

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*\*\* in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch die StB, Anschrift, gegen den Bescheid des FA \*\*\* vom 11.09.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der in Beschwerde gezogene Bescheid wird abgeändert.

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 Pfarrer im Ruhestand. Die Finanzkammer der Diözese \*\*\* hat dem Finanzamt für den Bf für das Jahr 2012 einen Lohnzettel für einen „sonstigen Pensionisten“ übermittelt. Der Bf hat in einer am 4. Juni 2013 elektronisch (über Finanz-Online) beim Finanzamt eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2012 Aufwendungen (Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 6.479,16 Euro, Arbeitsmittel: 376,35 Euro, Fachliteratur: 171,35 Euro, Reisekosten: 1.417,61 Euro, Fortbildung: 645 Euro, sonstige Aufwendungen: 5.328,33 Euro) als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 28. August 2013 hat das Finanzamt den Bf gebeten, die Wohnraumschaffungskosten, den Kirchenbeitrag und die Spenden mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Überdies wurde er gebeten, die gesamten beantragten Werbungskosten anhand einer Aufstellung und belegmäßig nachzuweisen. Der Bf wurde um Mitteilung ersucht, ob Kostenersätze im Zusammenhang mit den geltend gemachten

Werbungskosten durch den Arbeitgeber gewährt worden seien und falls ja, in welcher Höhe. Laut übermitteltem Lohnzettel der bischöflichen Finanzkammer sei er Pensionist und dadurch könnten keine Werbungskosten anerkannt werden. Er wurde um Aufklärung gebeten, warum trotzdem Werbungskosten geltend gemacht worden seien.

Im Antwortschreiben vom 5. September 2013 (Eingang beim FA am 9. September 2013) hat die steuerliche Vertretung des Bf ausgeführt wie folgt:

„Bezugnehmend auf Ihr Ersuchen um Ergänzung reichen wir Ihnen nach bzw. teilen wir Ihnen mit:

1. Belege der Sonderausgaben.
2. Aufstellung der Werbungskosten und Belege über 100 Euro.
3. Es gab keine Kostenersätze.
4. Priester ist kein Beruf im eigentlichen Sinne, sondern eine Berufung. Der Priester bleibt lebenslang im Dienst als Priester, ganz gleich ob im Gebet, in der Verkündung 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 (entspricht sinngemäß den Worten des Reichsfinanzhofes: ausgeschieden aus dem Laienstand-aufgenommen in den Klerus). Dazu wörtlich im genannten Dekret No 12: "Das Weihsakrament macht die Priester Christus dem Priester gleichförmig".

Die Pensionierung eines Priesters bedeutet daher nicht die Versetzung in den Ruhestand, sondern die Entbindung von einem Amt, das mit besonderer "Leitungsgewalt" (diesen Ausdruck verwendet das CIC Can. 274) verbunden ist und das überwiegend organisatorischer Natur ist (der emeritierte Bischof ist nicht mehr zuständig für die Besetzung der Pfarren, die Vermögensverwaltung der Diözese usw.; der Pfarrer, der sein Amt zurücklegt, wird zwar noch als Pfarrer angesprochen, er trägt aber nicht mehr die Verantwortung für die organisatorische und finanzielle Verwaltung der Pfarre usw.). Alle übrigen Aufgaben wie das Feiern des Gottesdienstes, die Verkündung des Glaubens usw. bleiben bestehen und damit auch die Verpflichtung zur Fortbildung und der Glaubensverkündung. Alle diese Verpflichtungen erlöschen erst, wenn sie psychisch und physisch nicht mehr ausgeübt werden können. Erst ab diesem Zeitpunkt ist es laut CIC Aufgabe des Bischofs, für den Priester im Ruhestand zu sorgen.

Wesentliche Tätigkeiten des Bf Pfarrer i.R. im Jahr 2012:

- Der Zeitungs Artikel "Sparkurs trifft die Ärmsten" sieht der Bf als Berufung.
- Entwicklungshilfe auf den A, Fotos, Dankesschreiben und Belege beiliegend.
- Jeden Mittwoch Abend Gottesdienst für die Pfarre B wegen Priestermangels.
- Nachweislich mehrere Einsätze für Pfarren im ganzen Land als Springer, wenn Not am Mann ist.

Werbungskosten sind daher anzuerkennen, da der Bf (Pfarrer i.R.) kirchenrechtlich noch nicht pensioniert ist.“

Das Finanzamt hat am 11. September 2013 (vor Ablauf der für die Beantwortung bis 4.10.2013 gesetzten Frist) einen Einkommensteuerbescheid für 2012 erlassen, in dem lediglich die Krankenversicherungsbeiträge „als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag“ berücksichtigt wurden. In der Begründung wurde sodann ausgeführt, Werbungskosten seien Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der aktiven Einnahmen. Die Berücksichtigung von Werbungskosten sei daher bei ausschließlichen Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich.

Die steuerliche Vertretung des Bf hat mit Schriftsatz vom 23. September 2013 fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 berufen und in der Begründung ausgeführt, mit dem Erhalt seines Pensionsbezuges sei der Bf lediglich aus seiner Leitungsfunktion ausgeschieden. Can. 276 § 2 CIC verpflichte die Priester u.a. die Pflichten ihres seelsorgerischen Dienstes treu und unermüdlich zu erfüllen. Can. 279 § 1 CIC verpflichte sie auch nach dem Empfang der Priesterweihe, die theologischen Studien weiter zu betreiben. Wie im Ersuchen um Ergänzung vom 5.9.2013 (*Anmerkung der Richterin: gemeint wohl das Antwortschreiben zum Vorhalt des FA vom 28. August 2013*) erwähnt, habe der Bf nachweislich Einsätze in Pfarren im ganzen Land und sei daher nach wie vor als Pfarrer tätig. Es werde daher ersucht, die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2013 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 5. November 2013 hat das Finanzamt ausgeführt wie folgt:

*„In der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 machte der Berufungswerber, welcher im Streitjahr ausschließlich und unstrittig Pensionseinkünfte von der Bischöflichen Finanzkammer erhalten hat, Werbungskosten gem. § 16 EStG in der Höhe von insgesamt EURO 7.938,64 geltend, die sich in Arbeitsmittel (EURO 376,35), Fachliteratur (EURO 171,35), Reisekosten (EURO 1.417,61), Aus/Fortbildungskosten (EURO 645 EURO) und sonstige Werbungskosten (EURO 5.328,33) gliedern.*

*Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer anerkannte das Finanzamt die oben aufgelisteten Kosten nicht als Werbungskosten. Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung in welcher insgesamt vorgebracht wird, dass der Berufungswerber lediglich aus seiner Leitungsfunktion ausgeschieden ist, aber nachweislich noch Einsätze in Pfarren im ganzen Land hat und daher nach wie vor als Pfarrer tätig ist. Zu diesen Tätigkeiten ist der Berufungswerber auf Grund des Gelübdes bei der Priesterweihe verpflichtet.*

### **Rechtliche Würdigung**

*Werbungskosten sind gem. § 16 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten müssen beruflich veranlasst sein. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und nicht*

*unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. Werbungskosten liegen daher nur dann vor, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht.*

*Unstrittig steht im gegenständlichen Fall fest, dass der Berufungswerber im Streitjahr ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen hat, der Bezug der Pensionseinkünfte unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß weiterhin Aufgaben aus der früheren Tätigkeit wahrgenommen werden, ausbezahlt wird. Im Hinblick auf das Ausgeführte bedeutet dies daher, dass die im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung beantragten Werbungskosten des pensionierten Berufungswerbers aus der rein ehrenamtlichen Tätigkeit, aus welcher keine Einkünfte erzielt werden, auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 16 Abs. 1 EStG die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen ist.*

*Abschließend ist noch auszuführen, dass auf Grund dieser eindeutigen Rechtslage im vorliegendem Fall nicht mehr geprüft wurde, ob überhaupt die geltend gemachten Kosten (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, Aus-/Fortbildungskosten, sonstige Kosten) Werbungskosten iSd § 16 EStG darstellen bzw. unter das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu subsumieren und daher aus diesem Grund nicht abzugsfähig sind.*

*Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.“*

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2013 hat die steuerliche Vertretung des Bf fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (den unabhängigen Finanzsenat) gestellt und in diesem ausgeführt, die Berufungsvorentscheidung vom 4.10.2013 (*Anmerkung der Richterin: gemeint wohl vom 4.11.2013*) unterstelle, dass es sich bei den Bezügen seitens der Diözese \*\*\* 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 (damals noch zuständigen) unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 hat das Finanzamt sodann beantragt, auch die Gruppenkrankenversicherungsbeiträge an die C 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, die Gruppenkrankenversicherungsbeiträge würden weder Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung noch Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer gesetzlichen Versicherungspflicht darstellen.

Die Richterin hat der Vertreterin des Finanzamtes telefonisch mitgeteilt, dass der Sachverhalt in wesentlichen Punkten, die im Einzelnen erörtert wurden, ergänzungsbedürftig sei. Die Vertreterin des Finanzamtes hat am 27. März 2014 an den Bf einen von ihr verfassten 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 10. April 2014 hat die steuerliche Vertretung des Bf mitgeteilt, dass in allen Punkten auf die Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung/Auskunft zu Steuernummer: \*\*\*\*\* durch Herrn Kollegen Dr. D E am 7.4.2014 verwiesen werde. Der Fall des Bf sei genau gleich gelagert, ausser dass er seine Gottesdienste wöchentlich in B, F, abhalte und ansonsten ebenfalls in verschiedenen Pfarren als Aushilfe eingesprungen sei.

Mit E-Mail vom 14. April 2014 hat die Vertreterin des Finanzamtes Herrn Dr. G H (Bischöfliches Ordinariat der Diözese \*\*\*) 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 der Beschwerdeführer als „aktive“ 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. H die Fragen wie folgt beantwortet und eine Stellungnahme eines Univ.-Prof. Dr. I J 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. J 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.

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 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" hat Herr Univ. Prof. Dr. J ausgeführt wie folgt:*

#### **1. Anlass:**

Im Auftrag des Bundesfinanzgerichts hat das Finanzamt \*\*\* die Diözese \*\*\* 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 \*\*\* an die C 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 Wertminderungen 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 (RGrBl. 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. I § 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 \*\*\* 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 \*\*\*\*\* 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 \*\*\* 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 \*\*\* 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 \*\*\* 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 \*\*\*, 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 da-von auszugehen, dass die aufgrund bischöflicher Anordnung in der Diözese \*\*\* 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 \*\*\*, 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 \*\*\* einen Pensionsfonds für Priester der Diözese \*\*\* eingerichtet (\*\*er Diözesanblatt, XXX). Die Österreichische Bischofskonferenz 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 fallweise oder grundsätzlich 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, lebenslänglich 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 16. Juni 2014 hat die steuerliche Vertretung in allen Punkten auf die 2. Ergänzung der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 zu Steuernummer: \*\*\*\*\* durch Herrn Kollegen Dr. D E am 11.6.2014 verwiesen. Der Fall sei genau gleich gelagert, der Bf (Pfarrer i.R.) sei jederzeit bereit kirchliche Dienste zu übernehmen.

Über Auftrag der RichterIn hat die Vertreterin des Finanzamtes Herrn Dr. H (Diözese \*\*\*) mit E-Mail vom 30. Juni 2014 gebeten, bis 21.7.2013 die nachstehend angeführten Unterlagen vorzulegen und die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten:

1. Um Vorlage einer Kopie der **Priesterbesoldungsordnung der Diözese \*\*\***, auf die Herr Prof. Dr. J 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 K, Quellenangabe) haben ergeben, dass in der Diözese K 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 gültigen **Emeritierungs- und Pensionsregelungen der Diözese \*\*\*** 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.

Herr Dr. H hat seiner E-Mail vom 21. Juli 2014 das Statut des Pensionsfonds der Diözese \*\*\* (Beilage Diözesanblatt Nr.), die Besoldungsordnungen für die Jahre 1999 bis 2014 sowie das Lohnkonto 2012 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 \*\*\* - im Vergleich zur Diözese K - keine in Worten ausformulierte Besoldungsordnung für Priester. Die Diözese \*\*\* 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 K. 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 1.9.1999 keine Pfarre mehr.*

Über Auftrag der RichterIn hat die VertreterIn des Finanzamtes dem Bf mit Vorhalt vom 22. Juli 2014 die in den Auskunftersuchen an Dr. H gestellten Fragen sowie die Antworten samt Beilagen zwecks Wahrung des Parteiengehörs mit der Möglichkeit, bis 14. August 2014 dazu Stellung zu nehmen, übermittelt. Dem Finanzamt wurde ebenfalls die Möglichkeit eingeräumt, zu den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens bis zum Ablauf der Frist Stellung zu nehmen.

Mit E-Mail vom 6. August 2014 hat die steuerliche Vertretung des Bf mitgeteilt, es liege kein Ergänzungsbedarf vor. Das Finanzamt hat ebenfalls keine Stellungnahme eingereicht.

### **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 Pfarrer im Ruhestand. Er ist am \*\*\*\*\* geboren. Er hat per 1.9.1999 und damit im Alter von 67 Jahren auf sein kirchliches Amt (Pfarrer) verzichtet. Die Finanzkammer der Diözese \*\*\* hat für das Beschwerdejahr einen Lohnzettel für einen sonstigen Pensionisten eingereicht.

Das Finanzamt hat im in Beschwerde gezogenen Bescheid die Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten berücksichtigt, alle anderen Aufwendungen blieben unberücksichtigt. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2013 hat das Finanzamt sodann beantragt, die Gruppenkrankenversicherungsbeiträge an die C (6.479,16 Euro) zur Gänze als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 2 EStG zu berücksichtigen.

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

sowie Aufwendungen, die der Bf unter dem Titel „Arbeitsmittel“ (376,35 Euro), Fachliteratur (171,35 Euro), Reisekosten (1.417,61 Euro), Fortbildungskosten (645 Euro) sowie „sonstige Werbungskosten“ (5.328,33 Euro) geltend gemacht hat, als Werbungskosten abzugsfähig 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 Satz 1 EStG 1988 sind Werbungskosten u.a. auch Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e Satz 2 EStG 1988 sind derartige Beiträge aber 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).

Eine (beschränkte) Abzugsfähigkeit der an die private Krankenversicherung geleisteten Beiträge kommt demnach nur in Betracht, wenn davon ausgegangen werden kann, dass der Priester einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht unterliegt.

Gem. § 4 Abs. 1 erster Satz Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (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 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 selbstversichern.

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.

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, dass der Diözesanbischof für den angemessenen Lebensunterhalt und die soziale Hilfe nach Maßgabe des Rechts zu sorgen hat.

Die Regelung der Vorsorge für die soziale Hilfe u.a. bei Krankheit gehört auf Grund der bewussten Ausnahme aus der ASVG-Pflichtversicherung und den Vereinbarungen zwischen Kirche und Staat (StGG, Konkordat) zum innerkirchlichen (autonomen) Bereich. Welche Regelungen daher die katholische Kirche für die Vorsorge in diesem Bereich trifft, steht ihr grundsätzlich frei. Mit Blick auf die arbeitsrechtliche Dimension ist seitens der katholischen Kirche jedoch der Standard des staatlichen Rechts zu berücksichtigen (vgl. Stellungnahme Prof. Dr. I J, Seite 7 mwN).

Das Ermittlungsverfahren (vgl. Stellungnahme des Prof. Dr. J - Beilage zur Beantwortung des Auskunftersuchens an den Leiter der Rechtsabteilung der Diözese \*\*\*, Dr. H vom 11. Juni 2014) hat ergeben, dass jeder Priester in der Diözese \*\*\*, der in deren Dienst tritt (inkardiniert wird) bzw. von dieser angestellt wird, den Nachweis zu erbringen hat, 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. Der Bezug des Priesters wird so bemessen, dass er die Kosten der Versicherung tragen kann, ohne Einbußen im Hinblick auf den einem Priester angemessenen Lebensstil in Kauf nehmen zu müssen.

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

Das Finanzamt hat die Ausführungen in der Stellungnahme des Prof. Dr. J nicht in Zweifel gezogen.

Gem. § 279 Abs. 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Richterin geht auf Grund der dargestellten Rechtslage und der vorliegenden Beweismittel (Stellungnahme Prof. J, Dr. H, beigelegter Auszug aus der „Sammlung Kirchlicher Erlässe und Verordnungen für die Apostolische Administratur \*\*-\*\*\* 1952) davon aus, dass eine innerkirchlich angeordnete Versicherungspflicht für die Priester besteht, die auf Can. 281 § 2, Can. 384, 1274 § 2 CIC fußt. Diese an sich die katholische Kirche bzw. den Diözesanbischof betreffende Verpflichtung zur (u.a.) Krankenvorsorge wird auf Ebene der Diözese auf die Priester überbunden und ihnen im Gegenzug dafür eine Krankenversicherungs-Zulage gewährt.

Die Beiträge des Bf an die C können angesichts der Rechtspflicht, eine Krankenversicherung abzuschließen, daher wie bei allen Steuerpflichtigen nur „insoweit“ (also betraglich begrenzt) als Werbungskosten berücksichtigt werden 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 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 C 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 diese Ausnahmeregelung ASVG-Pensionist.

Die Finanzkammer der Diözese hat für das Beschwerdejahr 2012 für den Bf Bruttobezüge (Kennzahl 210) in Höhe von 36.543,16 Euro gemeldet. Der als Werbungskosten abzugsfähige Betrag ergibt sich aus der Anwendung des für 2012 gültigen Beitragssatzes von 5,1 % auf die Bruttobezüge. Er beträgt daher \*\*\*\* Euro. In dieser Höhe hätte der Bf, wenn er nach § 5 Abs. 1 Z 7 ASVG nicht ausdrücklich aus der Vollversicherung nach dem ASVG ausgenommen wäre, Krankenversicherungsbeiträge für die gemeldete Bruttopension zu leisten gehabt.

Die Differenz zwischen den tatsächlich vom Bf geleisteten Beiträgen (6.479,16 Euro) und den als Werbungskosten zu berücksichtigenden Beiträgen (\*\*\*\* Euro) wäre an sich begrenzt mit einem Viertel des Sonderausgaben-Höchstbetrages von 2.920 Euro (= 730 Euro) als Topfsonderausgabe berücksichtigbar (§ 18 Abs. 1 Z 2 iVm. Abs. 3 Z 3 EStG 1988). Im angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt aber bereits die vom Bf

erklärten Aufwendungen für Wohnraumschaffung iHv. 2.118 Euro, die ebenfalls zu den gedeckelten Topfsonderausgaben gehören, mit einem Viertel (529,70 Euro) berücksichtigt. Der Bescheid wird insoweit abgeändert, als nunmehr ein Viertel des Sonderausgaben-Höchstbetrages von 2.920 Euro, das sind 730 Euro bei der Ermittlung des Einkommens 2012 zum Abzug gebracht wird.

## **2. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Fortbildung und sonstigen Aufwendungen als Werbungskosten**

Der Bf ist Pfarrer im Ruhestand. Er bekleidet seit 1.9.1999 kein Kirchenamt mehr. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 5. September 2013 hat der Bf 2012 wegen Priestermangels jeden Mittwoch Abend den Gottesdienst für die Pfarre B gehalten und „nachweislich“ mehrere Einsätze für Pfarren im ganzen Land als Springer, „wenn Not am Mann ist“ gehabt. Es handelt sich dabei - wie der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. April 2014 selbst angegeben hat - um Aushilfen. Als weitere Tätigkeit wurde „Entwicklungshilfe auf den A“ angeführt.

Der Bf untersteht zweifelsohne als Kleriker zeitlebens den Regeln der römisch-katholischen Kirche. Daraus kann aber noch nicht abgeleitet werden, dass Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Tätigkeiten anfallen, die der Bf als – wie er sich selbst bezeichnet - Pfarrer im Ruhestand ausübt, steuerrechtlich als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Gem. Can. 281 § 1 CIC 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.

Die Vergütung (**remuneratio** iSd. Can. 281 § 1 CIC) ist von der **honestia sustentatio** (Grundeinkommen, Mindestlohn, angemessener Unterhalt) iSd. Can. § 281 § 2 CIC bzw. § 384 CIC zu unterscheiden (vgl. dazu das im Internet abfragbare \*\*\*\*\*). Gem. § 384 CIC hat der Diözesanbischof für den angemessenen Lebensunterhalt und die soziale Hilfe nach Maßgabe des Rechts zu sorgen.

Die Vergütung iSd. can. 281 § 1 CIC/1983 endet mit der Aufgabe des Amtes (vgl. Stellungnahme Prof. Dr. J, Seite 12).

Die Diözese \*\*\* hat zur Altersvorsorge für die Priester der Diözese in der Finanzkammer der Diözese einen Pensionsfonds eingerichtet (vgl. das von Dr. H der E-Mail vom 21. Juli 2014 angeschlossene Diözesanblatt XX). Das Statut des Pensionsfonds der Diözese \*\*\* sieht unter Punkt 2. vor, dass dem Fonds nach den finanziellen Möglichkeiten aus den Kirchenbeiträgen und den sonstigen Einkünften der Diözese soviel Mittel zuzuführen sind, dass die Altersversorgung der in den Ruhestand übernommenen Welpriester und auch der Welpriester, die das 75. Lebensjahr erreicht haben, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gedeckt erscheint.

Der Bf war 2012 bereits 80 Jahre alt und hatte demnach auch nach dem Pensionsstatut der Diözese Anspruch auf Altersversorgung.

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

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass der Bf ausschließlich die von der Finanzkammer der Diözese \*\*\* für das Beschwerdejahr 2012 gemeldeten Pensionsbezüge erhalten hat. Eine Vergütung (remuneratio iSd. Can. 281 § 1 CIC) für die trotz Entpflichtung geleisteten Dienste hat er 2012 nach den Auskünften der Diözese nicht erhalten. Eine solche ist auch in den gemeldeten Bezügen nicht enthalten (E-Mail Dr. H vom 21. Juli 2014 an das Finanzamt unter Verweis auf die E-Mail vom 11.6.2014).

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

Es muss also ein wirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang zwischen den erzielten Einnahmen 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 geltend gemachten Aufwendungen ist nicht erkennbar. Eine Abhängigkeit der Bezüge des Bf von der weiteren Mitarbeit konnte die Richterin ebenfalls nicht feststellen. Laut den von Dr. H vorgelegten Fassungen der „Besoldung“ in der Diözese \*\*\* ist Pensionsbemessungsgrundlage stets der letzte Bezug mit sämtlichen Zulagen zu 100 %.

Die Richterin geht - wie auch Prof. Dr. J 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 K Deckung. Im über das Internet abfragbaren Quelle<sup>8</sup> 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 Berufungsentscheidung, RV/0883-W/08, auf Grund der Auskünfte des bischöflichen Ordinariates L 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 im Dienste der katholischen Kirche) für entpflichtete Priester in der Diözese \*\*\* wurde nicht nachgewiesen. Sie ist auch den von der Diözese vorgelegten Fassungen der „Besoldung“ nicht zu entnehmen. Laut Herrn Dr. H gibt es für die Diözese \*\*\* (anders als für K und offenbar für L) keine ausformulierte Regelung der Besoldungsordnung (*Anmerkung der*



*Richterin: angesichts der Anforderung der Emeritierungs- und Pensionsregelungen in der Diözese \*\*\* sind wohl diese gemeint).*

Herr Dr. H hat keinen Zweifel daran gelassen, dass eine (weitere) Mitarbeit nach der Entpflichtung **nie** vergütet werde. Selbst der Auftrag, eine pfarrerlose Gemeinde nach der Amtsenthebung zu betreuen, soll nach seinen Ausführungen „*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 nach Amtsverzicht für die Diözese geleisteten Dienste zusätzlich zu den gemeldeten Pensionsbezügen eine Vergütung oder eine Zulage zustehen würde oder nicht.

Die steuerrechtliche Qualifikation und Behandlung der gemeldeten 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. Darin liegt kein Verstoß gegen Art. 15 StGG (vgl. OGH 16.7.1998, 10 ObS 204/98t, VwGH 2.7.2002, 96/14/0128).

Da der Bf über die Pensionsbezüge hinaus 2012 keine Vergütung für weiterhin geleistete Dienste erhalten hat, solche Vergütungen laut Auskunft der Diözese (E-Mail Dr. H 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 Umstand, dass der Bf – wie er in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Juni 2014 angegeben hat, „*jederzeit bereit sei, kirchliche Dienste zu übernehmen*“, führt, wenn diese ohne finanzielle Vergütung geleistet werden, nicht dazu, dass dadurch entstandene Aufwendungen steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig sind.

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 bei den gemeldeten Bezügen – wie bereits begründet ausgeführt wurde - zweifelsfrei nicht (und zwar auch nicht teilweise) um eine Vergütung für die weitere „aktive“ Mitarbeit im Dienste der katholischen Kirche/der Diözese \*\*\*. Dieser Beurteilung entgegenstehende Beweismittel wurden weder von der Diözese (Dr. H) noch vom Bf vorgelegt.

Nur der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass Can. 276 CIC, auf den sich Herr Dr. H in der E-Mail vom 11. Juni 2014 (Pkt. 1.) als Argument für die fehlende Freiwilligkeit der Mitarbeit sowie auch Prof. Dr. Jin seiner Stellungnahme (Seite 12) bezogen hat, explizit die "Lebensführung" der Kleriker, das "Streben nach Heiligkeit" bzw. nach "Vollkommenheit" zum Gegenstand haben. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sind aber 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 berechtigt, wurde bereits vorstehend eingehend begründet.

#### **Zur Zulässigkeit einer ordentlichen Revision:**

Dass auch an eine private Krankenversicherungsgesellschaft auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht geleistete Beiträge gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 der Höhe nach beschränkt als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist in der Rechtsprechung geklärt.

Dass 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 geklärt (vgl. u.a. VwGH 20.11.2000, 97/15/0011).

Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung liegt fallbezogen nicht vor.

Eine ordentliche Revision an den VwGH ist daher nicht zulässig.

\*\*\*, am 1. September 2014