

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-010221/0344-IV/8/2017, vom 2. August 2017, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG, zu Recht erkannt:

1.) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2.) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Mit Eingabe vom 19. Juli 2017 beantragte die Beschwerdeführerin (Bf.) die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988. Sie habe am 1. Oktober 2015 eine Stelle als Universitätsprofessorin für Englische Literaturen an der Universität angetreten. Am 28. September 2015 sei sie von X nach Y gezogen und habe seitdem ihren Wohnsitz in Österreich.

Der Bf. sei bewusst, dass die in § 1 Abs. 2 ZBV genannte Frist von sechs Monaten bereits überschritten sei. Sie ersuche jedoch nachträglich um Verlängerung dieser Frist, denn sie habe von der Möglichkeit der Beantragung einer Zuzugsbegünstigung weder von der Universität Y noch vom Finanzamt, sondern im Gespräch mit einer Kollegin erfahren. Zu den beruflichen Verpflichtungen seien in den letzten Jahren besondere familiäre Umstände hinzugekommen, weswegen die Bf. erst jetzt ihre Steuererklärungen für die Jahre 2015 und 2016 vorbereite. Schließlich erscheine der Bf. die genannte Frist von sechs Monaten kaum vereinbar mit der Tatsache, dass die steuerliche Mehrbelastung für Zuziehende erst nach dem Zuzug ersichtlich werde, Steuererklärungen innerhalb von fünf Jahren eingereicht werden könnten und auch der Pauschbetrag, der gegebenenfalls gewährt werde, für fünf Jahre gelte.

Mit Bescheid vom 2. August 2017 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 als verspätet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die Frist von sechs Monaten großzügiger

sei als die bisherige Verwaltungspraxis, wonach der Antrag auf Zuerkennung einer Zuzugsbegünstigung auf Grund von Ermessensüberlegungen vor dem Zuzug einzubringen gewesen sei. Nach den ErläutRV StRefG 2015/2016 widerspreche die nachträgliche Vermittlung individueller Steuererleichterungen für Personen, die bereits zugezogen seien, der Zielsetzung des § 103 EStG 1988. So trage die in § 1 Abs. 2 ZBV 2016 genannte Frist dem – vor Inkrafttreten der ZBV 2016 im Rahmen von Einzelentscheidungen zu berücksichtigenden – gesetzlich eingeräumten Ermessen Rechnung.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete die Bf. ein, dass § 103 Abs. 1a EStG eine materielle Ausschlussfrist für einen Antrag nach § 103 Abs. 1a EStG nicht vorsehe. Eine Durchführungsverordnung dürfe nicht zusätzliche Erfordernisse, die im Gesetz nicht vorgesehen sind, schaffen. Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen sei insoweit nicht durch das Gesetz gedeckt. Das Bundesfinanzgericht könne deshalb die Aufhebung der gesetzwidrigen Verordnung beim Verfassungsgerichtshof beantragen, um die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung im Sinn des Rechtsstaatsprinzips zu wahren. Um eine rasche Vorlage an den Verfassungsgerichtshof werde gebeten.

Am 2. Februar 2018 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Gesetzesgrundlage

§ 103 EStG 1988 lautete vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016):

„Zuzugsbegünstigung

§ 103. (1) Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen für die Dauer des im öffentlichen Interesse gelegenen Wirkens dieser Personen steuerliche Mehrbelastungen bei nicht unter Q 98 fallenden Einkünften beseitigen, die durch die Begründung eines inländischen Wohnsitzes eintreten. Dabei kann auch die für eine Begünstigung in Betracht kommende Besteuerungsgrundlage oder die darauf entfallende Steuer mit einem Pauschbetrag festgesetzt werden.

(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.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, mit Verordnung näher zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde in öffentlichem Interesse gelegen ist.“

Die gemäß Abs. 3 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 102/2005, regelte einen Fall, in dem ein der Förderung von Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland „jedenfalls“ in öffentlichem Interesse liege. Verfahrensbestimmungen enthielt diese Verordnung nicht.

Das StRefG 2015/2016 fügte in § 103 EStG 1988 folgenden Abs. 1a ein:

„(1 a) Bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, kann der Bundesminister für Finanzen, unabhängig von der Gewährung einer Begünstigung gemäß Abs. 1 aufgrund des Zuzugs für einen Zeitraum von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Zuzugs einen Freibetrag in Höhe von 30% der zum Tarif besteuerten Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit festsetzen. Wird der Freibetrag gewährt, können daneben keine weiteren Betriebsausgaben, Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, die im Zusammenhang mit dem Zuzug stehen, geltend gemacht werden.“

Zugleich wurde Abs. 2 auf die Fälle des Abs. 1 a ausgedehnt und Abs. 3 wie folgt neu gefasst:

„(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1 a mit Verordnung zu regeln. Dabei ist auch näher zu bestimmen, unter welchen Voraussetzungen der Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft, Forschung, Kunst oder Sport dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist. Ebenso kann die Verordnung den sachlichen Umfang und die Dauer von Zuzugsbegünstigungen im Sinne des Abs. 1 regeln. In dieser Verordnung kann festgelegt werden, dass die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung im Sinne des Abs. 1 in Form der Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes, der sich aus der tatsächlichen Steuerbelastung vor dem Zuzug ergibt, erfolgt. Dieser Steuersatz darf 15 % nicht unterschreiten.“

Eine Übergangsbestimmung enthielt das am 14. August 2015 im Bundesgesetzblatt kundgemachte StRefG 2015/2016 zu diesen Änderungen nicht.

2) Zuzugsbegünstigungsverordnung

Auf Basis der Bestimmung des § 103 Abs. 3 EStG 1988, BGBl. I Nr. 118/2015, idF des StRefG 2015/2016 wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Zuzugsbegünstigungen (Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016), BGBl. II Nr. 261/2016, erlassen.

Die am 21. September 2016 in Kraft getretene ZBV 2016 lautet auszugsweise:

„Antragstellung und Bescheid

§ 1 (1) Der Bundesminister für Finanzen kann auf Antrag der zuziehenden Person die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen (§ 103 Abs. 1 EStG 1988) und einen Zuzugsfreibetrag (§ 103 Abs. 1a EStG 1988) zuerkennen. Dem Antrag ist ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 1 samt den dazugehörigen Nachweisen beizulegen.

(2) Der Antrag ist spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen.

(3) Ist es dem Antragsteller nicht möglich, bei der Antragstellung alle erforderlichen Unterlagen (§ 7 Abs. 1) vorzulegen, kann der Bundesminister für Finanzen auf Antrag eine Frist zur Nachreichung der Unterlagen gewähren.

(4) Der Bundesminister für Finanzen hat über einen Antrag für die gesamte Dauer der Zuzugsbegünstigung (§ 6) abzusprechen. Im Fall der Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung durch Anwendung eines pauschalen Durchschnittssatzes ist auch die Höhe des Durchschnittssteuersatzes im Sinne des § 5 Abs. 1 festzusetzen.

[...]

Formelle Voraussetzungen

§ 7 (1) Dem Antrag auf Zuzugsbegünstigung durch den Bundesminister für Finanzen ist ein Verzeichnis anzuschließen, das folgende Angaben zu enthalten hat:

- 1. Die Glaubhaftmachung, dass der Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 im öffentlichen Interesse gelegen sein wird. Belege, die der Glaubhaftmachung dienen, sind beizulegen,*
- 2. die Bekanntgabe des Wegzugsstaates,*
- 3. die Bekanntgabe des Zuzugszeitpunktes,*
- 4. die Bekanntgabe der inländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,*
- 5. die Bekanntgabe der ausländischen Wohnsitze in einem Zeitraum von fünf Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt,*
- 6. die Bekanntgabe der Mittelpunkte der Lebensinteressen in einem Zeitraum von zehn Jahren vor dem Zuzug und zum Antragszeitpunkt und*
- 7. für Anträge auf Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen die vollständige Darstellung der Ermittlung des pauschalen Steuersatzes.*

(2) Die vom Bundesminister für Finanzen zugesprochene Zuzugsbegünstigung (§ 1 Abs. 4) darf vom Finanzamt nur berücksichtigt werden, wenn vom Steuerpflichtigen als Beilage zur Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres ein ordnungsgemäß geführtes Verzeichnis vorgelegt wird, das unter Hinweis auf die den Eintragungen zugrunde liegenden Belege folgende Angaben zu enthalten hat:

- 1. Die Glaubhaftmachung, dass das öffentliche Interesse am Zuzug gemäß §§ 2, 3 oder 4 im Veranlagungsjahr vorliegt.*
- 2. Die Bekanntgabe der ausländischen und inländischen Wohnsitze im jeweiligen Veranlagungszeitraum.*
- 3. Die Glaubhaftmachung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen im jeweiligen Veranlagungszeitraum in Österreich war.*

[...]

Schluss und Übergangsbestimmungen

§ 10 (1) Diese Verordnung tritt mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt in Kraft.

(2) Mit dem Inkrafttreten dieser Verordnung tritt die Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBl. II Nr. 102/2005, außer Kraft.

(3) Erfolgte der Zuzug vor dem 15. August 2015, gelten folgende Übergangsbestimmungen:

- 1. Die gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 erforderliche Mindestvergütung gilt nicht.*
- 2. Abweichend von § 5 erfolgt die Beseitigung der durch den Zuzug eintretenden steuerlichen Mehrbelastungen bei Personen, denen bereits eine Zuzugsbegünstigung gewährt wurde, durch Anwendung der im zuletzt ergangenen Bescheid vorgesehenen Entlastungsmethode.*
- 3. Die Zuzugsbegünstigung ist für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2016 nicht zuzuerkennen, wenn die gesamte Dauer der Begünstigung 20 Jahre überschreiten würde.*
- 4. § 6 Abs. 1 ist nicht anzuwenden.“*

Da die Bf. am 1. Oktober 2015 – und somit nach dem 15. August 2015 - nach Österreich zugezogen ist, kommen die Übergangsbestimmungen des § 10 ZBV 2016 hier nicht zur Anwendung.

Die in § 1 Abs. 2 ZBV 2016 festgelegte Frist schließt Personen, die nicht innerhalb von sechs Monaten nach dem Zuzug den Antrag auf Zuzugsbegünstigung stellen, von der Zuerkennung der Begünstigung aus.

Die Bf. hat ihren Antrag auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 mit Eingabe vom 19. Juli 2017 gestellt. Zu diesem Zeitpunkt war die ZBV 2016 bereits in Kraft.

§ 1 Abs. 2 iVm § 10 ZBV 2016 ist verfassungs- und gesetzeskonform dahingehend auszulegen, dass Anträge betreffend Zuzüge vor dem 21. September 2016 innerhalb von sechs Monaten ab dem 21. September 2016 und Anträge für Zuzüge nach dem 21. September 2016 innerhalb von sechs Monaten ab Zuzug zu stellen sind.

Da der Antrag im gegenständlichen Fall am 19. Juli 2017, also nach dem 21. März 2017, eingebracht wurde, ist er gemäß § 1 Abs. 2 ZBV 2016 verspätet.

Zu bemerken ist in diesem Zusammenhang, dass eine Frist von sechs Monaten nach Zuzug nicht zu kurz bemessen erscheint, da es Zuziehenden zuzumuten ist, sich spätestens innerhalb dieser Frist mit den maßgebenden Rechtsvorschriften vertraut zu machen.

Zu den Bedenken der Bf., wonach § 103 Abs. 1a EStG eine materielle Ausschlussfrist für einen Antrag auf Zuzugsbegünstigung nicht vorsehe, weswegen die in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgelegte Frist des § 1 Abs. 2 ZBV 2016 nicht durch

das Gesetz gedeckt sei sowie zum Antrag der Bf. an das Bundesfinanzgericht, ein Verordnungsprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof zu beantragen, ist folgendes auszuführen:

Auf Grund Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG hat das Verwaltungsgericht bei verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Anwendung eines Gesetzes bzw. bei Bedenken gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit einen Antrag auf Aufhebung dieser Norm beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dabei sind die Bedenken gegen die vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Norm unabhängig von einem allfälligen Beschwerdevorbringen zu berücksichtigen und haben, wenn sie sich beim Bundesfinanzgericht manifestieren, zu einem entsprechenden stichhaltig begründeten Prüfungsantrag zu führen. Wie der OGH schon wiederholt erkannt hat, ist unabdingbare Voraussetzung der Anrufung des Verfassungsgerichtshofes, dass das Gericht selbst Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des anzuwendenden Gesetzes bzw. die Gesetzmäßigkeit der anzuwendenden Verordnung hat; der Umstand allein, dass eine Partei solche Bedenken vorbringt (oder dass im Schrifttum Bedenken geäußert worden sind), berechtigt oder verpflichtet das Gericht noch nicht zur Normenprüfung.

Im gegenständlichen Fall kann das Bundesfinanzgericht keine Gesetzwidrigkeit der ZBV 2016 erkennen. § 103 Abs. 3 EStG ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1a mit Verordnung zu regeln. Angesichts der Formulierung in § 103 Abs. 3 EStG bleibt es dem Ordnungsgeber daher unbenommen, das Verfahren derart auszugestalten und eine materiellrechtliche Frist zur Strukturierung des Verfahrens vorzusehen.

Darüber hinaus ist zu bemerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. September 2017, Ro 2017/13/0013, ebenfalls keine Bedenken gegen die in § 1 Abs. 2 ZBV 2016 festgelegte Frist hatte, andernfalls er einen Antrag auf Verordnungsprüfung beim Verfassungsgerichtshof gestellt hätte.

Aus den dargelegten Gründen ist die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wenn die anzuwendende generelle Norm (hier ZBV 2016) eine eindeutige Rechtslage schafft (wie dies im vorliegenden Fall geschieht), so ist im Sinne von VwGH 28.5.2014, Ro 2014/07/0053, nicht vom Vorliegen einer Rechtsfrage auszugehen, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Aus diesem Grund war die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 23. Februar 2018