

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen den Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen, GZ. BMF-010221/0165-VI/8/2016, vom 4. März 2016, betreffend Abweisung eines Antrages auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988, zu Recht erkannt:

- 1.) Der Beschwerde wird Folge gegeben und der Zuzugsfreibetrag gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 ab 1. September 2015 gewährt.
- 2.) Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I) Sachverhalt und Verfahrensgang:**

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Universitätsprofessorin, welche nach langjährigem Aufenthalt (seit 22. September 1999) in den USA, wieder nach Österreich zurückkehrte und am 1. September 2015 an der Medizinischen Universität Wien eine Stelle annahm. Mit Eingabe vom 2. März 2016 beantragte die Bf. die Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 und wies darauf hin, dass ihre derzeitige Wohnadresse in \*\*\*\*, sei.

Mit Bescheid vom 8. November 2016 wies das Bundesministerium für Finanzen den Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 ab. Begründend wurde ausgeführt, dass § 1 Abs. 2 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016, BGBl. II Nr. 261/2016, bestimme, dass der Antrag spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen sei. Da die Bf. laut ihren Ausführungen am 1. September 2015 nach Österreich zugezogen sei, sei die Antragstellung daher verspätet erfolgt.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde wendete die Bf. ein, dass der 1. September 2015 nicht ihr Zuzugszeitpunkt gewesen sei, sondern zu diesem Zeitpunkt ihr Dienstverhältnis mit der Medizinischen Universität Wien begonnen habe.

Im Zeitraum September/Oktober 2015 sei die Bf. aufgrund des Kooperationsprojektes der Medizinischen Universität Wien mit der Harvard University noch überwiegend in Boston tätig gewesen. Mit ihrem Lebensgefährten, Herrn XY, habe sie in diesem Zeitraum

nach einer Wohnung in Österreich gesucht. Nachdem eine Wohnung in \*\*\* gefunden worden sei, sei diese ab 1. November 2015 gemietet worden. Davor hätten die Bf. und ihr Lebensgefährte in Hotels genächtigt. Die Bf. übermittelte den Mietvertrag in der Anlage.

Nach dem Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse habe die Bf. ab 1. November 2015 ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt. Sie habe den Zuzugszeitpunkt leider mit dem Beginn des Dienstverhältnisses verwechselt und daher fälschlicherweise den 1. September 2015 und nicht den 1. November 2015 als Zuzugszeitpunkt angegeben.

Der Antrag auf Gewährung des Zuzugsfreibetrages sei somit rechtzeitig erfolgt.

Mit Erkenntnis vom 24. März 2017 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge, hob den angefochtenen Bescheid auf und erklärte eine Revision nach Artikel 133 Abs. 4 B-VG für zulässig.

Dagegen erhob der Bundesminister für Finanzen Revision an den Verwaltungsgerichtshof, welcher die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit Erkenntnis vom 13. September 2017 gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben hat.

## **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.“*

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. ihren Antrag auf Zuerkennung des Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 mit Eingabe vom 2. März 2016 gestellt. Unabhängig davon, ob die Bf. nun am 1. September 2015 oder am 1. November 2015 nach Österreich zugezogen ist, kommen die Übergangsbestimmungen des § 10 ZBV 2016 hier nicht zur Anwendung, da der Zuzug der Bf. in jedem Fall nach dem 15. August 2015 erfolgte.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13. September 2017, Ro 2017/13/0013, ausgesprochen hat, kann für den Fall, dass eine im September 2016 in Kraft getretene Verordnung erstmals eine Frist für verfahrenseinleitende Anträge vorsieht, dies mangels ausdrücklich gegenteiliger Anordnung in ihr – der das grundsätzliche Verbot rückwirkender Verordnungen entgegenstünde – daher nicht bedeuten, dass ein schon im März 2016 gestellter Antrag verfristet ist, weil zwischen ihm und einem noch weiter in der Vergangenheit liegenden Ereignis zu viel Zeit verstrich (vgl. zum Grundsatz der Nichtrückwirkung insbesondere benachteiligender Regelungen etwa Hengstschläger/Leeb, AVG § 59 Rz 83, und das dort zitierte Erkenntnis vom 6. Juni 1991, 91/09/0077; aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu rückwirkenden Verordnungen etwa VfSlg 18.03 7/2006 oder die Erkenntnisse vom 12. Dezember 2016, V 57/2016 u.a., V 59/2016 u.a. und V 61/2016 u.a.).

Die Bf. hat daher mit ihrem Antrag auf Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988 vom 2. März 2016 die erst im September 2016 eingeführte Frist auch dann nicht versäumt, wenn sie schon am 1. September 2015 zugezogen war.

Ausgehend davon, dass die im März 2016 noch nicht eingeführte, aber schon versäumte Frist eine materiellrechtliche sei, hat der Bundesminister für Finanzen den Antrag der Bf. aber nicht zurück-, sondern abgewiesen. Da das Bundesfinanzgericht den vermeintlichen „Zurückweisungsbescheid“ ersatzlos aufgehoben hat, statt selbst über den Antrag der Bf. zu entscheiden, hat der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24. März 2017 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Nachdem laut Auskunft des Zentralen Melderegisters des Bundesministerium für Inneres vom 17. Oktober 2017 die Bf. seit 8. Februar 1998 durchgehend einen Wohnsitz in Österreich hatte, kommt es im Hinblick auf den Zuzugszeitpunkt darauf an, wann sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bf. nach Österreich verlagert hat. Dabei ist auf das Gesamtbild der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Bf. abzustellen .

Im gegenständlichen Fall geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Bf. mit Beginn ihres Dienstverhältnisses am 1. September 2015 ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen nach Österreich verlagert hat und damit der Zuzug nach Österreich erfolgte.

Ab diesem Zeitpunkt besteht daher der Anspruch auf Zuerkennung des pauschalen Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1 a EStG 1988.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

### **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.

Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Wien, am 18. Oktober 2017

