

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 19.11.2016 der Bf., X.X. geboren, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ. BMF-X1, vom 25.10.2016, betreffend Gewährung eines Zuzugsfreibetrages gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988

zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) beantragt mit Anbringen vom 16.05.2016 beim Bundesministerium für Finanzen die Gewährung eines pauschalen Zuzugsfreibetrages ab dem Veranlagungsjahr 2015 gemäß § 103 Abs. 1a EStG 1988 idF BGBl. 2015/118. Im Antrag führte sie begründend aus, dass sie – wie dem beigelegten Lebenslauf zu entnehmen sei – über eine umfangreiche wissenschaftliche Ausbildung verfüge. Sie sei im Zeitraum 2010 bis 2015 als Doktorandin in der niederländischen Grundlagenforschungseinrichtung „K.“ tätig gewesen und habe während dessen an der Universität S zur Doktorin der Physik promoviert.

Seit Ende August 2015 sei sie auf Grund ihrer nunmehrigen Anstellung als Universitätsassistentin bei der Universität Wien von den Niederlanden nach Österreich zugezogen. Ihr ordentlicher Wohnsitz und Lebensmittelpunkt befindet sich seither in Wien. Aus dem Arbeitsvertrag mit der Universität Wien (Punkt 4.3.1.-4.3.1.5) sei zu erkennen, dass auch die Ausübung selbständiger Forschungstätigkeit sowie die Mitarbeit bei Forschungsaufgaben und der Lehre zu ihrem Arbeitsgebiet gehöre. Da ihr Zuzug aus dem Ausland somit der Förderung von Wissenschaft und Forschung diene und aus diesem Grunde im öffentlichen Interesse liege, seien die Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach § 103 Abs. 1a EStG erfüllt.

Mit Bescheid vom 25.10.2016 lehnte der Bundesminister für Finanzen diesen Antrag mit folgender Begründung ab:

„Die Antragstellerin ist am 31.8.2015 nach Österreich zugezogen und hat mit Postaufgabe vom 19.5.2016 den Antrag auf Zuzugsfreibetrag vom 16.5.2016 beim BMF eingebbracht. Am 21.9.2016 ist die Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 (ZBV 2016), kundgemacht mit BGBl. II 261/2016 am 20.9.2016, in Kraft getreten. § 1 Abs. 2 der ZBV bestimmt, dass ein Antrag auf Zuzugsbegünstigung spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen ist. Die Antragstellung ist daher verspätet erfolgt und der Antrag war demgemäß zurückzuweisen (Anmerkung: terminologisch richtig bezeichnet: abzuweisen).“

Binnen offener Frist erhab die Bf. gegen diesen Abweisungsbescheid zulässig Bescheidbeschwerde und führte in ihrem Schriftsatz vom 19.11.2016 sinngemäß Folgendes ins Treffen:

„Einzuwenden ist, dass die ZBV 2016, in der bestimmt wird, dass der Antrag spätestens sechs Monate nach dem Zuzug einzubringen ist, erst am 20.9.2016 veröffentlicht und am 21.9.2016 in Kraft getreten ist. Ich habe jedoch meinen Antrag bereits vor Inkrafttreten dieser Verordnungsbestimmung am 19.5.2016 eingebbracht.

Außerdem habe ich schon im Frühjahr 2016 versucht, nähere Auskünfte über die genauen Bedingungen des Zuzugsfreibetrages zu bekommen, da es bis dahin nur spärliche Informationen gab. Unter anderem habe ich mich beim BMF erkundigt, ob es Fristen für die Einreichung gebe, was verneint worden ist. Da ich also gar keine Möglichkeit hatte innerhalb des Zeitraumes bis zu meiner Antragstellung von der rückwirkend normierten Antragsfrist Kenntnis zu erlangen, beantrage ich, diese Fristenregel auf meinen Fall nicht anzuwenden.“

Die Beschwerde wurde mit Vorlagebericht vom 27.1.2017 dem Bundesfinanzgericht (BFG) gemäß § 262 Abs. 4 BAO als sogenannte Direktvorlage des BMF zur Entscheidung vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Feststellungen

Das BFG stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. hat im Jänner 2015 an der Universität S das Doktorat in der Physik abgeschlossen und ist im Wesentlichen während ihres Doktorstudiums von 9/2010 bis 3/2015 an der Forschungseinrichtung K. beschäftigt gewesen. Auf Grund einer Anstellung bei der Universität Wien und Verwendung in der Fakultät für Physik verlegte die Bf. im August 2015 ihren Hauptwohnsitz und Lebensmittelpunkt von den Niederlanden nach Wien.

In dem Arbeitsvertrag mit der Universität Wien wurde Folgendes vereinbart:

Das befristete Arbeitsverhältnis beginnt am 1.9.2015 und endet am 31.8.2011. Die Arbeitnehmerin obliegt wird für die Stelle einer Universitätsassistentin Postdoc, in der Verwendungsgruppe B, Gehaltsguppe B1 lit. b. angestellt. Folgende Tätigkeiten gehören zu ihren Aufgaben:“

- 1. Mitarbeit bei Forschungsaufgaben, bei Lehr- und Verwaltungsaufgaben, die der Organisationseinheit/Subeinheit, der sie zugewiesen ist, obliegen;*
- 2. Mitarbeit bei Prüfungen;*
- 3. Mitarbeit an Organisations- und Verwaltungsaufgaben sowie an Evaluierungsmaßnahmen;*
- 4. Betreuung von Studierenden;*
- 5. selbständige Forschungstätigkeiten;*
- 6. selbständige Durchführung von Lehrveranstaltungen, insbesondere Pflichtlehrveranstaltungen in allen Zyklen der einschlägigen Studienrichtungen und Abhaltung von Prüfungen nach Maßgabe der Beauftragung*

Die wesentlichen Aufgaben der Arbeitnehmerin sind anlässlich der Aufnahme von der Leiterin der Subeinheit zu konkretisieren und bei Bedarf anzupassen. Die Dekanin kann die Arbeitnehmerin unter bestimmten Umständen mit der selbständigen Abhaltung von Lehrveranstaltungen im Ausmaß von bis zu sechs Semesterstunden beauftragen.

Die wöchentliche Normalarbeitszeit beträgt 40 Stunden.“

Außer durch die Vorlage des Arbeitsvertrages hat die Bf. keine näheren Angaben zu ihrer konkreten Tätigkeit auf dem Gebiet der Wissenschaft und Forschung vorgenommen und auch keine weiteren Nachweise dazu vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und als erwiesene Tatsachen zu beurteilen.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht, außer in den Fällen des § 278, immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Änderungsbefugnis des Verwaltungsgerichts ist durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der belangten Behörde gebildet hat (Ritz, BAO⁶, § 279 Tz 10).

Der Bundesminister für Finanzen hat im angefochtenen Bescheid keine Formalentscheidung getroffen, bei der eine inhaltliche Entscheidung wegen Unzulässigkeit des Antrages unterbleibt (z.B. wegen fehlender Antragslegitimation des Einschreiters). Die belangte Behörde hat nämlich inhaltlich über den Antrag auf Zuzugsbegünstigung unter Anwendung der ZBV 2016 abgesprochen. Bei der im § 1 Abs. 2 ZBV normierten Frist handelt es sich um eine materiellrechtliche Frist.

Der im Spruch verwendete Terminus „Zurückweisung“ stellt somit nur eine rechtlich unbedeutende falsche Bezeichnung für eine inhaltliche Ablehnung des Antrages wegen Nichterfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 103 i.V.m. § 1Abs. 2 ZBV dar. In seiner rechtlichen Wirkung wurde der Antrag der Bf. jedoch als unbegründet abgewiesen. Der beschwerdegegenständliche Abweisungsbescheid wurde bloß als Zurückweisungsbescheid falsch bezeichnet.

Das BFG hat volle Kognitionsbefugnis und daher die beschwerdegegenständliche Sache so zu entscheiden, als ob diese Sache erstmals nach den für sie geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen behandelt würde. Dabei ist dem BFG in Ermessensfragen eine uneingeschränkte eigene Ermessensübung übertragen (Art. 1030 Abs. 3 B-VG).

§ 103 Abs. 1, 1a und 3 EStG 1988 idF BGBl. 2015/118 lautet:

„(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 § 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.“

(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.“

(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.“

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 1993/818 wurde der Grundtatbestand der Zuzugsbegünstigung völlig neu gefasst und auf Wissenschaftler und Forscher

eingeschränkt. In den Erläuternden Bemerkungen (1237 d. Beilage XVIII. GP - Regierungsvorlage) wird dazu Folgendes ausgeführt:

„Weiterhin aufrechterhalten wird in der novellierten Bestimmung nur mehr die 1992 mit BGBI. 1992/448 eingeführte Begünstigung, die einen Zuzug von ausländischen Spitzenkräften aus den Bereichen von Wissenschaft und Forschung erleichtern.“

Mit der ZBV 2016 ist mit Wirksamkeit vom 21.9.2016 die bisherige Zuzugsbegünstigungsverordnung, BGBI. 2005/102 außer Kraft getreten. Im § 2 Abs. 1 und 2 ZBV wurde zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „öffentlichen Interesses“ am Zuzug von Wissenschaftlern und Forschern Folgendes normiert:

„(1) Der Zuzug hochqualifizierter Personen aus dem Ausland dient der Förderung von Wissenschaft und Forschung und ist aus diesem Grund im öffentlichen Interesse gelegen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 1. Die Tätigkeit der zuziehenden Person im Bereich der Wissenschaft und Forschung besteht überwiegend in einer wissenschaftlichen Tätigkeit (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste). Eine Tätigkeit ist als wissenschaftlich anzusehen, wenn sie auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten (Forschung und experimentelle Entwicklung).*
- 2. Die Tätigkeit im Bereich der Wissenschaft und Forschung liegt maßgeblich im öffentlichen Interesse Österreichs.*
- 3. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung würde ohne Zuzug nicht in diesem Ausmaß eintreten und erfolgt unmittelbar.*
- 4. Die hohe wissenschaftliche Qualifikation des Antragstellers ist hinreichend dokumentiert.*

(2) Ein der Förderung der Wissenschaft und Forschung dienender Zuzug aus dem Ausland liegt in folgenden Fällen jedenfalls im öffentlichen Interesse:

- 1. Der zuziehende Wissenschaftler wird als Professorin/Professor im Sinne des § 94 Abs. 2 Z 1 Universitätsgesetz 2002 (UG), BGBI. I Nr. 120, tätig oder des § 12 Abs. 1 Bundesgesetz über das Institute of Science and Technology – Austria, BGBI. I Nr. 69/2006 in Verbindung mit § 94 Abs. 2 Z 1 UG.*
- 2. Der zuziehende Wissenschaftler wird in seinem Habilitationsfach oder einem an sein Habilitationsfach angrenzenden wissenschaftlichen oder künstlerischen Fach tätig, und zwar an einer*
 - a) Universität im Sinne des § 4 UG oder § 1 Bundesgesetz über die Universität für Weiterbildung Krems (DUK-Gesetz 2004), BGBI. I Nr. 22/2004, an einer*
 - b) Privatuniversität im Sinne des § 1 Privatuniversitätengesetz (PUG), BGBI. I Nr. 74/2011, an einer*

- c) *Fachhochschule im Sinne des § 8 Fachhochschul-Studiengesetz (FHStG), BGBl. Nr. 340/1993, in einer*
- d) *wissenschaftlichen Einrichtung im Sinne des Forschungsorganisationsgesetzes (FOG), BGBl. Nr. 341/1981, in einer*
- e) *Körperschaft, die kraft Gesetzes eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, im Wesentlichen der Forschung dient, oder in einer*
- f) *nach § 71 Niederlassungs- und Aufenthaltsgesetz (NAG), BGBl. I Nr. 100/2005 zertifizierten Forschungseinrichtung.*

Die Forschung und experimentelle Entwicklung muss in einem inländischen Betrieb, einer inländischen Betriebsstätte oder einer anderen inländischen wirtschaftlich selbständigen Einheit dieser Forschungseinrichtung erfolgen. Bei Personen, die nicht ausschließlich in Forschung und experimenteller Entwicklung tätig sind, müssen dabei die der Forschung und experimentellen Entwicklung (einschließlich der universitären Erschließung und Entwicklung der Künste) dienenden Tätigkeiten im Kalenderjahr überwiegen.

3. Die dem zuziehenden Wissenschaftler zu bezahlenden Vergütungen (Löhne, Gehälter, Honorare) stellen Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne des § 108c Abs. 1 EStG 1988 dar und betragen mindestens das für die Blaue Karte EU erforderliche Bruttojahresgehalt. Z 2 letzter Satz gilt entsprechend.“

Entsprechend der, aus den Erläuternden Bemerkungen erkennbaren, Intention des Gesetzgebers diese Steuerbegünstigung auf den Zuzug von Spitzenkräften der Wissenschaft und Forschung zu beschränken, wurde die Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen des „öffentlichen Interesses“ in § 2 der Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016 näher determiniert.

Im öffentlichen Interesse gelegen ist der Zuzug „hochqualifizierter Personen“. Die „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ des Antragstellers muss hinreichend dokumentiert sein und ohne seinen Zuzug würde eine Förderung der Wissenschaft und Forschung nicht in diesem Ausmaß eintreten, als sie es durch sein Wirken in Österreich zu erwarten ist. Das öffentliche Interesse am steuerbegünstigten Zuzug des Wissenschaftlers oder Forschers ist (in unwiderlegbarer gesetzlicher Vermutung) jedenfalls gegeben, bei Professorinnen/Professoren und Wissenschaftlern, die in ihrem Habilitationsfach oder angrenzenden Fach tätig sind.

Aus dieser Normierung ergibt sich eindeutig, dass angehende Wissenschaftler ohne Habilitation, wie beispielsweise Universitätsassistenten, das Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Interesses im Allgemeinen nicht erfüllen. Auch bei einer internationalen und mit ausgezeichnetem Erfolg abgeschlossenen Universitätsausbildung ist ein Doktorratsstudium noch keine hinreichend „hohe wissenschaftliche Qualifikation“ im Sinne des § 2 Ziffer 4 ZBV.

Die Bf. hat darüber hinaus weder dargelegt noch nachgewiesen, weshalb auch trotz Fehlen einer hohen förmlichen Qualifikation als Wissenschaftler oder Forscher (Habilitation), durch ihre konkrete Tätigkeit in Österreich eine Förderung der Wissenschaft oder Forschung zu erwarten ist, die ohne ihr Wirken in diesem Land nicht eintreten würde und daher ein öffentliches Interesse an ihrem Zuzug nach Österreich bestehe.

In dem Erkenntnis des VwGH vom 13.09.2017, Ro 2017/13/0013 wurde in einem vergleichbaren Fall im Detail ausgeführt, dass der im § 1 Abs. 2 ZBV angeordneten Antragsfrist keine Rückwirkung zukommt. Der von der Bf. achteinhalb Monate nach ihrem Zuzug gestellte Antrag war daher nicht verspätet und kein hinreichender Grund für eine Abweisung des Begehrens.

Inhaltlich war aber aus dem vorgenannten Grunde die Abweisung des Antrages auf Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 Abs. 1a durch den angefochtenen Bescheid zu bestätigen. Es war lediglich die Begründung der Entscheidung durch eine andere zu ersetzen.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die Tatsachenfrage, ob von der Bf. eine konkrete wissenschaftliche Tätigkeit nachgewiesen wurde, die im öffentlichen Interesse gelegen ist, ist keiner Revision zugänglich. Die Lösung der Rechtsfrage, dass § 103 Abs. 1a i.V.m. § 2 ZBV 2016 auf den Zuzug hochqualifizierter Wissenschaftler und Forscher abstellt und daher Universitätsmitarbeiter ohne Habilitation im Allgemeinen diese Voraussetzung nicht erfüllen und daher das öffentliche Interesse am Zuzug fehlt, folgt aus dem klaren Wortlaut der Normen und steht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 10. Dezember 2018

