

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bw., vertreten durch M., gegen den nach § 293 der Bundesabgabenordnung (BAO) berichtigten Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2009 (Nachfeststellung § 22 Abs. 1 BewG), KG 1 u.a. sowie gegen den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2009 des Finanzamt K vom 27.11.2014, EWAZ 2 betreffend Einheitswert des Grundvermögens und des Grundsteuermessbetrages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide sowie die Beschwerdevorentscheidung werden aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Akteninhalt:

Die Gemeinde K übermittelte dem Finanzamt (FA) die mit 23. April 2012 datierte Mitteilung über Neubauten und bauliche Veränderungen beim S. Als bauliche Veränderung wurde die "Errichtung Tiefgarage mit Pfarrsaal mit 2 Wohnungen" angegeben. Zu den Räumen wurde angegeben: 2 OG Wohnzwecken dienend, Nutzfläche 177,22 m<sup>2</sup>, EG 1 gewerblichen Zwecken 163,58 m<sup>2</sup>, 1 Tiefgarage 422,21 m<sup>2</sup>.

Das FA übermittelte die mit 3. Dezember 2012 datierte Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke zum Stichtag 1.1.2009 (BG 30) an das S.

In der Folge wurde die BG 30 nicht rückgemittelt.

Das FA erließ den mit 17. Mai 2013 datierten Einheitswertbescheid (Nachfeststellung) zum 1. Jänner 2009. Darin wurde für den Grundbesitz (gemischt genutztes Grundstück) 1. u.a. ein Einheitswert von € 77.200 (erhöht 104.200 €) festgestellt. Hinsichtlich der Berechnung wurde auf die Beilage verwiesen und ausgeführt, dass mangels der Abgabe einer Erklärung die Ermittlung der Berechnungsgrundlagen von Amts wegen erfolgt sei. Der Beilage ist zu entnehmen, dass das EG (163,6 m<sup>2</sup>) mit 22.470,72 €, das OG (177,2 m<sup>2</sup>) mit 24.338,70 €, die Tiefgarage (422,2 m<sup>2</sup>) mit 23.011,84 € bewertet wurden.

Nach Berücksichtigung des Bodenwertes und der jeweiligen Kürzungen, ergab sich ein Einheitswert von € 77.200 (erhöht 104.200 €).

Gleichzeitig erging der Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2009. Darin wurde der Grundsteuermessbetrag mit € 202,92 festgesetzt.

Die Bescheide erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

Am 29. Oktober 2014 erging der Grundsteuerbescheid der (Stadt-)gemeinde K. Darin wurde für die Jahre 2009 – 2014 Grundsteuer von je € 1.014,60 vorgeschrieben.

In der Folge sprach der O beim FA vor und es wurde der bisherige Verfahrensgang erörtert.

Den Aktenvermerken vom 13.11.2014, 19.11.2014, 24.11.2014 und 27.11.2014 zufolge, wurde dem FA mitgeteilt, welche Räume den unmittelbaren kirchlichen Zwecken, der Seelsorge etc. dienen.

Mit an die S; zu K gerichteten nach § 293 BAO berichtigten Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2009, vom 27. November 2014, wurde der Einheitswert mit 60.400 € (erhöht € 81.500) festgestellt. Begründend wurde ausgeführt, dass wegen unterlaufener Schreib- und Rechenfehler bzw. anderer auf einem ähnlichen Versehen beruhenden Unrichtigkeiten, die Berichtigung erforderlich war.

In der gesondert ausgefertigten Begründung führte das FA aus, dass nach verfügbaren Informationen zufolge, das Erdgeschoß mit einer Wohnnutzfläche von 163,58 m<sup>2</sup> unmittelbar Zwecken der Seelsorge, der religiösen Unterweisung sowie Verwaltungszwecken der Kirche diene und diese Räume tatsächlich für diese Zwecke benutzt werden. Für diese Flächen gelte die Befreiungsbestimmung nach § 2 Z 5 lit b und lit c GrStG. Diese Flächen blieben einheitswertmäßig außer Ansatz.

Die in der Tiefgarage vorhandenen 18 fremdvermieteten Stellplätze sowie die zwei von der Pfarre genutzten Stellplätze unterliegen nach § 4 Abs. 1 iVm § 2 GrStG der Grundsteuer.

Das Obergeschoß mit 177,22 m<sup>2</sup> diene Wohnzwecken und sei daher iR der Einheitsbewertung zu erfassen.

An Gebäudewerten wurden ermittelt: 0,00 € für 163,6 m<sup>2</sup> (Erdgeschoß), 24.338,70 für 177,2 m<sup>2</sup> (Obergeschoß), 23.011,84 für 422,2 m<sup>2</sup> (Tiefgarage). Unter Berücksichtigung des Bodenwertes und der jeweiligen Kürzungen hiefür ergab sich ein Einheitswert von 60.400 € (erhöht: 81.500 €).

Gleichzeitig wurde der Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2009 erlassen und der Grundsteuermessbetrag nach § 18 GrStG mit € 157,52 festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2014 erhob das S Beschwerde gegen die Bescheide. Im Einzelnen wurde ausgeführt, dass die zwei Wohnzwecken dienenden Einheiten im Obergeschoß die Dienstwohnungen des SP und des K. seien. Man sei der Ansicht, dass auch diese den Zwecken der Seelsorge und der Verwaltung iS § 2 Abs. 5 lit a und b GrStG gewidmet seien, zumal eine Seelsorge und die Verwaltung einer kirchlichen Einrichtung nur gewährleistet sei, wenn diesen Personen im Pfarrhof eine Dienstwohnung

zur Verfügung stehe. In den zwei Dienstwohnungen fänden überdies Besprechungen und Beratungen statt. Das sei auch im Altgebäude so gewesen. Es werde ersucht, dies bei der Festlegung des Einheitswertes zu berücksichtigen, was auch für die 2 von den 20 Einstellplätzen in der Tiefgarage gelten müsse.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 19. Jänner 2015 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. Begründend wurde auf die Feststellung laut Antrag verwiesen. In der gesonderten, ausführlichen Begründung, stellte das FA zunächst den Verfahrensgang dar. In der Folge wurden die Grundsteuerbefreiungen der §§ 2 Z 5 lit a, 2 Z 5 lit b, 2 Z 5 lit c, 3 Abs. 1 Z 5, 4 Abs. 2 und 4 Abs. 3 GrStG zitiert. Das FA kommt zu dem Ergebnis, dass für die beiden Wohnungen im OG aufgrund des § 3 GrStG, nämlich dass Grundbesitz, der Wohnzwecken diene, nicht als für einen nach § 2 GrStG begünstigten Zweck benutzt anzusehen sei, eine Grundsteuerbefreiung nicht in Betracht käme. Selbst bei einer angedeuteten fallweisen Verwendung oder Mitverwendung der Wohnräume für die Seelsorge oder die kirchliche Verwaltung seien die Voraussetzungen für eine Befreiung für die Grundsteuer nicht gegeben, da in einem solchen Fall die Befreiung nach § 4 Abs. 3 GrStG nur dann eintrete, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen. Dass die Wohnungen im OG – sei es was die tatsächliche räumliche oder zeitliche Nutzung betreffe – überwiegend zu begünstigten Zwecken verwendet werde, könne ausgeschlossen werden, zumal ja eine in zeitlicher Hinsicht überwiegende Benutzung zum begünstigten Zweck bedeuten würde, dass dies an der Mehrzahl der Tage und einer Mehrzahl der gesamten Tagesstunden erfolgen müsste; die Erfahrungen des alltäglichen Lebens schließen dies aus.

Die Kriterien des § 4 Abs. 1 GrStG zur unmittelbaren Benutzung zum begünstigten Zweck oder der überwiegenden Nutzung zu einem nach § 4 Abs. 3 GrStG gelten auch hinsichtlich der zwei der Liegenschaftseigentümerin zur Verfügung stehenden Autoabstellplätze in der Tiefgarage, welche nicht vermietet seien.

Es gelte als ausgeschlossen, dass Autoabstellplätze dem Gottesdienst einer gesetzlich anerkannten Kirche gewidmet seien könnten, oder dass diese Garagenplätze unmittelbar der Seelsorge, der religiösen Unterweisung oder kirchlichen Verwaltungszwecken dienten, und überwiegend für diese Zwecke benutzt würden. Dass die Autoabstellplätze von kirchlichen Amtsträgern oder kirchlichen Mitarbeitern zum (baulich) vorgesehenen Zweck des Abstellens von Fahrzeugen benützt werden, bedeute noch nicht eine unmittelbare Benutzung zu einem begünstigten Zweck iSd GrStG. Die Voraussetzungen für die Grundsteuerbefreiungen sei nicht gegeben.

Was den Grundsteuermessbetrag anlange, werde darauf hingewiesen, dass die im Einheitswertbescheid getroffenen Feststellungen dem Bescheid über den Grundsteuermessbetrag zu Grunde zu legen seien.

Im Schreiben vom 29. Jänner 2015 beantragte die Bf. die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Im Einzelnen wurde ausgeführt:

"Wer personifiziert den "Inhaber" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 GrStG. Nach unserer Ansicht kann das nur die "Pfarrpründe" sein, die als juristische Person auch im

Grundbuch eingetragen ist. Das bedeutet aber, dass nicht der jeweilige Pfarrherr und auch nicht der K. als die Seelsorge Ausübenden, denen verständlicherweise zur Ausübung ihrer Tätigkeit auch eine Wohnung im Pfarrhof zur Verfügung stehen muss, damit eine Seelsorgetätigkeit überhaupt stattfinden kann, sondern nur die "Pfarrpründe" gemeint ist. Das dürfte wohl auch der Grund sein, dass die Pfarrhöfe schon bisher von der Grundsteuer befreit waren.

Im konkreten Fall sind daher unserer Ansicht nach nicht nur die 2 Wohnungen im 1. Stock, die als solche mit der Küche auch für Seelsorgeangelegenheiten dienen, zumal auch in diesen Räumen Seelsorgebesprechungen und Beratungen stattfinden, sondern auch die 2 Einstellplätze in der Tiefgarage für den Pfarrer und einen K., der in der Pfarre zurzeit nach dem Ableben des Bisherigen noch nicht nachbesetzt werden konnte, von der Grundsteuer befreit sein müsste."

In der Folge legte das FA die Beschwerde zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

## **2. Als erwiesen angenommener Sachverhalt:**

- 23. April 2012: Mitteilung der Gemeinde K über die baulichen Veränderungen beim "S: (Errichtung einer Tiefgarage mit Pfarrsaal und zwei Wohnungen).
- 3. Dezember 2012: Zusendung der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke zum Stichtag 1.1.2009 an das S!
- Eine (ausgefüllte) Erklärung wurde nicht retourniert.
- 17. Mai 2013: Erlassung des Einheitswertbescheides zum 1.1.2009 (Nachfeststellung), Feststellung des Einheitswertes mit 77.200 € (erhöht: 104.200 €) und des Grundsteuermessbescheides zum 1.1.2009 (€ 202,92).
- Die Bescheide erwachsen in Rechtskraft.
- 29.10.2014: Vorschreibung der Grundsteuer für die Liegenschaft P.4 durch die Gemeinde K für die Jahre 2009 - 2014 (je € 1.014,60).
- Erörterungsgespräche seitens des O mit dem FA.
- 27. November 2014: Berichtigung des Einheitswertbescheides zum 1.1.2009 nach § 293 BAO und Anpassung des Grundsteuermessbescheides zum 1.1.2009, Feststellung des Einheitswertes mit € 60.400 (erhöht: € 81.500), Grundsteuermessbetrag: € 157,52.
- 9. Dezember 2014: Beschwerde gegen die Bescheide.
- 19. Jänner 2015: Beschwerdeentscheidung
- 29. Jänner 2015: Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Der Sachverhalt ergibt sich aufgrund der Aktenlage, der Datenbanken der Finanzverwaltung sowie der Ermittlungen bei den Behörden der Gemeinde K.

## **3. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung:**

Erledigungen einer Abgabenbehörde sind gemäß § 92 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen

- a) Rechte oder Pflichten begründen, abändern oder aufheben, oder
- b) abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen, oder
- c) über das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses absprechen.

Bescheide bedürfen gemäß § 92 Abs. 2 BAO der Schriftform, wenn nicht die Abgabenvorschriften die mündliche Form vorschreiben oder gestatten.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach § 97 Abs. 1 BAO werden Erledigungen dadurch wirksam, dass sie demjenigen bekanntgegeben werden, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind. Die Bekanntgabe erfolgt

a) bei schriftlichen Erledigungen, wenn nicht in besonderen Vorschriften die öffentliche Bekanntmachung oder die Auflegung von Listen vorgesehen ist, durch Zustellung;

b) bei mündlichen Erledigungen durch deren Verkündung.

Die Wirksamkeit von Erledigungen (somit deren rechtliche Existenz) setzt grundsätzlich voraus, dass sie dem Adressaten bekannt gegeben wird (Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, S 283, § 97 TZ 1).

Über die vom Bescheid namentlich genannten Personen hinausgehend begründet ein Bescheid ausnahmsweise nur dann Rechte und Pflichten, wenn dies gesetzlich ausdrücklich angeordnet ist. Die Nennung des Bescheidadressaten im Spruch muss von solcher Deutlichkeit und Verständlichkeit sein, dass die eindeutige Identifizierung möglich ist, Verwechslungen ausgeschlossen sind und die Zuordnung des Bescheides zur Person des spruchmäßig Bezeichneten zweifelsfrei vorgenommen werden kann. Mängel sind unbeachtlich, wenn die "hinreichende Identifizierbarkeit ... des Bescheidadressaten nicht verhindert wird" (VwGH 29.4.1991, 90/15/174). Der Austausch eines denkmöglich in Betracht kommenden Bescheidadressaten durch einen anderen Adressaten würde einen als unzulässig bewerteten Akt des "Umdeutens" darstellen (VwGH, verstärkter Senat, 25.5.1992, 91/15/85).

Dem spruchmäßigen Individualisierungsgebot ist genüge getan und die Person des Berechtigten oder Verpflichteten hinreichend bestimmt, wenn aus dem Zusammenhang von Spruch, Begründung und Zustellverfügung des Bescheides, die die Bezeichnung des Bescheidadressaten enthält, klar zum Ausdruck kommt, wer der Berechtigte oder Verpflichtete ist (VwGH 17.4.1980, 2261/78 A).

Der Spruch hat die Person, (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (somit den Bescheidadressaten). Der Adressat ist namentlich zu nennen (VwGH 23.3.1998, 94/17/0413). Das Adressfeld gehört nach der Judikatur (zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0017) zum Bescheidspruch.

Wird eine andere Person als Adressat bezeichnet, für die der Bescheidinhalt bestimmt ist, ist der Bescheid zwar rechtswirksam, aber rechtswidrig. Einer dagegen eingebrachten Beschwerde ist stattzugeben.

Im Beschwerdefall ist abzuklären, ob der nach § 293 BAO berichtigte Einheitswertbescheid sowie der Grundsteuermessbetragsbescheid für die Person bestimmt war, der er zukam. Die Bescheide ergingen an die SEK

Augenscheinlich ist, dass die Person, in deren Eigentum der Grundbesitz steht, nämlich die Pfründe, in den angefochtenen Bescheiden nicht angeführt sind. So wird die vermeintliche Partei einmal als S bzw. S? oder SK. bezeichnet. Dieser Umstand zeigt deutlich, dass es Unklarheiten hinsichtlich des Begriffes "Partei" gibt. Nun muss aber der Bescheid, der ja ein individueller, hoheitlicher, im Außenverhältnis ergehender, normativer Verwaltungsakt ist, eindeutig an die Person ergehen, für die er inhaltlich bestimmt ist. Die Individualisierung des Bescheides erfolgt durch die Bezeichnung der Person, an die der Bescheid ergeht.

Nach Artikel II des Konkordates zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich samt Zusatzprotokoll, BGBl. Nr. 2/1934, genießt die katholische Kirche in Österreich öffentlich-rechtliche Stellung. Ihre einzelnen Einrichtungen, welche nach dem kanonischen Rechte Rechtspersönlichkeit haben, genießen Rechtspersönlichkeit auch für den staatlichen Bereich, insoweit sei bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Konkordates in Österreich bestehen. Künftig zu errichtende erlangen Rechtspersönlichkeit für den staatlichen Bereich, wenn sie unter der in diesem Konkordate vorgesehenen Mitwirkung der Staatsgewalt entstehen.

In dem Dekret vom 25.1.1984, Amtsblatt der Österreichischen Bischofskonferenz, Nr. 1 vom 25. Jänner 1984, 15 ist festgehalten, dass alle kirchlichen Rechtspersonen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Codex Juris Canonici am 17. November 1983 in Österreich bestanden haben und gemäß Art. II bzw. Art. XV § 7 Konkordat 1933/24 auch Rechtspersönlichkeit für den staatlichen Bereich haben, öffentliche kirchliche Rechtspersonen im Sinne des Can. 116 § 1 dieses Codex sind.

Die bisherigen Rechtspersonen "Pfarrkirche" und "Pfarrpfründe" bleiben somit weiterhin aufrecht. Dass dies auch im Sinne der staatlichen Ordnung so gelebt wird, ergibt sich u.a. daraus, dass die Pfarrpfründe als grundbücherlicher Eigentümer eintragungsfähig ist. Dies entspricht selbst der Ansicht der Finanzverwaltung im "Diözesanerlass" AÖF 1975/225.

Es sind somit die "Pfarrpfründe" und die "Pfarrkirche" zwei verschiedene Körperschaften öffentlichen Rechts. Die Pfarrpfründe werden nach außen (nur) vom Pfarrer vertreten, die Pfarre in wirtschaftlichen Angelegenheiten vom Wirtschaftsrat.

Im Beschwerdefall ist laut dem Grundbuch die Pfründe. Eigentümerin des Grundbesitzes A Die angefochtenen Bescheide vom 27. November 2014 wurden aber an die S? erlassen. Damit ergingen die Bescheide sowie die Beschwerdeentscheidung nicht an jene Person, für die der Bescheidinhalt bestimmt war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **4. Unzulässigkeit 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. Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. November 2015