI/RV 684 BlgNR 25. GP, 24; Vorblatt und WFA ZBV 2016, 2.

2) *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 (251 ff).

3) *Kerschner/Seydl*, Die Zuzugsbegünstigung im Bereich der Wissenschaft und Forschung, RWZ 2016, 371 (374).

4) *Aumayr/Seydl*, Die Grenzen der Zuzugsbegünstigung, SWK 2017, 1123 (1127).

5) *Schohaj*, Voraussetzungen für die Gewährung der Zuzugsbegünstigung, BFGjournal 2017, 310 (310 ff).

6) *Beiser*, Zuzugsbegünstigung kraft Wohnsitzes in Österreich? ÖStZ 2017, 142 (142 ff); *Beiser*, Keine Zuzugsbegünstigungen für eine zeitlich begrenzte Arbeit in Österreich? ÖStZ 2017, 380 (380 ff); *Beiser*, Zuzugsbegünstigungen und DBA – die Wirksamkeit im Lichte der Befreiungs- oder Anrechnungsmethode, SWI 2017, 394 (394 ff); *Beiser*, Zuzugsbegünstigungen nur bei einer Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich, SWK 2017, 1117 (1117 ff).

7) Vgl mit einer Darstellung der Diskussion (die auch weitere Punkte umfasst) *Aumayr/Seydl*, SWK 2017, 1123 (1123 ff).

Stiftungsprofessur in Innsbruck berufen wurde, mangels Zuzugs die Gewährung eines Zuzugsfreibetrags abgelehnt, weil zwar ein Wohnsitz in Österreich begründet wurde, der Mittelpunkt der Lebensinteressen aber in Deutschland verblieb. Die Revision an den VwGH hat das BFG zugelassen.<sup>9)</sup> Eine Klärung dieser Frage ist daher dem VwGH überantwortet. Der Beitrag wird die bereits (mehrfach) vorgebrachten Argumente nicht wiederholen, sondern versucht, die Diskussion um weitere Punkte zu bereichern. Nach unserer Auffassung liegt dem Zuzugsbegriff des § 103 EStG ein weites Begriffsverständnis zugrunde, wonach auch die Wohnsitzbegründung in Österreich iZm der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht ausreichen kann, um in den Genuss einer Zuzugsbegünstigung zu kommen. Vor allem iZm dem Zuzugsfreibetrag könnte das (ausschließliche) Abstellen auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen dem Zweck der Norm zuwiderlaufen. Zweckmäßig erschiene es vielmehr, auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunktes nach Österreich abzustellen.

## II. Die Genese des § 103 EStG

Die ursprüngliche Form der Zuzugsbegünstigung – in ähnlicher Form in der Zweiten Republik seit dem EStG 1953<sup>9)</sup> bis zum StRefG 1993<sup>10)</sup> geregelt<sup>11)</sup> – zielte auf die Begünstigung von (vermögenden) Ausländern, die ihren Wohnsitz nach Österreich verlegten. Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung<sup>12)</sup> – eine der beiden derzeit möglichen Formen der Zuzugsbegünstigung – wurde mit Art I Z 1 BGBl 1992/448 als Abs 4 § 103 EStG angefügt. Nach dieser Änderung lautete die Vorschrift – auszugsweise und beschränkt auf das für diesen Beitrag Wesentliche – wie folgt:<sup>13)</sup>

*„(1) Bei Personen, die ihren Wohnsitz aus dem Ausland ins Inland verlegen [Anm: Ausführungen zu den Voraussetzungen und Formen der Begünstigung]*

*(2) Abs. 1 ist auf Personen, die ihren Wohnsitz aus Österreich wegverlegt haben, nur dann anzuwenden, wenn zwischen dem Wegzug und dem Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen sind. [...]*

*(3) Abs. 1 kann bei Vorliegen der dort angeführten Voraussetzungen auch auf Personen angewendet werden, die unter Beibehaltung ihres ausländischen Wohnsitzes einen zweiten Wohnsitz in Österreich begründen.*

*(4) Bei Personen, deren Zuzug der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei den nach Abs. 1 begünstigungsfähigen Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten. [...]*“

Wie sich zeigt, war die mit BGBl 1992/448 geschaffene Rechtslage in sich konsistent, da sie jeweils an den Wohnsitz anknüpfte. Für die nicht mehr vorhandene Urform der Zuzugsbegünstigung war Voraussetzung, dass Personen ihren Wohnsitz aus dem Ausland ins Inland verlegen und dass zwischen einer allfälligen Wegverlegung des Wohnsitzes und dem Zuzug mehr als zehn Jahre verstrichen. Sie konnte Personen auch zuerkannt werden, wenn Personen unter Beibehaltung ihres ausländischen Wohnsitzes

---

<sup>9)</sup> Die Revision wurde mittlerweile erhoben (eine Geschäftszahl ist in der Findok noch nicht abrufbar).

<sup>9)</sup> Einkommensteuergesetz 1953, BGBl 1954/2.

<sup>10)</sup> Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/818.

<sup>11)</sup> Zur Historie s zB Petritz/Kampitsch in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (57. Lfg, September 2014) § 103 Rz 1.

<sup>12)</sup> Damals noch eingeschränkt auf die Förderung von Wissenschaft und Forschung, mittlerweile ausgedehnt auch auf Kunst und Sport.

<sup>13)</sup> Hervorhebungen nicht im Original.

einen zweiten *Wohnsitz* in Österreich begründeten. Ergänzend hierzu wurde vorgesehen, dass der Bundesminister für Finanzen für Wissenschaftler, deren Zuzug im öffentlichen Interesse liegt, die steuerlichen Mehrbelastungen beseitigen kann, die durch die Begründung eines inländischen *Wohnsitzes* eintreten. Die damalige Regelung war daher in sich schlüssig, da der Gesetzgeber ganz offensichtlich davon ausging, dass die „*Verlegung des Wohnsitzes aus dem Ausland ins Inland*“ bzw die „*Begründung eines inländischen Wohnsitzes*“ einen Zuzug iSd § 103 EStG darstellt. In welchem Staat sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen befand, war nach dem Gesetzeswortlaut ohne Belang.<sup>14)</sup> Ebenso hielten die ErlRV zu BGBl 1992/448<sup>15)</sup> fest: „*Die neue Begünstigung soll daher keinen steuerlichen Anreiz für eine Wohnsitzbegründung in Österreich bieten, sondern wie einleitend erwähnt lediglich steuerliche Härten abbauen, die einer solchen Wohnsitzbegründung entgegenstehen.*“

Inkonsistenzen traten in der Folge deswegen auf, weil der Gesetzgeber mit dem StRefG 1993 den bisherigen Abs 4 zur einzigen Form der möglichen Zuzugsbegünstigung machte (die ursprüngliche Form wurde ersatzlos gestrichen) und weiterhin unverändert auf die „*Begründung eines inländischen Wohnsitzes*“ abstellte, während die beibehaltene Rückverlegungsklausel – anders als bisher – den Wegzug als Wegverlegung des „*Mittelpunkts der Lebensinteressen*“ definierte (§ 103 EStG idF StRefG 1993):<sup>16)</sup>

„(1) *Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient und aus diesem Grund 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. [...]*

*(2) Abs. 1 ist 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.*“

Es kann dem Gesetzgeber wohl nicht unterstellt werden, dass er mit identen Worten Unterschiedliches regeln wollte; weiterhin stellte daher die Wohnsitzbegründung in Österreich auch einen Zuzug iSd § 103 EStG dar. Die ErlRV zum StRefG 1993<sup>17)</sup> verstehen die Wohnsitzbegründung in Österreich offensichtlich ebenso als Zuzug, wenn ausgeführt wird, dass „*keine Steuerersparnis als Anreiz für eine Wohnsitzbegründung in Österreich angeboten, sondern es wird im Gegenteil nur eine durch den Zuzug verursachte Steuermehrbelastung beseitigt, die vielfach Haupthinderungsgrund für ein Wirken der Wissenschaftler und Forscher zugunsten Österreichs war*“. Die Beibehaltung dieser Passagen auch nach der derzeitigen Rechtslage (§ 103 Abs 1 EStG idgF) spricht dafür, dass als „*Zuzug*“ vor allem die Wohnsitzbegründung in Österreich zu verstehen ist. Dieser Ansicht scheinen auch *Doralt/Ludwig*<sup>18)</sup> zu sein, wenn sie festhalten, dass sich aus der Entwicklung der Bestimmung ergebe, dass folgende Fälle einen Zuzug darstellen:

- Ein inländischer Wohnsitz wird bei gleichzeitiger Aufgabe des ausländischen Wohnsitzes begründet.
- Ein inländischer Wohnsitz wird unter Beibehaltung des ausländischen Wohnsitzes begründet.<sup>19)</sup>

<sup>14)</sup> So auch BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017, zur Stammfassung des § 103 EStG 1988.

<sup>15)</sup> ErlRV 574 BlgNR 18. GP, 3.

<sup>16)</sup> Hervorhebungen nicht im Original.

<sup>17)</sup> ErlRV 1237 BlgNR 18. GP, 63 (Hervorhebungen nicht im Original).

<sup>18)</sup> *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (15. Lfg, Jänner 2011) § 103 Rz 8.

<sup>19)</sup> Im nachfolgenden Absatz definieren *Doralt/Ludwig* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [15. Lfg, Jänner 2011] § 103 Rz 8) den Zuzug allerdings unter Bezugnahme auf die Regelung des Wegzugs in Abs 2

### III. Der Zuzugsbegriff im Kontext des geltenden § 103 EStG

#### 1. Von Lang zur herrschenden Lehre

Die heute hL<sup>20)</sup> geht im Wesentlichen auf einen Aufsatz von Lang<sup>21)</sup> aus dem Jahr 2000 zurück, in dem sich dieser intensiv mit der damaligen Form der Zuzugsbegünstigung befasst hat. Zum Begriff des „Zuzugs“ führte Lang wie folgt aus:<sup>22)</sup>

*„Eine der Voraussetzungen ist nämlich der ‚Zuzug aus dem Ausland‘. § 103 Abs 1 EStG setzt dabei voraus, dass spätestens nach dem Zuzug unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich besteht. Ein ‚Zuzug‘ liegt jedenfalls dann vor, wenn die Person vorher in Österreich bloß beschränkt steuerpflichtig war. Allerdings ist es auch möglich, dass ein ‚Zuzug‘ vorliegt, gleichzeitig aber schon vor dem Zuzug in Österreich unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat. Dies ergibt sich aus § 103 Abs 2 EStG: Diese Vorschrift behandelt nämlich die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus Österreich als ‚Wegzug‘. Geht man davon aus, dass die Begriffe ‚Wegzug‘ und ‚Zuzug‘ komplementär sind [Anm: Verweis auf Doralt, EStG<sup>4</sup> (1999) § 103 EStG Tz 8], gilt als ‚Zuzug‘ die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen aus dem Ausland nach Österreich. Die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich ist aber auch dann möglich, wenn bereits unbeschränkte Steuerpflicht bestanden hat. [...]“*

Lang vertritt folglich einen breiten Zuzugsbegriff. Ein Zuzug liegt einerseits bei der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, andererseits bei Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen nach Österreich, selbst wenn bereits zuvor unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich bestanden hat, vor.<sup>23)</sup> Die Ausführungen von Lang wurden in der Folge teilweise verengt darauf wiedergegeben,<sup>24)</sup> dass ein Zuzug (nur) bei Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen vorliegen würde. Wie sich aber zeigt, sieht Lang schon bei der Erlangung der unbeschränkten Steuerpflicht, somit etwa der Wohnsitzbegründung, einen Zuzug als gegeben an, es könne aber auch bei bereits bestehender unbeschränkter Steuerpflicht ein Zuzug erfolgen, wenn nämlich nachträglich der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert werde. Die Bedenken des BFG, wonach *„beispielsweise in dem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger bereits vor seinem Zuzug einen Nebenwohnsitz in Österreich hat, [dieser] nicht mehr nach Österreich zuziehen [könnte] und [...] damit auch nicht in den Genuss einer Zuzugsbegünstigung [käme]“*<sup>25)</sup> wären bei einem derartigen, von Lang geprägten Verständnis ausgeümt. Sie träfen nur dann zu, wenn man den Zuzugsbegriff – entgegen Lang – so verengen würde, dass *ausschließlich* die (erstmalige) Wohnsitzbegründung einen Zuzug nach Österreich darstellen würde, eine nachfolgende Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen jedoch nicht. Bei Verständnis des Zuzugsbegriffs im Sinne Langs liegt folglich ein Zuzug vor, wenn

- ein Steuerpflichtiger (etwa durch Begründung eines Wohnsitzes im Inland) in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt (Zuzug durch Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht),<sup>26)</sup>

und unter Verweis auf Lang (SWI 2000, 364) als Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen, daher sei eine Aufgabe des ausländischen Wohnsitzes nicht erforderlich. Unklar bleibt daher letztlich, ob die Autoren in allen Fällen einer Wohnsitzbegründung, die einen Zuzug darstellt, auch die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensinteressen annehmen.

<sup>20)</sup> Nachweise bei Beiser, ÖStZ 2017, 142 (142 FN 2).

<sup>21)</sup> Lang, Die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG im Lichte der jüngsten Rechtsentwicklung, SWI 2000, 362.

<sup>22)</sup> Lang, SWI 2000, 362 (363) (Hervorhebungen nicht im Original).

<sup>23)</sup> Ebenso Doralt/Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (15. Lfg, Jänner 2011) § 103 Rz 1; Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht (2015) Rz VIII/24.

<sup>24)</sup> So etwa bei Petritz/Kampitsch in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (57. Lfg, September 2014) § 103 Rz 2; Jakoml/Marschner, EStG<sup>7</sup> (2014) § 103 Rz 4.

<sup>25)</sup> BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017.

<sup>26)</sup> Ein Zuzug liegt auch vor, wenn ein Nebenwohnsitz in Österreich bestanden hat, der aber (etwa nach den Regelungen der Zweitwohnsitz-VO) keine unbeschränkte Steuerpflicht nach sich zog.

- ein (etwa aufgrund eines Wohnsitzes im Inland) bereits unbeschränkt Steuerpflichtiger den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im DBA-rechtlichen Sinne nach Österreich verlegt (Zuzug durch Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen).<sup>27)</sup>

Ein Zuzug liegt selbstverständlich auch vor, wenn beides – die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht und die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen – zeitlich unmittelbar zusammenfällt. Die Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG knüpft neben dem reinen Zuzug daran, dass dieser im öffentlichen Interesse gelegen ist. „Zuzüge“ ohne Erfüllung des Kriteriums des öffentlichen Interesses fallen nicht in den Anwendungsbereich der Norm.

- **Beispiel 1**

Ein deutscher Universitätsprofessor X mit Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland erhält einen Ruf an die Universität Wien. X mietet in Wien eine Wohnung für die Tätigkeit an der Universität Wien und begründet dort einen Wohnsitz.

Unabhängig davon, ob der Mittelpunkt der Lebensinteressen<sup>28)</sup> des X im DBA-rechtlichen Sinne in Deutschland verbleibt oder nicht, liegt mit der Wohnsitzbegründung zum Zwecke der Tätigkeitsausübung an der Universität Wien uE ein Zuzug vor, der gem § 103 EStG iVm der ZBV 2016 begünstigungsfähig ist. Sollte der Mittelpunkt der Lebensinteressen erst in späteren Jahren nach Wien verlegt werden, liegt kein neuerlicher Zuzug iSd § 103 EStG vor, weil dieser bereits erfolgt ist und überdies ein (weiteres) öffentliches Interesse nicht vorliegt.

- **Beispiel 2**

Ein deutscher Universitätsprofessor X mit Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland erhält einen Ruf an die Universität Wien. Schon zuvor bestand allerdings seit sieben Jahren ein Wohnsitz in Österreich (Ferienwohnung in Kitzbühel, die Voraussetzungen der Zweitwohnsitz-VO<sup>29)</sup> werden nicht erfüllt). X mietet in Wien eine Wohnung für die Tätigkeit an der Universität Wien und verlegt auch seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich.

Zwar begründet bereits die Ferienwohnung in Kitzbühel aufgrund eines Wohnsitzes im Inland die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich. Ein Zuzug iSd § 103 EStG liegt aber erst mit der Tätigkeitsaufnahme in Wien und der Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich vor. Erst dieser Zuzug, der aufgrund des Tätigwerdens an der Universität Wien im öffentlichen Interesse gelegen ist, ist nach § 103 EStG begünstigungsfähig. Der bereits bestehende Wohnsitz in Österreich ist irrelevant.

Dass der Frage nach einem „weiten“ oder „engen“ Zuzugsbegriff bislang kaum Bedeutung zukam, liegt wohl daran, dass bis zur Änderung mit dem StRefG 2015/2016<sup>30)</sup> der konkrete Zuzugszeitpunkt idR ohne Belang war, weil einerseits die Dauer der Erteilung einer Zuzugsbegünstigung nicht von dem Zuzugszeitpunkt abhing<sup>31)</sup> und andererseits auch die Beantragung einer Zuzugsbegünstigung unabhängig war vom tatsächlichen Zuzugszeitpunkt.<sup>32)</sup> Nunmehr stellt § 103 Abs 1a EStG für die Gewährung des Zuzugsfreibetrags aber ausdrücklich auf den „Zeitpunkt des Zuzugs“ ab.

<sup>27)</sup> Vgl *Doralt/Ludwig* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (15. Lfg, Jänner 2011) § 103 Rz 1; *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz VIII/24.

<sup>28)</sup> Näheres dazu siehe unter Pkt III.2.

<sup>29)</sup> Verordnung über inländische Zweitwohnsitze, BGBl II 2003/528.

<sup>30)</sup> Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

<sup>31)</sup> Die Zuzugsbegünstigung des § 103 Abs 1 EStG ist (nur) beschränkt auf die Dauer des Wirkens im öffentlichen Interesse (*Kampitsch/Petriz*, Umfang der Zuzugsbegünstigung des § 103 EStG, SWI 2016, 270 [272]; *Kühbacher*, Wie lange besteht Anspruch auf die Zuzugsbegünstigung? SWK 2017, 925 [925 ff]; aA *Seydl*, SWI 2015, 430 [432 ff]; auch die ZBV 2016 (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, BGBl II 2016/261) sieht eine mittelbar zeitliche Begrenzung der Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs 1 EStG vor und könnte insoweit gesetzwidrig sein (*Kühbacher*, SWK 2017, 925 [925 ff]).

<sup>32)</sup> Die gegenteilige Verwaltungspraxis wurde vom VwGH als rechtswidrig beurteilt (VwGH 22. 11. 1995, 94/15/0081), dies gilt nach VwGH 13. 9. 2017, Ro 2017/13/0013, auch für die neue Rechtslage. So schon *Kühbacher*, Anspruch auf Zuzugsbegünstigung nur bei Antrag innerhalb der Sechsmonatsfrist? SWK 2017, 844 (844 ff), der entsprechend die Sechsmonatsfrist des § 1 Abs 2 ZBV 2016 als gesetzwidrig erachtet. Der VwGH hat diese Frage in seinem Erkenntnis vom 13. 9. 2017, Ro 2017/13/0013, mangels Entscheidungsrelevanz offengelassen.

Wie die Beispiele zeigen, ist die Frage des Zuzugs iSd § 103 EStG eng verknüpft mit der Zielsetzung des Gesetzes. Gerade beim Zuzugsfreibetrag hat die Interpretation des Zuzugs iZm der begünstigten Tätigkeit (Wissenschaftler) zu erfolgen, denn nur diesen Zuzug will der Gesetzgeber auch begünstigen.

## 2. Zuzug und Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen

Ein Zuzug iSd § 103 EStG setzt jedenfalls einen *inländischen Wohnsitz* und die *unbeschränkte Steuerpflicht*<sup>33)</sup> in Österreich voraus. Nach der in der Literatur überwiegend geäußerten Ansicht soll für die Erfüllung des Tatbestands des Zuzugs *zusätzlich* die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich im Sinne der Begründung einer DBA-rechtlichen Ansässigkeit in Österreich erforderlich sein.<sup>34)</sup> Die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen wird in diesem Zusammenhang allerdings im Gesetzestext weder in Abs 1 noch in Abs 1a ausdrücklich erwähnt<sup>35)</sup> und stellt uE zwar eine mögliche Form des Zuzugs dar, ist jedoch nicht in jedem Fall gefordert.<sup>36)</sup> Abgeleitet wird die zitierte Meinung aus der Regelung in Abs 2, in der die Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich als Wegzug bezeichnet wird.<sup>37)</sup>

Wäre hingegen (entsprechend auch der Meinung des BFG<sup>38)</sup>) jedenfalls der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich zu verlegen, führte dies zu nicht sachgerechten Ergebnissen und vereitelte mitunter die Effektivität der Zuzugsbegünstigungen. Besonders deutlich wird dies im Zusammenhang mit Wissenschaftlern, die dem Grunde nach für beide Arten der Zuzugsbegünstigung infrage kommen.

Nach hA ist der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person in dem Staat gelegen, zu dem sie die engeren *persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen* hat.<sup>39)</sup> Unter persönlichen Beziehungen sind nach der Judikatur des VwGH<sup>40)</sup> „*alle jene zu verstehen [...], die einen Menschen aus in seiner Person liegenden Gründen mit jenem Ort verbinden, an dem er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß [sic] er sie beibehalten und benutzen wird. Von Bedeutung sind dabei die Ausübung des Berufes,<sup>41)</sup> die Gestaltung des Familienlebens sowie Betätigungen religiöser und kultureller Art sowie andere Tätigkeiten zur Entfaltung persönlicher Interessen und Neigungen. Die stärkste persönliche Beziehung besteht im Regelfall zu dem Ort, an dem jemand regelmäßig mit seiner Familie lebt. Diese Annahme setzt die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen voraus.“ Die wirtschaftlichen Beziehungen gehen vor allem von örtlich gebundenen Tätigkeiten*

<sup>33)</sup> Vgl Lang, SWI 2000, 362 (363), wonach spätestens nach dem Zuzug unbeschränkte Steuerpflicht bestehen muss.

<sup>34)</sup> Siehe dazu die Nachweise in FN 2 bis 5.

<sup>35)</sup> Der „Mittelpunkt der Lebensinteressen“ kommt abgesehen von der Regelung zum Wegzug in § 103 Abs 2 EStG (und von § 70 Abs 1 AlkStG iZm dem Hausbrand) weder im EStG noch in anderen Steuergesetzen vor. Auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen wird aber etwa in § 2 Abs 8 FLAG iZm dem Anspruch auf Familienbeihilfe abgestellt.

<sup>36)</sup> Insofern erscheint die in § 7 Abs 2 Z 3 ZBV 2016 geforderte Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum im Inland war, gesetzlich nicht gedeckt (ebenso Beiser, ÖStZ 2017, 142 [142 ff]).

<sup>37)</sup> Siehe dazu Pkt III.3.

<sup>38)</sup> BFG 18. 7. 2017, RV/7100774/2017.

<sup>39)</sup> Tumpel in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar (2016) Art 4 Rz 33.

<sup>40)</sup> VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073, Hervorhebungen nicht im Original. Der VwGH verweist in dem Erkenntnis auf seine Vorjudikatur, die zum Teil zu § 2 Abs 8 FLAG und zum Teil zu § 93 Abs 4 ZollG 1988 in der Stammfassung bis 31.12.1992 erging. § 93 Abs 4 ZollG 1988 lautete in der Stammfassung: „*Unter mehreren Wohnsitzen einer Person ist als gewöhnlicher Wohnsitz derjenige anzusehen, zu dem sie die stärksten persönlichen Beziehungen hat und der den Mittelpunkt ihrer Lebensverhältnisse darstellt.*“

<sup>41)</sup> Ebenso VwGH 20. 2. 2008, 2005/15/0135.

und von Vermögensgegenständen in Form von Einnahmequellen aus.<sup>42)</sup> Im Kontext der Bestimmung der *DBA-rechtlichen Ansässigkeit* vertrat der VwGH vor dem Hintergrund eines Sachverhalts, bei dem die persönlichen Beziehungen zu einem Ort klar stärker ausgeprägt waren als jene zu dem anderen Ort und die wirtschaftlichen Beziehungen nur ein geringes Übergewicht zu Gunsten des letzteren Ortes zeigten, die Ansicht, dass den „[w]irtschaftlichen Beziehungen [...] dabei in der Regel eine geringere Bedeutung zu[kommt] als persönlichen Beziehungen“, weil „wirtschaftlichen Betätigungen im Leben eines Menschen nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zukommt.“<sup>43)</sup> Letzteres mag für die Bestimmung der DBA-rechtlichen Ansässigkeit und auch in sozialrechtlichen Regelungskontexten wie etwa für die Gewährung der Familienbeihilfe<sup>44)</sup> zutreffen. Es erscheint jedoch uE zweifelhaft, ob im Kontext der Zuzugsbegünstigung eine derartige Anknüpfung zweckmäßig ist. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist jedenfalls durch eine zusammenfassende Wertung aller Umstände zu ermitteln.<sup>45)</sup>

### 3. Relevanz der „Rückverlegungsklausel“ des § 103 Abs 2 EStG

Die Auffassung, dass für die Bestimmung, ob ein Zuzug vorliegt, die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen maßgeblich ist, wird aus der Rückverlegungsklausel des § 103 Abs 2 EStG abgeleitet. Hiernach wären Zuzug und Wegzug komplementär und dementsprechend die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen aus Österreich ein Wegzug, die Verlegung nach Österreich hingegen der Zuzug. Der Sinn der Rückverlegungsklausel besteht darin, zu verhindern, „daß Personen nur zwecks Erlangung der Zuzugsbegünstigung kurzfristig in das Ausland übersiedeln.“<sup>46)</sup> Entgegen der früheren Fassung der Rückverlegungsklausel, die auf die „Wegverlegung des Wohnsitzes“ aus Österreich abstellte, ist nunmehr die „Wegverlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen“ maßgeblich. Diese mit dem StRefG 1993 eingeführte Neufassung hat die Möglichkeiten für die Erlangung einer Zuzugsbegünstigung für jene Personen eröffnet, die zwar ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen aus Österreich wegverlegten, aber weiterhin einen Wohnsitz in Österreich beibehielten. Bis zu dieser Änderung war in solchen Fällen die Erlangung einer Zuzugsbegünstigung ausgeschlossen, da der inländische Wohnsitz nicht aufgegeben wurde.<sup>47)</sup> Durch die – in den Gesetzesmaterialien nicht weiter erläuterte – Änderung mit dem StRefG 1993 wurde die Anwendbarkeit der Zuzugsbegünstigung daher verbreitert und ist, anders als bis dahin nach der ganz herrschenden Lehre, auch bei Beibehaltung eines inländischen Wohnsitzes möglich.<sup>48)</sup> Die Adaptierung des Wortlauts des § 103 Abs 2 EStG führte daher uE nicht zu einer Verengung des Zuzugsbegriffes (ausschließlich auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich), sondern, wie auch oben bereits ausgeführt, zu dessen Ausweitung.

### 4. Anknüpfung an den Arbeitsmittelpunkt für den Zuzugsfreibetrag

Der Zuzugsfreibetrag gem Abs 1a setzt ein Tätigwerden des Wissenschaftlers im Inland voraus. Es soll die im öffentlichen Interesse gelegene „Förderung von Wissenschaft und Forschung“ begünstigt werden. Dementsprechend regelt etwa § 2 Abs 2 Z 1 ZBV 2016 iZm Wissenschaftlern, dass ein der Förderung der Wissenschaft und For-

<sup>42)</sup> VwGH 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057.

<sup>43)</sup> VwGH 22. 3. 1991, 90/13/0073.

<sup>44)</sup> Vgl ua VwGH 30. 1. 1990, 89/14/0054. § 2 Abs 8 FLAG lautet: „Personen haben nur dann Anspruch auf Familienbeihilfe, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Bundesgebiet haben. Eine Person hat den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in dem Staat, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat.“

<sup>45)</sup> VwGH 15. 9. 2016, Ra 2016/15/0057.

<sup>46)</sup> Loukota, Die steuerliche Zuzugsbegünstigung, SWI 1990, 3 (5).

<sup>47)</sup> Loukota, SWI 1990, 3 (5).

<sup>48)</sup> Lang, SWI 2000, 362 (364).

sung dienender Zuzug aus dem Ausland jedenfalls im öffentlichen Interesse gelegen ist, wenn der zuziehende Wissenschaftler als (Universitäts-)Professorin bzw (Universitäts-)Professor iSd § 94 Abs 2 Z 1 UG 2002 *tätig* wird. In Z 2 und Z 3 werden weitere Fälle eines im öffentlichen Interesse liegenden Zuzugs genannt. In diesem Zusammenhang ist auf den Beitrag von Sektionschef *Mayr*<sup>49)</sup> zu verweisen, der iZm § 2 Abs 2 Z 1 bis 3 ZBV 2016 Folgendes ausführt: „*In diesen für die Praxis besonders wichtigen drei Fallgruppen liegen daher die Voraussetzungen für einen Zuzugsfreibetrag jedenfalls vor.*“<sup>50)</sup> In der Zusammenfassung<sup>51)</sup> seines Beitrags wiederholt *Mayr* diese Aussage und ergänzt, dass „*sich auch der Vollzug als idR praktikabel und nachvollziehbar erweisen [sollte]*“. Zwar präzisiert die ZBV 2016 in dieser Bestimmung „*lediglich*“, unter welchen Voraussetzungen ein im öffentlichen Interesse gelegener Zuzug vorliegt (so die Verordnungsermächtigung in § 103 Abs 3 EStG), die aus dem Beitrag von *Mayr* zitierten Passagen legen allerdings nahe, dass dieser in den genannten Fällen von der Erfüllung *aller* Voraussetzungen für den Zuzugsfreibetrag ausgeht, damit auch davon, dass durch das Tätigwerden iSd ZBV 2016 ein Zuzug nach Österreich ausgelöst wird, wenn ein ausländischer Wissenschaftler in dieser Form in Österreich tätig wird. Anderenfalls wäre eine Erhöhung der Praktikabilität und Nachvollziehbarkeit des Vollzugs nicht zu erwarten. Dafür spricht auch die in der Zusammenfassung getätigte Aussage, wonach „*Österreich [...] mit dem Zuzugsfreibetrag ein weiteres, durchaus beachtliches, steuerliches Signal an ausländische Wissenschaftler und Forscher ausgeschickt [hat]*.“ Auch diese Aussage ist in der Form nur verständlich, wenn die Gewährung der Begünstigung nicht an anderen Voraussetzungen, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit dem Wirken im öffentlichen Interesse stehen, scheitert.

Die Verlegung der persönlichen Beziehungen nach Österreich hat mit dem „*im öffentlichen Interesse gelegenen Wirken*“, das der Freibetrag begünstigen möchte, nichts zu tun.<sup>52)</sup> Bei Abstellen auf die Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen primär in Form der persönlichen, familiären Beziehungen käme es je nach dem konkreten Familienstand des in Österreich tätig werdenden Wissenschaftlers zu sachlich vor dem Hintergrund der Zwecksetzung der Norm nicht begründbaren Differenzierungen: Würde ein lediger Steuerpflichtiger als Wissenschaftler in Österreich tätig, wäre der Zuzugsfreibetrag wohl (mangels stärkerer persönlicher Bindungen zum Herkunftsstaat) zu gewähren; handelte es sich um einen verheirateten Steuerpflichtigen (ggf mit schulpflichtigen Kindern), dessen Familie (zumindest vorerst) im Ausland wohnhaft bleibt, käme der Freibetrag bei Abstellen auf die persönlichen Beziehungen, die der VwGH<sup>53)</sup> idR zu dem Staat sieht, in dem die Familie wohnt, nicht zum Tragen. Im Regelungsbereich des Zuzugsfreibetrags ergibt sich daher uE aus der Zwecksetzung der Regelung (Begünstigung des Tätigwerdens im Inland und des Wirkens im öffentlichen Interesse), dass dem Arbeitsmittelpunkt der Vorrang einzuräumen wäre. Ob die Familie nach Österreich nachzieht, ist für den Begünstigungszweck letztlich irrelevant. Voraussetzung für die Erreichung des Normzwecks ist allerdings, dass der Steuerpflichtige schwerpunktmäßig in Österreich tätig wird, da anderenfalls der Begünstigungszweck nicht erreicht würde. Konsistent wäre daher ein Abstellen auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts nach Österreich. Eine derartige Verlegung nach Österreich wäre dann nicht anzunehmen, wenn die Ausübung der beruflichen Tätigkeit weiterhin in stärkerem Ausmaß im Ausland erfolgt.<sup>54)</sup>

<sup>49)</sup> *Mayr*, Zuzugsfreibetrag für Wissenschaftler und Forscher, RdW 2016, 792 (792 ff).

<sup>50)</sup> *Mayr*, RdW 2016, 792 (793) (Hervorhebung nicht im Original).

<sup>51)</sup> *Mayr*, RdW 2016, 792 (794).

<sup>52)</sup> Ähnlich *Beiser*, ÖStZ 2017, 142 (143).

<sup>53)</sup> Vgl ua VwGH 16. 12. 2015, 2013/15/0117.

<sup>54)</sup> Anderes gilt für Sportler, für die eine aktive Tätigkeit im Inland nicht maßgeblich ist (§ 4 Z 2 und 3 ZBV 2016). Auch nach den Erl zu § 4 ZBV 2016 kommt es nicht auf die aktive Tätigkeit in, sondern für Österreich an. Vor allem bei Sportlern kann daher für die Bestimmung des Zuzugs nicht auf den Tätigkeitsort abgestellt werden.

Grundsätzlich scheint ein Abstellen auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts nach Österreich zudem deutlich einfacher handhabbar zu sein, weil die Aufnahme der Tätigkeit zumeist auf ein konkretes Datum eingrenzbar ist (zB Abschluss eines Arbeitsvertrags),<sup>55)</sup> während sich die Verlegung des Mittelpunkts der persönlichen Lebensinteressen in vielen Fällen über einen längeren Zeitraum erstrecken wird. Letzteres scheint der Gesetzgeber auch dadurch anzuerkennen, dass er den Zuzugsfreibetrag, der alle Betriebsausgaben, Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, abdeckt (siehe § 103 Abs 1a letzter Satz EStG), nicht nur einmalig, sondern über einen Zeitraum von fünf Jahren gewährt.

Zudem könnten sich Konstellationen ergeben, in denen die Begünstigung, die zum Tätigwerden in Österreich anregen soll, nur und erst in dem Zeitpunkt gewährt wird, in dem die Familie tatsächlich nach Österreich nachzieht. Die Gewährung des Zuzugsfreibetrags für den Wissenschaftler wäre damit – sachlich nicht begründbar – vom Nachzug (Zuzug) der Familie abhängig. Die Anreizwirkung des Freibetrags ginge damit aber verloren, weil der zeitliche Zusammenhang mit der Aufnahme der Tätigkeit durchbrochen würde. Auch *Aumayr/Seydl*<sup>56)</sup> führen (allerdings in Zusammenhang mit der Befristung der Antragsstellungsmöglichkeit) aus, dass die Gewährung des Zuzugsfreibetrags „Jahre nach dem eigentlichen Zuzug“ nicht mehr kausal für den Zuzug wäre, wodurch sich unerwünschte Mitnahmeeffekte ergeben könnten.

Ergänzend ist auf die Materialien zu verweisen, wonach der Zuzugsfreibetrag ua die „Kosten für doppelte Haushaltsführung“ abdecken soll.<sup>57)</sup> Auch der Gesetzgeber geht daher davon aus, dass ein Zuzug der Familien nicht gleichzeitig mit dem Zuzug des Wissenschaftlers erfolgen muss und dass der Familienwohnsitz – und damit der Schwerpunkt der persönlichen Beziehungen – vorerst im Ausland bleiben kann. Ergänzend ist zu erwähnen, dass die in der ZBV 2016 ausdrücklich genannten Universitätsprofessorinnen und -professoren laut Kollektivvertrag für die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Universitäten im Hinblick auf die Arbeitszeit gem § 31 Abs 9 KollV bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Forschung/Entwicklung und Erschließung der Künste nur insoweit örtlich an die Universität gebunden sind, als es die Zusammenarbeit mit anderen Universitätsangehörigen (§ 94 UG) erfordert und andere universitäre Aufgaben sonst beeinträchtigt würden. Es besteht daher keine Ortsbindung, wenn auch die Erreichbarkeit für eine dienstliche Inanspruchnahme sicherzustellen ist. Aufgrund der ausdrücklichen und ohne weitere Einschränkungen vorgesehenen Nennung dieser Personengruppe in der ZBV 2016 muss wohl davon ausgegangen werden, dass sich der Verordnungsgeber dieser Tatsache bewusst war.

Der Begriff der Universitätsprofessorin/des Universitätsprofessors wird in § 97 UG näher präzisiert, wobei derartige Stellen gem §§ 98 und 99 UG befristet oder unbefristet besetzt werden können. § 99 UG bezieht sich auf Besetzungen für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren. Daraus folgt uE, dass eine Befristung der Stelle für die Gewährung des Zuzugsfreibetrags nicht schädlich sein kann. Anderenfalls hätte der Verweis in der ZBV 2016 anders gefasst werden müssen. Eine Interpretation dahingehend, dass selbst bei Befristungen (immer) auch der Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert werden muss, würde die Anreizwirkung konterkarieren.

<sup>55)</sup> Das Argument der einfachen Handhabbarkeit gilt auch, wenn auf die Wohnsitzbegründung in Österreich abgestellt wird, die idR mit dem Zeitpunkt des Abschlusses eines Mietvertrags oder mit dem Kauf einer Wohnung bzw mit der Anmeldung des Wohnsitzes zusammenfallen wird.

<sup>56)</sup> Vgl *Aumayr/Seydl*, SWK 2017, 1123 (1126).

<sup>57)</sup> Vgl EriRV 684 BlgNR 25. GP, 26; *Mayr*, RdW 2016, 792 (792); *Aumayr/Seydl*, SWK 2017, 1123 (1125).

#### IV. Zusammenfassung

Wie dargelegt, kann eine Zuzugsbegünstigung nach der derzeit geltenden Rechtslage *auch* bei bloßer Wohnsitzbegründung in Österreich iZm dem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht erteilt werden. Hierfür spricht insb die Genese des Gesetzestextes, der auf „*die Begründung eines inländischen Wohnsitzes*“ abstellt. Auch *Lang*, auf den die hL überwiegend zurückgeht, sieht in der (bloßen) Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht eine mögliche Form des Zuzugs. Ein Zuzug kann nach hL zudem bei bereits bestehender unbeschränkter Steuerpflicht durch Verlegung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nach Österreich erfolgen.

Maßgeblich für die Förderung von Wissenschaft und Forschung im Inland ist das Tätigwerden des Wissenschaftlers im Inland. Im Zusammenhang mit dem Zuzugsfreibetrag erschiene daher nach dem Normzweck ein Abstellen auf die Verlegung des Arbeitsmittelpunkts nach Österreich zielführend. Damit die Regelung auch die gewünschte Wirkung entfalten kann, wäre, insb im Hinblick auf die Mobilität der *scientific community*, eine nicht allzu starre Interpretation wünschenswert. Eine Einengung der begünstigungsfähigen Zuzugsfälle auf solche, in denen der Mittelpunkt der Lebensinteressen im DBA-rechtlichen Sinne nach Österreich verlegt wird, lässt sich uE aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten.

---

## Neuerliches Vorabentscheidungsersuchen des VwGH zur Energieabgabenvergütung

**Entscheidung:** VwGH 14. 9. 2017, EU 2017/0005, EU 2017/0006.

**Normen:** § 4 Abs 7 EnAbgVergG; Art 108 Abs 3 AEUV; Art 58 VO (EU) 651/2014.

Der VwGH hat dem EuGH erneut Fragen zur Vorabentscheidung in Sachen Energieabgabenvergütung vorgelegt (beim EuGH anhängig unter C-585/17). Beim VwGH ist die Frage anhängig, ob auch Dienstleistungsunternehmen (zB Hotels) die in den Jahren 2011 bis 2014 entrichteten Energieabgaben erstatte bekommen. Hintergrund ist die unionsrechtliche Deckung der mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommenen Einschränkung des Kreises der Erstattungsberechtigten auf die produzierenden Betriebe (und damit der Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe).

Die Vorlagefragen lauten:

1. Ist eine Änderung einer genehmigten Beihilferegelung, mit der ein Mitgliedstaat auf die weitere Nutzung der Beihilfegenehmigung für eine bestimmte (trennbare) Gruppe von Beihilfeempfängern verzichtet und damit das Beihilfevolumen für eine bestehende Beihilfe lediglich reduziert, in einem Fall wie dem vorliegenden eine nach Art 108 Abs 3 AEUV (grundsätzlich) anmeldepflichtige Umgestaltung einer Beihilferegelung?
2. Kann das Durchführungsverbot des Art 108 Abs 3 AEUV im Falle eines Formfehlers im Rahmen der Anwendung der Verordnung (EG) 800/2008 der Kommission vom 6. 8. 2008 (allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) zur Unanwendbarkeit einer Einschränkung einer genehmigten Beihilfenregelung führen, sodass der Mitgliedstaat im Ergebnis durch das Durchführungsverbot zur Zahlung einer Beihilfe an bestimmte Beihilfeempfänger verpflichtet wird („Durchführungsgebot“)?
- 3a. Erfüllt eine Regelung über die Vergütung von Energieabgaben wie die hier vorliegende, bei welcher der Vergütungsbetrag der Energieabgaben im Gesetz eindeutig durch eine Berechnungsformel festgelegt ist, die Voraussetzungen der Verordnung (EU) 651/2014 der Kommission vom 17. 6. 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union?
- 3b. Bewirkt Art 58 Abs 1 der Verordnung (EU) 651/2014 für den Zeitraum ab Jänner 2011 die Freistellung dieser Regelung über die Vergütung von Energieabgaben?

# SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**  
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App**

(27. Jahrgang 2017, Heft 1-12)

**EUR 275,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma \_\_\_\_\_

Kundennummer \_\_\_\_\_

Straße/Hausnummer \_\_\_\_\_

PLZ/Ort \_\_\_\_\_

E-Mail \_\_\_\_\_

Telefon (Fax) \_\_\_\_\_

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift \_\_\_\_\_

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
**[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)**  
oder via E-Mail an  
**[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)**  
oder per Fax  
**01/24 630-53**