

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die Mag. ***12***, Steuerberater, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 6. Jänner 2015 gegen die Bescheide des ehemals ***FA***, nunmehr FAÖ DS ***6***, vom 4. Dezember 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Beschwerdefall ist strittig, ob für die Beschwerdeführerin (abgekürzt mit Bfin.) die Steuerbefreiung des § 3 Z 11 lit b EStG 1988 (Entwicklungshelferin /Expertin) hinsichtlich der in Afrika/Tansania erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zur Anwendung kommt.

Berechnungsfragen waren nicht strittig.

I. Verfahrensgang

Am 13.12.2013 wurden die Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2008 und 2009 beim Finanzamt eingereicht.

Der zuständige bundesweite Fachbereich Lohnsteuer wurde vorab um Einschätzung der steuerrechtlichen Beurteilung des § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 ersucht.

In der Stellungnahme v. 13.06.2014 (E-Mail) wurde vom bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer eine rechtliche Darlegung seiner Sichtweise abgegeben. Diese entspricht im Wesentlichen der Position der zuständigen Fachabteilung des Bundesministeriums für ***7*** v.08.05.2014 bzw. v.18.06.2014. Danach sei die Steuerbefreiung ausgeschlossen.

Danach erfolgte die Veranlagung für die Jahre 2008 und 2009 (Einkommensteuerbescheide jeweils v. 04.12.2014 -ohne Ansatz einer Steuerbefreiung).

Dagegen wurde rechtzeitig **Beschwerde** erhoben.

In der Beschwerde wurde zusammengefasst ausgeführt:

- a) *Fachkraft Entwicklungshilfe für die Tätigkeit in einem Entwicklungsland: Die Bfin. habe ein abgeschlossenes Studium der Wirtschaftspädagogik. Sie sei für die Tätigkeit der Aus- und Weiterbildung, des Managements, Aufbau eines Trainingscenters, Beratung etc. nach Tansania (Entwicklungsland) entsendet worden. Bezugnehmend auf § 2 des Entwicklungshilfe-Gesetzes, welches festlegen würde, was eine Fachkraft Entwicklungshilfe sei, wurde auf die Punkte lit c und lit d) der Beschwerde verwiesen. Nach § 2 des Entwicklungshilfegesetzes seien Fachkräfte eigenberechtigte Personen, die im Auftrag einer österreichischen Entwicklungshilfeorganisation in Entwicklungsländern zu dem Zweck tätig sind, im Rahmen eines Vorhabens (Projektes) , das den Grundsätzen des Entwicklungshilfeprogrammes entspreche, an der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung dieser Länder mitzuarbeiten oder die von einer Entwicklungsorganisation für einen solchen Einsatz vorbereitet würden. Im Anhang wurde der Einsatzvertrag 2008 (Seite 4) sowie des der Einsatzvertrages 2009-2011 (Seite 5 Seite 6) hingewiesen.*
- b) *Die Bfin. sei auch als Angestellte von ***1*** tätig gewesen (Verweis auf den Einsatzvertrag 2008 (Seite 5 bis Seite 6)).*
- c) *Entwicklungshilfeorganisation im Sinne des EZA-G: Dieses verweise ausdrücklich auf die Gleichstellung von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Die Frage, ob die Einrichtung, für die sie tätig gewesen sei, in den Rahmen von § 3 Abs. 2 EZA-G falle, wurde vom Finanzamt geprüft und das Finanzamt habe bei einem Treffen am 18.03.2014 in ***10***, 3.Bezirk, V-Zstr.7, dass der zweite Satz des zweiten Absatzes des § 3 EZA-G zur Anwendung käme. § 3 Abs. 2 EZA-G verweise ausdrücklich auf Entwicklungsorganisationen. Im Sinne dieses Bundesgesetzes seien Entwicklungsorganisationen gemeinnützige juristische Personen des privaten Rechtes, sofern diese Entwicklungszusammenarbeit zu ihren satzungsmäßigen Zielen erklären und dies zu ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit gehöre. Zu den Entwicklungsorganisationen seien Einrichtungen insbesondere der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, der Länder der Gemeinden und sonstigen öffentlich-rechtlicher Körperschaften sowie Unternehmen gleichzuhalten, soweit sie Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des §§ 2 Absatz 3 EZA-G leisten würden. Im Anhang wurde auf die Vereinsstatuten, S.7 bis S. 12, zu ***1***, auf die ***2***, S.13 bis S.22, sowie auf die Lizenzvereinbarung zwischen ***1*** und ***2***, S.23 –S.26 hingewiesen.*

d) Vorhaben, die dem 3 Jahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik § 9 EZA-G, nunmehr wohl §§ 23 **EZA-G** entsprechen. Es werde auf den Brief des Büros von ***2*** in Daressalam hingewiesen, mit dem die Bfin. vor Ort zusammengearbeitet habe, in dem detailliert dargestellt sei, dass ihre Tätigkeiten dem 3-Jahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen würden. Das Bundesministerium für ***7*** hätte in einem Kommunikationsschreiben nicht bezweifelt, dass ihre Tätigkeit inhaltlich in den Vorhaben der drei Jahresprogramme der österreichischen Entwicklungspolitik enthalten seien. Auf den Anhang Brief von ***2*** inklusive Anhänge ATT 1 bis ATT 21; Seite 27-75 (Brief des Bundesministeriums für ***7*** v. 6. Mai 2014 Seite 76 und v. 18. Juni 2014, Seite 77, sowie der Kommunikationen mit dem Bundesministerium vom 22. Mai 2014, Seite 78, wurde verwiesen. Der Beschwerde wurden insgesamt 78 Seiten an Unterlagen über ihre Tätigkeit in Tansania beigelegt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** v. 15.06.2016, zugestellt am 20.06.2016, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 stehe nicht zu. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

Auf die zweimalige Auskunft des Bundesministeriums ***7*** Abteilung VI/4 v. 06. Mai 2014 und auch vom 18. Juni 2014 (vgl. Seite 76 und 77 der Beschwerde) wurde verwiesen. Für die Annahme einer Entwicklungshilfeorganisation wäre es nämlich lt. § 3 Abs. 2 EZA-G notwendig, dass Entwicklungszusammenarbeit ausdrücklich als eines der Hauptziele in den Statuten des Vereins ausgewiesen ist. Die beiden wesentlichen Grundbedingungen lauten dahingehend lediglich, dass der Verein - eine gemeinnützige juristische Person des privaten Rechts ist und Entwicklungszusammenarbeit zu seinen satzungsmäßigen Aufgaben und seiner tatsächlichen Geschäftstätigkeit gehört. Dies sei aber hier nicht der Fall.

Mit Fristverlängerungsantrag v. 24.06.2016 wurde von der stl. Vertretung per Finanzonline ersucht, die Frist für einen Vorlageantrag bis 31.10.2016 zu verlängern.

Mit Bescheid v.27.06.2016 wurde die Frist zur Erhebung eines Vorlageantrages bis 31.10.2016 vom Finanzamt verlängert.

Der **Vorlageantrag** v.05.09.2016 langte am 07.09.2016 beim zuständigen ehemaligen Finanzamt ein.

Ergänzend wurde darin von der Bfin. ausgeführt:

„Mein Arbeitgeber hat für mein Gehalt in den Jahren 2008 - 2011, in welchen ich nach Tansania entsandt war und dort Entwicklungshilfe leistete, Lohnsteuer abgegeben. Seit mehreren Jahren bin ich nun bezüglich einer Rückzahlung aufgrund der Steuerbefreiung für Einkünfte aus Entwicklungshilfe gemäß §3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 schriftlich, mündlich und persönlich mit dem Finanzamt in Kommunikation. Ich habe am 04.12.2014 entsprechende

*Einkommensteuerbescheide über die Jahre 2008 und 2009 erhalten und Ansuchen auf Steuerbefreiung abgewiesen wurde. In der Bescheidbegründung vom 27. Juni 2016 (Beschwerdevorentscheidung 15.6.2016) wurde nicht auf die Argumentation der Beschwerde eingegangen oder Bezug genommen. Die Begründung gibt an, dass nicht alle Voraussetzungen für eine Entwicklungshilfeorganisation im Sinne des § 3 Abs. 2 EZA-G erfüllt seien. Nicht berücksichtigt wurde jedoch Satz 2 des § 3 EZA-G, welcher ausdrücklich auf die Gleichstellung von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften verweise. Am 05.01.2015 habe die Bfin. Beschwerde eingebracht, da die Frage, ob die Einrichtung, für die sie tätig gewesen sei, in den Rahmen von § 3 Abs. 2 EZA-G falle, wurde vom Finanzamt geprüft und das Finanzamt, vertreten durch ADir ***17*** und Mag. ***18***, bestätigte in einem Treffen am 18.03.2014 in ***10***, ***19*** Bezirk, ***20***, dass der zweite Satz des 2. Absatzes in § 3 zur Anwendung komme. § 3 EZA-G: Entwicklungsorganisationen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind gemeinnützige juristische Personen des privaten Rechts, sofern Entwicklungszusammenarbeit zu ihren satzungsmäßigen Zielen und ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit gehört. Den Entwicklungsorganisationen sind Einrichtungen insbesondere der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, der Länder, der Gemeinden und sonstiger öffentlich-rechtlicher Körperschaften sowie Unternehmen gleichzuhalten, soweit sie Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 leisten.*

Folgende Unterlagen waren diesem Vorlageantrag angeschlossen:

-Beschwerde vom 05.01.2015

-Einsatzvertrag 2008 und Einsatzvertrag 2009-2011

*-Brief der ***2*** (für die die Bfin. vor Ort tätig war) bezüglich den Aufgabenbereichen der geleisteten Entwicklungshilfe*

*-Statuten von ***2*** Österreich und ***2****

-Projektbeschreibung eines der von mir implementierten Projekte (Radioakademie)

-Liste von mir im Zeitraum 2008-2011 ausgebildeter Mitarbeiter

*Weitere Unterlagen betreffend der Arbeit vor Ort wurden vorgelegt und werden gerne auf Verlangen nachgereicht: Trainings-Kalender, Operationsmanual, Accounting manual, Guide for the start of the activities of Promotion, Objectives WF Africa 2011, Training Centre - Status of Implementation, Program schedules of several training activities, Radio Programming structure including examples of educational programs, Radio Program of ***2*** Tansania, examples of collaborations for education via radio programs etc.*

Aus dem **Vorlagebericht des Finanzamtes** v. 13.09.2018 ergibt sich auszugsweise Folgendes:

*„Aus Sicht des Bundesministeriums für ***7*** vom 6. 05.2014 bzw. vom 18.06.2014 sei aufgrund der vorliegenden Unterlagen – insbesondere der Vereinsstatuten – festzuhalten, dass es sich bei der Tätigkeit des Vereins "****1****" nicht um Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes (EZA-G) handle. Dazu wäre es nämlich notwendig, dass Entwicklungszusammenarbeit eines der Hauptziele in den Statuten des Vereines sei. Dies treffe für den Verein "****1****" aufgrund der vorgelegten Statuten nicht zu. Daher stehe für die Einkünfte aus den Jahren 2008 und 2009 die Steuerfreiheit gemäß § 3 Abs. 1 Z. 11 EStG 1988 nicht zu“.*

Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung v. 08.10.2018, eingelangt beim BFG am 10.10.2018, wurde ein Antrag auf Durchführung einer m.V. gestellt.

Aus den Abfragen des BFG aus dem Zentralen Melderegister v. 18.06.2021 bzw. v. 24.06.2024 ergab sich, dass ein österreichischer Wohnsitz ***8***, für den Beschwerdezeitraum gegeben war. Dies bedeutet in sachverhaltsmäßiger Hinsicht, dass sie ihren österr. Wohnsitz in Österreich nicht aufgeben hat. Die Bfin. ist daher unbeschränkt steuerpflichtig.

Das nunmehrige FAÖ DS ***6*** wurde mit Schreiben (E-Mail) des BFG v.21.05.2024 eingeladen, eine weitere Stellungnahme abzugeben.

Mit E-Mail v. 19.06.2024 wurde vom FAÖ DS ***6***, Fachbereich, eine ergänzende weitere ablehnende Stellungnahme abgegeben. Auf diese wird verwiesen.

DAS BUNDESFINANZGERICHT HAT ERWOGEN:

1. Sachverhalt

Die Bfin., welche in Österreich, ***9***, ihren Wohnsitz hat, wurde von ihrem österreichischen Arbeitgeber, dem Verein ***2*** mit Sitz in ***10*** aufgrund eines Entsendevertrages (=Einsatzvertrag/Dienstvertrag) im Zeitraum ab 1. Juli 2008 bis Juli 2009 (=Beschwerdezeitraum) nach Afrika, Tansania, entsendet. Der Einsatzvertrag wurde weiters noch bis Dezember 2011 verlängert.

Die Aufgaben der betroffenen Person sind wie folgt umschrieben:

- Rekrutierung und Ausbildung neuer Mitarbeiter in der Zentrale sowie in den Regionen
- Schulung der bestehenden Mitarbeiter
- Mithilfe und Beratung für den Aufbau eines neuen Managementteams
- Verantwortung für die Geschäfte von _____ bis ein neuer Geschäftsführer/in rekrutiert und geschult wird
- Neustrukturierung der Administration gemeinsam mit neu geschulten Mitarbeitern
- Wartung und Neuerrichtung von Sendeanlagen
- Aufbau und Ausbildung eines technischen Teams
- Erlangung neuer Sendefrequenzen für Dar Es Salaam und andere Gebiete und diesbezügliche Einschulung der örtlichen Mitarbeiter
- Mithilfe im Kontinentalbüro der _____ in der Entwicklungsarbeit für Afrika

Die Projekte werden wie folgt umschrieben:

Tansania wurde bis Dezember 2011 verlängert. Sie wurde als Entwicklungshelferin für die „_____ NGO“ mit dem Projekt „Betreuung der afrikanischen Radios, Aufbau des kontinentalen Trainingscenters inklusive technischem Labor“ betraut, welches folgende Aufgabenbereiche umfasst:

- Aufbau eines kontinentalen Trainingscenters für Rundfunkmitarbeiter (mit Trainingsräumen, Auditorium, diversen Studios, Multimediarraum, Werkstatt, etc.)
- Rekrutierung und Ausbildung von Mitarbeitern für die Bereiche Management, Administration und Verwaltung, Öffentlichkeitsarbeit, Marketing und Promotion, Redaktion/Journalismus
- Ausbildung und Beratung neuer und bestehender Mitarbeiter sowie der Vorstandsmitglieder aller afrikanischer Radio Maria Stationen (Burkina Faso, Burundi, Elfenbeinküste, Gabun, Kamerun, Kenia, Demokratische Republik Kongo, Republik Kongo (Brazzaville), Malawi, Mosambik, Ruanda, Sambia, Sierra Leone, Tansania, Togo, Uganda, Zentralafrika)
- Aufbau und Ausbildung eines technischen Teams
- Aufbau einer kontinentalen Hochfrequenz-Reparaturwerkstatt/Labor
- Mithilfe und Beratung für den Aufbau diverser Managementteams, Koordination und Begleitung von Wirtschaftsprüfungen
- Verstärkung von Good Governance Leitlinien sowie Einführung entsprechender Strukturen, Qualitätssicherung
- Organisation und Leitung von nationalen und internationalen Konferenzen
- Planung und Durchführung von Trainingsprogrammen und entsprechendem Trainingsmaterial für die verschiedenen Bereiche einer Rundfunkanstalt (Administration und Management, PR und Marketing/Promotion, Redaktion, Technik etc.)
- Wartung und Neuerrichtung von Rundfunk-Sendeanlagen (v.a. Solaranlagen)
- Einführung und Förderung neuer Zahlungssysteme ("mobile money"), v.a. in ländlichen Gebieten
- Einführung und Förderung von Rundfunk-Programmen zu 'aktuellen Themen' (wie z.B. Gesundheit und Hygiene, Ernährung, Ausbildung, Landwirtschaft und Nachhaltigkeit, Frieden und Völkerverständigung, Menschenrechte, Gleichberechtigung, Landrechte, Armutsbekämpfung, etc)

Vereinsstatuten von ***2***

Aus den vorgelegten **Vereinsstatuten** von ***1*** geht – soweit für den Beschwerdefall relevant- Folgendes hervor:

§ 1 Name Tätigkeitsbereich

Der Verein führt den Namen ***1***. Er hat seinen Sitz in ***10*** und erstreckt seine Tätigkeit auf ganz Österreich. Der Verein verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zwecke im Sinne des §§ ***19*** und 47 der Bundesabgabenordnung. Seine Tätigkeit ist nicht auf Gewinn ausgerichtet.

§ 2 Vereinszweck

1. Der Verein setzt sich die Förderung der Allgemeinheit auf geistigem, kulturellem und sittlichem Gebiet, insbesondere durch die Verbreitung religiöser und ethischer Inhalte mit dem Ziel eine wertorientierte Lebenskultur in allen gesellschaftlichen Bereichen zu fördern, zur Aufgabe. Deshalb zählen zur Zielgruppe Personen allen Altersschichten und Lebenssituationen wie z.B. Menschen im Berufsleben, junge Familien ebenso wie einsame und kranke, sowie Personen am Rande der Gesellschaft.

2. Dies alles im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten und in Übereinstimmung mit den **Grundsätzen der Katholischen Kirche.**

§ 3 Tätigkeit zur Verwirklichung des Vereinszweckes

1. Der Vereinszweck solle durch die angeführten Tätigkeiten und finanziellen Mittel erreicht werden.

2. Für die Verwirklichung des Vereinszweckes vorgesehene ideelle Tätigkeiten sind:

a) der Betrieb von Radiostationen, die Herstellung, Sendung und Verbreitung von Radioprogrammen mit kulturellen, ethischen sowie religiösen Charakter. Die Programme haben insbesondere religiöse, gesellschaftspolitische, soziale, kulturelle sowie wirtschaftliche Themen zum Inhalt. Sie verfolgen das Ziel, eine wertorientierte Lebenskultur in allen gesellschaftlichen Bereichen zu fördern.

b) die Förderung Unterstützung und Bereitstellung von Finanzmitteln für religiöse, wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rundfunkprogramme

c) die Durchführung von Veranstaltungen gemäß den unter lit. a) genannten Zielsetzungen

d) die der Betrieb von Internet Service gemäß der unter a) genannten Zielsetzungen

e) Herausgabe von Printmedien gemäß den unter a) genannten Zielsetzungen

f) eigenproduzierte oder von Dritten erworbene Radioprogrammen

g) der Herausgabe vom Programm-und Mitteilungsblättern sowie anderen periodischen oder nicht periodischen Schriftwerken

h) die Errichtung von Tonträgerarchiven

i) die Verwendung der durch die neuen Technologien entstandenen und entstehenden Verteilung-von Verbreitungsmöglichkeiten von Radioprogrammen und Sendeinhalten

j) Publikationen und Dienste im Internet

3) Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:

- a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge
- b) Subventionen und Förderungen
- c) Spenden, Sammlungen Vermächtnis nur sonstigen Zuwendungen
- d) Vermögensverwaltung (z.B. Zinsen, sonstige Kapitaleinkünfte, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung
- e) Erträge aus Vereinsveranstaltungen
- f) Kostenersatz für die Teilnahme an Veranstaltungen

Ein- u. Verkauf v. Waren wie etwa T-Shirts Aufkleber etc. - soweit es sich um Identifikationsmaterialien oder Mittel zur Verbreitung der Vereinsideen handle.

Die folgenden Bestimmungen normieren die Arten der Mitgliedschaft (§ 4), den Erwerb der Mitgliedschaft (§ 5), die Beendigung der Mitgliedschaft (§ 6) , Rechte und Pflichten der Mitglieder (§ 7), Vereinsorgane (§ 8) , die Generalversammlung ,Aufgabenkreis der Generalversammlung, Regelungen über den Vorstand ,Aufgabenkreis des Vorstandes sowie besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder ,dem Rechnungsprüfer und das allenfalls einzuberufende Schiedsgericht.

Der Sachverhalt ist unstrittig.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten elektronischen Aktenteilen, insbesondere aus dem Entsendevertrag v.01.07.2008, den Vereinsstatuten von ***2*** Ö., und dem umfassenden Parteivorbringen, insbesondere aus der Stellungnahme des FAÖ DS ***6*** v. 19.06.2024 (nur rechtliche Ausführungen).

3. Rechtliche Beurteilung

a) Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A) Verfahrensrechtliches:

Zum Antrag der stl. Vertretung v. 08.10.2018, eingelangt am 10.10.2018, wird vom Gericht bemerkt:

Gemäß § 274 Abs. 1 Z. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung über eine Beschwerde stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) oder... beantragt wird.

Ein Rechtsanspruch der Partei auf eine mündliche Beschwerdeverhandlung besteht nur dann, wenn sie rechtzeitig (somit in der Beschwerde, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung) beantragt wurde (vgl. z.B. Ritz, BAO, 7.Aufl., § 274 Tz 1), wobei es auf das Motiv für das verspätete Unterbleiben einer derartigen Antragstellung nicht ankommt (VwGH 27.3.2008, 2004/13/0141).

Dieser Antrag der stl. Vertretung v.08.10.2018 war verspätet eingebracht worden. Ein früherer Antrag der stl. Vertretung ist der Aktenlage nicht zu entnehmen (siehe auch Vorlagebericht des nunmehr FAÖ DS ***6***).

B) Inhaltliches:

§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 definiert folgende (kumulativ zu erfüllenden) Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Einkünfte:

- a) Es muss sich um Fachkräfte der Entwicklungshilfe handeln (Entwicklungshelfer oder Experten).
- b) Diese müssen Arbeitnehmer einer Entwicklungsorganisation iSd § 3 Abs. 2 EZA-G sein.
- c) Die Tätigkeit muss in Entwicklungsländern entfaltet werden.
- d) Das Vorhaben muss dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik entsprechen.

Die Bfin. erzielte daher im Beschwerdezeitraum nichtselbständige Einkünfte iSd § 25 EStG 1988.

Gemäß § 47 EStG Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist dann der Fall, wenn die tätige Person in der

Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 81) des Arbeitgebers besteht. Arbeitnehmer ist eine natürliche Person, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht. Arbeitgeber ist, wer Arbeitslohn im Sinne des § 25 auszahlt.

Aus der Sicht des nationalen Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist derjenige Arbeitgeber, der den Lohnaufwand trägt (VwGH vom 19.4.1988, 85/14/0145).

Es besteht kein DBA Ö mit Afrika/Tansania.

§ 3 EZA-G idF BGBl I 49/2002 bzw. BGBl I 56/2003 ab 15.08.2003 lautet:

(1) Als Entwicklungsländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jene Länder und Gebiete, die jeweils im Anhang zum Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 9) aufgezählt sind. Bei der Auswahl ist die vom Entwicklungshilfesausschuss der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erstellte Liste der Entwicklungshilfeempfänger zu berücksichtigen.

(2) Entwicklungsorganisationen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind gemeinnützige juristische Personen des privaten Rechts, sofern Entwicklungszusammenarbeit zu ihren satzungsmäßigen Zielen und ihrer tatsächlichen Geschäftstätigkeit gehört. Den Entwicklungsorganisationen sind Einrichtungen insbesondere der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, der Länder, der Gemeinden und sonstiger öffentlich-rechtlicher Körperschaften sowie Unternehmen gleichzuhalten, soweit sie Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 leisten.

Verweis des § 3 Z 11 EStG 1988 idF BGBl 2003/71 auf § 2 Abs. 3 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz (EZA-G) , idF BGBl I 56/2003:

§ 2. (1) Entwicklungszusammenarbeit im Sinne dieses Bundesgesetzes umfasst alle Maßnahmen des Bundes, die Bestandteil der öffentlichen Entwicklungsleistungen sind und die an den Entwicklungshilfesausschuss (DAC) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) gemeldet werden. Diese Maßnahmen können von der ADA (§ 6) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durchgeführt werden.

(2) Maßnahmen gemäß Abs. 1 sind insbesondere

a) Vorhaben, die vom Bund durchgeführt werden,

b) die Förderung von Vorhaben von Organisationen im Sinne des § 3 Abs. 2, die im Einklang mit den Zielen und Prinzipien des § 1 Abs. 3 und 4 stehen, durch Zuschüsse in Form von Sach- und Geldzuwendungen oder zins- oder amortisationsbegünstigten Darlehen.

(3) Vorhaben gemäß Abs. 2 umfassen insbesondere

a) Planung und Durchführung von nach Art und Umfang bestimmten Vorhaben in Entwicklungsländern,

b) Bildung, Ausbildung und Betreuung von Menschen aus Entwicklungsländern,

c) kulturelle und wissenschaftliche Zusammenarbeit, Informationsaustausch und Technologietransfer,

d) Ausbildung und Einsatz von Entwicklungshelfern und Experten,

e) Beratung einschließlich Ausarbeitung hierfür notwendiger Pläne und Studien,

f) Maßnahmen zur Förderung des Einsatzes privatwirtschaftlicher Kooperationen,

g) entwicklungspolitische Informations-, Bildungs-, Kultur- und Öffentlichkeitsarbeit in Österreich,

h) Unterstützung der nachhaltigen wirtschaftlichen, sozialen und umweltgerechten Entwicklung in den Entwicklungsländern im Sinne der in § 1 Abs. 3 verankerten Ziele der österreichischen Entwicklungspolitik, unter Nutzung der Synergien mit der Wirtschaft und den Entwicklungsorganisationen,

i) Mitwirkung an Projekten der multilateralen Entwicklungszusammenarbeit.

Das **Bundesfinanzgericht** führt zur ausschließlichen Streitfrage (reine **Rechtsfrage**) an:

In der Zusammenschau der gesetzlichen Bestimmungen (§ 3 Z 11 EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetzes ab 21.08.2003, des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes (EZA-G) BGBl I Nr.49/2002 idF BGBl I Nr. 2003/56 ab 15.08.2003) ergibt sich für das Gericht folgende Rechtsauslegung:

Der Verein ***1*** ist keine Entwicklungsorganisation iSd § 3 Abs. 2 des EZA-G in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung:

Der Verein ***1*** ist eine Rundfunkanstalt in der Rechtsform eines gemeinnützigen Vereines. Die Gemeinnützigkeit des Vereines ***1*** steht außer Streit und war in diesem Beschwerdeverfahren nicht zu beurteilen.

Persönliche Steuerbefreiung (?) für Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen:

Der Gesetzgeber wollte mit der Norm des § 3 Z 11 lit b EStG 1988 (novelliert mit Budgetbegleitgesetz 2003 BGBl I 71 ab 21.08.2003) bewusst nur die Entsendung von Fachkräften der Entwicklungshilfe (Entwicklungshelfer oder Experten) begünstigen, die als Arbeitnehmer von Entwicklungsorganisationen im Sinne des § 3 Abs. 2 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes (EZAG) , BGBl I Nr.49/2002 (in der Fassung BGBl I Nr. 2003/56 ab 15.08.2003, in Entwicklungsländern bei Vorhaben tätig sind , die dem 3 Jahres- Programm der österr. Entwicklungspolitik (§ 23 des EZA –G) entsprechen.

Der Richter orientierte sich bei seiner Entscheidungsfindung an der Auslegung des Gesetzesbegriffes „Entwicklungsorganisation“ des § 3 Z 11 EStG 1988 bzw. im § 3 Abs. 2 EZAG 2002 bzw. in der Fassung der Novelle BGBl I 56/2003 (Wortlautinterpretation) sowie den ergänzenden Vorschriften zu den Zielen der österr. Entwicklungspolitik:

Die **Ziele der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 1 Abs. 3)** stellen sich wie folgt dar:

„(3) Die österreichische Entwicklungspolitik hat vor allem folgende Ziele zu verfolgen:

1. *die Bekämpfung der Armut in den Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem, institutionellem und sozialem Wandel führen soll,*
2. *die Sicherung des Friedens und der menschlichen Sicherheit, insbesondere durch die Förderung von Demokratie, Rechtsstaatlichkeit, Menschenrechten und guter Regierungsführung, sowie*

die Erhaltung der Umwelt und den Schutz natürlicher Ressourcen als Basis für eine nachhaltige Entwicklung.

Es geht ausschließlich um den Auf- bzw. Ausbau des Netzwerkes *****2***** und der dazugehörigen Infrastruktur (einschl. Personal- siehe auch die Stellungnahme des FAÖ DS *****6***** v. 19.06.2024). Der Verein *****1***** kann daher durch den Aufbau eines Radioprogrammes und die Weiterentwicklung von technologischen Transfers in der Region Tansania/Ostafrika nicht zur Entwicklungshilfeorganisation im Sinne des §§ 3 Abs. 2 EZA-G werden.

§ 3 Abs. 1 Z 11 EStG 1988 fordere, dass die Vorhaben dem Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik (§ 9 des Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes – richtigerweise § 23 EZAG) entsprechen.

Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik 2008-2010

Thematische Schwerpunkte

Auch die thematischen Schwerpunkte werden beibehalten.



Unter Punkt II.2.3 „Entwicklungspolitische Positionierung Österreichs gegenüber Ostafrika für den Zeitraum 2008–2010“ werde ausgeführt, dass die regionale Strategie der OEZA in Ostafrika sich auf die beiden Schwerpunktbereiche Wasser und Siedlungshygiene sowie Friede und Sicherheit mit besonderem Fokus auf Landfragen und Konfliktprävention konzentriert.

Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik 2009-2011

Unter **Punkt IV.** „Schwerpunkte der bilateralen Programmierung“ werde zur Region/Land Ostafrika auf Seite 43 ausgeführt:

Programmpriorität/ Aktionsbereiche:

- Governance, Landrechte und Konfliktprävention
- Wasser mit Fokus auf integriertes Wasserressourcenmanagement

Die Tätigkeit der Steuerpflichtigen auf Grund der Beschreibung in den Dienstverträgen entspreche daher nicht den Schwerpunktbereichen (Wasser, Friede, Sicherheit, Landrechte, Konfliktprävention) des Dreijahresprogramm der österreichischen Entwicklungspolitik 2008-2010 bzw. 2009-2011.

Das EZA-G normiert in Abs. 3:

- a) Planung und Durchführung von nach Art und Umfang bestimmten Vorhaben in Entwicklungsländern,
- b) Bildung, Ausbildung und Betreuung von Menschen aus Entwicklungsländern,
- c) kulturelle und wissenschaftliche Zusammenarbeit, Informationsaustausch und Technologietransfer,
- d) Ausbildung und Einsatz von Entwicklungshelfern und Experten,
- e) Beratung einschließlich Ausarbeitung hierfür notwendiger Pläne und Studien,
- f) Maßnahmen zur Förderung des Einsatzes privatwirtschaftlicher Kooperationen,

g) entwicklungspolitische Informations-, Bildungs-, Kultur- und Öffentlichkeitsarbeit in Österreich,

h) Unterstützung der nachhaltigen wirtschaftlichen, sozialen und umweltgerechten Entwicklung in den Entwicklungsländern im Sinne der in § 1 Abs. 3 verankerten Ziele der österreichischen Entwicklungspolitik, unter Nutzung der Synergien mit der Wirtschaft und den Entwicklungsorganisationen,

i) Mitwirkung an Projekten der multilateralen Entwicklungszusammenarbeit.

Für diese Rechtsauslegung spricht auch, dass die gegenständlichen Statuten des Vereines ***1*** keinen Passus beinhalten, der den Begriff einer „Entwicklungshilfe“ erwähnt.

Die „Wechselwirkung“ von inhaltlicher Entwicklungshilfetätigkeit einerseits und der Entsendung durch die Entwicklungsorganisation andererseits ist durch die gesetzliche Formulierung angeordnet. Beide Aspekte waren vorweg im gegenständlichen Beschwerdefall zu prüfen.

Die klassischen Bereiche der Entwicklungshilfe sind die Deckung der Grundbedürfnisse der Bevölkerung zB. die Bereitstellung der Wasserversorgung bzw. von lebenswichtigen Nahrungsmitteln sowie in gesundheitlichen Fragen wie zB. der Versorgung der Bevölkerung mit Medikamenten oder Impfstoffen, der Schaffung von Infrastrukturen wie zB. der Errichtung von Straßen zur Verbesserung der Verkehrswege gerade in den ländlichen Gegenden und Schulen zur Erlangung der Bildungskompetenz, dem Ausbau der Land- und Forstwirtschaft.

Da der Verein ***2*** seinem Wesen nach eine Rundfunkeinrichtung mit zahlreichen kirchlichen Gebetstexten und begleitend mit religiösen Liedern anzusehen ist, erreicht der Verein ***2*** noch nicht den Status einer Entwicklungsorganisation.

Eine Entwicklungsorganisation ist auch - unter Berücksichtigung der vom Verein beabsichtigten Steigerung des Christenanteiles (Stichwort: Reichweite des Hörfunkprogrammes) in Ostafrika nicht gegeben.

Die Initiierung, also der Aufbau eines technologischen Radio -Sendeprogrammes in Ostafrika /Tansania für die christliche, aber auch andere religiöse Bevölkerungskreise zählt aber -weder in seinen Ansätzen noch in einem Schwerpunkt -nicht zu den erklärten Zielen /Aufgaben der österreichischen Entwicklungspolitik.

Dieser technologische Einsatz und der damit in Zusammenhang stehende Wissenstransfer ist nicht ausreichend, um den Status einer Entwicklungsorganisation für den Verein ***1*** zu begründen.

Der Gesetzgeber verwendet bewusst nicht den Begriff zB „einer Entwicklungsorganisation ähnlich“, was auch für die Auslegung durch das Gericht spricht.

Gleichstellung (Satz 2 des § 3 Z Abs. 2 EZAG 2002)?

Fraglich ist, ob gem. § 3 Abs. 2 zweiter Satz EZA-G der Verein „***1***“ eine Einrichtung der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sei, die einer Entwicklungsorganisation gleichzuhalten ist, soweit sie Entwicklungszusammenarbeit im Sinne des § 2 Abs. 3 EZA-G leisten.

Begriff der "gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften":

Eine religiöse Vereinigung kann unmittelbar durch Gesetz oder durch Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß Gesetz vom 20.5.1874 betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBl. Nr. 68/1874 die gesetzliche Anerkennung als Kirche (christliche Religionsgemeinschaft) oder als Religionsgesellschaft (nichtchristliche Religionsgemeinschaft; Oberbegriff) erwirken.

Durch diese gesetzliche Anerkennung erlange die betreffende Religionsgemeinschaft den Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts.

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen in der Liste begünstigter Einrichtungen aufgezählt.

Die Katholische Kirche wurde durch das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich vom 1.5.1934, BGBl. II Nr. 2/1934 gesetzlich anerkannt. Gemäß Art. II des Konkordates werden weiters sämtliche Einrichtungen der Katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet wurden, als Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt.

Dazu zählen die Österreichische Bischofskonferenz, die Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, die Vereinigung der Frauenorden, die Kirchenprovinz, die Diözese, der Bischöfliche Stuhl, das Kapitel, die Pfarrkirche (Kirchenfabrik), das Pfründen- oder Benefizialvermögen, die Orden und Kongregationen, die Religiöse Gesellschaft, das Weltliche Institut, die Kirchliche Vereinigung, die Selbständige Stiftung, die Caritas der einzelnen Diözesen und die sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Institute. Dasselbe gelte sinngemäß für die Einrichtungen der anderen gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften (vgl. Rz 31 Vereinsrichtlinien 2001).

In den Statuten des Vereins „***1***“ ist kein Hinweis, dass „***1***“ als Einrichtung der katholischen Kirche anzusehen ist. Auch auf Grund der Aussagen in den VereinsR 2001, Rz 31 (Gemäß Art. II des Konkordates werden weiters sämtliche Einrichtungen der Katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet wurden, als

Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt.) liegt keine Einrichtung der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften vor. Der Verein „***1***“ ist auch gemäß § 3 Abs. 2 zweiter Satz EZA-G nicht als Entwicklungsorganisation anzusehen.

Auch das weitere Kriterium, dass die Einrichtung Entwicklungszusammenarbeit (mit diesem Projekt) iSd § 2 Abs. 3 EZA- G leistet, ist nicht erfüllt.

Eine Gleichstellung mit Kirchen bzw. gesetzlich anerkannten Religionsgemeinschaften liegt auch nicht vor. Der Verein ***1*** ist zwar als im Nahbereich der röm. katholischen Kirche stehend anzusehen, aber er ist und bleibt eine gemeinnützige Rundfunkanstalt.

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Es existiert zwar zur Frage, ob einer in Österreich wohnhaften Arbeitnehmerin des Vereines ***1*** für ihre in Ostafrika /Tansania erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Netzwerkaufbau eines Radiosenders auch in Ostafrika/Tansania) noch keine Rechtsprechung des VwGH. Diese Frage ist allerdings nicht von allgemeiner Bedeutung- sondern hat Bedeutung für die kleine Gruppe der entsendeten ArbeitnehmerInnen.

Der Verein ***1*** hat in seinen Statuten keinen satzungsmäßig verankerten Begriff einer Entwicklungsorganisation.

Da nicht alle gesetzlichen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 11 lit b EStG 1988 kumulativ vorliegen würden, steht die Steuerbefreiung für die Tätigkeit der Bfin. für den Verein „***1***“ in Afrika nicht zu.“

Überdies stellt die Auslegung des Begriffes „Entwicklungsorganisation“ iSd Entwicklungszusammenarbeitsgesetzes (EZAG) stellt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar, weswegen eine ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 21. August 2024