



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat im Senat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 18. April 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 1. März 2011 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2010 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 Pfarrpfünde A wurde festgestellt, dass die Bw Gebäude an andere pfarrliche Einrichtungen (Pfarre) vermietet hat.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erläuterte der steuerliche Vertreter auf Anfrage der Referentin, dass die Vorsteuern aus dem Umbau des Pfarrhofes (um insg. € 400 + 20% USt) und Mietzahlungen an die Wohnbaugesellschaft resultieren. Der Wohnbaugesellschaft wurde ein Baurecht für den Um- bzw. Zubau einer Mehrzweckhalle eingeräumt, die nach Errichtung (Kosten rund 2000 + USt) von der Wohnbaugesellschaft zum überwiegenden Teil (95%) an die Gemeinde, zu einem geringen Teil (5%) an die Bw vermietet wurde (Details siehe später).

Das Finanzamt beurteile Pfarrpfünde und Pfarrkirche wirtschaftlich betrachtet als eine Unternehmenseinheit, verminderte die steuerbaren Umsätze und versagte den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der „pfarrlichen Quervermietung“.

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). Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde das vom Finanzamt bestätigt.

Über Aufforderung des UFS legte die Bw zu ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit folgendes dar: Die unternehmerischen Aktivitäten der Pfarrpfründe A bestehen in der Vermietung von Räumlichkeiten an die Pfarrkirche A, an diverse Privatpersonen sowie in einem Vertrag mit der Wohnbaugesellschaft. Im einzelnen legte die Bw zu den streitgegenständlichen Verträgen folgendes vor:

-Mietvertrag betreffend Pfarrhof vom 30.11.2004: Die Pfarrpfründe A vermieten der Pfarrkirche A Kanzlei- Seminar- Besprechungs- und Pastoralräumlichkeiten mit einer Nutzflächen von 389 m² um monatlich € 4,01,- inklusive Betriebskosten wobei die Betriebskosten lt. Mietvertrag € 4,- betragen. Diese Miete wurde mit Nachtrag vom 10.10.2011 aufgrund einer Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien (Rz 265) rückwirkend ab 1.1.2011 auf € 16,- inklusive Betriebskosten

angehoben. Dieser Mietzins entspricht den Betriebskosten, der Abschreibung und einem 1%igen Aufschlag.

- Verträge mit der Wohnbaugesellschaft : Mit Baurechtsvertrag vom 23.10.2008 räumte die Bw der Wohnbaugesellschaft bis zum 31.12.2058 ein Baurecht auf ihrem Grundstück (auf dem das Pfarrhaus steht) ein. Die Wohnbaugesellschaft ihrerseits verpflichtete sich, das bestehende Pfarrhaus umzubauen und eine Halle zuzubauen. Nach Ablauf des Baurechts fallen die Gebäude an die Bw. Laut Punkt 3.1.6. des Baurechtsvertrages muss in weiterer Folge ein Mietvertrag mit der Pfarre A sowie der Gemeinde A über die gesamte Baurechtsdauer abgeschlossen werden. Dieser Mietvertrag wurde am 2.2.2009 mit der Pfarre A abgeschlossen und bis zur Ermittlung der endgültigen Herstellungskosten wurden Mietzinsvorauszahlungen iHv € 1500,- (inklusive USt) vereinbart. Der Bestandnehmer wurde mit Vereinbarung vom 28.7.2009 auf Pfarrpründe A geändert und die Pfarrpründe A vermieteten die rund 222 m² großen Räumlichkeiten daraufhin mittels Untermietvertrag um monatlich € 50 (inklusive Betriebskosten) an die Pfarre A . Diese Miete liegt lt. Mietvertrag über den Betriebskosten und der Abschreibungs Komponente. Die Abschreibung wurde dabei von 5% der Errichtungskosten (das entspricht dem von der Bw genutzten Anteil) berechnet.

In der am 24. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw ergänzend ausgeführt

Für die vom Pfarrer bewohnte Wohnung wurde keine Vorsteuer abgezogen. Die Vermietungen an diverse Privatpersonen wurden mit 31. Jänner 2011 beendet. Wegen der Eigennutzung wurde eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen.

Das von der Wohnbaugesellschaft errichteten Veranstaltungszentrums werde zu 95 % von der Gemeinde A genutzt. Die Pfarrpründe mieten nur Räumlichkeiten im Ausmaß von 221 m² (5 % der Gesamtnutzfläche). Von den Errichtungskosten in Höhe von rund € 2,1 Mio netto entfallen rechnerisch rund € 950,- auf die von den Pfarrpründen genutzten Räumlichkeiten. Dieser Betrag wurde bei der Berechnung des Mietzinses als Abschreibungsbasis herangezogen.

Der steuerliche Vertreter weist auf § 2 Abs.3 UStG hin und erläutert, dass seiner Meinung nach jedenfalls von einer Unternehmereigenschaft auszugehen ist. Eine Unternehmenseinheit sei aufgrund der Eigentümerlosigkeit von KÖR nicht denkbar.

Zum Entgeltbegriff des UStG wird in der mündlichen Verhandlung weiters ausgeführt: „Das Entgelt muss über den Anerkennungszins hinausgehen, ansonsten ist das Geschäft unentgeltlich. Fremdüblichkeit ist im UStG genauso wenig vorgesehen wie Äquivalenz. Auch europarechtlich ist dieselbe Sichtweise geboten (vergl. EuGH „Campsä“). Es besteht ein fundamenta-

ler Unterschied zwischen USt und Ertragsteuern. Das spiegelt sich auch in den UStR wieder. Zu beachten ist weiters, dass ein Normalwert bei Vermietung ausgeschlossen ist."

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 „Pfarrkirche“ und „Pfarrpfründe“ 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 Pfarrpfründe 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).

Hinsichtlich der Anmietung der Räumlichkeiten von der Wohnbaugesellschaft steht fest, dass die Pfarre A bereits vor Errichtung der Mehrzweckhalle im Baurechtsvertrag als Mieter fixiert wurde. Die Bw trat erst rückwirkend in den Vertrag ein und mietete die Räumlichkeiten an, um sie unter den angefallenen Kosten an die Pfarre A unter zu vermieten. Eine solche Vorgangsweise entspricht keinesfalls einer wirtschaftlichen Betätigung, vielmehr einer außersteuerlichen Vorteilszuwendung: Die monatlichen Mietkosten der Pfarre A werden durch diese Konstruktion zu Lasten der Bw verringert.

Auch hinsichtlich der Pfarrräumlichkeiten ist keine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben: Die Bw hat der Pfarre A die Räumlichkeiten zunächst nur gegen Ersatz der Betriebskosten überlassen. Die Bedingungen, zu denen ein fremder Investor ein Gebäude zur Nutzung überlässt, unterscheiden sich dabei insofern vom Berufungsfall, als ein fremder Investor die getätigten Investitionen über Einnahmen abgegolten bekommen möchte. Er wird eher so kalkulieren, dass er noch 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.

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 Pfarrpfünde dazu nutzt, Werke zu unterstützen, die den Geist des Evangeliums fördern (im Berufungsfall die Nutzung eines Gebäudes für pastorale Zwecke bzw. für Mitarbeiter der Pfarre zur Unterstützung deren Berufsausübung), 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 Pfarrpfünde haben die Aufgabe, dem Pfarrer einen angemessenen Unterhalt zu sichern. Dieser 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 Pfarrpfünden 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).

In allen Fällen der Nutzungsüberlassung handelt die Bw nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Die Berufung war daher – wie im Spruch ersichtlich – abzuweisen.

Graz, am 24. April 2013