



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 13. Juni 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheid- spruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) machte in der elektronisch eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2006 Aus- und Fortbildungskosten von 2.098 € geltend. Gegen den am 13.6.2007 aus gefertigten Bescheid, in dem diese Ausgaben nicht anerkannt wurden, wurde Berufung erhoben und u.a. eingewendet, dass die Bezüge für die Auslandstätigkeit als Entwicklungshelfer in Höhe von 3.044,68 € bisher (vom Arbeitgeber) nicht berücksichtigt wurden und steuerfrei zu belassen sind. In der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt dazu aus, dass neben der Eigenschaft als Fachkraft der Entwicklungshilfe (für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung) auch erforderlich sei, dass es sich um ein Vorhaben handle, das dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik gemäß § 9 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes (kurz: EZA-G) entspreche. „Die Durchführung einer journalistischen Recherche zur humanitären Hungersnot in Kenia für verschiedene Reportagen zur Veröffentlichung in Tageszeitungen und Caritas-Medien, das Sammeln von Material für eine Reportage im Radio, das Machen von Fotos für die Reportagen und für die allgemeine

Verwendung sowie das Führen von Interviews für die Veröffentlichung in diversen Medien“ stellten keine Tätigkeiten als Fachkraft der Entwicklungshilfe dar. Ob ein konkretes Vorhaben dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entspreche, stelle eine Vorfrage dar, die nicht von der Finanzverwaltung zu beurteilen sei. Dem Ersuchen des Finanzamts um Vorlage eine Bestätigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten, aus derdies ersichtlich sei, sei nicht entsprochen worden.

Dagegen wurde im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz u.a. eingewendet, dass berichtigte Lohnzettel ausgestellt wurden. Der beiliegenden Bestätigung der Austrian Development Agency (ADA) vom 26.2.2008 sei zu entnehmen, dass die B als Entwicklungshilfeorganisation anerkannt sei. Die Auslandstätigkeit des Bw. sei keinesfalls als Pressetätigkeit einzustufen; sie betreffe grundlegende Entwicklungs- und Aufbauarbeit in Krisen- und Katastrophengebieten, über die gelegentlich auch in den Medien berichtet werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Anwendbarkeit der Steuerbefreiung (§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988):

a.) Nach § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer Einkünfte befreit, die Fachkräfte der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) als Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen im Sinne des § 3 Abs. 2 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes, BGBI. I Nr. 49/2002, für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern bei Vorhaben beziehen, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 9 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes) entsprechen.

Die Steuerbefreiung steht (somit) nur unter bestimmten Voraussetzungen zu. Es muss sich um Einkünfte handeln, die bezogen werden

a.) von Fachkräften der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern,
b.) als Arbeitnehmer (im steuerrechtlichen Sinn),
c.) von Entwicklungsorganisationen im Sinne des § 3 Abs. 2 des EZA-G,
d.) bei Vorhaben, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 9 EZA-G, nunmehr wohl § 23 EZA-G) entsprechen.

b.) § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 wurde mit dem BudgBeglG 2003, BGBI. I Nr. 171/2003, neu gefasst und lautete bis zum Inkrafttreten dieses Gesetzes: Von der Einkommensteuer sind befreit: „Einkünfte, die Fachkräfte der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) als Arbeitnehmer von Entwicklungshilfeorganisationen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Entwicklungshilfegesetzes, BGBI. Nr. 474/1974, für ihre Tätigkeit in Entwicklungsländern im Rahmen

von Vorhaben beziehen, die dem Entwicklungshilfeprogramm (§ 8 des Entwicklungshilfegesetzes) entsprechen“.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ist dazu ausgeführt, dass das Entwicklungshilfegesetz 1974 durch das EZA-G am 30.3.2002 außer Kraft gesetzt worden sei. An die Stelle der in § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 enthaltenen Verweise auf das Entwicklungshilfegesetz (§ 1 Abs. 2, § 8) würden daher die Verweise auf § 3 Abs. 2 und § 9 EZA-G treten. Als Entwicklungsländer würden jene Länder und Gebiete gelten, die jeweils im Anhang zum „Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik“ aufgezählt sind (EBRV 59 GP. XXII).

c.) Wer als „Fachkraft der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experte)“ anzusehen ist, ist dem EStG 1988 nicht zu entnehmen. Eine Regelung, in der diese Begriffe Verwendung fanden, war zwar schon mit dem AbgÄG 1981, BGBl. 620, mit Wirkung ab der Veranlagung 1982 in das EStG 1972 aufgenommen worden (§ 3 Z 14a zweiter Absatz EStG 1972). Dessen ungeachtet ist der Begriff der „Fachkraft der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experte)“ im Sinne des § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 574/1983, „über den Personaleinsatz im Rahmen der Zusammenarbeit mit Entwicklungsländern (Entwicklungshelfergesetz)“ zu verstehen. § 2 dieses Gesetzes umschreibt die Fachkräfte der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer und Experten) als eigenberechtigte Personen, die im Auftrag einer österreichischen Entwicklungshilfeorganisation in Entwicklungsländern zu dem Zweck tätig sind, im Rahmen eines Vorhabens (Projektes), das den Grundsätzen des Entwicklungshilfeprogramms entspricht, an der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung dieser Länder mitzuarbeiten oder die von einer Entwicklungshilfeorganisation für einen solchen Einsatz vorbereitet werden. Zwischen der Entwicklungshilfeorganisation und der Fachkraft ist ein schriftlicher Dienstvertrag (sog. Einsatzvertrag) abzuschließen, der insbesondere den Ort, die voraussichtliche Dauer, die Art und den Aufgabenbereich des Einsatzes, die Bezeichnung des Projektes und des Rechtsträgers des Projektes im Entwicklungsland zu bezeichnen hat (§ 4 Z 1). Der Einsatzvertrag kann auch Teil eines Vertrages für die gesamte Dauer der Beschäftigung der Fachkraft sein (§ 5).

d.) Gemäß § 13 Abs. 2 des zitierten Gesetzes unterliegen die Fachkräfte hinsichtlich ihrer *Einkünfte aus dem Einsatzvertrag* den Bestimmungen des § 3 Z 14a des Einkommensteuergesetzes 1972 (EStG 1972). Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften über öffentliche Abgaben oder Beiträge auf Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972, so treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 (§ 111 EStG 1988). § 13 des Entwicklungshelfergesetzes verweist daher, was die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus dem Einsatzvertrag betrifft, auf § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 (*Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 3 Tz 18). Dies bedeutet aber, dass sich die

Steuerbefreiung des EStG 1988 nur auf Einkünfte aus Einsätzen bezieht, die sich aus einem Einsatzvertrag iSd Entwicklungshelfergesetzes ergeben. Gemäß § 9 Abs. 1 dieses Gesetzes hat ein solcher Einsatz mindestens ein Jahr zu betragen.

e.) An diesem Ergebnis ändert nichts, dass § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 durch das BudgBeglG 2003 an das EZA-G angepasst wurde. Der Begriff der „Fachkraft der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experte)“ ist unverändert geblieben.

Für eine solche Auslegung spricht auch der Zweck der Steuerbefreiung, die nach den Erläuternden Bemerkungen des AbgÄG 1981 aus sozialen Gründen erfolgte (*Hofstätter/Reichel, aaO.*) und einen Anreiz schaffen sollte, Entwicklungshilfe im Ausland zu erbringen (*Doralt, EStG, § 3 Tz 60*).

2.) Der Bw. wandte im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (lediglich) ein, dass seine Tätigkeit „grundlegende Entwicklungs- und Aufbauarbeit in Krisen- und Katastrophengebieten betreffe“. Er behauptet aber weder, Entwicklungshelfer iSd Entwicklungshelfergesetzes zu sein noch über einen Einsatzvertrag iSd dieses Gesetzes zu verfügen. Aus dem (über Ersuchen des Finanzamts nach Vorlage eines Arbeitsvertrags) eingereichten Dienstzettel ergibt sich nur, dass der Bw. bei der C als D beschäftigt ist und auf sein Dienstverhältnis neben den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere jenen des Angestelltengesetzes, der Kollektivvertrag für Arbeitnehmer und Lehrlinge karitativer Einrichtungen der E in Österreich sowie die jeweils gültigen Betriebsvereinbarungen der F anzuwenden sind. Angaben iSd § 4 des Entwicklungshelfergesetzes sind in diesem Dienstzettel nicht enthalten (vor allem mangelt es an Angaben iSd § 4 Z 1 des Entwicklungshelfergesetzes). Der Bw. war zwar im Berufungsjahr 18 Tage in G und 21 Tage sowie weitere 7 Tage im H. Der auf diese Tätigkeiten entfallende (als steuerfrei angesehene) Betrag wurde rein rechnerisch aus dem Monatslohn (zuzüglich anteiliger Sonderzahlungen) für 46 Tage aliquot ermittelt (FAX vom 10.12.2007). Es ist kein Anhaltspunkt dafür vorhanden, dass der Bw. mit diesem Betrag für eine Auslandstätigkeit *als* Fachkraft der Entwicklungshilfe iSd Entwicklungshelfergesetzes entlohnt werden sollte.

3.) Der Bw. wurde mit Schreiben des Finanzamts vom 16.1.2008 ersucht, eine Bestätigung des Bundesministeriums für auswärtige Angelegenheiten vorzulegen, aus der sich ergäbe, dass er im Rahmen eines *Vorhabens* tätig war, das dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 23 EZA-G) entspricht. Eine solche Bestätigung wurde nicht vorgelegt. Darauf hat das Finanzamt in der Berufungsverentscheidung (ergänzend) hingewiesen. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde weder behauptet, dass der Bw. im Rahmen solcher Vorhaben tätig war noch wurde eine Bestätigung (solchen Inhalts) nachgereicht. Es wurde lediglich eine Bestätigung darüber

vorgelegt, dass die C seit Bestehen der ADA Fördernehmer der Österreichischen Entwicklungszusammenarbeit (Entwicklungsorganisation iSd § 3 Abs. 2 EZA-G) ist. Die Erzielung von Einkünften bei Vorhaben, die dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen, ist zwar letztlich von der Abgabenbehörde selbst zu beurteilen. In Anbetracht der Behauptung des Vorliegens einer Steuerbefreiung ist es aber in erster Linie die Aufgabe des Bw., das Vorliegen (auch) dieses Tatbestandsmerkmals nachzuweisen bzw. auf geeignete Weise glaubhaft zu machen, zumal sein Arbeitgeber von einem Vorliegen der Steuerbefreiung im Zuge des Lohnsteuerabzugs (noch) nicht ausgegangen ist.

4.) Der Bw. wandte im Berufungsverfahren ein, dass eine Mindestaufenthaltsdauer (im Ausland) nach Rz 71 der LStR 2002 nicht erforderlich sei; die Steuerbefreiung könne (danach) bereits bei einem eintägigen Einsatz gegeben sein, sofern alle weiteren Voraussetzungen (Entwicklungshelfer bzw. Experte, konkretes Entwicklungshilfevorhaben) vorlägen. Abgesehen davon, dass sich aus den Richtlinien subjektive Rechte des Steuerpflichtigen nicht ergeben, dürfte die zitierte Aussage auch nur so zu verstehen sein, dass eine "ununterbrochene" Auslandstätigkeit von über einem Monat in § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 – im Unterschied zu § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 – nicht erforderlich ist (*Doralt*, aaO.; vgl. schon *Schuch*, Die lohsteuerlichen Änderungen auf Grund des AbgÄG 1981, ÖStZ 1982, 34).

5.) Im Vorlageantrag wurden Steuerberatungskosten von 228,00 € geltend gemacht. Diese Kosten waren als Sonderausgaben anzuerkennen.

6.) Bei den geltend gemachten Fortbildungskosten handelt es sich – der Beantwortung des Vorhalts vom 21.7.2008 zufolge – zum einen um einen Teil der Kosten eines Trainer-Trainings für logistische Rahmenanalyse in I (der andere Teil wurde von der Arbeitgeberin bezahlt), zum anderen um Aufwendungen für Trainings- und Coachingeinheiten für den Einsatz in Krisengebieten (die vorausgehende Grundausbildung wurde von der Arbeitgeberin beglichen). Sie stehen mit dem vom Bw. entfalteten Beruf in ausreichendem Zusammenhang und waren daher als Werbungskosten anzuerkennen.

7.) Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 22. Juli 2008