

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***** in der Beschwerdesache Bf, Adresse, gegen den Bescheid des FA xxx vom 12.08.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen 2012) und die festgesetzte Steuer (Einkommensteuer 2012) sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierten Bestandteil des Spruches des Erkenntnisses bildet.

Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist römisch-katholischer Priester. Er hat in seiner am 20. März 2013 elektronisch beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 im Zusammenhang mit den von der Finanzkammer der Diözese xxx gemeldeten Pensionsbezügen Aufwendungen (Krankenversicherungsbeiträge an die xxxx in Höhe von 6.479,16 Euro, Arbeitsmittel: 911,00 Euro, Reisekosten (Kilometergelder) in Höhe von 6.577,00 Euro sowie unter dem Titel „sonstige Werbungskosten“ Aufwendungen in Höhe von 500,00 Euro als Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt hat am 12. August 2013 einen Einkommensteuerbescheid für 2012 erlassen, in dem die geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung, Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der aktiven Einnahmen, die Berücksichtigung von Werbungskosten sei daher bei ausschließlicher

Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich, unberücksichtigt blieben. Die Aufwendungen für die Gruppenkrankenversicherung seien gem. § 18 EStG als Sonderausgaben absetzbar.

Der Bf hat am 11. September 2013 fristgerecht über Finanz-Online gegen die Nichtanerkennung der beantragten Werbungskosten Berufung erhoben. Bezüglich der Krankenversicherungsbeiträge beantragte er nunmehr die Berücksichtigung von 3.482,00 Euro als Werbungskosten und 2.997 Euro als Topfsonderausgaben.

In der beim Finanzamt am 12. September 2013 per Post eingelangten Begründung wurde vorgebracht, nach Zurücklegung der Stelle als Pfarrer in xxxxxx, Pfarre, sei er nach xxxxx gezogen. Damit habe er einer bei Priestern allgemein vertretenen Auffassung entsprochen, dass ein Verbleiben in der Pfarre die seelsorgerische Tätigkeit des Nachfolgers beeinflussen könnte. xxxxx habe er gewählt, weil es aus seiner früheren Tätigkeit viele Bekannte dort habe und der Weg nach xxxxxx zu einer Aushilfe, sofern dies gewünscht werde, oder zur seelsorgerischen Betreuung betagter Menschen, die mit einem Wechsel überfordert wären, nicht viel Zeit beanspruche. Er sei auch in anderen Pfarreien im Falle der Verhinderung des Ortspriesters als Aushilfe tätig. Über Auftrag des Bischofs gehöre er der Liturgiekommission der Diözese und der Liturgiekommission Österreichs an. Zu allen diesen Tätigkeiten fühle er sich auf Grund seiner Gelübde bei der Priesterweihe verpflichtet. Die gefahrenen Kilometer könne er an Hand eines Fahrtenbuches nachweisen. Für die Dienstfahrten und die Bücher gebe es Belege. Die Kosten für den Kanzleibedarf inklusive Telefon und den Aufwand bei den Dekanatskonferenzen und diversen Besprechungen seien geschätzt worden.

Unter der Überschrift „*Krankenversicherung*“ wurde ausgeführt, Priester der katholischen Kirche seien hinsichtlich der Seelsorgetätigkeit und der sonstigen Tätigkeit, die sie in Erfüllung ihrer geistlichen Verpflichtung ausüben, von der Vollversicherung nach § 5 Abs. 1 Z 7 ASVG ausgenommen. Sie würden jedoch vor ihrer Anstellung seitens der Diözese angehalten, den Nachweis einer dem ASVG gleichwertigen Krankenversicherung zu erbringen. Auf die Möglichkeit, sich bei der xxxx nach einem günstigen Gruppentarif zu versichern, würden sie hingewiesen.

Nach Rz 243 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 seien freiwillige Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG abzugsfähig. Unterstrichen befinde sich in einer Berufungsentscheidung des UFS, GZ RV/0004-F/11, vom 12.5.2011 der Satz: „*Als Versicherungsschutz kommen außer der Selbstversicherung bei der Gebietskrankenkasse grundsätzlich auch private Krankenversicherungen in Frage*“. Als Werbungskosten seien sie allerdings nur eingeschränkt mit 7,65% zuzüglich dem Alterszuschlag von 20 % laut den EStR 2000, Rz 1260, somit mit 9,18% der Höchstbeitragsgrundlage, die in seinem Fall nicht erreicht werde, abzugsfähig. Die Krankenversicherung sei somit beim laufenden Bezug mit 2.999 Euro und bei der Sonderzahlung mit 483 Euro zu berücksichtigen. Der Rest von 2.997,00 Euro zähle zu den

Sonderausgaben. Der Begründung wurde ein Schreiben des Dr. A B, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in xxxxxx, Straße angeschlossen:

Derzeitige Rechtsauffassung:

In der Dokumentation des Finanzministeriums = Findok sei folgender Rechtssatz aus der Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV/0883-W/08 vom 20.5.2008 zu finden: *„Wird der von der Diözese ausbezahlte Ruhegenuss an einen Pfarrer betragsmäßig unabhängig von allfällig übernommenen priesterlichen Aufgaben ausbezahlt, stellen die dafür angefallenen Aufwendungen keine Werbungskosten, sondern nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.“*

Die Entscheidung stütze sich unter anderem auf die Aussage des Ordinariats Eistenstadt, dass ein Pfarrer nach seiner Pensionierung Ruhegenüsse beziehe und keine Verpflichtung zur Übernahme seelsorgerischer Aufgaben habe, die Übernahme oder Nichtübernahme daher keinen Einfluss auf den ausbezahlten Ruhegenuss habe. Daraus ziehe der UFS den Schluss, dass die übernommenen priesterlichen Aufgaben freiwillig ausgeführt werden würden. In weiterer Folge erfolge ein Vergleich der Priesterweihe mit der Wirkung der Ernennung zum Beamten.

Sofern die Aussage des bischöflichen Ordinariates wie in der Entscheidung gelautet habe, dass nach der Annahme der Pensionierung keine Verpflichtung mehr zur Übernahme seelsorgerischer Tätigkeiten bestehe, sei die ablehnende Berufungsentscheidung folgerichtig. Sie lasse sich aber mit dem gültigen Kirchenrecht nicht vereinbaren.

Rechte und Pflichten eines Pfarrers:

Kapitel III des Codex Iuris Canonici mit der Überschrift *„Pflichten und Rechte der Kleriker“* sei eine verbindliche Norm des Kirchenrechtes. Artikel I § 2 des Konkordates vom 26.11.2012 anerkenne das Recht der katholischen Kirche, im Rahmen ihrer Zuständigkeit Gesetze, Dekrete und Anordnungen zu erlassen. Somit seien die Bestimmungen des Kirchenrechts auch für Gerichte und Behörden verbindlich.

Can 276 - § 2 CIC verpflichte die Priester u.a. die Pflichten ihres seelsorgerischen Dienstes treu und unermüdlich zu erfüllen, täglich das eucharistische Opfer darzubringen, zum täglichen Stundengebet nach gebilligten liturgischen Büchern und zu geistlichen Einkehrtagen. Can. 279 § 1 CIC verpflichte sie auch nach dem Empfang der Priesterweihe, die theologischen Studien weiter zu betreiben, § 2 verlange die Teilnahme an Zusammenkünften und Konferenzen, um umfassende Kenntnis in den theologischen Wissenschaften und den seelsorglichen Methoden zu erwerben und § 3 desselben Canon habe folgenden Wortlaut: *„ Auch haben sie die Kenntnis anderer Wissenschaften, vor allem derer, die mit den theologischen verbunden sind, zu erweitern, soweit sie im Besonderen zur Ausübung des seelsorglichen Dienstes beiträgt.“*

Die Priester würden vom Bischof bei der Priesterweihe ermahnt, dass sie „in der Wissenschaft erfahren“ seien und ihre Lehre „eine geistliche Arznei für das Volk Gottes sei“. Da aber die weltliche Wissenschaft immer neue Fortschritte mache, seien die Priester anzueifern, ihre religiösen oder allgemeinbildenden Kenntnisse in geeigneter Weise zu vervollständigen und sich so besser auf ein Gespräch mit ihren Zeitgenossen vorzubereiten (No 19 des genannten Dekretes als Empfehlung und Can. 279 CIC als kirchenrechtliche Verpflichtung).: Die Priester seien finanziell zu unterstützen, dass sie dieser Verpflichtung durch die Anschaffung von Literatur und den Besuch von Kursen, Seminaren, Tagungen usw. entsprechend ihren persönlichen Fähigkeiten und Neigungen nachkommen könnten.

Priester sei kein Beruf im eigentlichen Sinne, sondern eine Berufung. Der Priester bleibe lebenslang im Dienst als Priester, ganz gleich, ob im Gebet, in der Verkündigung des Wortes Gottes, in der Feier der Eucharistie und der anderen Sakramente oder im Dienst an den Menschen und zum Wachstum des göttlichen Lebens in den Menschen. Dazu wörtlich im genannten Dekret No 12: *„Das Weihesakrament macht die Priester Christus dem Priester gleichförmig.“*

Auswirkung der Pensionierung:

Die Pensionierung eines Priester bedeute daher nicht die Versetzung in den Ruhestand, sondern die Entbindung von einem Amt, das mit besonderer „Leitungsgewalt“ (diesen Ausdruck verwendet Can. 274 CIC) verbunden und das überwiegend organisatorischer Natur sei (der Pfarrer, der sein Amt zurücklege, werde zwar noch als Pfarrer angesprochen, er trage aber nicht mehr die Verantwortung für die organisatorische und finanzielle Verwaltung der Pfarre usw.). Alle übrigen Aufgaben wie das Feiern des täglichen Gottesdienstes, die Verkündigung des Glaubens usw. blieben bestehen und damit auch die Verpflichtung zur Fortbildung und der Glaubensverkündigung. Alle diese Verpflichtungen würden erst erlöschen, wenn sie physisch oder psychisch nicht mehr ausgeübt werden könnten. Erst ab diesem Zeitpunkt sei es laut CIC Aufgabe des Bischofs, für den Priester im Ruhestand zu sorgen. Der Vergleich des UFS in der Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV/0883-W/08, vom 20.5.2008 der Priesterweihe mit der Ernennung zum Beamten sei absolut unzulässig. Der pensionierte Beamte habe disziplinarrechtliche Auflagen zu erfüllen, der Priester habe alle Verpflichtungen, die im Can. 273 – 288 CIC verankert seien, lebenslänglich zu erfüllen, solange er physisch und psychisch dazu in der Lage ist.

Die Aussage des bischöflichen Ordinariates C, wie sie in der eingangs zitierten UFS Entscheidung wiedergegeben werde und auch die zitierten Aussagen des Priester, dass er die Aufgaben freiwillig bzw. aus moralischer Verpflichtung ausgeführt habe, stünden im Widerspruch zu den verbindlichen Bestimmungen des Kirchenrechtes und dem Konzilsdekret über Dienst und Leben der Priester *„Presbyterorum odinis“*.

Die Entlohnung der Priester:

Gemäß Can. 281 § 1 CIC verdiene der Priester eine Vergütung, die seiner Stellung angemessen sei und die seine Aufgaben, die Umstände des Ortes und der Zeit berücksichtigen würden. Der Dienst des Priesters solle getragen sein vom Geiste des Evangeliums. Die Kleriker hätten vor allem die Pflichten ihres seelsorgerischen Dienstes treu und unermüdlich zu erfüllen (Can. 276 § 2 CIC). Die Gestaltung dieser Verpflichtung obliege weitgehend der persönlichen Verantwortung. Da die Aufgaben des Priesters und sein Einsatzgebiet (von der Jugend bis zum Greis, vom Industriellen bis zum Verbrecher usw.) vielfältig seien und sich der Zugang zu den Menschen nicht in ein Schema pressen lasse, sei die Entlohnung so zu bemessen, dass sie auch die damit verbundenen Aufwendungen decke, ohne dass der Priester Rechenschaft über ihre Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit, die zudem nicht in Geld messbar sei, ablegen müsse.

Die Entlohnung des Priesters sei somit nicht leistungsorientiert. „Sie dürfen das kirchliche Amt weder als Erwerbsquelle betrachten noch die Einkünfte daraus für die Vermehrung des eigenen Vermögens verwenden; was übrig bleibt, mögen sie dem Wohl der Kirche oder caritativen Werken zukommen lassen (Can 282 CIC - § 2 und No 47 des genannten Dekretes“.

Art und Umfang wie der Priester seine im Kirchenrecht festgelegten Verpflichtungen erfülle, obliege dem einzelnen Priester. Seine Tätigkeit könne nicht in ein Schema gepresst werden, weil sein Wirken weitgehend von seiner Persönlichkeit bestimmt werde. Die Entlohnung sei seitens der Diözese unabhängig von einem Erfolg so zu bemessen, dass neben den Kosten „eines einfachen Lebens“ (Can 281 § 2 CIC) der erfahrungsgemäß übliche Aufwand Deckung finde. Allein die Vorstellung, dass die Entlohnung eines Priesters für eine Leistung gewährt werde, sei daher grundsätzlich abzulehnen.

Pensionierte Priester, die das Leitungsamt einer Pfarre abgeben würden, würden Priester mit allen vorher genannten Verpflichtungen bleiben. Wie sie diese Verpflichtungen erfüllen würden, bleibe ihnen weitgehend überlassen, weil eine Kontrolle oder gar ein Zwang kontraproduktiv wäre. Das Betätigungsgebiet dieser Priester könne u.a. von der Aushilfe in anderen Pfarren, Vorträgen und Krankenbesuchen vielfältig und sinnvoll gestaltet werden. Daher bestehe unabhängig von einem Nachweis einer Leistung der Anspruch auf eine Entlohnung. Auch die Erfüllung dieser Verpflichtungen verursache Aufwand.

Für die Diözese bestehe im Normalfall auch keine Veranlassung, die Entlohnung zu reduzieren, wenn der Priester seine Verpflichtungen aus gesundheitlichen Gründen reduzieren müsse. In diesem Fall steige mit großer Wahrscheinlichkeit der Aufwand für seinen Lebensunterhalt, während sich die Ausgaben für den Priesterberuf vermindern würden.

In Übereinstimmung mit den eingangs zitierten Bestimmungen des Konkordates und in Beachtung des Art 15 StGG stelle der OGH in der Entscheidung vom 16.7.1998, 10 ObS

204/98t fest, dass die Frage der Besoldung eines katholischen Priesters nicht außerhalb der Kirchenautonomie liege; wer in ein besonderes Rechtsverhältnis zur Kirche trete, um in der Nachfolge Christi zu leben, sei nicht Arbeitnehmer der Kirche (SZ 36/53):

Steuerrechtliche Beurteilung der Entlohnung:

Allein nach öffentlichem Recht habe die Qualifikation und Behandlung der dem Priester tatsächlich zukommenden Vergütungen nach Can. 281 § 1 CIC zu erfolgen. Ob es sich im Sinne dieser staatlichen Normen um ein Erwerbseinkommen handle, ob dieses der Steuer- bzw. Sozialversicherungspflicht unterliege, sei allein aufgrund der staatlichen Normen zu beurteilen (OGH in der vorher zitierten Entscheidung). Die Bezüge würden der Einkommensteuer unterliegen, da der Priester im Gegensatz zu einem Ordensangehörigen Einkommen erzielen könne, in der Disposition der Einkommensverwendung weitgehend frei sei, auch wenn er einen Überling zum Wohle der Kirche und für Werke der Caritas zu verwenden habe (Can 282 § 2 CIC). Daran ändere auch der Umstand nichts, dass das kirchliche Amt weder als Erwerbsquelle noch die Einkünfte daraus für die Vermehrung des Vermögens verwendet werden dürften (No. 47).

Steuerrechtliche Sonderbestimmungen wie der Arbeitnehmerabsetzbetrag und der Pensionistenabsetzbetrag würden die Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Pension nötig machen. Eine Entlohnung für eine Tätigkeit werde so lange zu unterstellen sein, als der Priester in einem nicht nur geringfügigen Ausmaß in der Öffentlichkeit als Priester wirke. Das könne durch die Aufnahme in einen Pfarrverband, durch die Offenlegung der Bereitschaft, Gottesdienste in einer zumutbaren Entfernung zu feiern, durch Beichtaushilfen, zu Vorträgen usw. dokumentiert werden. Die Amtsenthebung oder dem vom Diözesanbischof angenommene Amtsverzicht (Can. 538 CIC) reduziere nur die mit einem Leitungsamt verbundenen Verwaltungsaufgaben, die nur einen Bruchteil der priesterlichen Tätigkeit ausmachen würden und zudem nur die Kleriker betreffen würden, die ein Leitungsamt als Pfarrer oder Bischof inne haben würden.

Allgemeines zu den Werbungskosten:

Nach § 16 Abs. 1 EStG seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Das seien Kriterien, die bei Priestern, die nach den vorherigen Ausführungen ihre Berufung nicht als Erwerbsquelle betrachten dürften, nicht unmittelbar anwendbar seien. Mittelbar beeinflusse aber die Tätigkeit des Priesters das Kirchenbeitragsaufkommen, die Spenden, die unentgeltliche Mitarbeit von Laien usw. Damit werde die finanzielle Basis der Diözese gestärkt, die für die Entlohnung des Klerus und der diversen Bediensteten zu sorgen habe.

Aus den Ausführungen über die Entlohnung sei abzuleiten, dass diese nicht nur zur Bestreitung des Lebensunterhaltes diene, sondern auch den notwendigen Aufwand

abzudecken habe, der mit der priesterlichen Tätigkeit entstehe und der mit Rücksicht auf die individuelle Gestaltung des Priesteramtes nicht konkret definiert werden könne.

Die Abgrenzung zwischen Werbungskosten und den Kosten der Lebensführung sei bei einem Priester grundsätzlich mit denselben Problemen behaftet wie bei einem Politiker, einem Sportlehrer, der nicht nur im Dienst Sport betreibe usw. Eine Hilfe würden die Lohnsteuerrichtlinien in Rz 224 bieten: Für den Werbungskostencharakter seien grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigkeit der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung sei grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Auf die Notwendigkeit komme es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen würden (VwGH 19.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen sei, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll sei (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Nach § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Daraus lasse sich der Schluss ziehen, dass zwischen Priestern, die ein Leitungsamt bekleiden und für dieses einen Bruchteil ihrer Arbeitszeit aufwenden müssten und Priestern ohne Leitungsamt wie Kaplänen oder ehemaligen Pfarrern die Kriterien für den Abzug von Werbungskosten die gleichen sein müssten.

Zusammenfassung:

Im Urteil vom 1.II.1933 (RStBL. 1933 S 530) des deutschen Reichsfinanzhofes seien bei der noch heute in diesem Punkte gültigen Rechtslage folgende Sätze zu finden: „Auszugehen ist vielmehr davon, dass dieser, der als katholischer Weltpriester Inhaber der höheren Weihen (Majorist) sei, dadurch gleichermaßen nach Kirchenrecht wie nach der Verkehrsauffassung aus dem Laienstand ausgeschieden und in den Stand der Kleriker (ordo clericorum) eingetreten sei. Dieser Eintritt sei von erheblichen Folgen für die berufliche Stellung des Klerikers begleitet. Diese Passage habe der VwGH in seiner Entscheidung vom 30. XI. 59 Z. 833/58, Sammlung Nr. 2122. F, wörtlich übernommen. Der Vergleich mit einem Beamten, wie dies in einer UFS Entscheidung erfolgt sei, sei nicht berechtigt.

Es gebe Priester, die schon im Alter unter 50 Jahren ihren Dienst nicht mehr wahrnehmen könnten und auf die Fürsorge des Bischofs angewiesen seien, und Priester, die mit über 80 Jahren voll aktiv seien, alle Verpflichtungen einschließlich der Weiterbildung, der Teilnahme an Konferenzen und Exerzitien erfüllen würden. Sofern ein Priester glaubhaft machen könne,

dass er die überwiegende übliche Arbeitszeit für seinen Priesterdienst aufwende, habe er das Recht, die damit zusammenhängenden Werbungskosten steuerlich geltend zu machen.“

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung genannt) vom 3. Oktober 2013 hat das Finanzamt festgestellt, der Bf habe im Streitjahr ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen, der Bezug der Pensionseinkünfte erfolge unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß weiterhin Aufgaben aus der früheren Tätigkeit wahrgenommen werden würden. Die Werbungskosten (*Anmerkung der Richterin: gemeint wohl die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen*) würden aus einer rein ehrenamtlichen Tätigkeit, aus welcher keine Einkünfte erzielt werden würden, resultieren. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 16 Abs. 1 EStG sei diesen die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen. Lediglich ein Teil der Gruppenkrankenversicherungsbeiträge (2.998,53 Euro) wurde als von den laufenden Bezügen des Bf abzugsfähig, der Rest wie bisher der gesamte Betrag als Topfsonderausgaben beurteilt.

Am 2. Dezember 2013 hat der Bf innerhalb der verlängerten Frist über Finanz-Online (elektronisch) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat gestellt. Die Berufungsvorentscheidung vom 4.10.2013 (*Anmerkung der Richterin: vom 3.10.2013*) unterstelle, dass es sich bei den Bezügen seitens der Diözese xxx um Pensionseinkünfte handle, die unabhängig davon ausbezahlt werden würden, in welchem Ausmaß der Berufungswerber (*Anmerkung der Richterin: nunmehr Beschwerdeführer genannt*) seine Tätigkeit als Priester wahrnehme. Daraus werde abgeleitet, dass die damit verbundenen Ausgaben nicht mehr zur Erwerbung, Sicherung, der Erhaltung der Einnahmen dienen würden und daher keine Werbungskosten seien.

Nach dem äußeren Erscheinungsbild sei dieser Argumentation zuzustimmen. Da aber im Steuerrecht für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgebend sei, seien auch die Argumente zu berücksichtigen, die in der Berufung genannt und in der Berufungsvorentscheidung nicht berücksichtigt worden seien.

Die im kanonischen Recht, Kapitel III, verbindlichen Pflichten der Kleriker seien auch nach der Zurücklegung „kirchlicher Leitungsgewalt“ verbindlich, solange der Priester physisch und psychisch dazu in der Lage sei, seine Pflichten als Priester zu erfüllen. In der Berufung seien diese Pflichten dargelegt worden. Damit beziehe der Priester nur dann eine „soziale Hilfe“ (Can 281 § 2 CIC) durch den Bischof, wenn er die ihm auferlegten Pflichten nicht mehr erfüllen könne.

Wenn die Entlohnung nicht leistungsorientiert sei, sondern nur eine Vergütung für die Erfordernisse des Lebens, dann sei der Hinweis in der Berufungsvorentscheidung, dass der Bezug der Einkünfte unabhängig vom Ausmaß der Tätigkeit erfolge, nicht angebracht. Nicht

die Leistung des Priesters sei das Maß für die Entlohnung, sondern seine materiellen Bedürfnisse. Sie seien der Maßstab für die Entlohnung und daher unveränderbar, solange der Priester „*seinem Ordinarius Ehrfurcht und Gehorsam erweist*“ (Can. 273 CIC).

Das Finanzamt hat die Berufung am 5. Dezember 2013 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 hat das Finanzamt beantragt, die Gruppenkrankenversicherungsbeiträge an die xxxx in Höhe von 6.479,16 Euro nicht als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG, sondern als Topfsonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Begründend wurde ausgeführt, diese würden weder Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung noch Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht darstellen.

Nachdem die RichterIn der Vertreterin des Finanzamtes fernmündlich mitgeteilt hatte, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten, die im Einzelnen erörtert wurden, ergänzungsbedürftig sei, hat die Vertreterin des Finanzamtes am 27. März 2014 an den Bf einen Fragenvorhalt mit folgendem Inhalt gerichtet:

- 1. Bitte geben Sie bekannt, auf Grund welcher gesetzlichen Verpflichtung (vgl. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG) Beiträge an eine Krankenversicherung geleistet werden müssen. Sollte sich die Verpflichtung lediglich aus einer kirchenrechtlichen Bestimmung ergeben, so ist der Nachweis zu erbringen, dass diese Bestimmung in Österreich im Gesetzesrang steht.*
- 2. Schreiben über die Zusage der freiwilligen Mithilfe in der Seelsorge während des Ruhestandes.*
- 3. Bestellungsdekret der Diözese, aus welchem sich ergibt, dass im Hinblick auf die Zusage gem. Z 2 eine bestimmte Verpflichtung zur Ausübung einer aktiven Tätigkeit im diözesanen Auftrag festgeschrieben wird.*
- 4. Nachweis des vereinbarten und tatsächlich ausgeübten Umfanges der Tätigkeit (zeitliches Ausmaß im Hinblick auf Arbeitszeit, Urlaubsanspruch) anhand geeigneter Unterlagen.*
- 5. Erhielten Sie für die freiwillige Mithilfe während des Ruhestandes zusätzlich zu dem ohnehin zustehenden Ruhegehalt zusätzliche Vergütungen/Zulagen und in welchem Ausmaß war dies der Fall? Bitte um detaillierte Aufgliederung des über dem Ruhegehalt hinausgehenden zusätzlich ausbezahlten Betrages.*
- 6. Welche Konsequenzen würden sich bei einer nachträglichen fallweisen oder grundsätzlichen Verweigerung der Ausübung der im Bestellungsdekret festgelegten Verpflichtung zur Tätigkeitsausübung ergeben? Hätte dies über den Wegfall der zusätzlich zum Ruhegehalt ausbezahlten Vergütungen hinausgehende Konsequenzen finanzieller oder sonstiger Natur?*

Mit Schreiben vom 7. April 2014 hat der Bf mitgeteilt, dass Herr Dr. A B, der ihn ehrenamtlich unterstütze, da er steuerrechtlich unbelastet sei, die Frage 1 der Rechtsabteilung der Diözese xxx mit der Bitte, eine Stellungnahme auszuarbeiten, vorgelegt habe.

Zu 2. wurde ausgeführt, auf Grund seiner Verpflichtungen, die sich aus dem Kapitel III des Kirchenrechtes und den Dokumenten des Zweiten Vatikanischen Konzils ergeben würden, habe er eine schriftliche Erklärung als überflüssig erachtet. Er stehe nach wie vor für diverse seelsorgerische Tätigkeiten zur Verfügung.

Er halte monatlich zwei Gottesdienste mit Predigt in xxxxxx, Pfarre, und auf Anforderungen Gottesdienste mit Predigt in anderen Pfarren, Beichtaushilfen im Dekanat xxxxx, Taufen und Krankenbesuche. Eine Bestätigung des Verantwortlichen des neu installierten Seelsorgeraumes habe er angefordert. Er werde diese nach Erhalt vorlegen.

Zu 3.: Seit Aufgabe seiner Agenden als Pfarrer in xxxxxx, Pfarre, am 1.9.***** übe er folgende Tätigkeiten aus, bei denen er offiziell von der Diözese xxx beauftragt worden sei: Seit 1965 im liturgischen Arbeitskreis, seit *** als Diözesanvertreter in der liturgischen Kommission Österreichs, seit 1994 in der Altarkommission der Diözese. Für diese Aufgaben würden Bestellsdekrete vorliegen. Der mit dem Studium der mit diesen Aufgaben verbundenen Problemstellungen übertreffe bei Weitem den Aufwand bei den Sitzungen. Aufzeichnungen seinerseits würden nicht vorliegen.

Zu 4.: Über seinen Zeitaufwand habe er weder früher noch jetzt Aufzeichnungen geführt. Der zeitliche Aufwand falle auch nicht regelmäßig an. Gefühlsmäßig gehe er davon aus, dass er im Durchschnitt mehr als 20 Stunden für seine priesterliche Tätigkeit benötige. Besonders der Predigtdienst erfordere viel Zeit, weil man sich in diesen Zeiten mit den diversen Strömen innerhalb der Kirche auseinandersetzen müsse.

Zu 5.: Seine Dienst leiste er grundsätzlich ohne Vergütung, weil er mit den Bezügen der Diözese das Auslangen finde.

Zu 6.: Mit der Besoldungsordnung der Diözese habe er sich nie befasst. Er gehe davon aus, dass er nach wie vor nicht leistungsbezogen entlohnt werde. In diesem Punkt werde er die Diözese um eine Antwort bitten.

Mit E-Mail vom 14. April 2014 hat die Vertreterin des Finanzamtes Herrn Dr. D E (Bischöfliches Ordinariat der Diözese xxx) um Beantwortung folgender Fragen bzw. Vorlage der notwendigen Bestätigungen gebeten:

1. Sie werden gebeten, bekannt zu geben, ob der Bf nach Eintritt in den Ruhestand eine freiwillige Zusage für die freiwillige Mithilfe in der Seelsorge gemacht hat. In welcher Form erfolgte die freiwillige Zusage? Bitte um Übermittlung der Bestellsdekrete.

2. Welche Änderungen erfolgten nach Eintritt in den Ruhestand hinsichtlich des zeitlichen Ausmaßes der Tätigkeit, der Arbeitszeit und des Urlaubsanspruches im Vergleich zur Tätigkeit des Beschwerdeführers als „aktiver“ Pfarrer?
3. In welchen Bereichen hat sich das Aufgabengebiet der Beschwerdeführer gegenüber dem „Aktivstand“ geändert?
4. Werden für die freiwillige Mithilfe während des Ruhestandes über den ohnehin zustehenden Ruhegehalt hinaus Vergütungen/Zulagen gewährt? Bitte um detaillierte Aufgliederung des zusätzlich ausbezahlten Betrages.
5. Welche Konsequenzen würden sich bei einer fallweisen oder grundsätzlichen Verweigerung der Ausübung der im ausgefertigten Bestellsdekret festgelegten Verpflichtung zur Tätigkeitsausübung während des Ruhestandes ergeben? Hätte dies über den Wegfall der zusätzlich zum Ruhegehalt ausbezahlten Vergütungen hinausgehende Konsequenzen finanzieller oder sonstiger Natur?
6. Bitte geben Sie bekannt, auf Grund welcher gesetzlichen Verpflichtung (vgl. § 16 Abs. 1 Z 4 EStG) Beiträge an eine Krankenversicherung geleistet werden müssen. Sollte sich die Verpflichtung aus einer kirchenrechtlichen Bestimmung ergeben, so werden Sie gebeten den Nachweis zu erbringen, dass diese Bestimmung in Österreich im Gesetzesrang steht.

Mit E-Mail vom 11. Juni 2014 hat Herr Dr. D E die Fragen wie folgt beantwortet und eine Stellungnahme eines Prof. Dr. F G der E-Mail angeschlossen:

1. Alle Priester haben sich aufgrund kirchenrechtlicher Vorgaben nach Amtsverzicht weiterhin als Priester zur Verfügung zu halten (Can. 276 CIC). Von einer "freiwilligen" Mitarbeit kann daher nicht gesprochen werden. Diese Verpflichtung endet erst dann, wenn ein Priester aus gesundheitlichen Gründen dazu nicht mehr in der Lage ist. Das Kirchenrecht, das auf Grund des Konkordates (auf die Ausführungen im beigelegten Gutachten des o. Univ.-Prof. G wird verwiesen) für den Priester einer gesetzlichen Verpflichtung entspricht, verlangt in Can. 265 CIC, dass jeder Kleriker (ein Teil davon sind die Priester) in einer Diözese inkardiniert ist. Diese Inkardination hat nach Can. 269 CIC nur dann zu erfolgen, wenn der Priester dem Diözesanbischof gegenüber schriftlich versichert, sich nach Maßgabe des Rechts dem Dienst der zuständigen Diözese widmen zu wollen. Can. 273 verpflichtet die Priester, ihrem Bischof Ehrfurcht und Gehorsam zu erweisen und Can. 274 - § 2 CIC in Kapitel III über die Pflichten und Rechte der Kleriker hat folgenden Wortlaut: „Die Kleriker sind gehalten, wenn sie nicht durch ein rechtmäßiges Hindernis entschuldigt sind, eine Aufgabe, die ihnen von ihrem Ordinarius übertragen wird, zu übernehmen und treu zu erfüllen.“ Unter dieser gesetzlich normierten Gehorsamspflicht des Priesters gegenüber dem Bischof, mehr aber noch im Hinblick auf das Naheverhältnis des Priesters zu seinem Bischof wurden Ernennungsdekrete in der Vergangenheit nur dort ausgestellt, wo dies aus formalen Gründen erforderlich war, wie zB bei

einer Berufung in eine diözesanübergreifende Liturgiekommission. Wenn in den letzten Monaten und künftig einem Priester bei seiner Amtsenthebung als Pfarrer neben dem Dank für die bisherige Arbeit als Pfarrer die Betreuung einer pfarrerlosen Gemeinde übertragen wird, hat dies kirchenrechtlich keine Bedeutung. Dieser Auftrag soll dem betreffenden Priester nur mehr Ansehen in der pfarrerlosen Gemeinde verschaffen. (der Bf wird Ihnen das Bestellungsdekret gesondert zukommen lassen.)

2. Eine Änderung erfolgte lediglich dahingehend, dass mit einem Amtsverzicht der Pfarrer seine Leitungsgewalt als Vorsteher einer Pfarre abgegeben hat. Nach Amtsverzicht erfolgt die Koordination der priesterlichen Dienste in der Regel über das Bischöfliche Ordinariat bzw. den jeweils zuständigen Dekan. Die Arbeitsleistung eines Priesters lässt sich nicht quantifizieren, weil der Dienst in der Kirche nur einen Teil seiner Tätigkeit bildet. Aus diesem Grunde ist auch kein Priester angehalten, Zeitaufzeichnungen zu führen. Nach allgemeiner Übung hat jeder Priester einen freien Tag, somit ist er an 6 Tagen im Dienst und hat somit, die Arbeit in den Abendstunden mitgerechnet, eine Mindestarbeitszeit von über 60 Stunden. Das entspricht übrigens einer Arbeitszeit, die vor nicht allzu langer Zeit allgemein üblich war. Als Pfarrer muss er dem Pfarrsekretariat und zumindest dem Pfarrgemeinderat und dem Pfarrkirchenrat vorstehen. Der wöchentliche Zeitaufwand dafür wird schätzungsweise 10 bis 20 Stunden betragen, die im Falle des Amtsverzichtes wegfällt. Auch ohne eine Weisung durch das Bischöfliche Ordinariat verbleiben die Pflichten, die sich aus Buch 2, Teil 3, Kapitel 3 des CIC ergeben. Dazu zählt der seelsorgliche Dienst, zB. durch Messen, Predigen, Beichten und Krankenbesuche, die tägliche Darbringung des eucharistischen Opfers, das tägliche Stundengebet. Sie sind auch verpflichtet, sich nicht nur theologisch weiter zu bilden, sondern sich mit anderen Wissenschaften zu befassen, soweit diese dem seelsorglichen Dienst beitragen. Auch Priester, die nicht mehr das Amt eines Pfarrers innehaben, dürfen sich nicht ohne Erlaubnis aus ihrer Diözese entfernen. Bei bestehendem Priestermangel bedeutet dies einen stetig wachsender Bereitschaftsdienst (c. 283).

3. vgl. Antwort oben 2.)

4. Für die Mitarbeit als Priester werden bzw. wurden von der Diözese keine Vergütungen bzw. Zulagen gewährt. Die Priester werden nicht leistungsentlohnt, denn sie erhalten nach Can. 281 - § 1 nur das, was sie für die Erfordernisse des Lebens benötigen. Was sie für den angemessenen Unterhalt nicht benötigen, haben sie gemäß Can. 282 - § 2 zum Wohle der Kirche und für Werke der Caritas zu verwenden. Diese gesetzliche Regelung und der Umstand, dass mit dem Amtsverzicht auf die Pfarre auch die mit der Pfarre mögliche Mitbenutzung der Pfarrkanzlei wegfällt und damit im eigenen Bereich Zusatzkosten anfallen, rechtfertigen eine Kürzung im Falle eines Amtsverzichtes nicht.

5. Eine Weigerung zum priesterlichen Dienst kann eine Kürzung oder gar Streichung des priesterlichen Unterhaltes nach sich ziehen (vgl. c. 281 CIC).

6. Wie Sie der Beilage "Krankenversicherungspflicht" entnehmen können, wurde bereits 1946 aufgrund der Instruktion des damaligen Bischofs mit VBl. 14/1946 angeordnet, dass jeder Priester verpflichtet ist, eine Krankenversicherung abzuschließen. Diese stets aufrechte Anordnung des Bischofs ist mit einer gesetzlichen Versicherungspflicht gleichzusetzen."

In der angeschlossenen Stellungnahme des Univ.-Prof. Dr. G "zur Frage, ob die Versicherungspflicht der Priester und die daraus resultierenden Krankenkassenbeiträge des Klerus mit einer gesetzlichen Pflicht im staatlichen Bereich gleichzusetzen sind, sowie zur Frage, welche Konsequenzen sich bei einer fallweisen oder grundsätzlichen Verweigerung der Ausübung der im ausgefertigten Bestellsdekret festgelegten Verpflichtung zur Tätigkeitsausübung eines Priesters während des Ruhestandes ergeben können" wurde ausgeführt wie folgt:

1. Anlass:

Im Auftrag des Bundesfinanzgerichts hat das Finanzamt xxx die Diözese xxx u.a. um die Beantwortung folgender Fragen gebeten:

„5. Welche Konsequenzen würden sich bei einer fallweisen oder grundsätzlichen Verweigerung der Ausübung der im ausgefertigten Bestellsdekret festgelegten Verpflichtung zur Tätigkeitsausübung während des Ruhestandes ergeben? Hätte dies über den Wegfall der zusätzlich zum Ruhegehalt ausbezahlten Vergütungen hinausgehende Konsequenzen finanzieller oder sonstiger Natur?“

„6. Bitte geben Sie bekannt, auf Grund welcher gesetzlichen Verpflichtung (vgl. § 16 Abs. 1 Z. 4 EStG) Beiträge an eine Krankenversicherung geleistet werden müssen. Sollte sich die Verpflichtung aus einer kirchenrechtlichen Bestimmung ergeben, so werden Sie gebeten den Nachweis zu erbringen, dass diese Bestimmung in Österreich im Gesetzesrang steht.“

2. Finanzielle Bedeutung:

In dem beim Bundesfinanzgericht anhängigen Fall geht es darum, ob die von einem im Ruhestand befindlichen Geistlichen der Diözese xxx an die xxxx Österreich Versicherungen AG geleisteten Krankenversicherungsbeiträge des Jahres 2012 in Höhe von 6.479 Euro steuerlich nur als sogenannte Topf-Sonderausgaben oder als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Für den Fall, dass die Kranken-versicherungsbeiträge nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, entsteht für den Geistlichen eine steuerliche Mehrbelastung in Höhe von xx Euro.

Die Frage ist von bundesweiter Tragweite. Sofern die Krankenversicherungsbeiträge in Zukunft nur als Topf-Sonderausgaben berücksichtigt würden, hätte dies gravierende Folgen für alle Priester und für die Priesterbesoldung in den österreichischen Diözesen. So könnte

damit u. a. auch die Notwendigkeit der Erhöhung der Bezüge verbunden sein. Zwar stünde der Weg zu einem österreichischen Höchstgericht offen. Damit verbunden wäre jedoch in Folge von Rechtsmitteln, Stundungen usw. ein immenser Verwaltungsaufwand für einen längeren Zeitraum verbunden.

3. Bestimmungen des Steuerrechts:

In Österreich besteht flächendeckend grundsätzlich Sozialversicherungspflicht. Zur Vollversicherung im Sinn von § 4 Abs. 1 ASVG werden Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung gerechnet. Der weltliche Gesetzgeber ist mit dieser Festlegung bestrebt, „Dienstnehmer durch die Vollversicherung nach dem ASVG in Bezug auf die sozialen Risiken zu schützen“ (Hugo Schwendenwein, Österreichisches Staatskirchenrecht (= Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici, Beiheft 6), Essen 1992, S. 344-353, hier S. 344).

§ 4 Abs. 1 ASVG: „In der Kranken-, Unfall und Pensionsversicherung sind auf Grund dieses Bundesgesetzes versichert (vollversichert), wenn die betreffende Beschäftigung weder gemäß §§ 5 und 6 von der Vollversicherung ausgenommen ist, noch nach § 7 nur eine Teilversicherung begründet.“

Von der Vollversicherungspflicht bestehen Ausnahmen, u. a. für Priester der Katholischen Kirche. Diese unterliegen nach staatlichem Recht bezüglich der Seelsorgetätigkeit und der sonstigen Tätigkeit, die sie in Erfüllung ihrer geistlichen Verpflichtung ausüben, nicht der Vollversicherung (Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung), wenn sie nicht in einem Dienstverhältnis zu einer anderen Körperschaft (Person) als ihrer Kirche stehen.

§ 5 Abs. 1 Z. 7 ASVG: „Von der Vollversicherung nach § 4 sind – unbeschadet einer nach § 7 oder nach § 8 eintretenden Teilversicherung – ausgenommen: 7. Priester der Katholischen Kirche hinsichtlich der Seelsorgetätigkeit und der sonstigen Tätigkeit, die sie in Erfüllung ihrer geistlichen Verpflichtung ausüben ...“.

Bezüglich der Krankenversicherung ist gemäß § 16 ASVG eine freiwillige Selbstversicherung möglich, von welcher natürlich auch Geistliche der Katholischen Kirche Gebrauch machen können.

§ 16 EStG ist den Werbungskosten gewidmet.

§ 16 Abs. 1 S. 1 EStG: „Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“

Die Geltendmachung von Werbungskosten ist seitens des Gesetzes eingeschränkt, nämlich dahingehend, als das Gesetz nur bestimmte Kategorien nennt.

§ 16 Abs. 1 S. 2 EStG: „Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wert-minderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.“

Einschlägig für die gestellte Frage ist die in § 16 Abs. 1 Z. 4 lit. e EStG festgelegte Kategorie.

§ 16 Abs. 1 Z. 4 lit. e EStG: „Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.“

Vom System des Steuerrechts her können Krankenversicherungsbeiträge nicht zu den Werbungskosten gerechnet werden, da sie nicht dem Erwerb, der Erhaltung und Sicherung der Einnahmen dienen. Sie sind jedoch Werbungskosten, da das Gesetz Krankenversicherungsbeiträge aus einer gesetzlichen Versicherungspflicht zu solchen erklärt hat. Der Gesetzestext ist klar und eindeutig. Krankenversicherungsbeiträge sind bei allen Einkunftsarten als Werbungskosten nur dann anzuerkennen, wenn sie auf einer gesetzlichen Versicherungspflicht („Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht“) beruhen.

Neben Werbungskosten können im Rahmen einer Steuererklärung gemäß § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG auch Sonderausgaben geltend gemacht werden.

§ 18 Abs. 1 Z. 2 EStG: „Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: ... 2. Beiträge und Versicherungsprämien, ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung ...“.

4. Das Verhältnis Diözesanbischof und Diözesanklerus

Ausdrücklich wird der Diözesanbischof seitens des universalkirchlichen Gesetzgebers verpflichtet, u. a. auch für einen angemessenen Lebensunterhalt der Priester und für soziale Hilfe nach Maßgabe des Rechts zu sorgen.

Can. 384 CIC/1983: „Mit besonderer Fürsorge hat der Diözesanbischof die Priester zu begleiten, die er als Helfer und Ratgeber hören soll; er hat ihre Rechte zu schützen und dafür

zu sorgen, dass sie die ihrem Stand eigenen Verpflichtungen richtig erfüllen und dass ihnen die Mittel und Einrichtungen zur Verfügung stehen, deren sie zur Förderung des geistlichen und geistigen Lebens bedürfen; ebenso hat er für ihren angemessenen Lebensunterhalt und für die soziale Hilfe nach Maßgabe des Rechts zu sorgen.“

Diese Verpflichtung erwächst aus der so genannten Inkardination. Näherhin muss gemäß kirchlichem Recht jeder Kleriker entweder einer Teilkirche oder einer Personalprälatur oder einem Institut des geweihten Lebens oder einer Gesellschaft, die diese Befugnis haben, inkardiniert sein.

Can. 265 CIC/1983: „Jeder Kleriker muss entweder einer Teilkirche oder einer Personalprälatur oder einem Institut des geweihten Lebens oder einer Gesellschaft, die diese Befugnis haben, inkardiniert sein, so daß es Kleriker ohne Inkardination in keiner Weise geben darf.“

Zwar ist das Inkardinationsverhältnis „noch kein Amts- oder Dienstverhältnis“; es bildet jedoch „den dienstrechtlichen Grundstatus mit spezifischen Pflichten und Rechten im Verhältnis zwischen Inkardinationsträger und Kleriker. Als dienstrechtliches Grundverhältnis gehört das Inkardinationsverhältnis zum ureigensten Selbstordnungs- und Selbstverwaltungsrecht der Kirche“ (Hans Heimerl, Helmuth Pree unter Mitwirkung von Bruno Primetshofer, Handbuch des Vermögensrechts der katholischen Kirche, Regensburg 1993, Rdnr. 6/137, S. 698). Näherhin ist das Inkardinationsverhältnis als zweiseitiges Rechtsverhältnis zu qualifizieren, das zwischen dem Inkardinierten und dem Diözesanbischof als „Ordinarius proprius“ besteht. Der Kleriker wird dadurch „rechtlich verpflichtet auf die lebenslange Verfügbarkeit für den Dienst der Kirche in Unterstellung unter die zuständige Autorität. Berechtigt ist der Kleriker aus dem Inkardinationsverhältnis auf Verwendung in seinem Heimatbistum, die seinen Fähigkeiten entspricht, auf angemessene Aus- und Fortbildung, auf angemessenen Urlaub, auf Unterhalt und Sozialvorsorge gemäß c. 281“ (Heimerl / Pree Primetshofer, Handbuch, Rdnr. 6/138, S. 698).

Die Verpflichtung auf Unterhalt wird an anderer Stelle des kirchlichen Gesetzbuchs konkret beschrieben:

Can. 281 § 1 CIC/1983: „Wenn die Kleriker sich dem kirchlichen Dienst widmen, verdienen sie eine Vergütung, die ihrer Stellung angemessen ist, dabei sind die Natur ihrer Aufgabe und die Umstände des Ortes und der Zeit zu berücksichtigen, damit sie mit ihr für die Erfordernisse ihres Lebens und auch für eine angemessene Entlohnung derer sorgen können, deren Dienste sie bedürfen.“

Da der Diözesanbischof gemäß c. 384 CIC/1983 Verantwortung dafür trägt, dass die in seiner Diözese tätigen Kleriker einen angemessenen Unterhalt erhalten, muss er seinerseits in der Lage sein, diesen Verpflichtungen nachzukommen. Zu diesem Zweck schreibt der kirchliche Gesetzgeber die Einrichtung eines Fonds auf der Ebene der einzelnen Diözese vor.

Can. 1274 § 1 und § 5 CIC/1983: „§ 1. In den einzelnen Diözesen hat es eine besondere Einrichtung zu geben, die Vermögen oder Gaben zu dem Zweck sammelt, dass der Unterhalt der Kleriker, die für die Diözese Dienst tun, gemäß can. 281 gewährleistet ist, falls nicht anders für sie vorgesorgt ist.“

„§ 5. Diese Einrichtungen sollen, soweit möglich, so verfasst werden, dass sie auch nach weltlichem Recht Wirksamkeit erhalten.“

Die Krankenvorsorge für die Kleriker steht nicht im Belieben eines Diözesanbischofs, vielmehr stellt der kirchliche Gesetzgeber ausdrücklich fest, dass der Diözesanbischof für die soziale Absicherung der Kleriker Sorge tragen muss.

Can. 1274 § 2 CIC/1983: „Ebenso ist Vorsorge zu treffen, daß sie jene soziale Hilfe erfahren, durch die für ihre Erfordernisse bei Krankheit, Arbeitsunfähigkeit oder im Alter angemessen gesorgt ist.“

Es ist „nicht Gegenstand des c. 1274 § 2, über die Art und Weise einer hinreichenden sozialen Sicherung zu handeln. Dies kann jeweils grundsätzlich in den Zuständigkeitsbereich unterschiedlicher Träger fallen“, wie einer durch den Staat organisierten Gesundheits- und/oder Altersfürsorge, durch das Angebot privatrechtlich organisierter Sozialversicherungskassen oder wie in Deutschland, durch die dem Beamtenrecht nachgebildete Stellung der Kleriker, die den Unterhalt durch die Diözese im Falle der Arbeitsunfähigkeit sowie die Beihilfeberechtigung im Krankheitsfall vorsieht. (Rüdiger Althaus, Kommentar, in: Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici, Essen, c. 1274, Rdnr. 10, Stand April 1997). Die Art und Weise, wie ein Bischof im Fall von Klerikern Vorsorge für die Erfordernisse bei Krankheit und Alter trifft, d. h. die Verpflichtung aus c. 1274 § 2 CIC/1983 erfüllt, steht ihm somit frei. So können Diözesen in Österreich für die Krankenversicherung privatrechtliche Gruppen- bzw. Sammelversicherungsverträge abschließen und die diesbezüglichen Beiträge einheben bzw. einbehalten (Heimerl / Pree / Primetshofer, Handbuch, Rdnr. 6/185, S. 709; Reinhardt, Kommentar, in: MK CIC, c. 281, Rdnr. 12, Stand November 1996).

5. Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten

Die Republik Österreich gewährleistet Religionsfreiheit sowohl in individueller als auch in korporativer Form (vgl. Art. 9 EMRK; Art. 14 StGG; Art. 63 StVStGermain). Gerade die korporative Religionsfreiheit gewährleistet der Katholischen Kirche ein Selbstbestimmungsrecht bzw. Autonomie in ihren inneren Angelegenheiten. Näherhin ordnet und verwaltet gemäß Art. 15 StGG (RGBl. 1867/142) jede gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgesellschaft ihre inneren Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken der allgemeinen Staatsgesetze.

Artikel 15 StGG: „Jede gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgesellschaft hat das Recht der gemeinsamen öffentlichen Religionsübung, ordnet und verwaltet ihre inneren Angelegenheiten selbständig, bleibt im Besitze und Genusse ihrer für Cultus-, Unterrichts- und Wohltätigkeitszwecke bestimmten Anstalten, Stiftungen und Fonds, ist aber, wie jede Gesellschaft, den allgemeinen Staatsgesetzen unterworfen.“

Die Schranken der Autonomie ergeben sich aus „der Abwägung der kollidierenden Rechtsgüter über den Gleichheitssatz unter strenger Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und der Interdependenz der Grundrechte“ (Brigitte Schinkele, Das Arbeitsrecht in der Kirche. Der verfassungsrechtliche und staatskirchenrechtliche Rahmen unter besonderer Berücksichtigung der katholischen Kirche, in: Ulrich Runggaldier, Brigitte Schinkele (Hrsg.), Arbeitsrecht und Kirche. Zur arbeitsrechtlichen und sozialrechtlichen Stellung von Klerikern, Ordensangehörigen und kirchlichen Mitarbeitern in Österreich, Wien – New York 1996, S. 3-40, hier S. 17). Dadurch, dass der Staat den anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften die Ordnung der inneren Angelegenheiten zuspricht, garantiert er ihnen in einem bestimmten Ausmaß ein von staatlichen Eingriffen ungestörtes Eigenleben (Helmuth Pree, Österreichisches Staatskirchenrecht, Wien – New York 1984, S. 63-68). Das den Kirchen und Religionsgesellschaften gewährleistete Selbstbestimmungsrecht schließt die Verfassung, die Glaubens- und Sittenlehre, die Vermögensverwaltung, die Ausbildung von Priestern, aber auch ein Ämter- und Dienstrecht ein (Herbert Kalb, Richard Potz, Brigitte Schinkele, Religionsrecht, Wien 2003, S. 68; Brigitte Schinkele, Religionsfreiheit und Diskriminierungsverbot aus arbeitsrechtlicher Sicht, in: Ulrich H. J. Körtner, Sigrid Müller, Maria Kletecka-Pulker, Julia Inthorn (Hrsg.), Spiritualität, Religion und Kultur am Krankenbett, Wien – New York 2009, S. 46-60, hier S. 48). Mit Blick auf die arbeitsrechtliche Dimension ist seitens der Katholischen Kirche jedoch „der Standard des staatlichen Rechts mitzuberücksichtigen“ (Herbert Kalb, Kirchliches Dienst- und Arbeitsrecht in Deutschland und Österreich, in: HdbKa-thKR2, S. 252-264, hier S. 253). Dies bedeutet letztlich, dass seitens der Kirche für Arbeitnehmer, aber auch für Priester eine entsprechende und zum weltlichen Bereich adäquate soziale Absicherung und Vorsorge für den Krankheitsfall zu leisten ist. Durch die gesetzliche Anerkennung genießen anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften öffentlich rechtliche Stellung und sind juristischen Personen des öffentlichen Rechts gleichgestellt. Art. II des Konkordats zwischen dem Heiligen Stuhl und der Republik Österreich vom 5. Juni 1933 (ÖK) stellt dies ausdrücklich fest.

Art. II ÖK: „Die katholische Kirche genießt in Österreich öffentlich-rechtliche Stellung.“

Generell erfolgt in Art. I § 2 des ÖK die Anerkennung des Rechts der katholischen Kirche zum Erlass von Gesetzen.

Art. 1 § 2 ÖK: „Sie (die Republik Österreich) anerkennt das Recht der katholischen Kirche, im Rahmen ihrer Zuständigkeit Gesetze, Dekrete und Anordnungen zu erlassen; sie wird die Ausübung dieses Rechtes weder hindern noch erschweren.“

Aus der Festlegung des ÖK ergibt sich, dass die Katholische Kirche für ihren Bereich Gesetze und Verordnungen erlassen kann, wie dies auch der Staat für seinen Bereich tut. Der Erlass von Gesetzen und Verordnungen für den innerkirchlichen Bereich nach kirchlichem Recht und der Erlass von Gesetzen und Verordnungen nach öffentlichem Recht sind daher als gleichrangig zu sehen.

Gemäß der „hierarchischen Verfassung“ der Katholischen Kirche und dem derzeit geltenden Recht der römisch-katholischen Kirche, dem Codex Iuris Canonici (CIC/1983), ist für den Erlass von Gesetzen für den Bereich einer Diözese der jeweilige Diözesanbischof zuständig. Dies ist eine Folge der ihm übertragenen „Leitungsgewalt“.

Can. 381 § 1 CIC/1983: „Dem Diözesanbischof kommt in der ihm anvertrauten Diözese alle ordentliche, eigenberechtigte und unmittelbare Gewalt zu, die zur Ausübung seines Hirtendienstes erforderlich ist; ausgenommen ist, was von Rechts wegen oder aufgrund einer Anordnung des Papstes der höchsten oder einer anderen kirchlichen Autorität vorbehalten ist.“

Näherhin unterscheidet der kirchliche Gesetzgeber die Leitungsgewalt in gesetzgebende, ausführende und richterliche Gewalt.

Can. 135 § 1 CIC/1983: „Die Leitungsgewalt wird unterschieden in gesetzgebende, ausführende und richterliche Gewalt.“

Während der Diözesanbischof die ausführende und richterliche Gewalt delegieren kann, ist eine Delegation der gesetzgebenden Gewalt nicht möglich.

Can. 135 § 2 CIC/1983: „Die gesetzgebende Gewalt kann nicht gültig delegiert werden.“

Somit ist der Diözesanbischof in seiner Diözese der einzige Gesetzgeber. Er ist gemäß dem kirchlichen Recht befugt, verbindliche Gesetze bzw. Verordnungen zu erlassen. Dies ist durchaus mit der Verordnungsermächtigung, wie sie die österreichische Bundesverfassung kennt, vergleichbar. Da das Dienst- und Arbeitsrecht zu den inneren Angelegenheiten der Katholischen Kirche zählt, kann sie im Rahmen der für alle geltenden Gesetze auch in diesem Bereich Gesetze, Dekrete und Anordnungen erlassen. Die vom zuständigen Bischof erlassenen Gesetze bzw. Verordnungen haben letztlich den gleichen Rang wie entsprechende staatliche Weisungen.

Unter Rücksicht der von c. 1274 § 2 CIC/1983 festgelegten Verantwortung des Diözesanbischofs für die Vorsorge im Fall von Krankheit bei Klerikern hat sich die Diözese xxx für eine Krankenversicherungspflicht der Priester entschieden. Eine solche besteht bereits seit dem Jahr 1946 (vgl. VBl. Nr. 14/1946, S. 5; abgedr. in: Godehard Jos. Ebers (Hrsg.), Sammlung kirchlicher Erlässe und Verordnungen für die Apostolische Administratur O 1952, S. 12). Schon im Jahr 1939 war betont worden, dass es „keinen nicht krankenversicherten Priester mehr gegeben“ soll. Verbunden war damit die Weisung an alle noch nicht krankenversicherten Priester, „sich als Mitglied der ‚Kleruskrankenhilfe‘ anzumelden“ (vgl. VBl. Nr. 192/1939, S. 209; abgedr. in: Ebers, Sammlung, S. 12). Im Jahr 1946 wird erneut „ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es Pflicht eines jeden Diözesanpriesters ist, einer Krankenversicherung anzugehören“. Heute hat in der Diözese xxx jeder Priester, der in den Dienst der Diözese tritt (inkardiniert wird) bzw. von dieser angestellt wird, den Nachweis zu erbringen, dass er krankenversichert ist. Der Diözesanbischof (bzw. die Bischöfliche Finanzkammer) versichert sich im Rahmen der Inkardination über das Bestehen einer solchen Versicherung, indem der Priester u. a. ein Formular auszufüllen hat, in dem das Bestehen einer Krankenversicherung abgefragt wird. Gemäß dem Partikularrecht der Diözese xxx besteht somit eine rechtlich verankerte Pflichtversicherung für Priester im Sinn des Einkommensteuerrechts. Es ist bei dieser Regelung notwendig, aber auch selbstverständlich, dass der Bezug des Priesters so zu bemessen ist, dass er die Kosten der Versicherung tragen kann, ohne Einbußen im Blick auf den einem Priester angemessenen Lebensstil in Kauf nehmen zu müssen.

Ergebnis: Bei der Anordnung der Diözese xxx für alle Priester, die von der Pflichtversicherung nach dem ASVG ausgenommen sind, dass sie einer Krankenversicherung zugehören und entsprechende Beiträge entrichten müssen, handelt es sich um eine verbindliche Weisung der Diözese bzw. des Diözesanbischofs der Diözese xxx, gerade auch deshalb, da sie im amtlichen Publikationsorgan des Diözesanbischofs, d. h. dem Bischöflichen Amts- oder Verordnungsblatt, veröffentlicht ist. Diese Anordnung erfüllt die Kriterien einer staatlichen Verordnung. Dies trifft umso mehr zu, als auch der Staat im Sinne des Einzel- und des Gemeinwohls eine Krankenvorsorge fordert. Im Hinblick auf die für katholische Priester gemäß § 5 Abs. 1 Z. 7 ASVG bestehende Ausnahme von der Vollversicherungspflicht in Verbindung mit dem in Österreich geltenden Prinzip flächendeckender Sozialversicherung ist davon auszugehen, dass die aufgrund bischöflicher Anordnung in der Diözese xxx abgeschlossene Krankenversicherung von Priestern einer gesetzlichen Pflicht im staatlichen Bereich gleichzusetzen ist. Demnach können die Versicherungsbeiträge als Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z. 4 EStG) geltend gemacht werden. Jede andere Interpretation des § 16 Abs. 1 Z. 4 EStG würde zu einer nach Art. 13 § 4 ÖK ungerechtfertigten Sonderbesteuerung führen.

Art. 13 § 4 ÖK: „Die kirchlichen Rechtssubjekte werden keiner Sondersteuer und dergleichen Abgaben unterworfen werden, die nicht auch für andere Rechtssubjekte gelten.“

Eine solche ungerechtfertigte Sonderbesteuerung wäre dann gegeben, wenn der Anordnung des Bischofs nicht die gesetzliche Wirkung zugeschrieben wird und nur die Kammern, zu denen die Katholische Kirche nicht zählt, Einrichtungen für die Sozialfürsorge ihrer Mitglieder treffen könnten. Die vom bundesweiten Fachbereich Lohnsteuer in den Protokollen vom 27. September 2011 und vom 2. Oktober 2013 vertretene Rechtsansicht, dass die Kranken- und Pensionsversicherungsbeiträge eines nicht nichtselbständigen (= investierten) Priesters keine Werbungskosten, sondern nur beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben sind, ist daher nicht zu teilen, da die der verwaltungsgesetzlichen Verpflichtung gleichgestellte kirchenrechtliche Verpflichtung (vgl. Art. 1 § 2 Konkordat 1933 i.V.m. c. 381 § 1, c. 383, c. 281 § 2 CIC/1983) und die darauf basierenden bischöflichen Anordnungen an die Priester in der Diözese xxx, eine Krankenversicherung abzuschließen und nachzuweisen, unberücksichtigt bleiben. Die verpflichtenden Krankenversicherungsbeiträge eines Priesters sind somit einer gesetzlichen Pflichtversicherung nach staatlichem Recht gleichzusetzen.

6. Rechtsfolgen der Weigerung zur Leistung des priesterlichen Dienstes

Neben der sozialen Absicherung hat der Diözesanbischof als Inkardinationsoberer grundsätzlich für den angemessenen Lebensunterhalt der Kleriker Sorge zu tragen (s. oben), wobei der Versorgungsanspruch von der konkreten Verwendung und der anrechenbaren Dienstzeit abhängig ist. Der Kleriker ist aufgrund des Inkardinationsverhältnisses zum Dienst in der Kirche im Sinne von c. 274 § 2 CIC/1983 gehalten.

Can. 274 § 2 CIC/1983: *„Die Kleriker sind gehalten, wenn sie nicht durch ein rechtmäßiges Hindernis entschuldigt sind, eine Aufgabe, die ihnen von ihrem Ordinarius übertragen wird, zu übernehmen und treu zu erfüllen.“*

Das Inkardinationsverhältnis ist somit „als Dienst- und Treueverhältnis eigener Prägung anzusprechen, das zwischen einem Kleriker und einem kirchlichen Oberen und dem diesen zugeordneten Klerikerverband besteht“ (Heribert Schmitz, Fragen des Inkardinationsrechtes, in: Karl Siepen, Joseph Weitzel, Paul Wirth (Hrsg.), *Ecclesia et ius*. Festgabe für Audomar Scheuermann zum 60. Geburtstag. Dargebracht von seinen Freunden und Schülern, München, Paderborn, Wien 1968, S. 137-152, hier S. 152; s. auch Hugo Schwendenwein, Die Zugehörigkeit zu einem geistlichen Heimatverband, in: *HdbKathKR2*, S. 264-274, bes. S. 267-269). Näherhin wird das Unterhaltsrecht in c. 281 CIC/1983 damit begründet, „dass Kleriker sich dem kirchlichen Dienst widmen“. Es kann daher wegfallen bzw. gemindert werden, wenn ein Kleriker sich weigert, den ihm übertragenen kirchlichen Dienst in der rechten Weise zu erfüllen (vgl. Heimerl / Pree, Primetshofer, *Handbuch*, Rdnr. 6/133, S. 697). Auch im Fall der Verletzung klerikaler Standespflichten (vgl. cc. 273-289 CIC/1983) ist ein Wegfall bzw. eine Einschränkung möglich. Grundsätzlich erlischt der Anspruch auf standesgemäßen Unterhalt bei Verlust des klerikalen Standes (vgl. cc. 290-293 CIC/1983). Doch soll der Diözesanbischof,

wenn der Kleriker wegen der Strafe wirklich in Not geraten ist, dafür sorgen, auf möglichst gute Weise Vorsorge zu treffen (vgl. c. 1350 §§ 1 und 2 CIC/1983).

Nach c. 538 § 3 CIC/1983 muss der Pfarrer mit der Vollendung des fünfundsiebzigsten Lebensjahres dem Diözesanbischof seinen Amtsverzicht anbieten.

Can. 538 § 3 CIC/1983: „Ein Pfarrer, der das fünfundsiebzigste Lebensjahr vollendet hat, ist gebeten, dem Diözesanbischof den Amtsverzicht zu erklären, über dessen Annahme oder Verschiebung dieser nach Abwägen aller persönlichen und örtlichen Umstände zu entscheiden hat; für einen angemessenen Lebensunterhalt und für eine Wohnung des Verzichtenden ist vom Diözesanbischof Vorsorge zu treffen und zwar unter Beachtung der von der Bischofskonferenz erlassenen Bestimmungen.“

Die Pensionierung eines Priesters bedeutet jedoch nicht die Versetzung in den Ruhestand, sondern lediglich die Entbindung von der „kirchlichen Leitungsgewalt“ (c. 274 CIC/1983), einer Pfarre vorzustehen. Der Priester, der sein Amt zurücklegt, wird zwar nach wie vor als „Pfarrer“ angesprochen, ihm obliegt aber nicht mehr die organisatorische und finanzielle Leitung der Pfarrverwaltung. Alle sonstigen Aufgaben eines Priesters (Verpflichtung zur Feier des Gottesdienstes; Verpflichtung zur Glaubensverkündigung; Verpflichtung zur Fortbildung; vgl. c. 276 CIC/1983) bleiben lebenslänglich aufrecht. All diese Verpflichtungen erlöschen erst bei physischem oder psychischem Unvermögen des Priesters.

Da mit der Aufgabe des Amtes die Vergütung (vgl. c. 281 § 1 CIC/1983) endet, muss der Bischof Sorge dafür tragen, dass der Verzichtende einen angemessenen Lebensunterhalt und eine Wohnung bekommt. Der Priester hat darauf „aufgrund seiner Inkardination ein Anrecht“ (Reinhild Ahlers, Kommentar, in: MK CIC, c. 538, Rdnr. 10, Stand Februar 2009). Das Recht auf Unterhalt und Vorsorge (vgl. c. 281 CIC/1983) schließt nicht nur die gerechte Entlohnung, sondern auch die angemessene Altersversorgung mit ein. Der angemessene Lebensunterhalt eines Klerikers ist „nicht so sehr Bezahlung, sondern Gegenleistung für die lebenslange Verfügbarkeit“ (Heimerl / Pree / Primetshofer, Handbuch, Rdnr. 6/139, S. 699). Näheres ist in den Besoldungsordnungen der Diözesen geregelt.

Die Österreichische Bischofskonferenz hat auf Grund von c. 1274 § 2 CIC/1983 auf ihrer Versammlung vom 8. bis 10. November 1988 beschlossen, dass in jeder österreichischen Diözese eine Einrichtung in Form eines unselbständigen Fonds geschaffen wird, um Vorsorge für die Altersversorgung des Klerus zu treffen. Sie begründet dies folgendermaßen: Da die Priester von der Vollversicherungspflicht nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz 1955 ausgenommen sind (§ 5 ASVG), ist es auch notwendig, von der Diözese her für die Versorgung der Weltpriester im Alter Sorge zu tragen. In Ausführung dieses Beschlusses hat die Diözese xxx einen Pensionsfonds für Priester der Diözese xxx eingerichtet (xxxxxxxxx Diözesanblatt, 21. Jg., Nr. 9, 15. September 1989, Z. 83, S. 61). Die Österreichische Bischofs-

konferenz hat in ihrer Partikularnorm zu c. 538 § 3 CIC/1983 (ABl. ÖBK Nr. 11, 28. April 1994, II. 4., S. 4) festgestellt, dass die Altersversorgung der Pfarrer, wie auch der anderen Priester, „in Österreich durch die diözesanen Priesterbesoldungsordnungen hinreichend geregelt“ ist. Zugleich wird betont, dass der zuständige Diözesanbischof „für eine standesgemäße Wohnung der Diözesanpriester im Ruhestand Sorge zu tragen“ hat.

Priester können angesichts des heute sich immer stärker abzeichnenden Priestermangels auch nach dem seitens des Diözesanbischofs angenommenen Amtsverzicht in der Seelsorge tätig sein. Hierfür können über den zustehenden Ruhegenuss hinaus Vergütungen oder Zulagen gewährt werden. Kommt es, aus welchen Gründen auch immer, zu einer fallweisen oder grundsätzlichen Verweigerung der Ausübung der im entsprechenden Dekret festgelegten Tätigkeitsverpflichtung während des Ruhestandes, ist es gerechtfertigt, die zusätzlich zum Ruhegehalt ausbezahlte Vergütung zu entziehen. Eine Pensionskürzung für den Fall, dass ein Priester bereits in Pension ist, erscheint äußerst problematisch, wenn nicht von vornherein ausgeschlossen, da der Priester seinen Pensionsanspruch aufgrund der bereits geleisteten Arbeit erworben hat. Ein Ruhegehalt eines Priesters kann nicht mit einem Pensionsbezug im staatlichen Sinn gleichgesetzt werden. Denn mit der Inkardination wird der Kleriker gegenüber der zuständigen Autorität rechtlich verpflichtet, lebenslang für den Dienst der Kirche verfügbar zu sein. Auf jeden Fall müsste dem Priester die honesta sustentio belassen werden. Auch der Anspruch auf eine Wohnung bleibt aufrecht. Da amtsrechtliche Sanktionen, wie Amtsenthebung oder Absetzung (vgl. cc. 184-196 CIC/1983) bei einem schon im Ruhestand befindlichen Kleriker ausscheiden, bleiben ggf. nur disziplinar-strafrechtliche Möglichkeiten, je nachdem, welche Verfehlung der Kleriker begangen hat. Handelt es sich um ein Delikt im Sinn des kanonischen Strafrechts, so ist gemäß den Bestimmungen des kanonischen Strafrechts vorzugehen. Sollte die Strafverfolgung die Entlassung aus dem Klerikerstand zur Folge haben, entfällt jede Verpflichtung des Diözesanbischofs zu einem angemessenen Unterhalt (vgl. c. 1350 §§ 1 und 2 CIC/1983). Im Fall der Verletzung bestimmter Pflichten hätte der Diözesanbischof die Möglichkeit, nach vorheriger Androhung einer Strafe bzw. eines Rechtsentzugs, diese zu verhängen bzw. diesen zu tätigen (vgl. c. 49 CIC/1983). Zu bedenken gilt, dass Kleriker gemäß c. 273 CIC/1983 „ihrem Ordinarius Ehrfurcht und Gehorsam zu erweisen“ haben.

Mit Schreiben vom 11. Juni 2014 hat der Bf mitgeteilt, in der Anlage folge die Kopie eines Schreibens des Österreichischen Liturgischen Instituts vom Datum mit dem Hinweis, dass er dieser Kommission schon 2007 bis 2011 angehört habe, und seine Ernennung für die Funktionsperiode 2012-2016 durch den Bischof vom ****. Übrigens sei er bereits seit 1. Dezember *** in dieser Kommission.

Außerdem folge das Original einer Bestätigung des Dekans ***** vom 22. Mai 2014 über seine Mitwirkung im Dekanat xxxxx (*Anmerkung der Richter:in: diese wurde dem Schreiben angeschlossen*). Zu all diesen Aufgaben sei er verpflichtet, wobei er diese Verpflichtung nicht

als Last empfinde, sondern als seine Aufgabe, die er bei der Entscheidung, Priester zu werden und bei der Priesterweihe bewusst auf sich nehmen habe wollen. Gleichzeitig stelle er den Antrag, die gesamte an die xxxx geleistete Prämie für die Krankenversicherung in Höhe von 6.479,16 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Über Auftrag der RichterIn hat die Vertreterin des Finanzamtes Herrn Dr. D E mit E-Mail vom 30. Juni 2014 gebeten, bis 21. Juli 2014 die nachstehend angeführten Unterlagen vorzulegen und die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten:

1. Um Vorlage einer Kopie der **Priesterbesoldungsordnung der Diözese xxx**, auf die Herr Prof. Dr. G in seiner Stellungnahme (Seite 12 und 13) Bezug genommen hat, wird gebeten.

2. Internet-Recherchen der RichterIn des Bundesfinanzgerichtes (vgl. die im Internet abfragbare Emeritierungs- und Pensionsregelungen für Priester in der Diözese H, xxxxxxxx) haben ergeben, dass in der Diözese H gem. can. 185 bzw. can. 538 § 3 CIC 1983 entpflichtete (emeritierte) Priester einen **angemessenen Unterhalt (honesta sustentatio** iSd. can. 384 CIC) in Höhe des letzten Grundbezuges samt Biennien (ohne Zulagen) erhalten. Zusätzlich zum angemessenen Unterhalt wird unter den gleichen Anspruchsvoraussetzungen wie bei aktiven Priestern eine Haushaltszulage und im Bedarfsfall eine Wohnungszulage gewährt.

Um Vorlage der im Zeitpunkt der Entpflichtung (Emeritierung) des Priesters (laut seinen Angaben 1.9.*****)) gültigen **Emeritierungs- und Pensionsregelungen der Diözese xxx** wird gebeten. Soweit im Zeitraum zwischen der Emeritierung und dem Beschwerdejahr 2012 Änderungen der Emeritierungs- bzw. Pensionsregelungen vorgenommen wurden, die Einfluss auf die Höhe des Bezuges des genannten Priesters hatten, bitte auch die geänderte Fassung anschließen und ihre Auswirkungen auf die Bezüge erläutern.

3. Der Bf ist laut von ihm am 11. Juni 2014 beim Finanzamt xxx eingereichten Unterlagen (Schreiben Österreich. Liturgisches Institut vom 4. September 2011 an Diözesanbischof Dr. ***** sowie Schreiben des Bischofs (gezeichnet *****)) vom 29. September 2011 an das Österr. Liturgische Institut) für die Funktionsperiode 2012 bis 2016 per bischöflichem Dekret ernannter Vertreter der Diözese xxx in dieser Kommission. Ist **in den von der Finanzkammer für das Jahr 2012 dem Finanzamt gemeldeten Bezügen** eine Vergütung (remuneratio) für diese Tätigkeit enthalten? Falls ja, wie hoch war diese? Um Beilage von Buchhaltungsunterlagen, aus denen sich dies dem Grunde und der Höhe nach ergibt, wird gebeten.

Herr Dr. E hat seiner Antwort-E-Mail vom 21. Juli 2014 das Statut des Pensionsfonds der Diözese xxx (Beilage Diözesanblatt Datumsangabe), die Besoldungsordnungen für die Jahre 1999 bis 2014 sowie das Lohnkonto 2012 des Bf angeschlossen und in dieser ausgeführt wie folgt:

„Wunschgemäß erhalten Sie in der Beilage die gewünschten Unterlagen.

Die Besoldungen der Priester ab 1999 sind als einzelne Datei ersichtlich, jene der Jahre 2008-2014 sind in einer Excel-Datei zusammengefasst.

Es gibt in der Diözese xxx - im Vergleich zur Diözese H - keine in Worten ausformulierte Besoldungsordnung für Priester. Die Diözese xxx ist in diesem Zusammenhang nicht die einzige Diözese ohne umfassende textliche Ausgestaltung. Die Pensionsbezüge nach Pkt. 9. b) unserer Besoldungsordnung entsprechen analog jenen der Diözese H. Sie gelten als angemessene Versorgung gemäß can. 281 § 2 CIC.

*Der Bf hat - neben dem Bezug als Priester "im Ruhestand" - von der Diözese keine sonstige Vergütung für seine Tätigkeit erhalten (vgl. bereits Stellungnahme der Diözese an Sie vom 11.6.2014). In der Beilage erhalten Sie das Lohnkonto 2012 des Bf. Der Bf leitet seit 1.9.***** keine Pfarre mehr.*

Über Auftrag der RichterIn (E-Mail vom 30. Juni 2014) hat die Vertreterin des Finanzamtes dem Bf mit Vorhalt vom 22. Juli 2014 zwecks Wahrung des Parteienghört die Anfragen an die Diözese sowie die von der Diözese xxx vorgelegten Unterlagen (Antwort-Mails samt Beilagen zur Stellungnahme übermittelt.

Der Bf hat mit Schreiben vom 28. Juli 2014 mitgeteilt, dass ihn die Diözese vom Inhalt der Eingaben verständigt habe. Er sei damit einverstanden, es bestehe somit kein Ergänzungsbedarf.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht (§ 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. I 2013/70).

Der Bf ist römisch-katholischer Priester. Er hat per 1. September ***** und damit im Alter von 72 Jahren auf sein bisheriges kirchliches Amt, das in der Leitung der Pfarre xxxxxx, Pfarre, bestanden hat, verzichtet. Für das Streitjahr hat die Finanzkammer der Diözese xxx einen Lohnzettel für einen „sonstigen Pensionisten“ übermittelt.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bf 2012 an die xxxx Versicherungen AG geleisteten Gruppen-Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 6.479,16 Euro sowie

Aufwendungen, die der Bf in der Einkommensteuererklärung 2012 bei den erklärten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter dem Titel „Arbeitsmittel“ (911 Euro), Reisekosten (6.577 Euro) sowie als „sonstige Werbungskosten“ (500 Euro) geltend gemacht hat, als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

1. Krankenversicherungsbeiträge:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind (mit fallbezogen nicht relevanten Ausnahmen) Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Krankenversicherung als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e 1. Satz EStG 1988 sind Werbungskosten u.a. auch Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht.

Eine Abzugsfähigkeit der vom Bf an die private Krankenversicherung (xxxx) geleisteten Beiträge als Werbungskosten kommt demnach nur in Betracht, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Bf die Beiträge auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht geleistet hat.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e 2. Satz dieser Bestimmung sind derartige Beiträge aber auch dann nur beschränkt und zwar *„insoweit abzugsfähig als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen“* (BGBl. I 2002/132 ab 14.8.2002

Gem. § 4 Abs. 1 erster Satz ASVG sind auf Grund dieses Bundesgesetzes in der Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung versichert (vollversichert), wenn die betreffende Beschäftigung weder gemäß den §§ 5 und 6 von der Vollversicherung ausgenommen ist, noch nach § 7 nur eine Teilversicherung begründet.

Gem. § 5 Abs. 1 Z 7 ASVG sind von der Vollversicherung nach § 4 – unbeschadet einer nach § 7 oder nach § 8 eintretenden Teilversicherung - Priester der katholischen Kirche hinsichtlich der Seelsorgetätigkeit und der sonstigen Tätigkeiten, die sie in Erfüllung ihrer geistlichen Verpflichtung ausüben, zum Beispiel des Religionsunterrichtes, ferner Angehörige der Orden und Kongregationen der Katholischen Kirche sowie der Anstalten der Evangelischen Diakonie, alle diese Personen, wenn sie nicht in einem Dienstverhältnis zu einer anderen Körperschaft (Person) als ihrer Kirche bzw. deren Einrichtungen (Orden, Kongregation, Anstalt der Evangelischen Diakonie) stehen, ausgenommen.

Zweck der Ausnahmebestimmung für (unter anderem) Priester der katholischen Kirche ist es, dass der Gesetzgeber hinsichtlich dieser Personengruppe, die nach den kirchlichen

Vorschriften einer eigenen Versorgung unterliegt, nicht zu tief in das Eigenleben der Kirche und ihre Struktur eingreifen wollte (vgl. OGH 16.7.1998, 10 ObS 204/98t mwN).

Gem. § 16 ASVG können sich Personen, die nicht in einer gesetzlichen Krankenversicherung pflichtversichert sind, solange ihr Wohnsitz im Inland gelegen ist, in der Krankenversicherung auf Antrag selbst versichern.

Der Bf hat von der Möglichkeit, freiwillige Beiträge an die ** Gebietskrankenkasse zu leisten, keinen Gebrauch gemacht. Er hat 2012 Beiträge in Höhe von 6.479,16 Euro an eine private Krankenversicherungsgesellschaft (xxxx) geleistet.

Art. 15 StGG lautet: „Jede gesetzlich anerkannte Kirche und Religionsgemeinschaft hat das Recht der gemeinsamen öffentlichen Religionsausübung, ordnet und verwaltet ihre inneren Angelegenheiten selbständig, bleibt im Besitze und Genusse ihrer für Cultus-, Unterrichts- und Wohltätigkeitszwecke bestimmten Anstalten, Stiftungen und Fonds, ist aber, wie jede Gesellschaft, den allgemeinen Staatsgesetzen unterworfen.

Gem. Art. I § 2 des Konkordates zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich anerkennt die Republik Österreich das Recht der katholischen Kirche, im Rahmen ihrer Zuständigkeit Gesetze, Dekrete und Anordnungen zu erlassen; sie wird die Ausübung dieses Rechts weder hindern noch erschweren.

Der Codex Iuris Canonici (CIC, dt. „Kodex des kanonischen Rechtes“) ist das Gesetzbuch des Kirchenrechts der katholischen Kirche für die Lateinische Kirche. Die aktuelle Fassung ist der von Papst Johannes Paul II. promulierte Codex Iuris Canonici 1983.

Diese Bestimmungen dienen der Ordnung der inneren Angelegenheiten der katholischen Kirche (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0128).

Can. 281 - § 2 CIC 1983 bestimmt: Ebenso ist (Anmerkung: der katholischen Kirche) Vorsorge zu treffen, dass sie (Anmerkung der RichterIn: wie sich aus can. 281- § 1 ergibt: die Kleriker) jene soziale Hilfe erfahren, durch die für ihre Erfordernisse bei Krankheit, Arbeitsunfähigkeit oder im Alter angemessen gesorgt ist.

Can. 384 bestimmt unter anderem, dass der Diözesanbischof für den angemessenen Lebensunterhalt und für die soziale Hilfe der Priester zu sorgen hat.

Die Regelung der sozialen Vorsorge für Priester unter anderem bei Krankheit gehört auf Grund der bewussten Herausnahme aus der ASVG-Versicherung und den Vereinbarungen zwischen Kirche und Staat (StGG, Konkordat) damit jedenfalls zum innerkirchlich autonomen Regelungsbereich. Welche Regelungen die katholische Kirche daher für die Versorgung der Priester im Krankheitsfall trifft, steht ihr frei. Mit Blick auf die arbeitsrechtliche Dimension ist

seitens der katholischen Kirche jedoch der Standard des staatlichen Rechts zu berücksichtigen (vgl. auch Stellungnahme Prof. Dr. F G, Seite 7 mwN).

Laut der von der Diözese xxx eingereichten Stellungnahme des Univ. Prof. Dr. F G hat jeder Priester in der Diözese, der in deren Dienst tritt (inkardiniert wird) bzw. von dieser angestellt wird, den Nachweis zu erbringen, dass er krankenversichert ist. Der Diözesanbischof (bzw. die Bischöfliche Finanzkammer) versichere sich im Rahmen der Inkardination über das Bestehen einer solchen Versicherung, indem der Priester u.a. ein Formular auszufüllen habe, in dem das Bestehen einer Krankenversicherung abgefragt werde. Gemäß dem Partikularrecht der Diözese xxx bestehe somit eine rechtlich verankerte Pflichtversicherung für Priester. Der Bezug des Priesters werde so bemessen, dass er die Kosten der Versicherung tragen könne, ohne Einbußen im Hinblick auf den einem Priester angemessenen Lebensstil in Kauf nehmen zu müssen.

Aus dem von Dr. D E der E-Mail vom 21. Juli 2014 angeschlossenen Lohnkonto 2012 geht hervor, dass in den Bruttobezügen 2012 eine „Krankenversicherungs-Zulage“ in Höhe von 1.619,76 Euro enthalten ist.

Dem Finanzamt wurde ebenso wie dem Bf die Möglichkeit eingeräumt, zu den Ergebnissen des ergänzenden Ermittlungsverfahrens Stellung zu nehmen. Das Finanzamt hat keine Stellungnahme eingereicht und damit die Ausführungen in der Stellungnahme des Prof. G zur auf Ebene der Diözese (innerkirchlich) geregelten Verpflichtung des Priesters zum Abschluss einer Krankenversicherung nicht in Zweifel gezogen.

Der Bf hat in der Berufung (nunmehr Beschwerde) die Verpflichtung dahingehend konkretisiert, es sei der Nachweis einer dem ASVG gleichwertigen Krankenversicherung zu erbringen. Auf die Möglichkeit, sich bei der xxxx nach einem günstigen Gruppentarif zu versichern, würden sie hingewiesen. Eine Verpflichtung, sich bei der xxxx nach dem Gruppentarif versichern zu lassen, besteht demnach nicht.

Die Richterin geht auf Grund der dargestellten Rechtslage und der eingereichten Unterlagen (Stellungnahme Prof. G, Dr. E, beigelegter Auszug aus der „Sammlung Kirchlicher Erlässe und Verordnungen für die Apostolische Administratur XXXX 1952) daher davon aus, dass eine innerkirchlich angeordnete Versicherungspflicht besteht, die auf can. 281 § 2, Can. 384, Can. 1274 § 2 CIC beruht. Diese an sich die katholische Kirche bzw. auf Ebene der Diözese den Diözesanbischof betreffende Verpflichtung wird auf Ebene der Diözese auf die Priester überbunden und ihnen im Gegenzug dafür eine Krankenversicherungs-Zulage gewährt.

Die Beiträge an die xxxx sind angesichts der Rechtspflicht, eine Krankenversicherung abzuschließen, daher wie bei allen Steuerpflichtigen „insoweit“ (also betraglich begrenzt) als Werbungskosten abzugsfähig als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

Bezieher einer österreichischen ASVG-Pension, die ihren ständigen Wohnsitz in Österreich haben, sind grundsätzlich in der österreichischen Krankenversicherung pflichtversichert. Der Beitragssatz betrug 2012 für den Pensionisten 5,1 % der Bruttopension (vgl. <http://www.pensionsversicherung.at> unter „Wichtig für Pensionisten“ – Krankenversicherung).

Der Beitragssatz für Pensionisten nach dem ASVG ist fallbezogen deshalb für die Berechnung der Höhe der als Werbungskosten abzugsfähigen Beiträge an die xxxx heranzuziehen, zumal § 5 ASVG eine ausdrückliche Ausnahme für Priester der katholischen Kirche aus der Vollversicherung, zu der sowohl Kranken- als auch Pensionsversicherung gehören, bestimmt. Der Bf wäre also ohne die Ausnahmeregelung ASVG-Pensionist.

Die Finanzkammer der Diözese hat für das Beschwerdejahr 2012 für den Bf Bruttobezüge (Kennzahl 210) in Höhe von ***** Euro gemeldet. Der als Werbungskosten zu berücksichtigende Betrag ergibt sich aus der Anwendung des für 2012 gültigen Beitragssatzes von 5,1 % auf die Bruttopension. Er beträgt daher XXX Euro. In dieser Höhe hätte der Bf, wenn er nach § 5 ASVG nicht ausdrücklich aus der Vollversicherung nach dem ASVG ausgenommen wäre, Krankenversicherungsbeiträge für die gemeldete Bruttopension zu leisten gehabt.

Die Differenz zwischen den tatsächlich an die xxxx geleisteten Beiträgen (6.479,16 Euro) und den als Werbungskosten zu berücksichtigenden Beiträgen (XXX Euro), ist mit einem Viertel des Sonderausgaben-Höchstbetrages von 2.920 Euro (= 730 Euro) als Topsonderausgabe zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 1 Z 2 iVm. Abs. 3 Z 3 EStG 1988). Da im angefochtenen Bescheid aber ohnedies bereits das maximal berücksichtigbare Sonderausgabenviertel (730 Euro) berücksichtigt wurde, erfährt der Bescheid in diesem Punkt keine inhaltliche Änderung.

2. Reisekosten, Arbeitsmittel, sonstigen Aufwendungen als Werbungskosten:

Nach der vom Bf vorgelegten Bestätigung des Dekans ***** vom 22. Mai 2014, die vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wurde, leistet der Bf weiterhin einen regelmäßigen Gottes- und Predigtdienst in seiner ehemaligen Pfarre xxxxxx, Pfarre, auf Anforderung in anderen Pfarren des Dekanats sowie Aushilfen für Beichten, Taufen und Krankenbesuche. Das umfangreiche Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass es sich dabei um Tätigkeiten handelt, für die keine Bestellungsdekrete vorliegen. Der Bf ist - wie er in der Berufung vom 11. September 2013 (Anmerkung der RichterIn: nunmehr als Beschwerde bezeichnet) selbst angegeben hat - „*sofern dies gewünscht*“ ist, als Aushilfe in der früher von ihm geleiteten Pfarre bzw. bei Verhinderung des Ortspriesters in anderen Pfarreien seelsorgerisch tätig.

Der Bf war laut der von ihm vorgelegten Bestätigung vom 29. September 2011 überdies im Beschwerdejahr vom Bischof (bis 2016) ernannter Vertreter der Diözese xxx in der Liturgischen Kommission für Österreich.

Zu all diesen Tätigkeiten fühlt er sich laut seinen Angaben „auf Grund seiner Gelübde bei der Priesterweihe“ verpflichtet (vgl. Berufungsbegründung vom 12. September 2013).

Gem. Can. 281 § 1 CIC/1983 verdienen die Kleriker, wenn sie sich dem kirchlichen Dienst widmen, eine Vergütung, die ihrer Stellung angemessen ist, dabei sind die Natur ihrer Aufgabe und die Umstände des Ortes und der Zeit zu berücksichtigen, damit sie mit ihr für die Erfordernisse ihres Lebens und auch für eine angemessene Entlohnung derer sorgen können, deren Dienste sie bedürfen.

Mit der Aufgabe des Amtes endet die Vergütung (c. 281 § 1 CIC/1983 - vgl. Stellungnahme Prof. Dr. G, Seite 12).

Gem. Can. 281 § 2 CIC/1983 ist ebenso Vorsorge zu treffen, dass die Kleriker jene soziale Hilfe erfahren, durch die für ihre Erfordernisse bei Krankheit, Arbeitsunfähigkeit oder im Alter angemessen gesorgt ist (vgl. auch Can. 384 zu der diesbezüglichen Verpflichtung des Diözesanbischofs).

Die Diözese xxx hat zur Altersvorsorge für die Priester der Diözese in der Finanzkammer der Diözese einen Pensionsfonds eingerichtet (vgl. das von Dr. E der E-Mail vom 21. Juli 2014 angeschlossene Diözesanblatt 9/1989, Pkt. 83., Seite 61).

Amtsverzicht, standesgemäßer Unterhalt und ein entsprechendes Beschwerdeverfahren sind im kirchlichen Gesetzbuch (CIC) geregelt (vgl. OGH 28.2.1996, 9 ObA 12/96).

Nach dem Kirchenrecht ist die Vergütung (**remuneratio** iSd. Can. 281 § 1 CIC) von der **honestas sustentatio** (Grundeinkommen, Mindestlohn, angemessener Unterhalt iSd. Can. 281 § 2 bzw. Can. 384 - vgl. das im Internet abfragbare * Diözesanblatt vom XXXXX, Pkt. 33. der „Emeritierungs- und Pensionsregelung für Priester“, Seite 46f) zu unterscheiden.

Can. 538 § 3 CIC bestimmt: „Ein Pfarrer, der das fünfundsiebzigste Lebensjahr vollendet hat, ist gebeten, dem Diözesanbischof den Amtsverzicht zu erklären, über dessen Annahme oder Verschiebung dieser nach Abwägen aller persönlichen und örtlichen Umstände zu entscheiden hat, für einen angemessenen Lebensunterhalt und für eine Wohnung des Verzichtenden ist vom Diözesanbischof Vorsorge zu treffen, und zwar unter Beachtung der von der Bischofskonferenz erlassenen Bestimmungen.“

Der Bf hat 2012 bereits das 80. Lebensjahr vollendet.

Eine Vergütung (remuneratio iSd. Can. 281 § 1 CIC) für die trotz bereits ***** erfolgten Amtsverzichts erbrachten Aushilfen und seine Tätigkeit in der Liturgiekommission hat der Bf 2012 nach den Auskünften der Diözese (E-Mail Dr. D E vom 21. Juli 2014 an das Finanzamt unter Verweis auf die E-Mail vom 11.6.2014) nicht erhalten. Eine solche ist auch dem der E-

Mail vom 21. Juli 2014 angeschossenen Lohnkonto 2012 des Bf nicht zu entnehmen. Im Lohnkonto ist ausdrücklich „*Pensionist*“ angeführt. Die Finanzkammer hat Bezüge für einen „sonstigen Pensionisten“ gemeldet.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Es muss also ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen aus einer beruflichen Tätigkeit erzielten Einkünften und den Aufwendungen gegeben sein (vgl. VwGH 20.11.2000, 97/15/0011 zu einem emeritierten Hochschulprofessor).

Ein objektiver (wirtschaftlicher) Zusammenhang zwischen den von der Finanzkammer der Diözese gemeldeten Pensionsbezügen und den neben den Krankenversicherungsbeiträgen als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (Reisekosten, Arbeitsmittel, sonstige Werbungskosten) konnte nicht festgestellt werden. Eine Abhängigkeit der Bezüge des Bf von der weiteren Mitarbeit konnte die RichterIn ebenfalls nicht feststellen. Laut den von Dr. E vorgelegten Fassungen der „Besoldung“ in der Diözese xxx ist Pensionsbemessungsgrundlage stets der letzte Bezug mit sämtlichen Zulagen zu 100 %.

Die RichterIn geht - wie auch Prof. Dr. F G in seiner Stellungnahme, Seite 13 - davon aus - dass es sich bei dem Ruhegehalt eines Pfarrers um die **Abgeltung von in der Aktivzeit erworbenen Ansprüchen** handelt und dass dieses dem Grunde und der Höhe nach **nicht** von einer weiteren Mitarbeit des Priesters abhängt. Diese Rechtsansicht findet auch in den „*Emeritierungs- und Pensionsregelungen*“ für Priester der Diözese H Deckung. Im über das Internet abfragbaren * Diözesanblatt vom XXXXX ist in Abschnitt III-Pensionierung § 8 „Ruhestand“ in Abs. 2 bestimmt, dass die Bezüge, die der Entpflichtete (Emeritus) erhält u.a. auch dann unverändert bleiben, wenn er nach seiner Emeritierung (Abs. 1) zur Ausübung seelsorgerischer Dienste von sich aus nicht mehr bereit ist. Der unabhängige Finanzsenat hat in der Berufsentscheidung, RV/0883-W/08, auf Grund der Auskünfte des bischöflichen Ordinariates C ebenfalls festgestellt, die Übernahme oder auch Nichtausübung seelsorgerischer Tätigkeiten habe keinen Einfluss auf den Ruhegenuss. Eine davon abweichende Regelung (Abhängigkeit der Bezüge des Bf bzw. einzelner Bezugsbestandteile von einer weiteren „aktiven“ Mitarbeit) in der Diözese xxx wurde nicht nachgewiesen. Sie ist auch den von der Diözese vorgelegten Fassungen der „Besoldung“ nicht zu entnehmen. Laut Herrn Dr. E gibt es für die Diözese xxx (anders als in der Diözese H und offenbar in C) keine ausformulierte Regelung der Besoldungsordnung (*Anmerkung der RichterIn: angesichts der Anforderung der Emeritierungs- und Pensionsregelungen in der Diözese xxx sind wohl diese gemeint*).

Herr Dr. E hat keinen Zweifel daran gelassen, dass eine (weitere) Mitarbeit nach der (fallbezogen wohl altersbedingten) Entpflichtung **nie** vergütet werde. Selbst der Auftrag, eine

pfarrerlose Gemeinde nach der Amtsenthebung zu betreuen, soll nach den Ausführungen des Leiters der Rechtsstelle des Bischöflichen Ordinariats „*dem Priester nur mehr Ansehen verschaffen*“.

Ob einem katholischen Priester in einer innerkirchlichen Vorschrift vorgesehene Ansprüche finanzieller Natur zustehen, ist eine Frage, die aus dem zwischen dem Priester und der Religionsgemeinschaft bestehenden Rechtsverhältnis entspringt und die demnach innerkirchlich zu lösen ist. Es ist nicht Aufgabe der RichterIn, zu beurteilen, ob dem Bf für die nach Amtsverzicht für die Diözese geleisteten Dienste zusätzlich zu den gemeldeten Pensionsbezügen eine Vergütung zustehen würde oder nicht.

Die steuerrechtliche Qualifikation und Behandlung gemeldeter Bezüge ebenso wie die Beurteilung der Frage, ob von einem Priester geltend gemachte Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, ist aber ausschließlich auf Basis der staatlichen (steuerrechtlichen) Normen vorzunehmen (vgl. OGH 16.7.1998, 10 Obs 204/98, VwGH 2.7.2002, 96/14/0128).

Da der Bf über die Pensionsbezüge hinaus 2012 keine Vergütung für weiterhin geleistete Dienste (Aushilfen, Liturgiekommission etc.) erhalten hat, solche Vergütungen laut Auskunft der Diözese (E-Mail Dr. E vom 21. Juli 2014) auch in den gemeldeten Bezügen nicht enthalten sind, liegen einnahmenlose Tätigkeiten vor, die steuerrechtlich betrachtet keine Einkunftsquelle, sondern nur eine Quelle von Aufwendungen darstellen (vgl. UFS RV/1315-W/12). Der Bf hat im Schreiben vom 7. April 2014 angegeben, er leiste seine Dienste grundsätzlich ohne Vergütung, weil er mit den Bezügen der Diözese das Auslangen finde. Die Tätigkeiten sind also auch subjektiv (von Seiten des Bf) nicht auf die Erzielung von zusätzlichen Einnahmen gerichtet.

Eine (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) Qualifikation der gemeldeten Pensionsbezüge 2012 als Aktivbezüge, mit denen die geltend gemachten Aufwendungen in Zusammenhang stehen könnten, kommt nicht in Betracht. Es handelt sich – wie bereits begründet ausgeführt wurde – bei den gemeldeten Bezügen zweifelsfrei nicht (und zwar auch nicht teilweise) um eine Vergütung für die weitere „aktive“ Mitarbeit im Dienste der Kirche. Dieser Beurteilung entgegenstehende Beweismittel wurden weder von der Diözese (Dr. E) noch vom Bf vorgelegt.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass Can. 276 CIC, auf den sich sowohl Herr Dr. B in der der Berufung angeschlossenen Beilage als auch Herr Dr. E in der E-Mail vom 11. Juni 2014 bezogen haben, die "Lebensführung" der Kleriker und das "Streben nach Heiligkeit" zum Gegenstand haben. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sind gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur

Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Der Umstand, dass Kirchen- und Religionsgesellschaften iSd Art. 15 StGG zur selbständigen Ordnung ihrer inneren Angelegenheiten befugt sind, führt nicht dazu, religiöse Verpflichtungen als steuerlich relevant anzusehen (vgl. VwGH 2.7.2002, 96/14/0128).

Dass und weshalb die weitere Mitarbeit des Bf nicht zum Abzug von dadurch verursachten Aufwendungen als Werbungskosten berechtigt, wurde bereits vorstehend eingehend begründet.

Zur Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:

Dass an eine private Krankenversicherungsgesellschaft geleistete Beiträge, wenn sie vom Bf auf Grund einer inländischen gesetzlichen Versicherungspflicht geleistet werden, gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 als Werbungskosten der Höhe nach beschränkt abzugsfähig sind, ist in der Rechtsprechung geklärt.

Dass eine Berücksichtigung von Aufwendungen als Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 bereits dem Grunde nach eine auf Einnahmenerzielung gerichtete außerbetriebliche Tätigkeit voraussetzt und bei Fehlen eines wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen den in Frage stehenden Bezügen (hier Pension) und den geltend gemachten Aufwendungen ein Werbungskostenabzug nicht in Betracht kommt, ist in der Rechtsprechung ebenfalls geklärt (vgl. u.a. VwGH 20.11.2000, 97/15/0011).

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegen fallbezogen nicht vor. Eine ordentliche Revision an den VwGH ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

xxx, am 1. September 2014