



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Lederer & Weber Wirtschaftsprüf- u. StbGesellschaft OEG, 1090 Wien, Nussdorfer Straße 68, vom 22. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. Februar 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist ein seit 1929 bestehender Gemeindeverband (Wasserleitungsverband) der als Aufgaben die Errichtung und den Betrieb einer gemeinsamen öffentlichen Wasserversorgung hat. Der Bw. ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Im Zuge der beim Bw. durchgeführten, im Jänner 2005 abgeschlossenen, Betriebsprüfung (Bp) wurde hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Zeiträume 2000 – 2003 sowie 1–10/2004 u.a. die folgende Feststellung getroffen:

- *Freiwasserbezug der Verbandsgemeinden:*

Gem. § 27 des Gesetzes über den in Rede stehenden Gemeindewasserleitungsverband stellt der Bw. jeder Verbandsgemeinde 5% der in der Gemeinde abgenommenen Wassermenge für öffentliche Zwecke unentgeltlich zur Verfügung. Dies stellt einen Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2a bzw. b bzw. ab 2004 eine Lieferung gem. § 3 Abs. 2 bzw. eine sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 1a Z 2 UStG dar.

Bisher habe der Bw. Beträge von ATS 1,00 bzw. Euro 0,07 pro m³ Wasser als Bemessungs-

grundlage in den Entgelten für Lieferungen und Leistungen lt. Umsatzsteuererklärung angesetzt.

Die Bp habe die Selbstkosten unter Wahrung des Parteiengehörs im Einvernehmen mit den Vertretern des Bw. mit ATS 3,00 bzw. Euro 0,21 pro m³ ermittelt. Der bezahlte Mehrverbrauch, der bereits in den Entgelten erfasst gewesen sei, wurde bei Ermittlung der nunmehrigen Bemessungsgrundlagen berücksichtigt.

Das zuständige Finanzamt folgte den Feststellungen der Bp und erließ die entsprechenden Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 – 2003 sowie den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1–10/2004. Die Bescheide ergingen mit Datum 4. Februar 2005.

Die nach einer Fristverlängerung rechtzeitig am 21. März 2005 eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 – 2003 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-10/2004.

Die Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Qualifizierung des den Verbandsgemeinden zur Verfügung gestellten Wassers („Freiwasser“) als Eigenverbrauch.

Unter Hinweis auf die landesgesetzliche Rechtsgrundlage des Bw. werde festgestellt, dass gem. § 27 dieses Gesetzes der Bw. den Verbandsgemeinden für öffentliche Zwecke 5% der abgenommenen Wassermenge unentgeltlich zur Verfügung zu stellen habe. Für darüber hinausgehende Wassermengen haben die Gemeinden die normale Wasserbezugsgebühr zu entrichten. Da es sich um eine gesetzliche Verpflichtung handle, sei in der Abgabe des so genannten „Freiwassers“ eine Steuerleistung zu sehen.

Es wird weiter ausgeführt, dass für Lieferungen das Gesetz bestimme „Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.“ Diese Bestimmung sei ausdrücklich nicht auf den Eigenverbrauch im Inland bezogen. Nach dem Dafürhalten des Bw. handle es sich beim „Freiwasser“ nicht um Eigenverbrauch, sondern um einen nicht steuerbaren Vorgang.

Der Bw. beantragt, in den obgenannten Bescheiden das gesetzlich geforderte „Freiwasser“ als nicht umsatzsteuerbar zu behandeln und aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Sollte dem Antrag nicht stattgegeben werden, wird ergänzend erklärt, dass der von der Bp angesetzte Wert des „Freiwassers“ nicht beansprucht wird.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2005 führt die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die Wasserversorgung zwar gem. § 2 Abs. 5 KStG zu den hoheitlichen Tätigkeiten zählt, aber ausdrücklich nach der Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG zum Betrieb gewerblicher Art ernannt wird.

Die Einbeziehung der Wasserversorgung in die Umsatzbesteuerung erfolge um dieser

Einrichtung die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges sowie des Steuerausweises in den Rechnungen zu gewähren. Dadurch werde eine Steuerentlastung des Letztverbrauchers herbeigeführt, weil die Vorsteuerabzüge in diesem Bereich meist höher seien als die Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz. Die hoheitliche Tätigkeit der Wasserversorgung werde also durch das UStG zur unternehmerischen Tätigkeit und unterliege somit in ihrer Gesamtheit der Umsatzsteuer. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer bestimmten Wassermenge sei – unabhängig davon, ob sie gesetzlich vorgeschrieben sei – als Eigenverbrauch zu behandeln und der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen.

Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 wurde am 29. Juni 2005 elektronisch eingebracht. Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß. Der Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2004 erging am 30. Juni 2005.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2005 wurden die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie eine mündliche Verhandlung beantragt. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 15. Jänner 2007 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verfahren:

§ 274 BAO lautet: Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären. § 274 BAO wurde durch das AbgRemRefG erweitert und ist u.a. auf Umsatzsteuerveranlagungsbescheide, die an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden treten, anzuwenden.

Demnach ist die gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1–10/2004 vom 4. Februar 2005 erhobene und hier gegenständliche Berufung auch als gegen den späteren Veranlagungsbescheid für das Jahr 2004 vom 30. Juni 2005 gerichtet zu sehen. Da die Veranlagung dem Berufungsbegehren nicht Rechnung getragen hat ist über die Berufung in der Sache zu entscheiden.

Umsatzsteuer der Jahre 2001 – 2004:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 unterliegt der Umsatzsteuer der Eigenverbrauch im Inland. Die gesetzliche Bestimmung zum Eigenverbrauch bestand bis 31.12.2003 aus vier Untertatbeständen: der Entnahme oder Verwendung von Gegenständen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lagen (Verwendungstatbestand); der Ausführung sonstiger Leistungen für unternehmensfremde Zwecke sowie dem Aufwands- und dem Auslands-

tatbestand. Mit BGBl I 134/2003 wurde der Eigenverbrauchstatbestand ab 1.1.2004 neu geregelt. In Übernahme der Rechtstechnik der 6. MWSt-RI wurden der Verwendungs-eigenverbrauch und der Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen einer entgeltlichen Lieferung bzw. sonstigen Leistung gleichgestellt und nunmehr in den Bestimmungen des § 3 Abs. 2 bzw. § 3a Abs. 1a UStG 1994 geregelt. Die Bestimmungen hinsichtlich des Aufwands- und des Auslandstatbestandes blieben im Wesentlichen unverändert.

Der Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung ist darin zu sehen, dass der Unternehmer, der Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke erbringt bzw. sich aus dem Unternehmen versorgt, dem Letztverbraucher gleichgestellt wird. Ein Letztverbraucher bezieht die dem Eigenverbrauch entsprechende Leistung von einem anderen Unternehmer mit Umsatzsteuer belastet. Des Weiteren stellt die Besteuerung des (unentgeltlichen) Eigenverbrauchs die Korrektur bzw. den Ausgleich des unternehmerischen Vorsteuerabzuges sicher.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gem. § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), ausgenommen solche, die gem. § 5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des UStG 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. Körperschaften öffentlichen Rechts sind daher mit den in § 2 Abs. 3 UStG angeführten Tätigkeiten Unternehmer.

Diese Einbeziehung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand in den Unternehmensbereich hat vor allem die Kostenneutralität der Umsatzsteuer sowie die Sicherstellung des Anspruches auf den Vorsteuerabzug zum Zweck (s. 145 BlgNR 13. GP, 27f zum UStG 1972).

Der Bw. ist ein landesgesetzlich eingerichteter Wasserleitungsverband und eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Mit seinem Betrieb gewerblicher Art übernimmt er für die dem Verband angehörigen Gemeinden die Errichtung und den Betrieb einer gemeinsamen öffentlichen Wasserversorgung. Auch wenn es sich bei der Wasserversorgung um einen Hoheitsbetrieb iSd § 2 KStG 1988 handelt, ist der Bw. – aufgrund der gesetzlichen Fiktion in § 2 Abs. 3, 2. Satz UStG 1994 – mit seinem Betrieb gewerblicher Art Unternehmer. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Bw. sodass, den gesetzlichen

Bestimmungen entsprechend, die erzielten Umsätze der Umsatzsteuer zu unterziehen sind, aber auch die Berechtigung für den vollen Vorsteuerabzug gegeben ist.

Für die durchgeführten Wasserlieferungen haben die Gemeinden an den Bw. eine Wasserbezugsgebühr gem. Wassergebührenverordnung zu entrichten. Diese wird mit 10% der Umsatzsteuer unterzogen.

Gem. § 27 („Wasserbezug für öffentliche Zwecke“) des Gesetzes über den Wasserleitungsverband hat der Bw. den Verbandsgemeinden 5% der insgesamt abgenommenen Wassermenge unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Dieses so genannte „Freiwasser“ dient öffentlichen Zwecken, wie z.B. der Straßenreinigung und der Pflege von Grünanlagen in den Gemeinden. Wenn die bezogene „Frei“Wassermenge über die angeführten 5% hinausgeht, hat die Gemeinde für diesen Teil die übliche Wasserbezugsgebühr zu entrichten.

Der Bw. hatte, so wie schon früher, auch im berufungsgegenständlichen Zeitraum die Freiwasserlieferungen mit dem Selbstkostenpreis der Umsatzsteuer unterzogen. Durch die Bp erfolgte eine Anpassung (Erhöhung) des Selbstkostenpreises an die wirtschaftlichen Gegebenheiten.

In der Berufung wurde durch den Bw. die unentgeltliche Lieferung des „Freiwassers“ als nicht steuerbarer Vorgang dargestellt, da die Abgabe des Freiwassers aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung als Steuerleistung anzusehen sei. Gegen die Höhe der durch die Bp festgestellten Selbstkosten wurden keine Einwendungen erhoben.

Wie oben ausgeführt, bildet aufgrund der Fiktion des Umsatzsteuergesetzes in § 2 Abs. 3 und nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit die Gesamtheit der Tätigkeit des Bw. das Unternehmen, woraus in weiterer Folge die Steuerpflicht der lukrierten Entgelte resultiert. Insbesondere handelt es sich hier um die entgeltlichen Wasserlieferungen zur Versorgung der Verbandsgemeinden.

Auch jene Wasserlieferungen, die an die Gemeinden für öffentliche Zwecke unentgeltlich erfolgt sind, sind als steuerbare Vorgänge zu beurteilen.

Dadurch, dass die Lieferungen aus unternehmensfremden (hoheitlichen) Motiven erfolgt sind und der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, stellen sie einen steuerbaren Eigenverbrauch iSd § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 idF vor dem 1.1.2004 bzw. gem. § 3 Abs. 2 UStG 1994 idF ab 2004 dar (siehe dazu: *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar², Tz 419 zu § 1, *Ruppe*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar³, Tz 288 zu § 3 sowie *Scheiner/Kolacny/Caganek* – Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Tz 82 ff zu § 3). Mangels Einkaufspreis sind die Lieferungen daher mit dem Selbstkostenpreis der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Aus der Tatsache, dass die Verpflichtung zur unentgeltlichen Lieferung einer bestimmten Wassermenge im Gesetz über den Wasserverband enthalten ist, ist nicht abzuleiten, dass dies eine Steuerleistung darstellt und ein nicht steuerbarer Vorgang vorläge.

Die bisher durch den Bw. angesetzt Selbstkosten iHv ATS 1,00 bzw. € 0,07 / m³ entsprachen nicht mehr den tatsächlichen Gegebenheiten, so haben sich die Kosten als auch der Wasserpreis in den letzten Jahren verdreifacht, daher wurde im Zuge der Bp eine Neuberechnung durchgeführt. Die Berechnung ergab Selbstkosten iHv ATS 3,00 bzw. € 0,21 / m³ Wasser. Diese Kosten wurden der Bemessung des Eigenverbrauchs im berufsgegenständlichen Zeitraum zugrunde gelegt. Die ermittelte Höhe der Kosten wurde durch den Bw. nicht beeinsprucht.

Die Entscheidung über die Berufung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 31. Jänner 2007