

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache der Gemeinde K, Adresse gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009 des Finanzamtes vom 18.01.2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe mögen dem beiliegenden Berechnungsblatt entnommen werden, das Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses ist.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (= Bf.) ist eine Gemeinde, zu deren gesetzlichen Aufgabe die Wasserversorgung gehört.

Für die Jahre 2004 und 2006 schloss die Bf. mit einer Wasserverband GmbH (=GmbH), an der sie nicht beteiligt ist, eine Vereinbarung zur Absicherung der Wasserlieferungen innerhalb der Gemeinde.

Dieser Vereinbarung folgte das Übereinkommen vom 12.02.2007, beginnend mit dem 01.01.2006, abgeschlossen auf die Dauer von 20 Jahren.

Die GmbH verpflichtete sich in diesem Übereinkommen die Bf. im Rahmen der „Allgemeinen Versorgungs- und Lieferbedingungen“ der geltenden Gesetze und Verordnungen über die

Belieferung mit Trinkwasser an das Versorgungsnetz der *GmbH* anzuschließen und die Trinkwasserversorgung der Bf. sicher zu stellen.

Das Wasserleitungsnetz befindet sich im Eigentum der Bf.

Die Vorschreibung der Wassergebühren an die Letztverbraucher wurde von der Bf. auf die GmbH übertragen.

Die von der GmbH kalkulierten Kosten sind von der Bf. mit Beschluss zu genehmigen.

Die die Errichtung der Hausanschlüsse an das gemeindeeigene Leitungsnetz und die Vorschreibung der Anschlussgebühren erfolgt durch die Bf.

Die Bf. beauftragte die GmbH mit der Herstellung der Anschlüsse.

Die GmbH verrechnete die Kosten der Anschlüsse einschließlich Umsatzsteuer an die Bf.

Die Bf. wiederum verrechnete die Anschlussgebühren an die Letztverbraucher *ohne* Ausweis von Umsatzsteuer weiter.

In den Rechnungen wurde dezidiert darauf verwiesen, dass im Entgelt keine Umsatzsteuer enthalten ist.

Die Bf. wurde im Jahr 2009 und in den Jahren davor im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und sonstiger umsatzsteuerpflichtiger Vorgänge zu Umsatzsteuer veranlagt.

Die Veranlagung 2009 erfolgte erklärungsgemäß.

Mit Eingabe vom 01.04.2011 brachte die Bf. innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist Beschwerde (vormals Berufung) gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 ein.

Sie begründete dies damit, dass sie ihren fiktiven Betrieb gewerblicher Art „Wasserwerk“ bisher nicht in der Umsatzsteuererklärung erfasst habe.

Sie sei mit ihrer Tätigkeit der Errichtung von Wasseranschlüssen als fiktiver Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 Teilstrich 1 UStG 1994 unternehmerisch tätig. Sie habe die auf die Errichtung der Anschlüsse entfallende Umsatzsteuer nicht abgeführt und auch keine Vorsteuern aus den Errichtungskosten in Abzug gebracht.

Für das Jahr 2009 ergebe sich daher eine Erhöhung der Entgelte, welche dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegen, um **4.881,07 Euro** und eine Erhöhung der Vorsteuern um **21.547,15 Euro** aus den geleisteten Aufwendungen für die Hausanschlüsse.

Die Bf. habe erst im Zuge der Erstellung des Rechnungsabschlusses 2010 festgestellt, dass die Entgelte für die Wasserleitungsanschlüsse umsatzsteuerpflichtig seien und sie bislang keine Umsatzsteuer für diese Entgelte verrechnet und auch nicht abgeführt habe.

Gleichzeitig stünde der Bf. der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten zu.

Mit Beschwerde vorentscheidung (damals Berufungsvorentscheidung) vom 06.04.2012 wies das Finanzamt die Beschwerde (Berufung) ab. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Bf. zur Errichtung der Wasseranschlüsse gesetzlich verpflichtet und daher mit dieser Tätigkeit hoheitlich und nicht unternehmerisch tätig sei.

Innerhalb der verlängerten Frist stellte die Bf. mit Eingabe vom 23.10.2012 einen Vorlageantrag.

Die Bf. führte aus, dass die Errichtung der Wasseranschlüsse und die Vorschreibung der Anschlussgebühren zwar hoheitliche Akte im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 seien.

Dennoch stellten Wasserwerke nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 für Zwecke der Umsatzsteuer immer einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Der Begriff „Wasserwerke“ umfasse umsatzsteuerlich alle Bereiche, die der kommunalen Wasserversorgung dienen.

Es wurde beantragt der Beschwerde zu folgen und zusätzlich zu den bereits in der Berufung geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 21.547,15 Euro weitere Vorsteuern in Höhe von 3.500,25 Euro zu berücksichtigen.

Über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes führte die Bf. in der Vorhaltbeantwortung vom 09.01.2015 Folgendes aus:

Die Umsatzsteuererklärungen bis einschließlich 2009 seien jeweils mit Unterstützung des Gemeindebundes Steiermark erstellt worden.

Der Gemeindebund habe vom damaligen Amtsleiter der Bf., der auch für die Finanzbuchhaltung zuständig gewesen sei, alle umsatzsteuerrelevanten Sachkonten erhalten.

Die Kosten der Wasserleitungsanschlüsse seien am Konto 5/620/004 (außerordentlicher Haushalt) und die laufenden Kosten am Konto 1/620/728 verbucht worden. Der Unterabschnitt "620" der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) sei der

Gruppe 6 "Straßen- und Wasserbauverkehr" zuzuordnen. Auf diesen Konten würden Einnahmen und Ausgaben ohne Bezug zur Umsatzsteuer verbucht, da dieser Unterabschnitt dem Hoheitsbereich zuzuordnen sei.

Die Wasserversorgung selbst stelle hingegen einen Betrieb mit marktbestimmter Tätigkeit dar, welcher richtigerweise in der Gruppe „8“ Unterabschnitt „850“ zu erfassen gewesen wären.

In der Gruppe "8" im Unterabschnitt "850" würden die Einnahmen, die Umsatzsteuer enthalten, als auch die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben kameral erfasst.

Diese Sachkonten des Unterabschnittes "850" und die anderen mit Umsatzsteuerausweis bestehenden Sachkonten für die sonstigen Betriebe gewerblicher Art der Bf. bildeten bis zum Jahr 2009 die Grundlagen für die Umsatzsteuerjahreserklärungen.

Der für die Jahre bis 2009 zuständige Amtsleiter trat im Jahr 2009 in den Ruhestand. Seine Nachfolgerin für das kameral Rechnungswesen habe die Erstellung der Jahresumsatzsteuererklärung ab 2010 einer Steuerberatungskanzlei übertragen, die für das Jahr 2010 neben den bereits erwähnten Sachkonten auch den Rechnungsabschluss der Bf. angefordert habe.

Die nunmehrige steuerliche Vertretung habe die falsche Verbuchung der Anschlussgebühren bzw. deren Kosten im Unterabschnitt "620", somit die umsatzsteuerliche Nichterfassung dieses fiktiven Betriebes gewerblicher Art "Wasserversorgung" festgestellt.

Das heißt, erst die mit der Umsatzsteuererklärung 2010 beauftragte steuerliche Vertreterin der Bf. habe erkannt, dass die vereinnahmten Wasseranschlussgebühren der Umsatzsteuer unterliegen.

Im Wege der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 werde daher die Einbeziehung dieses fiktiven Betriebes gewerblicher Art „Wasserversorgung“ in die Gesamtheit der umsatzsteuerpflichtigen Betriebe gewerblicher Art der Bf. beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen

Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem 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. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 29.11.2012 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts 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.

Unabhängig vom wirtschaftlichen Gewicht liegen in den unter § 2 Abs.3 Teilstrichen 1- 5 UStG 1994 genannten Fällen für Zwecke der Umsatzsteuer *fiktive* Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts vor.

Werden Aufgaben, deren Erfüllung bei eigener Wahrnehmung einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art begründen, *ausgegliedert* und einem anderen Rechtsträger derart übertragen, dass eine *Reihenleistung* vorliegt, so kann dennoch von einem Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft öffentlichen Rechts ausgegangen werden. Dies dann, wenn eine Reihenleistung vorliegt und die Aufgabenwahrnehmung als solche weiterhin bei der Körperschaft öffentlichen Rechts verbleibt, und lediglich die technische Durchführung einem

Dritten übertragen wird.

In solchen Fällen ist daher umsatzsteuerrechtlich davon auszugehen, dass der Dritte an einen Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts leistet und dieser Betrieb gewerblicher Art seinerseits die Leistung an die eigentlichen Empfänger erbringt. Diese Tätigkeit ist bei der Körperschaft öffentlichen Rechts unternehmerisch.

Diese Sicht entspricht dem Erkenntnis VfGH 13.10.1982, B 478/78, wonach eine Gemeinde, die die Abwasserbeseitigung mit Hilfe eines Wasserverbandes besorgt, die Entgelte für die Kanalisationsbeiträge mit Umsatzsteuer belasten darf (siehe *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 2 Tz 192).

Überträgt die Körperschaft öffentlichen Rechts bestimmte Leistungen, zu denen sie gesetzlich verpflichtet ist, an Dritte (private Unternehmer oder öffentlich-rechtliche Verbände), ist umsatzsteuerrechtlich davon auszugehen, dass die Leistung an den Abnehmer durch die Körperschaft öffentlichen Rechts erbracht wird, der beauftragte Dritte (Unternehmer) hingegen an die Körperschaft öffentlichen Rechts leistet (Reihenleistung).

An dieser Beurteilung ändert sich nichts, wenn wie im vorliegenden Fall die Abnehmer den Wasserzins direkt an die GmbH zahlen (siehe *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, § 2 Tz 201).

Die Bf. hat zwar vertraglich die GmbH mit der Trinkwasserversorgung der Gemeinde beauftragt, sie bleibt aber gegenüber den Abnehmern weiter zur Leistung verpflichtet. An ihrem gesetzlichen Auftrag ändert sich dadurch nichts. Sie bleibt auch weiter Eigentümerin des Leitungsnetzes innerhalb ihres Versorgungsgebietes.

Nach den obigen Ausführungen verliert sie dadurch *nicht* ihre umsatzsteuerliche Eigenschaft als "*fiktiver* Betrieb gewerblicher Art" für Zwecke der Wasserversorgung.

Mit der Errichtung der Wasseranschlüsse und der Vereinnahmung von Anschlussgebühren von den Endabnehmern ist die Bf. als fiktiver Betrieb gewerblicher Art unternehmerisch tätig.

Die Anschlussgebühren unterliegen der Umsatzsteuer und die Vorsteuern für die Errichtung der Wasseranschlüsse sind abzugsfähig.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im Beschwerdefall ist es durch das Gesetz geregelt, dass Wasserwerke einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts darstellen. Zur Wasserversorgung gehört auch die Errichtung der Anschlüsse, ungeachtet dessen, dass die Bf. gesetzlich zur Errichtung der Anschlüsse verpflichtet ist.

Diese herrschende Ansicht wird auch durch das oa. Erkenntnis des VfGH 13.10.1982, B 478/78 gestützt. Es liegt somit kein weiterer Klärungsbedarf einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb auch die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG folglich nicht erfüllt sind. Eine Revision gegen das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist daher *unzulässig*.

Graz, am 18. Februar 2015