

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde des Dr. ***Bf1***, ***1***, O1, vertreten durch Villacher Treuhand Dr. Nehsl & Partner Steuerberatungsges.m.b.H., Nikolaigasse 39, O1, vom 23.10.2019 gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-A1-IV/8/2019 vom 18.10.2019, zugestellt am 22.10.2019, mit dem der Antrag vom 26.07.2019 auf Zuerkennung eines Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Absatz 1a EStG 1988 abgewiesen wurde

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf. genannt) ist promovierter IT-Techniker und lebte mit seiner Familie vor dem Zuzug nach Österreich in Kanada. Anfang Jänner 2019 verlegte er seinen Hauptwohnsitz nach O3 und nahm mit 14.01.2019 eine nichtselbständige Forschungstätigkeit als „Engineer R&D III, Global Grade 11“, bei der Firma B. auf.

Seine Lebenspartnerin und ihr gemeinsames Kind zogen Mitte Februar ebenfalls von Kanada an den Wohnsitz des Bf. in O3. Am 19.2.2019 erfolgte die amtliche Anmeldung eines Hauptwohnsitzes in der Wohnung des Bf. (damals, D-St.). Ab diesem Zeitpunkt befand sich am gemeinsamen Familienwohnsitz des Bf. in Österreich der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Mit Anbringen vom 26.07.2019 beantragte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter (StV) die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages für die auf den Zuzugszeitpunkt folgenden fünf Jahre nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 iVm der Zuzugsbegünstigungsverordnung des Bundesministers für Finanzen (ZBV 2016).

Von der zuständigen Abgabenbehörde wurde dieser Antrag mit Bescheid vom 18.10.2019 abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

§ 2 Abs. 2 ZBV 2016 normiere ergänzend zu Abs. 1 leg. cit. drei Standardfälle, in denen der Zuzug eines Wissenschaftlers oder Forschers jedenfalls im öffentlichen Interesse liege. Dies betreffe neben Professorinnen/Professoren iSd § 94 Abs. 2 Z 1 Universitätsgesetz 2002 (Z 1) und habilitierten Wissenschaftlern und Forschern an bestimmten Forschungseinrichtungen (Z 2) auch Personen, deren berufliche Tätigkeit überwiegend in der Forschung und Entwicklung liege, sofern die an sie zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) nach § 108c Abs. 1 EStG 1988 prämienbegünstigte Forschungsaufwendungen oder -ausgaben darstellen und mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt betragen (Z 3). Ist der Zuzug des Antragstellers unter einem dieser drei Tatbestände subsumierbar, werde gesetzlich vermutet, dass sämtliche Voraussetzungen nach § 2 Abs. 1 ZBV 2016 vorliegen. Fällt der Zuzug hingegen in keine der genannten Kategorien, sei eine materielle Einzelfallbeurteilung nach § 2 Abs. 1 ZBV 2016 vorzunehmen.

Aus den beigebrachten Unterlagen sei klar ersichtlich, dass es sich beim Zuzug des Bf. um keinen Standardfall nach § 2 Abs. 2 ZBV 2016, insbesondere nicht um einen solchen nach § 2 Abs. 2 Z 3 ZBV handle. Zwar sei eine Bestätigung der Dienstgeberin vorgelegt worden, wonach die an den Antragsteller ausgezahlten Vergütungen Aufwendungen iSd § 108c Abs. 1 EStG 1988 darstellen. Doch betrage das laut dem vorgelegten Dienstvertrages vereinbarte monatliche All-In-Pay-Bruttoentgelt lediglich 4.300 Euro. Das hochgerechnete Jahresbruttoentgelt (4.300×12) habe sich also auf lediglich 60.200 Euro belaufen und liege damit unter dem für die Blaue Karte EU erforderlichen Mindestjahresgehalt von 62.265 Euro (Wert für das Jahr 2019).

In dieses Bruttojahresgehalt seien nur die regelmäßig gebührenden Zulagen sowie Pauschalen und Sachbezüge, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch bestehe, miteinzurechnen. Kostenersatz, Überstundenzuschläge und unregelmäßige Einmalzahlungen - hierzu würden auch die im Dienstvertrag und Sideletter zum Arbeitsvertrag vereinbarten einmaligen Kostenersatz und variablen Einkommensbestandteile zählen – seien daher bei der Ermittlung des erforderlichen Bruttojahresgehaltes nicht zu berücksichtigen. Die anfängliche Übernahme der Unterkunftskosten sowie der Maklergebühren, das gewährte Umzugskostenpauschale und die erhaltenen Erfolgshonorare sowie Leistungsprämien) seien deshalb in die Berechnung, ob die Vergütungen das erforderliche Mindestgehalt für die Blaue Karte EU erreichen, nicht einzubeziehen.

Aus diesem Grunde habe in weiterer Folge eine materielle Einzelfallbeurteilung nach § 2 Abs. 1 ZBV 2016 zu erfolgen gehabt. Diese habe zu dem Ergebnis geführt, dass durch die in Österreich aufgenommene Tätigkeit des Bf. kein öffentliches Interesse am Zuzug zur Förderung der Wissenschaft und Forschung im Sinne des § 2 Abs. 1 ZBV 2016 begründet worden sei. Ein Anspruch auf den Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 bestehe daher nicht.

Gegen den Abweisungsbescheid erhob der Bf. durch seinen StV mit Schreiben vom 23.10.2019 form- und fristgerecht Bescheidbeschwerde mit dem Begehren, dass seinem Antrag auf Anerkennung des Zuzugsfreibetrages stattgegeben werde.

In der Folge holte die Abgabenbehörde gemäß § 8 ZBV die sachverständige Beurteilung der Forschungsförderungsgesellschaft (FFG) ein. In der sachverständigen Stellungnahme vom 29.05.2020 gelangte die FFG zu einem negativen Ergebnis: Aus der vorgelegten Dokumentation habe nicht erkannt werden können, dass durch den Zuzug des Antragstellers eine im öffentlichen Interesse liegende Förderung des Wissenschafts- und Forschungsstandortes Österreich im Sinne des § 103 EStG zu erwarten sei.

Mit Vorlagebericht vom 2.06.2020 wurde vom BMF die Beschwerde mitsamt dem bezugshabenden Verwaltungsakt als Direktvorlage gemäß § 262 Abs. 2 iVm § 265 BAO dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Der StV nahm zu dem Vorlagebericht mit Schriftsatz vom 30.09.2020 ergänzend Stellung und brachte noch Folgendes vor:

Gemäß § 2 Abs.2 Z.3 der Zuzugsverordnung gebühre bei einem Zuzug des Antragstellers die Zuzugsbegünstigung, wenn die bezahlten Vergütungen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs.1 EStG darstellen und mindestens das für die Blaue Karte erforderliche Bruttojahresgehalt betragen. Das seien für das Jahr 2019 € 62.265,00 gewesen.

Die Erfüllung beider Kriterien habe der Bf. eindeutig nachweisen können. Das Bundesministerium für Finanzen wies aber den Antrag zurück, weil laut Ihrer Berechnung die maßgebende Einkommensschwelle von € 62.265,00 nicht erreicht worden sei und daher die unwiderlegliche gesetzliche Vermutung des öffentlichen Interesses am Zuzug nicht zur Anwendung gelangt sei.

Zu diesem unrichtigen Ergebnis sei das Bundesministerium für Finanzen gekommen, weil es auf Grund unzutreffender Rechtsauffassung die variablen Bestandteile des Gehaltes, die der Bf. 2019 erhalten habe, wie insbesondere die jährlichen leistungsabhängigen Zulagen (Prämien für Forschungserfolge) nicht einberechnete habe.

Mit Erkenntnis vom 24.01.2022, RV/7102446/2020 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und gewährte antragsgemäß den Zuzugsfreibetrag.

Internationale Bezugssysteme enthalten oftmals auch variable, leistungsorientierte Bezugsbestandteile, die deshalb nicht regelmäßig mit dem laufenden Bezug, sondern nur ein- oder zweimal jährlich bemessen und ausbezahlt werden können. Dies trifft auch im Beschwerdefall zu und dieser Sachverhalt bildet das maßgebende Entscheidungskriterium.

Vom Bf. sei nachgewiesen worden, dass er für seine Forschungstätigkeit im relevanten Beurteilungszeitraum vom 19.2. bis 31.12.2019 Anspruch auf folgende Vergütungen gehabt habe:

Zeitraum 19.2.-31.12	Grund-Bezug	Sach-bezug	Erfolgsprämien	Umzugskosten Pauschale	Reise-Entgelte
Feber ab 19.2.	1.535,72				
März	4.300,00				
April	4.300,00	2.445,11			
Mai	4.437,60				
Juni	4.437,60				
Juli	4.437,60		400,00		
August	4.437,60		716,00		
September	4.437,60		300,00		
Oktober	4.437,60		716,00		
November	4.437,60				
Dezember	4.437,60				
Sonderzahl.	7.683,83	2.445,11	2.132,00	1.587,21	320,19
Grundbezug inkl. SZ	53.320,35				
Einkünfte gesamt ohne Umzugsk-Pauschale und Reise-Entgelte	57.897,46				
Einkünfte gesamt	59.804,85				

Das BFG gelangte in dem Erkenntnis zu der Auffassung, dass unter den Tatbestand „die dem zuziehenden Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) [...], betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt“ gemäß § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 auch variable Leistungslohnbestandteile (Erfolgsprämien) auf die ein Anspruch bestehe, aber wegen ihrer oftmals bloß ungewissen Höhe nicht mit dem laufenden Bezug, sondern unregelmäßig im Nachhinein (halbjährlich oder jährlich) ausbezahlt werden, fallen würden. Die Bezüge des Bf. hätten daher 2019 den maßgebenden Grenzbetrag für die gesetzliche Vermutung gemäß § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 erreicht und der Zuzugsfreibetrag stehe zu.

Auf die weitere Begründung der den Parteien bekannten Entscheidung des BFG, RV/7102446/2020 vom 24.01.2022 wird verwiesen.

Mit dem Erkenntnis des VwGH, 27.03.2024, Ra 2022/13/0044 wurde auf Grund einer Amtsrevision das Erkenntnis des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Zu der maßgebenden Rechtsfrage, ob auch unregelmäßige Gehaltsbestandteile – wie insbesondere Erfolgprämien – auf die der Arbeitnehmer dem Grunde nach einen Anspruch hat, die aber idR nur wegen der ungewissen Höhe nachträglich für einen mehrmonatigen Arbeitszeitraum ausbezahlt werden, beim Mindestentgelt für die gesetzliche Vermutung des öffentlichen Interesses am Zuzug gemäß § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 iVm § 103 Abs. 1a EStG 1988 zu berücksichtigen sind, hat der VwGH Folgendes erkannt:

„Für die notwendige Höhe der Vergütungen bedient sich der Verordnungsgeber eines Verweises auf die Blaue Karte EU und damit im Ergebnis auf § 12c AuslBG. Das erforderliche anteilige Bruttojahres-Mindestgehalt für die Blaue Karte EU beträgt nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts für das Jahr 2019 Euro 53.906. Allein mit den Grundbezügen und den Sonderzahlungen wird nach diesen Feststellungen der Grenzbetrag nicht erreicht.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag dem Bundesfinanzgericht nicht beizupflichten, wenn es vermeint, es komme nach dem Normtext für die Berechnung nach § 2 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016 nicht darauf an, ob der zugezogene Wissenschaftler mit den ihm zu bezahlenden Vergütungen die Blaue Karte EU erhalten könne. Der Verordnungsgeber bedient sich gerade des Verweises auf die Blaue Karte EU, um hier eine Verknüpfung zwischen dem erforderlichen Bruttoentgelt für die Blaue Karte EU und dem Zuzugsfreibetrag herzustellen. Mit der Blauen Karte EU sollen hochqualifizierte Arbeitnehmer einen erleichterten Aufenthaltstitel in Österreich erhalten. Das dafür erforderliche Mindestentgelt, das im Revisionszeitraum dem anderthalbfachen des durchschnittlichen Bruttojahresgehalts von Vollzeitbeschäftigten entsprach, trägt dem Umstand Rechnung, dass ausschließlich hochqualifizierte Arbeitskräfte und für die Zuzugsbegünstigung hochqualifizierte Wissenschaftler und Forscher eine begünstigte Behandlung erfahren sollen. Wenn der Arbeitgeber bereit ist, derart hohe (überdurchschnittliche) Gehälter zu bezahlen, kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen hochqualifizierten Wissenschaftler/Forscher handelt. Dies wird auch in den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf zur ZBV 2016 angegeben, die von einer formellen Anknüpfung sprechen, die einem ökonomischen Vollzug dienen soll (vgl. auch Kirchmayr/Aumayr in Doralt et al, EStG20, § 103 Tz 13: es sollte durch die Anknüpfung eine Harmonisierung erreicht werden, indem nur eine einheitliche Schwelle beachtet werden muss).

Voraussetzung für die Zuzugsbegünstigung gemäß der Z 3 ist daher, dass der zuziehende Wissenschaftler/Forscher mit den ihm zu bezahlenden Vergütungen die Blaue Karte EU erhalten könnte. Weitere Voraussetzungen der Blauen Karte EU müssen hingegen nicht erfüllt sein.

Durch die Anknüpfung an das anderthalbfache durchschnittliche Bruttojahresgehalt eines Vollzeitbeschäftigten, das die hohe Qualifikation des Betreffenden durch eine überdurchschnittliche Entlohnung widerspiegelt, erhellt, dass es sich dabei um das unbedingt zustehende Gehalt handeln muss, in das neben dem Grundgehalt und den Sonderzahlungen auch laufende Sachbezüge (etwa für einen PKW) und laufend gebührende Zulagen einzubeziehen sind. Pauschale Kostenersätze, wie ein Umzugskostenaufwand, Reisezuschüsse oder Einmalzahlungen gehören nicht zum laufenden Entgelt und können damit auch nicht einen Zugang zur Blauen Karte EU bzw. zu einer Zuzugsbegünstigung vermitteln. Da für die Gewährung des Zuzugsfreibetrages für die gesamte Dauer (§ 1 Abs. 4 der VO) feststehen muss, dass der Betreffende jedenfalls ein Mindestentgelt in der erforderlichen Höhe erzielen wird, können auch Zahlungen, auf die nur bei der Erfüllung von bestimmten Bedingungen, wie der Erreichung von Leistungszielen, ein Anspruch besteht, in das Mindestentgelt nicht einfließen.

Der Dienstgeber muss bereit sein, grundsätzlich das anderthalbfache des durchschnittlichen Bruttoentgelts als Gehalt zu bezahlen, um der hohen Qualifizierung des Zuziehenden Rechnung zu tragen.

Das Bundesfinanzgericht hat somit zu Unrecht die Einmalzahlungen, Kostenersätze und nicht generell gebührenden Zahlungen in die Berechnung des erforderlichen Mindestentgelts einbezogen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Feststeht, dass der Bf. im Jahr seines Zuzuges, 2019, allein mit seinen regelmäßigen Bezügen (All-In-Monatsbezüge inklusive der Sonderzahlungen) nicht das erforderliche anteilmäßige Bruttojahresgehalt für die Blaue Karte EU erhalten hat.

Die FFG hat in der sachverständigen Stellungnahme vom 29.05.2020 bestätigt, dass auf Grund der vorgelegten Dokumentation ein öffentliches Interesse am Zuzug des Bf. zur Förderung des Wissenschafts- und Forschungsstandortes Österreich im Sinne des § 103 EStG nicht gegeben ist.

2. Beweiswürdigung

Dieser entscheidungsrelevante Sachverhalt ist aktenkundig und steht nicht in Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist allein die Rechtsfrage, ob auch unregelmäßige Gehaltsbestandteile – wie Leistungs- und Erfolgsprämien – auf die im Grunde der Arbeitnehmer einen Anspruch hat und die idR nur wegen der ungewissen Höhe nachträglich für einen mehrmonatigen Arbeitszeitraum ausbezahlt werden, beim Mindestentgelt für die gesetzliche Vermutung des öffentlichen Interesses am Zuzug gemäß § 2 Abs. 2 Z. 3 ZBV 2016 iVm § 103 Abs. 1a EStG 1988 zu berücksichtigen sind. Diese Rechtsfrage hat der VwGH im Erkenntnis vom 27.03.2024, Ra 2022/13/044 eindeutig beantwortet: Voraussetzung für eine Zuzugsbegünstigung auf Grund einer gesetzlichen Vermutung des öffentlichen Interesses am Zuzug des Steuerpflichtigen gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 ZBV 2016 ist, dass der zuziehende Wissenschaftler/Forscher mit den ihm zu bezahlenden Vergütungen die Blaue Karte EU (§ 12c Ausländerbeschäftigungsgesetz)

erhalten könnte. Pauschale Kostenersätze, wie ein Umzugskostenaufwand, Reisezuschüsse oder Einmalzahlungen (variable Leistungs- und Erfolgsprämien) gehören nicht zum laufenden Entgelt und können damit auch nicht einen Zugang zur Blauen Karte EU und somit auch nicht zu einer Zuzugsbegünstigung vermitteln.

Entsprechend dieser Rechtslage, wurde der Antrag auf Zuzugsbegünstigung von der belangten Behörde daher zu Recht abgewiesen. In der Beschwerde wurde keine Rechtswidrigkeit des Abweisungsbescheides aufgezeigt. Der Beschwerde war somit keine Folge zu geben und es war die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides zu bestätigen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Die ordentliche Revision war für nicht zulässig zu erklären, weil die maßgebende Rechtsfrage im Sinne der zitierten einheitlichen Rechtsprechung des VwGH gelöst worden ist. Ob der Zuzug des Bf. im öffentlichen Interesse der Förderung der Wissenschaft und Forschung im Sinne des § 103 Abs. 1a EStG 1988 iVm § 2 Abs. 1 ZBV 2016 gelegen ist, ist eine Tatfrage, bei deren Lösung das BFG der schlüssigen, sachverständigen Stellungnahme der FFG gefolgt ist.

Wien, am 31. Juli 2024