

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführerin, vertreten durch K&E Wirtschaftstreuhand GmbH, Hofgasse 3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 08.04.2013 gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 8.3.2013, betreffend **Umsatzsteuer 2008 und 2012**, und die Bescheide vom 6.3.2013 betreffend **Umsatzsteuer 2009, 2010 und 2011** in der Sitzung am 5.10.2016 zu Recht erkannt:

**Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2008 - 2010 wird als unbegründet abgewiesen.**

**Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert.**

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung betr. Umsatzsteuer 2008 – 2012 hat das Finanzamt bei der Beschwerdeführerin, der röm.-kath. Kirche in X folgendes festgestellt:

Die röm.-kath. Kirche in X hat das in ihrem Eigentum befindliche Gebäude Filialkirche in X („Filialkirche“) ab 1.11.2007 an die röm.-kath. Pfarrkirche St. Y zum ausschließlichen Zweck der Seelsorge und der pastoralen Tätigkeiten vermietet.

Als Miete wurde für die 885 m<sup>2</sup> große Filialkirche ursprünglich ein Entgelt von 215 Euro inklusive Betriebskosten vereinbart. Hinsichtlich des Mietzinses wurde im Vertrag ausdrücklich keine Wertsicherung vereinbart, sondern die Abmachung getroffen, den Mietzins jährlich neu festzulegen wobei sich dieser nach der Höhe der tatsächlichen Betriebskosten und der Abschreibungskomponente zuzüglich eines Aufschlages von ca 1% berechnen soll.

Die 215 Euro Monatsmiete entsprechen allerdings nur den angefallenen „Betriebskosten“ (jährliche Gebäudeversicherung 1.568,38 Euro und Stromkosten 932,31

Euro) zuzüglich eines „Sicherheitszuschlages“ von rund 3% (Aufrundung) und beinhalten keine Abschreibungskomponente oder Sanierungskosten.

Hinsichtlich der Entrichtung wurde zunächst eine Mietfreistellung bis einschließlich April 2009 vereinbart wobei ab Mai 2009 eine monatliche Nachverrechnung erfolgen sollte.

Im Jahr 2011 erfolgte mit Zusatz zum Mietvertrag eine Neuberechnung des Mietzinses. Ab diesem Jahr wurde Miete (inklusive Betriebskosten) iHv monatlich 1.173 Euro verrechnet (weil die Absetzung für Abnutzung als Folge einer Änderung der UStR einberechnet wurde).

Außerdem wurde im Zusatz zum Mietvertrag festgehalten, dass das Mietobjekt entgegen der ursprünglichen Annahme nicht 885 m<sup>2</sup>, sondern 732,5 m<sup>2</sup> groß ist.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung des Mietverhältnisses mit der Begründung, dass das pfarrliche Vermögen eine Einheit bilde und deshalb von einer Vermietung iSd UStG 1994 nicht ausgegangen werden könne.

In der ausführlichen Beschwerde legte der steuerliche Vertreter die Rechtsansicht der Bf. zur Rechtsnatur der Körperschaften öffentlichen Rechts der röm.-kath. Kirche Österreichs dar. Da der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht der Bf. (und des UFS) in diesem Punkt in anderen Erkenntnissen (vgl VwGH 10. März 2016, 2013/15/0222-6) nicht entgegen getreten ist, kann auf die Wiedergabe der Ausführungen verzichtet werden.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde die „Vermietungstätigkeit“ der Bf. erörtert.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Bf. die Kirche selbst oder durch fremde Pfarrer pastoral betreiben, entweihen lassen, verkaufen oder eben vermieten könne. Aufgrund des Priestermangels wurde die Kirche vermietet, damit dort Messen gelesen werden können.

Auf die Frage, warum nach Ansicht der Bf. kein Anerkennungszinssatz vorliege, erklärte der steuerliche Vertreter, dass der VwGH im Erkenntnis 10.3.2016, 2013/15/0222-6 von einem „Entgelt“ ausgeht. Es sollen daher die "Mietverträge" geprüft werden.

In der Filialkirche gibt es keine Heizung, Wasser oder ähnliches. Die verrechneten Kosten betreffen die Gebäudeversicherung, die nach zivilrechtlichen Verständnis nicht zu den Betriebskosten zählt.

(Anmerkung: Dem aktenkundigen Protokoll des Wirtschaftsrates zufolge beträgt die jährliche Gebäudeversicherung 1.568,38 Euro, die ebenfalls weiterverrechneten Stromkosten 932,31 Euro).

Der Bf. verwies nochmals darauf, dass der VwGH nicht einen Fremdvergleich anstelle, sondern nur Bezug auf die Höhe des Mietentgeltes nimmt. Sobald die Betriebskosten

überdeckt sind, liege kein Anerkennungszins mehr vor. Auch nach Ansicht des OGH sei für die Frage, ob ein Anerkennungzinssatz oder ein Bestandszins vorliegt, vom Parteienwillen auszugehen.

Warum bis 2009 eine Mietfreistellung vereinbart wurde konnte der steuerliche Vertreter nicht beantworten. Das liege in der Disposition der Parteien. Wahrscheinlich sei die Kirche renoviert worden. Die Miete wurde jedenfalls (aktenkundig) nachbelastet.

### **Das BFG hat erwogen**

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in mehreren Fällen mit Mietverträgen zwischen einzelnen Körperschaften öffentlichen Rechts der röm.-kath. Kirche auseinandergesetzt (ausführlich in: VwGH 10. März 2016, 2013/15/0222-6). Darin hat es der VwGH zunächst unwidersprochen gelassen, dass es sich bei den einzelnen Teilorganisationen der röm.-kath. Kirche um verschiedene Körperschaften öffentlichen Rechts handelt.

Hinsichtlich des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG 1994 ist nach Ansicht des VwGH allerdings zu beachten, dass der Begriff „Vermietung und Verpachtung“ in § 2 Abs 3 UStG 1994 anders (enger) auszulegen ist als der allgemeine Vermietungsbegriff des Unionsrechts.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat angesichts des unionsrechtlichen Ermächtigungsspielraumes für das UStG 1994 aus dem allgemeinen Zivilrecht eine Untergrenze für Mietentgelte im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit von Körperschaften öffentlichen Rechts abgeleitet (zB VwGH 3. September 2008, 2003/13/0086 oder VwGH 27. November 2014, 2012/15/0145).

Demnach reicht eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungzinssatz oder gegen Ersatz der Betriebskosten nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandsvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung iSd § 2 Abs 3 UStG 1994 zu begründen (so auch VwGH 11.12.1996, 94/13/0025), weil bei einer Gebrauchsüberlassung gegen ein gegenüber dem Wert der Benutzung nicht ins Gewicht fallendes Entgelt zivilrechtlich von einer Bitleihe iSd § 974 ABGB auszugehen ist (vgl. Dittrich/Tades, ABGB<sup>35</sup>, § 974 E5a).

Wie die Bf. ausführt, ist es nach der Rechtsprechung des EuGH für die Beurteilung eines Leistungsaustausches grundsätzlich unerheblich, ob der gezahlte Preis über oder unter den Selbstkosten liegt.

Das gilt jedoch nur unter der Einschränkung, dass mehr als ein symbolisches Entgelt vorliegt (EuGH 22. Juni 2016, Rs C-267/15, „Gemeente Woerden“).

Im Urteil vom 12. Mai 2016, Rs C-520/14, „Gemeente Borsele“ geht der EuGH bei Leistungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die nicht kostendeckend durchgeführt werden, davon aus, dass diese (die Würdigung der Gesamtumstände) gar keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Diesem Grundsatz entsprechend ist nach Ansicht des EuGH (Urteil vom 2. Juni 2016, Rs C-263/15, „Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft“) bei jedem Unternehmer im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände auch zu prüfen, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer erbrachten Dienstleistung und dem dafür entrichteten Entgelt im Sinne eines Entgeltlichkeitszusammenhangs besteht. Dabei ist zu beachten, dass die Gegenleistung die Leistung vollständig und nicht nur teilweise vergütet.

Im Sinne dieser Rechtsprechung hat die Bf. in den Jahren 2008 bis 2010 keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt:

Der monatliche Mietzins von 215 Euro stellt eine Gegenleistung dar, die im Sinne der zivilrechtlichen Rechtsprechung gegenüber dem Wert der Benutzung nicht ins Gewicht fällt (vgl Dittrich/Tades, ABGB<sup>35</sup>, § 974 E16a; das gilt auch für die Fälle, in denen nur Betriebskostenanteile [E14], eine Instandhaltungspauschale [E15] oder ein einen Aufwandsersetzung darstellender Mietzins [E16] bezahlt wird).

Nach der Rechtsprechung des OGH ist auch bei Bezahlung eines Mietzinses in Höhe von weniger als 10% des angemessenen ortsüblichen Mietzinses eine Bitleihe anzunehmen (vgl Dittrich/Tades, ABGB<sup>35</sup>, § 974 E16b). Ein Vergleich mit den im Einzugsgebiet angebotenen Veranstaltungsräumlichkeiten verdeutlicht, dass es sich bei dem Betrag nur um einen Anerkennungszins handelt, obgleich dem Vergleich nur Indizwirkung zukommen kann, weil es keine einer Kirche vergleichbaren Gebäude gibt:

So sind im Jahr 2016 für den 285 m<sup>2</sup> großen Saal im nahe gelegenen Volkshaus Frohnleiten pro Tag 900 Euro zu bezahlen oder für den rund 200 m<sup>2</sup> große Festsaal in Wildon 300 Euro, für den im Kurhaus St. Radegund 672 Euro. Auch die ortsüblichen Büroräummioten lagen im Jahr 2008 laut Mietpreisspiegel bei mindestens 4,7 Euro/m<sup>2</sup> (entspräche einer Monatsmiete von 3.456 Euro) womit die vereinbarte Miete von 215 Euro weit unter den vom OGH angesetzten Mindestmietzinses iHv 10% des angemessenen Mietzinses liegt.

Auch nach den Prüfkriterien, die der EuGH vorgibt, ist in den Jahren 2008 bis 2010 nicht von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen:

Vergleicht man die Kosten der Bf., die sich bei einem Gebäude hauptsächlich in der Absetzung für Abnutzung bzw. den Sanierungskosten manifestieren, mit der vereinbarten Gegenleistung, so stellt man fest, dass die Gegenleistung keinesfalls kostendeckend ist, weil der Wertverzehr gar nicht einberechnet wurde.

Auch die Gesamtumstände sprechen nicht für eine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung:

Laut Mietvertrag darf die Kirche ausschließlich für pastorale Zwecke genutzt werden, weshalb als Mieter einzig eine Körperschaft öffentlichen Rechts der röm.-kath. Kirche in Betracht kommt. Unter diesen Bedingungen ist eine Marktteilnahme gar nicht denkbar (vgl. zur Marktteilnahme auch EuGH 26.6.2007, C-284/04, „T-Mobile Austria“, EuGH 26.6.2007, Rs C-369/04, „Hutchison 3G UK Ltd“ oder EuGH 6.10.2009, Rs C-267/08, „SPÖ Kärnten“).

Aufgrund der Höhe des Mietentgeltes und unter Bedachtnahme darauf, dass eine nicht kostendeckende Betätigung gewollt war (das Protokoll des Wirtschaftsrates gibt Auskunft darüber, dass nur die Versicherung und die Stromkosten verrechnet werden sollen) und der Vertrag mit einer nahestehenden Körperschaft (die denselben Zweck verfolgt wie die Bf) abgeschlossen wurde, ist auch in gemeinschaftsrechtlicher Betrachtung von keiner wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen.

Anders ist das Bild ab dem Jahr 2011:

Ab 1.1.2011 wurde die Miete auf 1.173 Euro angehoben um den Wertverzehr (die Abschreibung) zu decken. Damit gab die Bf. zu erkennen, dass sie einen zivilrechtlichen Bestandsvertrag abschließen wollte.

Diese Betätigung führt zu einem unmittelbareren Zusammenhang zwischen der Vermietung und dem dafür entrichteten Entgelt iSd Rechtsprechung des EuGH.

Im Jahr 2011 wurde damit erstmals eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit ausgeführt, die wegen der erfolgten Option gem. § 6 Abs 3 UStG 1994 zu einer Umsatzsteuerpflicht für das Mietentgelt und der damit einhergehenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 führt.

In den Jahren 2011 und 2012 hat die Veranlagung damit erklärungsgemäß zu erfolgen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Graz, am 5. Oktober 2016

