

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Barbara Wisiak in der Beschwerdesache Bf., inX, vertreten durch K&E Wirtschaftstreuhand GmbH, Hofgasse 3, 8010 Graz, gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 22. 2. 2011, betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 und den Bescheid vom 22.8.2013 betreffend Umsatzsteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, den Röm.-kath. Pfarrpründen X hat das Finanzamt im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2008 bis 2010 folgendes festgestellt:

Die Bf. vermietet ab 1.5.2009 Räumlichkeiten (eine 128,7 m² große Teilfläche des Pfarrhofes) an die röm.-kath. Pfarrkirche X. Die Räumlichkeiten werden für pfarrliche Zwecke genutzt. Als Mietentgelt sind 330,- Euro/Monat (inklusive Betriebskosten) vereinbart. Aus der Sanierung des Pfarrhofes und der Neuerrichtung eines Pfarrzentrums machte die Bf. im Zusammenhang mit der Vermietung an die röm.-kath. Pfarrkirche X Vorsteuern geltend.

Das Finanzamt beurteilte die Bf. und die röm.-kath. Pfarrkirche X als „einheitliches pfarrliches Vermögen“ und versagte dem Mietverhältnis (und damit dem Vorsteuerabzug) die steuerliche Anerkennung.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde führte der steuerliche Vertreter unter Verweis auf andere Beschwerden aus, dass die Bf. und die röm.-kath. Pfarrkirche X zwei

unterschiedliche Körperschaften öffentlichen Rechts seien und dass sich die Vermietung an den Vorgaben der Umsatzsteuerrichtlinien orientiert.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung bekräftigte das Finanzamt seine Ansicht vom „einheitlichen pfarrlichen Vermögen“ ebenso wie die Bf. im Vorlageantrag ihren Standpunkt bekräftigte.

Auf einen Vorhalt des BFG wurden zum Sachverhalt folgende zusätzliche Feststellungen getroffen: Die Bf. hat einerseits den in ihrem Eigentum stehenden Pfarrhof um Gesamtnettosanierungskosten von gerundet 100 Euro saniert und andererseits ein Pfarrzentrum mit einer Fläche von 10 m² neu errichtet. Die Errichtungskosten betrugen gerundet 200 Euro netto. Zwischen der Bf. und der röm.-kath. Pfarrkirche X bestehen 2 Mietverhältnisse: Die Bf. vermietet einerseits (wie schon im Rahmen der abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2008 - 2010 festgestellt) 128,7 m² als Teilfläche des sanierten Pfarrhofes ab November 2009 um 330 Euro/Monat bzw. 400 Euro/Monat ab November 2011 an die röm.-kath. Pfarrkirche X. In diesem Betrag sind laut Angaben der Bf. die Betriebskosten von rund 44 Euro enthalten. Der Restbetrag entfällt auf die kalkulierte Abschreibungtangente von 286 Euro. Andererseits vermietet die Bf. ab Jänner 2011 das 10 m² große Pfarrheim um 20/Monat an die röm.-kath. Pfarrkirche X, wobei die kalkulierte Abschreibungtangente 15 Euro beträgt. Im Jahr 2011 ist die Miete nur iHv brutto 250 Euro geflossen, der Restbetrag für 2011 bzw. die Jahre 2012 bis 2015 im vierten Quartal 2015.

Die Miethöhen werden von der Bf. jährlich aus der gleichbleibenden Abschreibungtangente (1,5% der Errichtungskosten) und den Betriebskosten plus Zuschlag neu berechnet.

Rechtslage

§ 2 (3) UStG 1994: Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke,
- Schlachthöfe,
- Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

§ 6 (1) UStG 1994 idF BGBl 135/2009 (diesbezüglich ident mit BGBl 111/2010): Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: (...)

16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;
 - die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;
 - die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;
 - die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;
 - die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;
- (...)

(2) Der Unternehmer kann eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a steuerfreie Kreditgewährung, bei der er dem Leistungsempfänger den Preis für eine Lieferung oder sonstige Leistung kreditiert, sowie einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Weiters kann der Unternehmer einen Umsatz im Zusammenhang mit Kreditkarten, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer die Kreditgewährung als steuerpflichtig, unterliegt sie dem Steuersatz, der für die Leistung anzuwenden ist, deren Leistungspreis kreditiert wird. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Behandelt ein Unternehmer einen nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig, so kann eine bis dahin vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Steuer (§ 12 Abs. 3) oder eine zu berichtigende Vorsteuer (§ 12 Abs. 10 bis 12) frühestens für den Voranmeldungszeitraum abgezogen werden, in dem der Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a ist bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Verpflichteten an den Ersteher (§ 19 Abs. 1b lit. c) nur zulässig, wenn er spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwerts (§ 144 EO) dem Exekutionsgericht mitgeteilt wird.

Das BFG hat 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 [ABI 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 [ABI 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 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 „Pfarrpfründe“ und die „Pfarrkirche“ zwei verschiedene Körperschaften öffentlichen Rechts darstellen.

Unternehmereigenschaft der Bf (wirtschaftliche Tätigkeit)

Hinsichtlich des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG 1994 bei Vermietungen zwischen einzelnen Körperschaften öffentlichen Rechts der röm.-kath. Kirche ist nach Ansicht des VwGH (ausführlich in: VwGH 10. März 2016, 2013/15/0222-6) darauf abzustellen, ob eine „Vermietung und Verpachtung“ iSd § 2 Abs 3 UStG 1994

vorliegt. Der dort verwendete Begriff der „Vermietung und Verpachtung“ ist allerdings anders auszulegen als der allgemeine Vermietungsbegriff des Unionsrechts.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung hat dazu 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 Anerkennungszinssatz 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 Bittleihe iSd § 974 ABGB auszugehen ist (vgl Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E5a).

Das gilt nach Zivilrecht u.a. für die Fälle, in denen nur Betriebskostenanteile (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E14), eine Instandhaltungspauschale (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E15) oder ein einen Aufwandsersatz darstellender Mietzins (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E16) gezahlt wird, der gegenüber dem Wert der Benutzung nicht ins Gewicht fällt (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E16a). Das ist anzunehmen wenn der Zins weniger als 10% des angemessenen ortsüblichen Mietzinses beträgt (Dittrich/Tades, ABGB³⁵, § 974 E16b).

Im Beschwerdefall übersteigt das vereinbarte und entrichtete Mietentgelt diesen für die Bittleihe charakteristischen Anerkennungszins. Damit hat die Bf. eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt.

Für in den Jahren 2009 bzw. 2011 abgeschlossene Mietverhältnisse sieht § 6 Abs 2 UStG 1994 vor, dass der Vermieter diese unabhängig von einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Mieters steuerpflichtig behandeln kann (die Einschränkung auf Vermietung an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ist erst mit BGBl 22/2012 in das Gesetz aufgenommen worden). Die Bf. hat die Umsätze steuerpflichtig behandelt, weshalb sie gem. § 12 Abs 1 UStG 1994 das Recht hat, die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit angefallenen Vorsteuern in Abzug zu bringen.

Der Beschwerde war damit Folge zu geben und die Bescheide abzuändern.

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. Die Rechtsfrage ist im Beschwerdefall vom VwGH gelöst. Daher ist eine Revision nicht zulässig.

Graz, am 31. Mai 2016