



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Senat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 16. Mai 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. April 2011 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2009 nach der am 24. April 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Bw, der Pfarrpfründe Hl in A (kurz Pfarrpfründe A) wurde festgestellt, dass ab 2004 umfangreiche Umbau- und Sanierungsarbeiten an den in ihrem Alleineigentum stehenden Kanzlei- Seminar- Besprechungs- Pastoral- und Nebenräumen durchgeführt wurden. Die Räumlichkeiten wurden in Folge mittels diverser Mietverträge der Stadtpfarrkirche Hl in A sowie anderen Mietern überlassen.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass nur ein Gebäudekomplex umgebaut wurde, der über mehrere Postadressen verfügt. Die Umbaukosten beliefen sich auf insgesamt € 10.000,- + USt. Der Gebäudekomplex besteht aus dem rund 555 m² großen Pfarrheim, das an die Pfarrkirche vermietet wurde, sowie weiteren anderweitig vermieteten Wohnungen (Ausmaß 29% der Gesamtfläche).

Das Finanzamt beurteile Pfarrpfründe und Pfarrkirche wirtschaftlich betrachtet als eine Unternehmenseinheit und erfasste in den wieder aufgenommenen Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2005 – 2009 die Einnahmen aus der Vermietung an die Pfarrkirche nicht als steuerbare Umsätze und kürzte die Vorsteuern aliquot (nach m² Nutzfläche).

In der dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Bw gegen die Beurteilung als wirtschaftliche Einheit und legte die Gründe dar, warum ihrer Ansicht nach zwei getrennt zu beurteilende KöR vorliegen: Nach Art II des Konkordats zwischen der Republik Österreich und dem Heiligen Stuhle genießen Einrichtungen, die nach kanonischem Recht Rechtspersönlichkeit haben, diese auch nach staatlichem Recht. Daher seien die Pfarrpfründe als eigenständige KöR anzusehen. Die Pfarrpfründe werden nach außen (nur) vom Pfarrer vertreten, die Pfarre hingegen in wirtschaftlichen Angelegenheiten vom Wirtschaftsrat.

Die Aufgabe der Pfarrpfründe sei die Versorgung des Pfarrers mit dem nötigen Unterhalt, wohingegen die Aufgabe der Pfarre die Seelsorge sowie die Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre sei.

Eine Unternehmenseinheit sei in diesem Fall nicht denkbar, weil sie per Definitionem die „gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit eines Unternehmers darstellt. Nach dem österreichischen UStG sei bei juristischen Personen eine Zusammenfassung nur über die Organschaft möglich. Diese werde aber gar nicht behauptet.

Im Rahmen eines Erörterungsgesprächs am 16. Jänner 2013 wurde über die Rechtsnatur von Pfarrpfründen diskutiert und die kirchenrechtlichen Vorgaben untersucht. Die Bw erklärte in weiterer Folge auf eine diesbezügliche Frage des UFS, dass Pfarrer neben den Erträgen aus den Benefizien (Pfründen) eine Ergänzung aus diözesanen Mitteln beziehen (siehe auch Artikel XI §1 des Konkordates 1933/34). Die Höhe des Gesamt-Bruttoeinkommens hängt damit nicht vom Ertrag der jeweiligen Pfründe ab, sondern vom Alter des Pfarrers, seinen Funktionen und der Einwohnerzahl der Pfarre wobei ein Teil des Einkommens in der Regel eben aus Pfründenerlösen (zB Walderlösen) erzielt wird und der anderer Teil aus ergänzenden Zuschüssen der Diözese (sonstige Einkünfte gem. § 29 Z1 EStG).

Laut Berufung vom 20. Juni 2006 wurden im Jahr 2005 neue Mietverträge mit der KöR „Stadtpfarrkirche“ abgeschlossen. Lt verbindlichem Mietangebot wurde ab Juli 2005 der Pfarrhof im Ausmaß von rund 609 m² an die Stadtpfarrkirche um € 3,- /Monat (inklusive Betriebskosten von € 2,9) vermietet. Ab 1.1.2011 erfolgte laut unwidersprochenen Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung eine Neuvermessung der vermieteten Räumlichkeiten (555,90 m²) sowie eine Anpassung der Miete auf € 12,- (inklusive Betriebskosten).

Weitere Mietverträge (lt. Betriebskostenaufstellung werden Räumlichkeiten an 2 Praktikanten, einen Mesner und die Kirchenbeitragsstelle vermietet) sind nicht aktenkundig, wurden allerdings vom Finanzamt auch nicht beanstandet. In der mündlichen Verhandlung wurde festgestellt, dass zwei Mietverträge mit Frau D abgeschlossen wurden, was vom Finanzamt ebenso als unternehmerische Tätigkeit beurteilt wurden wie die Vermietung an die Kirchenbeitragsstelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsnatur der „Pfarrpfründe“

Der Codex Iuris Canonici (CIC) 1983 bestimmt in Can 281 und 384, dass jeder Priester ein angemessenes Einkommen zur Sicherung seines Lebensunterhaltes bekommen soll.

Bereits der CIC 1917 hat dafür in Can 1409 die Einrichtung von „Benefizien“ (in Übersetzung „Pfarrpfründe“) vorgesehen. Nach Can 1473 CIC 1917 kann der Pfründeberechtigte (Pfarrer) daraus Früchte ziehen. Es macht daher das Wesen des Benefizialsystems aus, dass der Amtsträger (Pfarrer) als Nutznießer des Benefizialvermögens aus diesem seinen angemessenen Lebensunterhalt bezieht (vgl Heimerl/Pree, Handbuch des Vermögensrechtes der katholischen Kirche, Regensburg 1993, 432).

Nach Can 1272 CIC 1983 hat die zuständige Bischofskonferenz in Abstimmung mit dem Hl. Stuhl die Erträge und soweit möglich auch das Vermögen der Pfarrpfründe selbst in diözesane Einrichtungen zu übertragen, die gem. Can. 1274 CIC 1983 den Unterhalt der Kleriker der Diözese gewährleisten sollen. Die österreichische Bischofskonferenz hat in Reaktion auf die in Can 1272 CIC 1983 übertragene Aufgabe beschlossen, dass bis zu einer Neuregelung die einschlägigen Bestimmungen des CIC 1917 als Partikularrecht für Österreich in Kraft bleiben [ABl ÖBK 1 (1984),5 , Rekognition des Hl.Stuhles am 30.Juni 1984]. Da eine derartige Neuregelung bis dato nicht erfolgt ist, gelten in Österreich kirchenrechtlich die Bestimmungen des Pfründenwesens aus dem CIC 1917 weiter.

Mit Art II des Konkordats zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich vom 5. Juni 1933 und seinen Vertragsänderungen wird den einzelnen Einrichtungen der römisch katholischen Kirche, die nach kanonischem Recht Rechtspersönlichkeit haben, auch Rechtspersönlichkeit für den staatlichen Bereich eingeräumt. Die katholische Kirche genießt dabei öffentlich-rechtliche Stellung.

Mit dem bereits zitierten Dekret vom 25.1.1984 [ABl ÖBK 1 (1984),5] hat die österreichische Bischofskonferenz diesbezüglich festgehalten, dass die bisherigen Rechtspersonen „Pfarrkir-

che" und „Pfarrpfünde" weiterhin aufrecht bleiben. Dass dies auch im Sinne der staatlichen Ordnung so gelebt wird, ergibt sich – wie im Erörterungsgespräch besprochen - u.a. daraus, dass die Pfarrpfünde als grundbücherlicher Eigentümer eintragungsfähig sind. Dies entspricht selbst der Ansicht der Finanzverwaltung im „Diözesanerlass" AÖF 1975/225.

Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Bw „Pfarrpfünde" und die „Pfarrkirche" zwei verschiedene Körperschaften öffentlichen Rechts darstellen.

Unternehmereigenschaft der Bw (wirtschaftliche Tätigkeit)

Unternehmer ist, wer selbständig, nachhaltig mit Einnahmenerzielungsabsicht tätig wird (§ 2 UStG). Nach § 2 Abs 3 UStG stellt die Vermietung und Verpachtung durch Körperschaften öffentlichen Rechts (stets) eine unternehmerische Tätigkeit dar. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass eine Vermietung und keine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt.

Unionsrechtlich ist der Begriff der Vermietung in § 2 Abs 3 UStG so auszulegen, dass er jegliche Nutzungsüberlassung an Grundstücken umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwSt-RL darstellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 1994, § 2 Tz 195).

Der EuGH hat dazu in der Rechtssache „Enkler" (EuGH 26. 9. 1996, Rs [C-230/94](#)) festgehalten, dass derjenige, der einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, nachweisen muss, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Artikel 4 der Sechsten EG-Richtlinie zur Mehrwertsteuer hindert die Finanzverwaltung diesbezüglich nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. EuGH 14.2.1985, Rs [268/83](#) „Rompelman", Randnr. 24).

Um festzustellen, ob ein Gegenstand (im Berufungsfall ein Gebäude) tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird, sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen. Der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, kann eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird (EuGH 26. 9. 1996, Rs [C-230/94](#), „Enkler" Randnr. 28). Dabei kann auch die Höhe der Einnahmen einen Gesichtspunkt darstellen, der zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehört und neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung zu berücksichtigen ist (siehe Randnr 29).

Stellt man einen Vergleich an, zu welchen Bedingungen ein „Investor" ein Gebäude, dessen Errichtung € 10.000,- + 20% USt kostet, vermieten würde, so stellt man fest, dass die monatliche Nettomiete selbst wenn man (anders als ein fremder Investor) Unwägbarkeiten wie Mie-

terwechsel, Bewirtschaftungskosten, Anschaffungskosten für Grund und Boden u.ä. völlig außer Acht lässt, mindestens 100 + Betriebskosten + USt betragen müsste: Diese fiktive Nettomiete errechnet sich - wie in der mündlichen Verhandlung dargelegt - indem die Errichtungskosten durch den Vervielfältiger von 29,1 dividiert werden (entspricht einem Kapitalisierungszinssatz von nur 3% bei einer Nutzungsdauer von 70 Jahren; vgl Tabelle in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁴, 222) und die jährlichen Instandhaltungskosten von geschätzt 0,5% der Errichtungskosten dazugezählt werden. Ausgehend davon, dass vom gesamten Komplex rund 71% an die Pfarrkirche vermietet wurden, würde ein fremder Investor dafür € 70 + Betriebskosten verrechnen. Tatsächlich wurden zunächst nur € 1 Nettomiete, ab 2011 € 35,- Nettomietet verrechnet. Dabei wurden nur die Renovierungskosten berücksichtigt, nicht der Wert des Altbestandes.

Auch wenn es im Geschäftsleben üblich ist, ein Gebäude nach den Wünschen des Mieters zu errichten, wird in so einem Fall jeder Vermieter so kalkulieren, dass er neben seinen Kosten einen Überschuss erzielt. Durch die Erklärung der Bw in der mündlichen Verhandlung, dass sie die Miete nach den Betriebskosten und der Abschreibung sowie einem kleinen Aufschlag von ca 1% berechnet hat, wird deutlich, dass sie nicht wie ein fremder Investor gehandelt hat. Auch kann ein Investor nicht damit kalkulieren, dass er die Miete um fast 6.000% (von € 29 auf € 1.542) erhöhen kann, weshalb diese erhöhte Miete bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit eigentlich außer Betracht bleiben sollte.

Zu bedenken ist auch, dass das Gebäude nur eingeschränkt verwertbar ist: Die Nutzung eines Pastoralhauses außerhalb der Kirche ist nicht denkbar. Vielmehr ist es so, dass die Nutzung des Pastoralhauses im Rahmen der durch öffentliche Gewalt übertragenen Aufgaben („Hoheitsverwaltung“) geschieht, was eine wirtschaftliche Tätigkeit ausschließt:

Die im Codex Iuris Canonici festgelegte Aufgabe der Kirche ist es, das Evangelium zu verkünden (vgl. Can 756 CIC 1983). Diese Aufgabe ist dem Papst und dem Bischofskollegium anvertraut, die sich dabei auch ihrer Mitarbeiter, der Priester, bedienen (Can 757 CIC 1983). Der Pfarrer (ein Priester) wiederum ist verpflichtet, dafür zu sorgen, dass das Wort Gottes unverfälscht verkündet wird, dass Werke unterstützt werden, die den Geist des Evangeliums fördern, auch in Bezug auf die soziale Gerechtigkeit (Can 528 CIC 1983).

Wenn also ein Pfarrer die ihm anvertrauten Pfarrpründe dazu nutzt, Werke zu unterstützen, die den Geist des Evangeliums fördern (im Berufungsfall die Nutzung eines Gebäudes für pastorale Zwecke), so handelt er diesbezüglich im Rahmen der „Hoheitsverwaltung“. Dass er dieses auch in Abstimmung mit der ihm hierarchisch übergeordneten Diözese tut (Die Verträge wurden von der Diözese genehmigt), unterstreicht nur den hoheitlichen Charakter: Die Pfarrpründe haben die Aufgabe, dem Pfarrer einen angemessenen Unterhalt zu sichern. Die-

ser angemessene Unterhalt ist notwendig für das Funktionieren der Pfarre, die ohne Pfarrer ihren Zweck (Erhaltung und Verbreitung der katholischen Glaubenslehre) nicht erreichen kann. Reichen die Mittel aus den Pfarrpründen für einen angemessenen Unterhalt nicht aus, schießt die Diözese sonstige Einkünfte zu. Für die Diözese bedeutet es damit, dass sie für den Unterhalt des Pfarrers höhere ergänzende Zuschüsse aufwenden, für die Pfarre aber geringere Mittel zur Verfügung stellen muss, weil die Pfarre ihre Aufwendungen günstiger abdecken kann. Im Ergebnis wird jedenfalls immer der hoheitliche Zweck erfüllt.

Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH: Ist eine Tätigkeit dem „Hoheitsbetrieb“ einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen (= Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt), scheidet die Annahme eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs 3 UStG aus (VwGH 4.2.2009, [2006/15/0220](#)). Bei Kirchen und kirchlichen Einrichtungen ist dabei der Hoheitsbetrieb durch Kirchenrecht vorgegeben.

Dementsprechend geht auch der UFS (vgl zB UFS 27.08.2009, RV/0902-L/05) davon aus, dass die hoheitliche Nutzung von Gebäuden eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Selbst wenn über die Zurverfügungstellung der Gebäude formelle Mietverträge abgeschlossen werden, ist die Überlassung nur Ausfluss einer gesetzlichen Verpflichtung und damit dem hoheitlichen, nicht wirtschaftlichen Bereich der KöR zuzurechnen (UFS 10.04.2012, RV/0984-W/11).

Graz, am 24. April 2013