

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht **hat** durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dieter Fröhlich, den Richter Mag. Christian Seywald sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Markus Fischer BA und Ing. Mag. Helmut Blach MBA **in** der unter GZ. RV/7102001/2025 anhängigen Beschwerdesache *****Bf1***, ***Bf1-Adr***** im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Andreas Schuster, Liechtensteinstraße 22A/I/12, 1090 Wien, **betreffend** die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 16. Mai 2025 gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 des Finanzamtes Österreich vom 2. Mai 2025, Steuernummer *****BF1StNr1*****, in der Senatssitzung am 3. Juli 2026 im Beisein der Schriftführerin E **beschlossen:**

Gemäß Art. 139 Abs. 1 Z 1 Bundes-Verfassungsgesetz wird an den Verfassungsgerichtshof

1) der Antrag gestellt, die Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, als gesetzwidrig aufzuheben;

2) wenn dem obigen Antrag 1 nicht gefolgt wird, der Antrag gestellt, die Absätze 3 und 4 des § 6 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, als gesetzwidrig aufzuheben;

3) wenn den obigen Anträgen 1 und 2 nicht gefolgt wird, der Antrag gestellt, die Absätze 3 und 4 des § 6 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, sowie § 7 Abs. 2 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016 in der Fassung durch FORG-Anpassungsverordnung, BGBl. II Nr. 579/2020, als gesetzwidrig aufzuheben.

Begründung

Beim Bundesfinanzgericht ist unter GZ. RV/7102001/2025 die Beschwerde (OZ 12 des Aktenverzeichnisses) des *****Bf1***** (in der Folge: Beschwerdeführer) vom 16. Mai 2025 gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 des Finanzamtes Österreich vom 2. Mai 2025 (OZ 11) anhängig.

Ablauf des Abgabenverfahrens ab 2020, soweit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für die gegenständlichen Normprüfungsanträge relevant, inkl. Beschwerdeverfahren:

Mit Bescheid vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, gab der Bundesminister für Finanzen dem Antrag des Beschwerdeführers vom 1. Juli 2020 auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 statt. Der Zuzugsfreibetrag wurde vom 1. April 2020 bis 31. März 2025 zuerkannt. Der Bescheidspruch enthält keine (auflösende) Bedingung und keinen Widerrufsvorbehalt. Im Bescheid wird nach seiner Begründung unter der Überschrift „Hinweis“ der Inhalt von § 6 Abs. 3 und 4 Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (abgekürzt: ZBV 2016) wiedergegeben. (OZ 01)

Die Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2020 langte am 30. September 2022 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein; darin wurde der Zuzugsfreibetrag in einer Höhe von 30.432,83 € geltend gemacht. Am 6. Oktober 2022 wurde eine Offenlegung zur Steuererklärung 2020 betreffend ausländische Einkünfte beim Finanzamt Österreich eingebracht (OZ 02). Ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 wurde der Steuererklärung nicht beigelegt. Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 27. März 2023 wurde der Zuzugsfreibetrag bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte abgezogen (OZ 03).

Die Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2021 langte zunächst am 29. August 2023 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein, wurde aber am 29. September 2023 (per Telefax) durch eine berichtigte Steuererklärung ersetzt. Darin wurde der Zuzugsfreibetrag in einer Höhe von 40.712,05 € geltend gemacht. Mit der vorgenannten Eingabe per Telefax am 29. September 2023 wurde auch eine Offenlegung betreffend ausländische Einkünfte eingebracht (OZ 04). Ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 wurde der Steuererklärung – sowohl der ursprünglichen als auch der berichtigten – nicht beigelegt. Im Einkommensteuerbescheid 2021 vom 13. November 2023 wurde der Zuzugsfreibetrag bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte abgezogen (OZ 05).

Die Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2022 langte am 2. Oktober 2023 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein; darin wurde der Zuzugsfreibetrag in einer Höhe von 38.207,15 € geltend gemacht. Am 3. Oktober 2023 wurde eine Offenlegung zur Steuererklärung 2022 betreffend ausländische Einkünfte beim Finanzamt Österreich eingebracht (OZ 06). Ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 wurde der Steuererklärung nicht beigelegt. Im Einkommensteuerbescheid 2022 vom 13. November 2023 wurde der Zuzugsfreibetrag bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte abgezogen (OZ 07).

In dem von der Universität betreffend den Beschwerdeführer an das Finanzamt Österreich übermittelten Lohnzettel für das Streitjahr 2023 wurde der gemäß § 62 Z 9 EStG 1988 berücksichtigte Zuzugsfreibetrag nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 in einer Höhe von 40.445,66 € angegeben (OZ 08).

Die Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Streitjahr 2023 langte am 3. April 2025 elektronisch beim Finanzamt Österreich ein; darin wurde ein Zuzugsfreibetrag nach § 103 Abs. 1a EStG 1988 in einer Höhe von 43.251,40 € geltend gemacht (OZ 09). Am 3. April 2025 wurde eine Offenlegung zur Steuererklärung 2023 betreffend ausländische Einkünfte beim Finanzamt Österreich eingebracht (OZ 10). Ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 wurde der Steuererklärung nicht beigelegt.

Im Einkommensteuerbescheid 2023 vom 2. Mai 2025 wurde kein Zuzugsfreibetrag berücksichtigt; die Einkommensteuer für das Jahr 2023 wurde mit 19.010,00 € aufgrund eines Einkommens von 137.393,13 € festgesetzt. Hier relevanter Teil der Bescheidbegründung: *„Der Zuzugsfreibetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da das geforderte Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 2 ZBV 2016 nicht vorgelegt wurde. Voraussetzung für die Geltendmachung ist gemäß § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 ein Verzeichnis iSd § 7 Abs 2 ZBV 2016, das beim FA als Beilage zur jährlichen Einkommensteuererklärung vorzulegen ist. Die Zuzugsbegünstigung erlischt somit vorzeitig.“* (OZ 11)

Mit Schreiben vom 16. Mai 2025 erhob der steuerlich vertretene Beschwerdeführer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 2. Mai 2025, focht ihn zur Gänze an und beantragte die Festsetzung der Einkommensteuer für 2023 mit einer Gutschrift in Höhe von 2.612,00 € unter Berücksichtigung des vom Bundesminister für Finanzen zuerkannten Zuzugsfreibetrages. (OZ 12)

Das Finanzamt Österreich erließ hierzu eine abweisende, mit 3. Juni 2025 datierte Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO (OZ 13), welche u.a. wie folgt begründet wurde (OZ 14): *„... Gemäß § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 erlischt die Zuzugsbegünstigung vorzeitig, wenn den in § 7 Abs. 2 genannten Verpflichtungen nicht nachgekommen wird. Gemäß § 7 Abs. 2 ZBV 2016 darf die gemäß § 1 Abs. 4 zugesprochene Zuzugsbegünstigung vom Finanzamt nur berücksichtigt werden, wenn vom Steuerpflichtigen als Beilage zur Steuererklärung des jeweiligen Veranlagungsjahres ein ordnungsgemäß geführtes Verzeichnis vorgelegt wird ...*
... Bereits in der Beilage zur Einkommensteuer 2020 wird auf die drei Punkte nach § 7 Abs. 2 ZBV 2016 kein Bezug genommen ...“

Der steuerlich vertretene Beschwerdeführer brachte am 23. Juni 2025 den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 16. Mai 2025 durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag gemäß § 264 BAO) beim Finanzamt Österreich ein (OZ 15).

Das Finanzamt Österreich legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 30. Juni 2025 vor und erstattete einen mit 30. Juni 2025 datierten Vorlageantrag (OZ 16).

Das Bundesfinanzgericht richtete am 2. Juli 2025 an das Finanzamt Österreich folgende Frage: *„Steht der Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 5. August 2020, mit welchem dem*

Beschwerdeführer der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 vom 1. April 2020 bis 31. März 2025 zuerkannt worden ist, unverändert in Geltung?“ (OZ 17)

Das Finanzamt Österreich antwortete darauf am 3. Juli 2025: „... der Bescheid vom 5.8.2020 (GZ. 2020-0.427.941) ist unverändert in Geltung.

In der Regel werden Bescheide, mit denen der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 zuerkannt wurde, nicht mehr abgeändert.

Dies ist aus Sicht der Abgabenbehörde auch nicht erforderlich, da die mit Bescheid gewährte Zuzugsbegünstigung entweder durch den im Bescheid vorgesehenen Zeitablauf oder ex lege vorzeitig durch Eintritt eines in § 6 Abs. 3 ZBV 2016 aufgezählten Ereignisses endet.“ (OZ 18)

Das Bundesfinanzgericht sah sich – in Anlehnung an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Jänner 2008, Zl. 2007/15/0119 zu der in § 108e Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 57/2004 geregelten Geltendmachung der Investitionszuwachsprämie – verpflichtet, einen Mängelbehebungsauftrag zu erlassen. Demgemäß richtete das Bundesfinanzgericht einen mit 27. März 2026 datierten Beschluss mit folgendem Spruch an den Beschwerdeführer:

„Der beschwerdeführenden Partei wird gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO aufgetragen, folgenden Mangel ihres in der Einkommensteuererklärung für 2023 gestellten Antrages auf Berücksichtigung des Zuzugsfreibetrages bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2023 zu beheben:

Der Einkommensteuererklärung für 2023 mit dem Antrag auf Berücksichtigung des Zuzugsfreibetrages bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2023 wurde das Verzeichnis iSd § 7 Abs. 2 Zuzugsbegünstigungsverordnung (ZBV) 2016 nicht beigelegt.

Die Behebung des angeführten Mangels durch Einreichung des Verzeichnisses beim Bundesfinanzgericht wird innerhalb einer Frist von 4 Wochen

ab Zustellung dieses Beschlusses aufgetragen.

Nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist gilt der Antrag auf Berücksichtigung des Zuzugsfreibetrages bei der Berechnung der Einkommensteuer für 2023 als zurückgenommen; wird der Mangel rechtzeitig und vollständig behoben, gilt dieser Antrag als ursprünglich richtig eingebracht.“ (OZ 19)

Der Beschluss wurde am 30. März 2026 zugestellt. (OZ 20)

Der Beschwerdeführer – hierbei vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Andreas Schuster – brachte mit Schreiben (Mängelbehebung) vom 22. April 2026 (Fax-Übermittlung und Postaufgabe auch jeweils an diesem Tag) das Verzeichnis gemäß § 7 Abs. 2 ZBV 2016 beim Bundesfinanzgericht ein. Weiters wurden die Belege, welche in dem Verzeichnis ausgewiesen wurden, beim Bundesfinanzgericht eingebracht. (OZ 21)

Zur weiteren Begründung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes relevante Gesetzes- und Verordnungstexte:

Art. 18 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG):

„(2) Jede Verwaltungsbehörde kann auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereiches Verordnungen erlassen.“

§ 7 Abs. 6 Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG) 1948:

„(6) Die Bundesgesetzgebung regelt die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und der Gemeinden verwalteten Abgaben.“

§ 3 Abs. 3 Bundesabgabenordnung (BAO):

„(3) Abgabenvorschriften im Sinn dieses Bundesgesetzes sind die Bundesabgabenordnung sowie alle Abgaben im Sinn des Abs. 1 und das Tabakmonopol (§ 2 lit. b) regelnden oder sichernden

a) unmittelbar wirksamen Rechtsvorschriften der Europäischen Union,

b) Bundesgesetze,

c) Landesgesetze und

d) auf Grund des freien Beschlussrechtes ergangene Beschlüsse der Gemeindevertretungen (§ 7 Abs. 5 und § 8 Abs. 5 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948).“

§ 294 BAO:

„(1) Eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde ist – soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind – nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

(2) Die Änderung oder Zurücknahme kann ohne Zustimmung der betroffenen Parteien mit rückwirkender Kraft nur ausgesprochen werden, wenn der Bescheid durch wissentlich unwahre Angaben oder durch eine strafbare Handlung herbeigeführt worden ist.

(3) Die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Bescheiden der im Abs. 1 bezeichneten Art bleiben unberührt.

(4) Die Entscheidung über Änderungen und Zurücknahmen nach Abs. 1 und 2 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des zu ändernden bzw. zurückzunehmenden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.“

§ 103 Abs. 1a EStG 1988, eingefügt durch Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, bestimmte:

„(1a) 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.“

Durch das 2. Finanz-Organisationsreformgesetz, BGBl. I Nr. 99/2020, ausgegeben am 6. August 2020, wurde in § 103 Abs. 1a EStG 1988 die Wortfolge *„der Bundesminister für Finanzen“* durch die Wortfolge *„das Finanzamt Österreich“* ersetzt, was gemäß § 124b Z 347 EStG 1988 mit 1. Jänner 2021 in Kraft getreten ist.

§ 103 Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung durch Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015:

„(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigung im Sinne des Abs. 1 und des Abs. 1a 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.“

§ 6 Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016, BGBl. II Nr. 261/2016 hat die Überschrift *„Dauer“* und bestimmt:

„(1) Die Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastungen ist ab dem Zuzugszeitpunkt bis zum 31. Dezember des Kalenderjahres zuzuerkennen, in dem der Steuersatz im Sinne des § 5 Abs. 3 erstmalig mindestens 48% erreicht.

(2) Der Zuzugsfreibetrag ist ab dem Zuzugszeitpunkt für fünf Jahre zuzuerkennen.

(3) Die Zuzugsbegünstigung erlischt in folgenden Fällen vorzeitig:

1. Es kommen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor, denen zufolge für die Begünstigung bedeutsame Umstände nicht vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt wurden, und deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

2. Die begünstigte Person zieht aus Österreich weg.

3. Die begünstigte Person beendet die für die Zuerkennung der Zuzugsbegünstigung

maßgebliche Tätigkeit, ohne eine andere begünstigungswürdige Tätigkeit aufzunehmen.

4. Es treten Umstände ein, die dem öffentlichen Interesse an der Gewährung der Zuzugsbegünstigung wesentlich entgegenstehen.

5. Es wird den in § 7 Abs. 2 genannten Verpflichtungen nicht nachgekommen.

6. Es wird in einer Beilage zur Steuererklärung durch ausdrückliche Erklärung freiwillig auf die weitere Anwendung der Begünstigung verzichtet.

(4) Das Finanzamt hat jeweils im Rahmen der Veranlagung zu prüfen, ob einer der in Abs. 3 genannten Umstände eingetreten ist.“

§ 7 Abs. 2 Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016 in der Stammfassung BGBl. II Nr. 261/2016 lautete:

„(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.“

Durch Art. 31 Z 2 lit. b der FORG-Anpassungsverordnung, BGBl. II Nr. 579/2020, ausgegeben am 18. Dezember 2020, wurde in § 7 Abs. 2 ZBV 2016 die Wortfolge *„Die vom Bundesminister für Finanzen zugesprochene Zuzugsbegünstigung (§ 1 Abs. 4)“* durch die Wortfolge *„Die gemäß § 1 Abs. 4 zugesprochene Zuzugsbegünstigung“* ersetzt.

Darstellung der Präjudizialität der Ordnungsstellen, deren Aufhebung beantragt wird, für die Entscheidung über die beim Bundesfinanzgericht anhängige Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023:

Präjudizialität hinsichtlich Antrag 1:

Der am 30. September 2022 eingebrachten Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2020, seiner am 29. August 2023 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021, seiner am 29. September 2023 eingebrachten, berichtigten Steuererklärung für das Jahr 2021, seiner am 2. Oktober 2023 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 und seiner am 3. April 2025 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2023 lag jeweils kein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 bei.

In der Einkommensteuererklärung für 2023 wurde die Berücksichtigung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 in einer Höhe von 43.251,40 € beantragt. Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass durch den Mängelbehebungsauftrag (Beschluss) vom 27. März 2026 (OZ 19) sowie dessen rechtzeitige und vollständige Erfüllung (OZ 21) der Antrag des Beschwerdeführers auf Berücksichtigung des Zuzugsfreibetrages bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2023 als ursprünglich richtig eingebracht gilt.

Das Bundesfinanzgericht geht anhand der – zusätzlich zum ordnungsgemäßen Verzeichnis – eingereichten Belege (OZ 21) zu den Eintragungen in das Verzeichnis davon aus, dass die für die Erlassung des Bescheides des Bundesministers für Finanzen vom 5. August 2020 maßgebend gewesenen, tatsächlichen Verhältnisse sich bis zumindest Ende des Jahres 2023 nicht geändert haben. Weiters geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass das Vorhandensein dieser Verhältnisse vom Bundesminister für Finanzen nicht auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Ohne die beantragte Aufhebung der Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 hätte das Bundesfinanzgericht davon auszugehen, dass die vom Bundesminister für Finanzen mit Bescheid vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, vorgenommene Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages für den Zeitraum 1. April 2020 bis 31. März 2025 gemäß § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 ZBV 2016 bereits am 30. September 2022 – also vor Beginn des gegenständlichen Veranlagungszeitraumes 2023 (des relevanten zeitlichen Rechtsbedingungsbereiches) – wieder erloschen ist, indem an diesem Tag die Einkommensteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2020 beim Finanzamt Österreich eingebracht wurde, ohne dass ein Verzeichnis im Sinne des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 beigelegt ist. Das Bundesfinanzgericht hätte die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2023 mit 19.010,00 € aufgrund eines Einkommens von 137.393,13 € durch den angefochtenen Bescheid (OZ 11) zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen.

Im Falle der beantragten Aufhebung der Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 hätte das Bundesfinanzgericht davon auszugehen, dass die vom Bundesminister für Finanzen mit Bescheid vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, vorgenommene Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages für den Zeitraum 1. April 2020 bis 31. März 2025 im gesamten gegenständlichen Veranlagungszeitraum 2023 (dem relevanten zeitlichen Rechtsbedingungsbereich) wirksam wäre. Da – wie auch noch später ausgeführt werden wird – die Tatbestände des § 294 Abs. 1 lit. a und b BAO nicht erfüllt sind und der vorgenannte Bescheid des Bundesministers für Finanzen keine wirksame auflösende Bedingung enthält, kann die Wirksamkeit der Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages auch nicht auf Basis anderer Grundlagen weggefallen sein. Die durch die Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages ordnungsgemäß gewordene Beantragung des Zuzugsfreibetrages für 2023 in Höhe von 43.251,40 € wäre zu berücksichtigen, wodurch das Bundesfinanzgericht die Einkommensteuer

für das Jahr 2023 mit -2.616,00 € aufgrund eines Einkommens von 94.141,73 € festzusetzen hätte (vgl. Berechnungsblatt OZ 22) und somit der Beschwerde stattzugeben hätte.

Aus dem unterschiedlichen Einkommen und der unterschiedlich festzusetzenden Einkommensteuer wird die Präjudizialität der Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 für die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ersichtlich, zumal die aufzuhebende Verordnungsstelle auch nicht durch § 294 Abs. 1 lit. a oder b BAO oder eine wirksame auflösende Bedingung im Spruch des Bescheides des Bundesministers für Finanzen substituiert werden kann.

Präjudizialität hinsichtlich Antrag 2:

Die Präjudizialität von § 6 Abs. 3 und 4 ZBV 2016 ergibt sich hinsichtlich der Höhe des Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer aus den zuvor hinsichtlich Antrag 1 angestellten Überlegungen zur Präjudizialität von § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016.

Jedoch setzt der Antrag 1 voraus, dass die Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 mit den anderen, das Erlöschen von Zuzugsbegünstigungen betreffenden Bestimmungen in § 6 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 – ZBV 2016 hinsichtlich des Anfechtungsumfanges nicht untrennbar verbunden ist.

Es spricht aber auch viel für die Auffassung, dass die Ziffer 5 des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 hinsichtlich des Anfechtungsumfanges mit den anderen, das Erlöschen von Zuzugsbegünstigungen betreffenden Bestimmungen in § 6 der ZBV 2016, d.h. dem gesamten § 6 Abs. 3 und dem § 6 Abs. 4 ZBV 2016 untrennbar verbunden ist:

- Der einleitende Teil von § 6 Abs. 3 ZBV 2016 (*„Die Zuzugsbegünstigung erlischt in folgenden Fällen vorzeitig:“*) steht außerhalb von dessen Ziffer 5, normiert aber gerade die Konsequenz des vorzeitigen Erlöschens, welche gegenständlich – wie noch gezeigt werden wird – dem § 294 BAO widerspricht.
Die Aufhebung des einleitenden Teiles ließe die anderen Ziffern des § 6 Abs. 3 ZBV 2016 als legislativen Torso zurück, sodass die Aufhebung des gesamten § 6 Abs. 3 ZBV 2016 zu beantragen ist.
- § 6 Abs. 4 ZBV 2016 steht durch sein Abstellen auf das (schlichte) Eintreten-Sein eines der in Abs. 3 genannten Umstände einer gesetzeskonformen Interpretation von § 6 Abs. 3 ZBV 2016, nach der das vorzeitige Erlöschen einer Zuzugsbegünstigung nur in den Fällen des § 294 Abs. 1 BAO und nur mittels eines Zurücknahmebescheides (Widerrufsbescheides) oder eines Änderungsbescheides mit Begrenzung des zeitlichen Rechtsbedingungsbereiches zu erfolgen hätte, vollends entgegen.
Weiters ließe die Aufhebung von § 6 Abs. 3 ZBV 2016 den § 6 Abs. 4 ZBV 2016 als legislativen Torso zurück.

Präjudizialität hinsichtlich Antrag 3:

Die Präjudizialität von § 6 Abs. 3 und 4 sowie § 7 Abs. 2 ZBV 2016 ergibt sich hinsichtlich der Höhe des Einkommens und der festzusetzenden Einkommensteuer aus den hinsichtlich Antrag 1 angestellten Überlegungen zur Präjudizialität von § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016.

Es spricht auch etwas für die Auffassung, dass § 6 Abs. 3 und 4 ZBV 2016 hinsichtlich des Anfechtungsumfanges mit § 7 Abs. 2 ZBV 2016 untrennbar verbunden sind:

- Die Verbundenheit von § 6 Abs. 3 und 4 ZBV 2016 ist schon in den Überlegungen zur Präjudizialität hinsichtlich Antrag 2 dargestellt worden.
- § 7 Abs. 2 ZBV 2016 stellt die Anforderungen auf, deren Nichterfüllung den Tatbestand des § 6 Abs. 3 Z 5 EStG 1988 verwirklicht.
- Die Normierung der Anforderungen des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 geht über die Verordnungsermächtigung durch § 103 Abs. 3 EStG 1988 hinaus. Zuzugestehen ist, dass die Erlassung des § 7 Abs. 2 ZBV 2016 durch Art. 18 Abs. 2 B-VG gedeckt sein könnte – aber auch dies erscheint als zweifelhaft, etwa weil sich § 7 Abs. 2 ZBV 2016 – wie das gegenständliche Verfahren zeigt – als wenig verfahrensökonomisch und als unzumutbar erweist, was wiederum Auswirkungen auf den Vollzug von § 6 Abs. 3 Z 5 ZBV 2016 hat.

Darlegung der Bedenken, die das Bundesfinanzgericht zu den Verwaltungsstellen, deren Aufhebung beantragt wird, hegt:

Gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 konnte der Bundesminister für Finanzen – bzw. nunmehr: kann das Finanzamt Österreich – bei Personen, deren Zuzug aus dem Ausland der Förderung von Wissenschaft oder Forschung dient und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse gelegen ist, 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.

Die Zuerkennung des in § 103 Abs. 1a EStG 1988 vorgesehenen Zuzugsfreibetrages stellt eine Begünstigung bei der Ermittlung der Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit und damit des zum Tarif gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 steuerpflichtigen Einkommens und schließlich der festzusetzenden Einkommensteuer dar. Der Bescheid des Bundesministers für Finanzen vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, über die Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages vom 1. April 2020 bis 31. März 2025 betrifft daher eine Begünstigung. Auf diesen Bescheid ist § 294 BAO über Zurücknahme (Widerruf) oder Änderung von Bescheiden, die Begünstigungen betreffen – soweit § 294 BAO nicht derzeit durch aufzuhebende Bestimmungen der ZBV 2016 verdrängt wird – anwendbar. Auch *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 294 Rz 3 und *Tanzer/Unger* in *Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO-Kommentar², § 294 Rz 4, sehen Bescheide über Zuzugsbegünstigungen als solche an, welche gemäß § 294 BAO zurückgenommen werden

können.

Bescheide, die Begünstigungen betreffen, werden in der Literatur u.a. als Begünstigungsbescheide bezeichnet.

§ 294 BAO beschränkt („nur zulässig“) die Zurücknahme oder Änderung von Begünstigungsbescheiden grundsätzlich; die Normierung von Zurücknahmen oder Änderungen außerhalb dieser Schranken wird daher in der Regel in Konflikt mit § 294 BAO stehen – was für Regelungen auf Gesetzesstufe nicht unbedingt problematisch wäre.

§ 103 Abs. 3 Satz 1 EStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, das Verfahren betreffend die Erteilung der Zuzugsbegünstigungen im Sinne des § 103 Abs. 1 EStG 1988 (Beseitigung der steuerlichen Mehrbelastung infolge Begründung eines inländischen Wohnsitzes) und des § 103 Abs. 1a EStG 1988 (Zuzugsfreibetrag) mit Verordnung zu regeln. Dabei ist gemäß § 103 Abs. 3 Satz 2 EStG 1988 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. Die restlichen Sätze des § 103 Abs. 3 EStG 1988 betreffen nur die Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs. 1 EStG 1988, welche hier nicht gegenständlich ist und im Übrigen auch auf der Förderung von Kunst und Sport beruhen kann.

Die Regelung eines Abgabenverfahrens (bzw. Teilen davon) durch eine Verordnung des Bundesministers für Finanzen erscheint nicht von vornherein als unzulässig, obwohl gemäß § 7 Abs. 6 F-VG 1948 die Bundesgesetzgebung die allgemeinen Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden u.a. des Bundes verwalteten Abgaben regelt. § 7 Abs. 6 F-VG 1948 dürfte in erster Linie die Bundeskompetenz normieren, und nicht unbedingt, dass die Regelung nur mit Bundesgesetz im formellen Sinne zulässig ist. Der Verfassungsgerichtshof akzeptierte die Regelung in § 1 Abs. 2 ZBV 2016, wonach der Antrag auf Erteilung einer Zuzugsbegünstigung spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen ist, in dem unveröffentlichten Beschluss VfGH 23.9.2019, E 1360/2018, E 3721/2018 (wiedergegeben bei Seydl, SWK 36/2019, Seite 1568 f). Freilich ist § 1 Abs. 2 ZBV 2016 klar durch die einfachgesetzliche Ermächtigung des Bundesministers für Finanzen in § 103 Abs. 3 EStG 1988 gedeckt.

§ 6 Abs. 3 ZBV 2016, wonach die Zuzugsbegünstigung bei Erfüllung bestimmter Tatbestände vorzeitig „erlischt“, lässt schon aufgrund seiner Formulierung erkennen, dass es sich um eine unmittelbar aus der Verordnung – d.h. ohne die Erlassung eines diesbezüglichen Bescheides – eintretende Beendigung der Wirksamkeit der Zuzugsbegünstigung handeln soll. Darauf deutet auch § 6 Abs. 4 ZBV 2016 („ob einer der in Abs. 3 genannten Umstände eingetreten ist“) hin. Das bescheidlose Erlöschen ist auch die Intention des Ordnungsgebers gewesen, wie aus den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 hervorgeht (OZ 23):

„... endet die Begünstigung automatisch und darf nicht mehr berücksichtigt werden, ohne dass

es eines vom Bundesminister für Finanzen zu erlassenden Bescheides gemäß § 294 BAO bedarf

...

... Die auflösenden Bedingungen gelten bei Abs. 3 Z 1 bis 4 ex nunc vom Zeitpunkt des Eintritts des jeweiligen Ereignisses an. Bei Abs. 3 Z 5 und 6 gilt die auflösende Bedingung mit Beginn des betroffenen Jahres ...“ Anzumerken ist, dass es auf die rückwirkende Geltung mit Beginn des betroffenen Jahres, womit das Veranlagungsjahr gemeint sein dürfte, nicht den geringsten Hinweis im Wortlaut der Verordnung gibt.

Gesetzliche Ermächtigungen des Bundesministers für Finanzen, das vorzeitige, bescheidlose Erlöschen eines zuerkannten Zuzugsfreibetrages mit Verordnung zu regeln, sind nicht ersichtlich. Zwar ist in § 103 Abs. 3 Satz 3 EStG 1988 die verordnungsmäßige Regelung der Dauer der Begünstigung nach § 103 Abs. 1 BAO vorgesehen. Es kann hier dahingestellt bleiben, ob das in § 6 Abs. 3 ZBV 2016 für beide Arten einer Zuzugsbegünstigung vorgesehene vorzeitige, bescheidlose Erlöschen hinsichtlich einer Zuzugsbegünstigung nach § 103 Abs. 1 EStG 1988 als Regelung der Dauer gesetzeskonform ist. Jedenfalls ist die gesetzlich überhaupt nicht vorgesehene, verordnungsmäßige Regelung der Dauer und damit auch die automatisch (direkt aus der Verordnung) wirksam werdende Verkürzung der Dauer hinsichtlich einer Begünstigung nach § 103 Abs. 1a BAO gesetzwidrig. Diese Dauer ist gesetzlich auf fünf Jahre ab Zeitpunkt des Zuzuges festgelegt, was unnötigerweise in § 6 Abs. 2 ZBV 2016 wiederholt wird. Die automatisch wirksam werdende Verkürzung der Dauer der Begünstigung nach § 103 Abs. 1a BAO könnte auch nicht auf § 294 Abs. 1 BAO gestützt werden, einerseits weil es der Regelung in § 6 Abs. 3 ZBV 2016 an einer bescheidmäßigen Zurücknahme oder Änderung des Begünstigungsbescheides mangelt und andererseits weil hier keiner der relevanten Tatbestände (wirksame auflösende Bedingung, Änderung der tatsächlichen Verhältnisse iSd lit. a, unrichtige bzw. irreführende Angaben iSd lit. b) erfüllt ist.

Art. 18 Abs. 2 B-VG ermächtigt zwar den Bundesminister für Finanzen, auf Grund der Gesetze innerhalb seines Wirkungsbereiches Verordnungen zu erlassen. Ein auf Art. 18 Abs. 2 B-VG gestütztes verordnungsmäßiges Abgehen von den durch § 294 BAO normierten Regelungen, in welchen Fällen und auf welche Weise eine Begünstigung vorzeitig endet, ist aber unzulässig. Vgl. etwa *Grabenwarter/Frank*, B-VG², Art. 18 Rz 10: „... Eine exekutive Rechtsetzung ist daher nach Art 18 Abs 2 nur in Abhängigkeit vom Gesetz zulässig: Verordnungen können nur auf Grund der Gesetze, also nur zur näheren Durchführung eines Gesetzes, erlassen werden. Damit ist nicht nur einem gesetzändernden, sondern auch einem selbständigen (gesetzesvertretenden) Verordnungsrecht eine Absage erteilt (VfSlg 2276/1952).“

§ 7 Abs. 2 ZBV 2016 erweist sich – wie das gegenständliche Verfahren zeigt – als wenig verfahrensökonomisch und als unzweckmäßig, sodass § 7 Abs. 2 ZBV 2016 kaum der „näheren Durchführung“ des § 103 Abs. 1a EStG 1988 dient.

Das vorzeitige Ende einer Begünstigung tritt im Anwendungsbereich des § 294 BAO entweder – was der Regelfall ist – durch die Erlassung eines Bescheides ein, der die Zurücknahme

(Widerruf) oder Änderung der Begünstigung ausspricht (vgl. § 294 Abs. 4 BAO und *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO-Kommentar², § 294 Rz 14 f) oder ohne Bescheiderlassung (bescheidlos), wenn eine auflösende Bedingung eingetreten ist, unter der die Begünstigung zuerkannt worden ist; auch diesfalls kann es aber im Interesse der Rechtssicherheit geboten sein, dennoch einen Zurücknahmebescheid nach § 294 BAO zu erlassen (*Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO-Kommentar², § 294 Rz 16).

§ 294 Abs. 1 BAO sieht – abgesehen von den anschließend behandelten ‘Vorbehalten’ – zwei Tatbestände vor, in denen Zurücknahme oder Änderung eines Begünstigungsbescheides zulässig sind:

- a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind,
- b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Im vorliegenden Fall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass diese beiden Tatbestände nicht verwirklicht worden sind. Aber selbst wenn dies so gewesen wäre, müsste die erste Reaktion darauf – nach einem Ermittlungsverfahren – ein Bescheid der gemäß § 294 Abs. 4 BAO zuständigen Abgabenbehörde (früher: Bundesminister für Finanzen, nunmehr: Finanzamt Österreich) sein, der gemäß § 294 Abs. 1 BAO die Zurücknahme (Widerruf) des Begünstigungsbescheides des Bundesministers für Finanzen vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, oder dessen Änderung mittels zeitlicher Beschränkung bis zu dem Zeitpunkt, an dem sich die tatsächlichen Verhältnisse im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. a BAO geändert haben, ausspräche. (Letzterenfalls wäre auch die Einschränkung der Rückwirkung gemäß § 294 Abs. 2 BAO zu beachten.) Hier haben sich aber die tatsächlichen Verhältnisse im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. a BAO bis zum Ende des Streitjahres 2023 ohnehin nicht geändert.

Solange der Begünstigungsbescheid des Bundesministers für Finanzen vom 5. August 2020, GZ. 2020-0.427.941, nicht mit Wirkung auf das Streitjahr 2023 zurückgenommen (widerrufen) oder geändert ist, stellt die gesetzwidrige Beseitigung seiner Wirksamkeit durch die aufzuhebenden Verordnungsstellen einen Verstoß gegen das Prinzip der Rechtskraft von Bescheiden dar.

In § 294 Abs. 1 BAO wird nicht ausdrücklich gefordert, dass der (wirksame) Vorbehalt von Widerruf oder Bedingungen im Spruch des Begünstigungsbescheides enthalten ist. Die Kommentierung bei *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 294 Rz 7 und die dort zitierte Rechtsprechung setzen aber wohl voraus, dass ein (wirksamer) Widerrufsvorbehalt im Spruch des Begünstigungsbescheides enthalten ist. Es ist ebenso davon auszugehen, dass die Voraussetzung für die Wirksamkeit von vorbehaltenen Bedingungen im Sinne des § 294 Abs. 1 BAO ist, dass diese im Spruch des Bescheides enthalten sind. Die in § 6 Abs. 3 ZBV 2016 normierten auflösenden Bedingungen und der im Begünstigungsbescheid des Bundesministers

für Finanzen nach der Begründung gegebene Hinweis auf § 6 Abs. 3 ZBV 2016 sind folglich keine wirksamen auflösenden Bedingungen im Sinne des § 294 Abs. 1 BAO. Mangels wirksamer auflösender Bedingung im Begünstigungsbescheid ist die einzige Konstellation, für welche nach der oben zitierten Literatur zu § 294 BAO das Ende einer Begünstigung ohne Bescheid im Anwendungsbereich des § 294 BAO möglich wäre, hier nicht gegeben. Das bescheidlose Erlöschen der Zuzugsbegünstigung durch die ZBV 2016 kann hier also jedenfalls nicht auf Art. 18 Abs. 2 B-VG in Verbindung mit § 294 BAO gestützt werden.

Nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (OZ 23) müssten auflösende Bedingungen nicht im Bescheidspruch angeführt werden. Dies wird in RZ 8205e der EStR 2000 zum Zuzugsbegünstigungsbescheid auch so gesehen; weiters solle demnach der Bescheidadressat an geeigneter Stelle auf die auflösenden Bedingungen hingewiesen werden ("obiter dictum").

Diesen Ansichten, die offenbar von einer dennoch gegebenen Wirksamkeit der auflösenden Bedingungen ausgehen, kann nicht zugestimmt werden.

Gemäß § 294 Abs. 3 BAO bleiben die Bestimmungen der Abgabenvorschriften über die Änderung und den Widerruf von Bescheiden der im § 294 Abs. 1 BAO bezeichneten Art unberührt. § 294 Abs. 3 BAO saniert aber nicht die Regelung des § 6 Abs. 3 ZBV 2016:

- Zunächst ist zu betrachten, ob eine (österreichische) Verordnung wie die ZBV 2016 (also keine EU-Verordnung) überhaupt eine Abgabenvorschrift im Sinne der BAO ist. § 3 Abs. 3 BAO bezeichnet als solche Vorschriften, welche von einem Bundesorgan erlassen sind, nur „Bundesgesetze“. Laut *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 3 Rz 3 und *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 3, S. 256, sind auch die auf Gesetzesstufe stehenden Staatsverträge, wie vor allem Doppelbesteuerungsabkommen, Abgabenvorschriften. Es kann aber nicht ausgeschlossen werden, dass analog auch abgabenrechtliche Verordnungen des Bundesministers für Finanzen als Abgabenvorschriften im Sinne der BAO anzusehen sind.
- Selbst wenn die aufzuhebenden Verordnungsstellen Teile einer Abgabenvorschrift im Sinne der BAO sein sollten, sind sie gesetzwidrig entstanden; sie können sich ihrer Gesetzwidrigkeit nicht bloß durch ihre gegenwärtige Existenz und gestützt auf § 294 Abs. 3 BAO entledigen.
- *Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger*, Stoll-BAO-Kommentar², § 294 Rz 6 leiten aus § 294 Abs. 3 BAO die Anwendbarkeit der §§ 299 und 303 BAO ab. *Ellinger et al.*, § 294 BAO Anm. 14: „Die Regelung des § 294 Abs 3 betraf im Zeitpunkt des Inkrafttretens der BAO (1. 1. 1962) bereits bestandene Bestimmungen. Nach diesem Zeitpunkt neu geschaffene Regelungen über die Änderung oder den Widerruf von Bescheiden der in Rede stehenden Art haben als speziellere Vorschriften gegenüber der BAO Vorrang.“

Der Vorrang von aufzuhebenden Verordnungsstellen als speziellerer Vorschriften und

als späterer Vorschriften resultiert nicht aus § 294 Abs. 3 BAO, sondern aus den Grundsätzen 'lex specialis derogat legi generali' und 'lex posterior derogat legi priori'. Der derzeitige Vorrang von aufzuhebenden Verordnungsstellen bewirkt erst ihre Präjudizialität.

Wien, am 17. Juli 2026