



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., K., H., vertreten durch Dr. Heinz Hinterberger, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 6845 Hohenems, Mauthausstraße 28, vom 26. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Jänner 2009 betreffend Rückzahlung von zu Unrecht entrichteter Lohnsteuer gemäß § 240 Abs. 3 BAO für die Kalenderjahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO als unzulässig zurückgewiesen wird.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.), der in den streitmaßgeblichen Jahren 2004 bis 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezog, stellte mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2008 einen Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO mit folgenden Inhalt: Seine Dienstgeberin, die X., wirke an der Entwicklungsorganisation im Sinne des § 3 Abs. 2 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes mit, das dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entspreche. Zu den Aufgaben des Bw. als Direktor der X. der XX. gehöre, in diesen Entwicklungsländern Projekte in Zusammenarbeit mit Behörden oder sonstigen Institutionen zu finden, deren Realisierungsmöglichkeit zu beurteilen und Projekte auf den Baufortschritt und die angefallenen Kosten zu beurteilen. Der Bw. habe nun durch eine Mitteilung der X. einer anderen XX erfahren, dass die beschriebene Tätigkeit, sofern sie im Ausland erfolge, als Expertentätigkeit einzustufen sei und dass die während

dieser Zeit erzielten Einkünfte nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln seien. Beigelegt werde eine Aufstellung über die seit dem Inkrafttreten der genannten Befreiungsbestimmung am 21.08.2003 seitens des Bw. im Ausland verbrachten Arbeitszeiten sowie die Lohnkonten der Jahre 2004 bis 2007. Es werde ersucht, dem Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO Folge zu geben.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2009 wurde der berufungsgegenständliche Antrag abgewiesen. Zur Begründung wurde unter Wiedergabe des Wortlautes des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 und des § 2 Entwicklungshelfergesetz ausgeführt, die Tätigkeiten von Entwicklungsexperten im Sinne der genannten Bestimmungen stellten keinen abgrenzbaren eigenständigen Beruf dar, sondern seien eine besondere Form der Ausübung eines vorher erlernten Berufes. So stellten die einzelnen Entwicklungshelfer das von ihnen in verschiedenen Berufen in ihrem Heimatland erworbene Wissen bzw. die erworbenen Fähigkeiten und Fertigkeiten den Einwohnern des jeweiligen Einsatzlandes zur Verfügung. Als Entwicklungsexperten würden grundsätzlich qualifizierte Mitarbeiter mit Berufserfahrung (beispielsweise Krankenschwestern, Fernsehtechniker, Automechaniker, Agraringenieure, Volkswirte) ausgesucht. Die von den betreffenden Experten ausgeübten Tätigkeiten seien also sehr unterschiedlich. Gemeinsam seien den erwähnten Tätigkeiten - unabhängig davon, ob es sich um landwirtschaftliche, medizinische, technische oder sozialpädagogische handle – ihre Beispielhaftigkeit für die Bevölkerung des Einsatzlandes und infolgedessen ihr Beitrag zur wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung dieser Länder.

Die Steuerbefreiung derartiger Bezüge sollte nun eine Art Anreiz für Fachkräfte darstellen, die beschriebenen Aufgaben in Entwicklungsländern zu übernehmen (siehe dazu FJ 2002, S. 355). Zusammengefasst sei somit festzustellen, dass als Fachkräfte der Entwicklungshilfe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 nur solche Personen anzusehen seien, die direkt vor Ort operativ an der konkreten Umsetzung des Projektes mitarbeiten und dort unmittelbar ihr „Know-How“ weitergeben würden. Rein organisatorischen Aufenthalt mit dem Zweck des Findens geeigneter Projekte und der Überwachung derartiger Vorhaben betreffend des sinnvollen Einsatzes der zur Verfügung gestellten Mittel, fehle diese Unmittelbarkeit. Die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 käme daher nicht zur Anwendung.

Mit der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist eingebrochenen Berufung begehrte der Bw., dem Antrag gemäß § 240 Abs. 3 BAO Folge zu geben. Zur Begründung wurde vorgebracht, der Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach nur die operative Mitarbeit in einem Entwicklungsland von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 umfasst werde und organisatorischen Aufgaben, wie dem Finden und Überwachen von Projekten die Unmittelbarkeit fehle, stünde die Absicht des Gesetzgebers bei der Schaffung dieser

Befreiungsbestimmung entgegen. So gehe aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage aus dem Jahr 1981 hervor, dass „aus sozialen Gründen eine Steuerbefreiung von Fachkräften der Entwicklungshilfe“ geschaffen worden sei. Die Befreiung solle einen Anreiz darstellen, Aufgaben in Entwicklungsländern zu übernehmen.

Die dargestellte Rechtsauffassung des Finanzamtes stünde auch im Widerspruch dazu, dass das Einkommensteuergesetz den Begriff „Fachkräfte“ durch den Klammerausdruck „(Entwicklungshelfer und Experten)“ definiere. Dieser Umstand sei ein klarer Hinweis darauf, dass nicht nur die Weitergabe handwerklicher Tätigkeiten steuerfrei gestellt sei, sondern die gesamte Entwicklungshilfe, die weit mehr umfasse, als nur die Vermittlung handwerklicher Fähigkeiten. Aus den im Portal der öffentlichen Entwicklungszusammenarbeit Österreichs aufgezählten Aufgaben (abzufragen unter „www.entwicklung.at“) sei zu ersehen, dass die Vermittlung handwerklicher Fähigkeiten nur noch eine untergeordnete Bedeutung habe. Ziel der Entwicklungspolitik sei die Verminderung der Armut, die Sicherung des Friedens und die Erhaltung der Umwelt. Es gehe somit nicht nur darum, einem Entwicklungsland möglichst umfangreiche finanzielle Mittel zur Verfügung zu stellen, sondern es sei Sorge zu tragen, dass dem Ziel der Entwicklungspolitik entsprechende Projekte wirtschaftlich realisiert würden. Das sei nur möglich, wenn solche Projekte direkt im Entwicklungsland beurteilt und überwacht würden, um ein Versickern der Spenden in dunklen Kanälen zu verhindern. Diese Tätigkeiten seien ebenso wertvoll wie das Lehren handwerklicher Fähigkeiten.

In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.03.2003, 97/13/0114, verwiesen, in dem wörtlich ausgeführt werde, „*die in sich geschlossene Arbeit umfasse folgende Leistungen: Überprüfung der Ausschreibungsunterlagen und Beratung der Auftraggeber und Planer, Veröffentlichung der Ausschreibung in Österreich, Teilnahme an der Ausschreibungseröffnung, Ausschreibungsevaluierung und Beratung bei der Auftragsvergabe, begleitende Kontrolle bei der Durchführung des Projektes gemäß Aktivitäten des angeschlossenen Projektblattes.*“ Die Berufung bzw. die Beschwerde sei lediglich deshalb seitens des VwGH bzw. der Vorinstanzen als unbegründet abgewiesen worden, weil der Beschwerde bzw. Berufung führende Steuerpflichtige keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen habe, nicht jedoch wegen der Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit.

Der Bw. sei auf Grund seiner jahrelangen Tätigkeit ein anerkannter Experte in der Entwicklungshilfe. Die vom Bw. in den Entwicklungsländern ausgeübte Tätigkeit sei im gegenständlichen Verfahren ausführlich dargestellt worden. Die von ihm betreuten Vorhaben und damit seine Tätigkeit in Entwicklungsländern (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988) würden auch dem Dreijahresprogramm der Österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2009 reichte der Bw. die folgenden Unterlagen nach:

- 1) Eine Bestätigung der XXX. über die Expertise der Tätigkeit des Bw. im Arbeitsfeld „Auslandshilfe und Entwicklungszusammenarbeit“.
- 2) Eine mit 13. Jänner 2009 datierte Eigendarstellung des Bw. zu seiner Person und seiner Aufgaben als Fachkraft in Entwicklungsfragen.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass in der XXX. im Jahr 2009 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt worden sei. Im Rahmen dieser Prüfung sei explizit die von verschiedenen Mitarbeitern der X. in Anspruch genommene Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 einer genauen Betrachtung unterzogen worden. Seitens der Prüfer sei keine Beanstandung erfolgt. Dies sei deshalb wesentlich, weil die Tätigkeiten der erwähnten Mitarbeiter mit den Tätigkeiten des Bw. absolut vergleichbar seien.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat seitens des Finanzamtes unmittelbar, d.h. ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vor Klärung der Frage, ob die in den Jahren 2004 bis 2007 bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 zum Teil steuerfrei zu behandeln sind, ist die Befugnis des Bw. zur Stellung eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO zu prüfen.

Nach der Bestimmung des § 240 Abs. 1 BAO ist bei Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen ohne dessen Mitwirkung einzubehalten und abzuführen sind, der Abfuhrpflichtige berechtigt, während eines Kalenderjahres zu Unrecht einbehaltene Beträge bis zum Ablauf dieses Kalenderjahres auszugleichen oder auf Verlangen des Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Gemäß § 240 Abs. 3 BAO hat auf Antrag des Abgabepflichtigen (Abs. 1) die Rückzahlung des zu Unrecht einbehaltenen Betrages insoweit zu erfolgen, als nicht

- a) eine Rückzahlung oder ein Ausgleich gemäß Abs. 1 erfolgt ist,
- b) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung erfolgt ist,
- c) ein Ausgleich im Wege der Veranlagung zu erfolgen hat oder im Fall eines Antrages auf Veranlagung zu erfolgen hätte.

Der Antrag kann bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung folgt, gestellt werden.

Wie der Unabhängige Finanzsenat in Entsprechung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits mehrfach entschieden hat (VwGH 24.01.2007, 2006/13/0171; VwGH 24.09.2003, 99/13/0007; VwGH 01.07.2003, 2002/13/0214; VwGH 04.06.2003, 2002/13/0237 und 2002/13/0241; UFS 11.04.2011, RV/3717-W/10; UFS 03.10.2008, RV/0792-L/07; UFS 08.03.2007, RV/0477-G/04), ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des § 240 Abs. 3 BAO, dass Abgaben, die für Rechnung eines Abgabepflichtigen einzubehalten und abzuführen sind, insoweit nicht auf Grund eines auf diese Gesetzesbestimmung gestützten Antrages zurückgezahlt werden dürfen, als das Einkommensteuergesetz eine Überprüfung und allfällige Korrektur im Wege der Veranlagung vorsieht. Der durch § 240 Abs. 3 BAO dem Arbeitnehmer eröffnete ergänzende Rechtsschutz zum Zweck der Korrektur eines Fehlverhaltens des Arbeitgebers greift nach der Anordnung des Gesetzes dann nicht, wenn dem Arbeitgeber gegebenenfalls unterlaufene Unrichtigkeiten beim Lohnsteuerabzug ohnehin auf dem Weg der Erlassung eines Veranlagungsbescheides korrigierbar sind, zumal im Veranlagungsverfahren Bindung weder an die Lohnsteuerberechnung des Arbeitgebers noch an ein allfällig vorangegangenes Lohnsteuerverfahren besteht (VwGH vom 04.06.2003, 2002/13/0241). Dies gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung zur Einkommensteuer bereits erfolgt ist oder nicht (VwGH vom 01.07.2003, 2002/13/0214).

Der Bw. wurde für die Kalenderjahre 2004 bis 2007 mit Bescheiden vom 17. März 2006, vom 19. Dezember 2006, vom 2. Oktober 2007 und vom 29. September 2008 rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt. Wie obig dargelegt, kommt zufolge des dem Gesetz zu entnehmenden Vorranges des Veranlagungsverfahrens gegenüber dem lediglich subsidiären Behelf eines Antrages nach § 240 Abs. 3 BAO eine stattgebende Erledigung über einen solchen Antrag auch dann nicht mehr in Betracht, wenn die Veranlagungsverfahren über die vom Antrag betroffenen Zeiträume bereits rechtskräftig abgeschlossen sind. Denn eine im jeweiligen Veranlagungsverfahren geltend zu machende bzw. zu berücksichtigende Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 nachträglich im Wege eines (subsiären) Rechtsbehelfes außerhalb der Rechtsschutzeinrichtungen des 7. Abschnittes der BAO herbeiführen zu wollen, liefe auf eine unzulässige Durchbrechung der Rechtskraft der betreffenden Veranlagungsbescheide hinaus (VwGH 24.01.2007, 2006/13/0171).

Mangels Befugnis des Bw. zur Stellung eines Rückzahlungsantrages gemäß § 240 Abs. 3 BAO wäre dieser richtigerweise als unzulässig zurückzuweisen gewesen. Dadurch, dass das Finanzamt diesen Antrag als unbegründet abgewiesen hat, ist der Bw. aber in keinem Recht verletzt.

Gesamthaft war daher auf die Frage, ob die begehrte Steuerpflicht der Bezüge zuzubilligen war, nicht einzugehen und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Jänner 2012