



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GSM, vom 28. April 2008 gegen die vom Finanzamt Linz am 21. April 2008 verfügte Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 sowie gegen den vom Finanzamt Linz am selben Tag erlassenen (neuen) Umsatzsteuerbescheid 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gemeinde schrieb (erstmalig im Berufungsjahr) Erhaltungsbeiträge nach dem Oö. Raumordnungsgesetz vor und beurteilte diese nicht als Entgelte oder Anzahlungen für steuerpflichtige (künftige) Leistungen. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte erklärungskonform.

Anlässlich einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, das für Unternehmen, die Wasserwerke oder Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser betreiben, für alle Umsätze, die mit dem Betrieb von solchen Werken oder Anstalten regelmäßig verbunden sind, zwingend die Istbesteuerung gilt (§ 17 Abs. 1 UStG 1994). Die Steuerschuld entsteht unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungserbringung mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994). Der zeitliche Abstand zwischen Vereinnahmung und Leistung ist gleichgültig, maßgebend ist der innere Zusammenhang (Ruppe, UStG 1994³, § 19 Tz 56). In der Einhebung von Aufschließungsbeiträgen sei im Umfang der Kosten für die Abwasserentsorgungs- und Wasserversorgungsanlage bereits ein umsatzsteuerrelevanter Vorgang zu erblicken, handelt es sich bei diesen Zahlungen doch um

Entgelte für eine konkrete, künftige, steuerpflichtige Leistung (vgl. auch VwGH vom 26.6.1987, 82/17/0138). Dies gelte auch für Erhaltungsbeiträge.

Das Finanzamt hob sodann den Umsatzsteuerbescheid nach § 299 Abs. 1 BAO auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid, in welchem es die vereinnahmten Erhaltungsbeiträge auf einen 10%-igen Nettobetrag herunterrechnete und davon 10% Umsatzsteuer vorschrieb.

In der auch gegen die Aufhebung gerichteten Berufung führte die Gemeinde aus, dass Erhaltungsbeiträge mangels Leistungsaustausch bzw. mangels Anrechnung auf spätere Interessentenbeiträge zu keinem Zeitpunkt der Umsatzsteuer unterliegen. Die Erhaltungsbeiträge sind eine ausschließliche Gemeindeabgabe und diese werden, wie beispielsweise die Grundsteuer auch, ohne vorliegende Leistung aufgrund von Gegebenheiten eines Grundstückes [bei der Grundsteuer ist dies der (Einheits)Wert des Grundstückes, beim Erhaltungsbeitrag die Größe der Parzelle] berechnet. Weiters ist der Erhaltungsbeitrag ab dem Anschluss an die Ent- bzw. Versorgungsanlagen, also mit dem Beginn des tatsächlichen Leistungsaustausches, nicht mehr vorzuschreiben.

Außerdem unterscheidet das Oö. Raumordnungsgesetz zwischen Aufschließungsbeiträgen und Erhaltungsbeiträgen. Eine dahingehende Differenzierung ist vom Finanzamt aber nicht vorgenommen worden.

Über diesbezügliche Fragen teilte der stellvertretende Amtsleiter Folgendes mit:

Die Erhaltungsbeiträge sind (entgegen ihrem irreführenden Namen) nicht dafür zu verwenden, die Ent- und Versorgungsanlagen instandzuhalten. Die Erhaltungsbeiträge fließen vielmehr (wie auch beispielsweise die Grundsteuer) in den allgemeinen Einnahmentopf der Gemeinde. Selbst in dem Fall, dass die Ent- und Versorgungsanlagen von einem Abwasserband betrieben werden, müssen die am Verband beteiligten Gemeinden die Erhaltungsbeiträge nicht an den Verband abführen. Auch wenn die Ent- und Versorgungsanlagen beschädigt werden oder gar untergehen verschafft allein der Umstand, dass Erhaltungsbeiträge bezahlt wurden, nicht den Anspruch auf Reparatur bzw. Wiederherstellung der Ent- und Versorgungsanlagen.

In den Kanalbenützungs- bzw. Wasserbezugsgebühren ist kalkulatorisch auch ein Anteil für die Erhaltung der Ent- und Versorgungsanlagen enthalten. Dieser Anteil hängt somit betragsmäßig indirekt davon ab, in welchem Umfang der jeweilige Benützer (Grundstückseigentümer) die Ent- und Versorgungsleistungen in Anspruch nimmt und damit in welchem Umfang er zum Verschleiß der Ent- und Versorgungsanlagen beiträgt. Die Höhe des Erhaltungsbeitrages richtet sich im Gegensatz dazu jedoch nur nach der unbebauten Fläche und stellt daher keine Abgeltung für die Erhaltung der Ent- und Versorgungsanlagen dar.

Laut Kanalordnung sowie der Wasserleitungsverordnung muss sich ein Grundstückseigentümer, der sein Grundstück bebaut hat, an das öffentliche Ent- und Versorgungsnetz anschließen lassen (Anschlusszwang). Die Gemeinde ist ihrerseits verpflichtet, mit dem Grundstückseigentümer zu kontrahieren, also den Anschluss vorzunehmen, wenn das Grundstück bebaut ist.

Einen Bauzwang gibt es hingegen nicht. Es kann sogar sein, dass ein zeitweiliges Bauverbot (beispielsweise wegen der Folgen eines Hochwassers) verhängt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Oö. Raumordnungsgesetz, LGBl. Nr. 114/1993, enthält u.a. folgende Bestimmungen:

§ 25

Aufschließungsbeitrag im Bauland

(1) Die Gemeinde hat dem Eigentümer eines Grundstücks oder Grundstücksteils, das im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan als Bauland gewidmet, jedoch nicht bebaut ist, je nach Aufschließung des Grundstücks durch eine gemeindeeigene Abwasserentsorgungsanlage, eine gemeindeeigene Wasserversorgungsanlage (§ 1 Abs. 1 Oö. Interessentenbeiträge-Gesetz 1958) oder eine öffentliche Verkehrsfläche der Gemeinde einen Aufschließungsbeitrag vorzuschreiben. Abgabepflichtig ist derjenige, der im Zeitpunkt der Vorschreibung Eigentümer des Grundstücks oder Grundstücksteils ist.

(2) Die Verpflichtung, einen Aufschließungsbeitrag zu entrichten, besteht bis zur Vorschreibung jeweils

1. des Beitrags zu den Kosten der Errichtung einer gemeindeeigenen Kanalisationsanlage (§ 1 Abs. 1 lit. a Interessentenbeiträge-Gesetz 1958) oder
2. des Beitrags zu den Kosten der Errichtung einer gemeindeeigenen Wasserversorgungsanlage (§ 1 Abs. 1 lit. b Interessentenbeiträge-Gesetz 1958) oder
3. des Beitrags zu den Kosten der Herstellung öffentlicher Verkehrsflächen der Gemeinde (§§ 19 und 20 Oö. Bauordnung 1994)

für das Grundstück oder den Grundstücksteil oder bis zur Entrichtung der privatrechtlichen Anschlussgebühr und nur insoweit, als das jeweilige Grundstück durch eine gemeindeeigene Abwasserentsorgungsanlage, eine gemeindeeigene Wasserversorgungsanlage oder eine öffentliche Verkehrsfläche tatsächlich aufgeschlossen ist.

(3) Als bebaut gilt ein Grundstück,

1. auf dem ein Gebäude errichtet ist, das nicht unter § 3 Abs. 2 Z 5 der Oö. Bauordnung 1994 fällt, oder
2. auf dem mit dem Bau eines solchen Gebäudes im Sinn der Oö. Bauordnung 1994 tatsächlich begonnen wurde oder
3. das mit einem Grundstück gemäß Z 1 und 2 eine untrennbare wirtschaftliche Einheit bildet und an dieses unmittelbar angrenzt.

(4) Als aufgeschlossen gilt ein Grundstück, wenn es selbständig bebaubar ist und

1. von dem für den Anschluss in Betracht kommenden Kanalstrang nicht mehr als 50 m entfernt liegt oder
2. von der für den Anschluss in Betracht kommenden Wasserversorgungsanlage nicht mehr als 50 m entfernt liegt oder
3. durch eine öffentliche Verkehrsfläche der Gemeinde im Sinn der Oö. Bauordnung 1994 aufgeschlossen ist.

(5) Der Aufschließungsbeitrag ist durch Bescheid der Gemeinde vorzuschreiben und in fünf aufeinanderfolgenden Kalenderjahren in jährlichen Raten zu je 20% fällig.

(6) Allen behördlichen Akten im Zusammenhang mit dem Aufschließungsbeitrag kommt insofern dingliche Wirkung zu, als daraus erwachsende Rechte auch vom Rechtsnachfolger des Grundstückseigentümers geltend gemacht werden können und daraus erwachsende Pflichten auch von diesem Rechtsnachfolger zu erfüllen sind. Der Rechtsvorgänger ist verpflichtet, dem Rechtsnachfolger alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen und die entsprechenden Unterlagen auszuhändigen.

(7) Soweit dieses Landesgesetz nichts anderes vorsieht, ist bei der Überprüfung, Einhebung, Vorschreibung und Einbringung des Aufschließungsbeitrags sowie im Verfahren betreffend Erteilung einer Ausnahme vom Aufschließungsbeitrag gemäß § 27 und im Verfahren betreffend Vorschreibung des Erhaltungsbeitrags im Bauland gemäß § 28 die Oö. Landesabgabenordnung 1996 anzuwenden.

§ 26

Höhe, Berechnung und Anrechnung des Aufschließungsbeitrags

(1) Der Aufschließungsbeitrag errechnet sich

1. für Grundstücke (Grundstücksteile), die von dem für den Anschluss in Betracht kommenden Kanalstrang oder von der in Betracht kommenden Wasserversorgungsanlage nicht mehr als 50 m entfernt liegen (§ 25 Abs. 4 Z 1 und 2), aus dem Produkt der Einheitssätze und der Grundstücksfläche in Quadratmeter, die innerhalb des Anschlussbereichs von 50 m liegt; für Grundstücke, die mit einem Teil ihrer Fläche, der weniger als 500 m² groß ist, in den Anschlussbereich reichen, ist der Berechnung jedenfalls eine Fläche von 500 m² zugrunde zu legen, soweit nicht das Grundstück insgesamt kleiner ist;
2. für Grundstücke, die durch eine öffentliche Verkehrsfläche der Gemeinde aufgeschlossen sind (§ 25 Abs. 4 Z 3), aus dem Produkt der anrechenbaren Breite der öffentlichen Verkehrsfläche (§ 20 Abs. 3 Oö. Bauordnung 1994), der anrechenbaren Frontlänge (§ 20 Abs. 4 erster Satz Oö. Bauordnung 1994) und dem Einheitssatz (§ 20 Abs. 5 Oö. Bauordnung 1994); der sich daraus ergebende Betrag ist um 60% zu vermindern; § 20 Abs. 6 und 7 der Oö. Bauordnung 1994 gelten.

(2) Der Einheitssatz beträgt für die Aufschließung durch eine Abwasserentsorgungsanlage 1,45 Euro und für die Aufschließung durch eine Wasserversorgungsanlage 73 Cent pro Quadratmeter. Für Grundstücke in den Widmungen gemischte Baugebiete, sofern die Zulässigkeit von Bauten und Anlagen, die in Wohngebieten errichtet werden dürfen, eingeschränkt oder ausgeschlossen ist, Betriebsbaugebiete, Industriegebiete und Ländeflächen betragen die Beträge 73 Cent und 36 Cent.

(3) Der Gemeinderat hat durch Verordnung niedrigere Einheitsätze pro Quadratmeter festzulegen, wenn auf Grund der örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde die Kosten für die Errichtung der gemeindeeigenen Abwasserentsorgungs- oder Wasserversorgungsanlagen niedriger sind als jene, die sich unter Zugrundelegung der Beträge nach Abs. 2 ergeben würden. Die Aufschließungsbeiträge dürfen jedoch bis höchstens 50% herabgesetzt werden.

(4) Für die Berechnung ist die tatsächliche, durch Vermessung festgestellte Grundstücksgröße, sonst die sich aus dem Grundsteuerbescheid ergebende Grundstücksgröße heranzuziehen. Lässt sich die Grundstücksgröße ansonsten nur mit unverhältnismäßigem Aufwand feststellen, kann sie von der Gemeinde auch geschätzt werden. Ist der Grundeigentümer mit der von der Gemeinde vorgenommenen Schätzung nicht einverstanden, hat er die Grundstücksgröße in geeigneter Weise nachzuweisen.

(5) Der geleistete Aufschließungsbeitrag ist bei der Vorschreibung

1. des Beitrags zu den Kosten der Errichtung einer gemeindeeigenen Kanalisationsanlage (§ 1 Abs. 1 lit. a Interessentenbeiträge-Gesetz 1958) oder
2. des Beitrags zu den Kosten der Errichtung einer gemeindeeigenen Wasserversorgungsanlage (§ 1 Abs. 1 lit. b Interessentenbeiträge-Gesetz 1958) oder
3. des Beitrags zu den Kosten der Herstellung öffentlicher Verkehrsflächen der Gemeinde (§§ 19 bis 21 Oö. Bauordnung 1994)

anzurechnen. Bei der Anrechnung sind die Beiträge bezogen auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt kundgemachten Verbraucherpreisindex 1996 (oder einen an seine Stelle tretenden Index) und den Monat ihrer vollständigen Entrichtung um jenen Prozentsatz zu erhöhen, um den sich dieser Index verändert hat. Wird der Anschluss an die

gemeindeeigene Anlage auf Grund eines privatrechtlichen Vertrags hergestellt, ist der dafür entrichtete AufschlieBungsbeitrag dem betroffenen Grundeigentümer ebenfalls anzurechnen. Im Streitfall entscheidet darüber die Behörde mit Bescheid.

(6) Erfolgt eine Vorschreibung der Beiträge gemäß Abs. 5 Z 1 bis 3 lediglich hinsichtlich eines Teils eines aufgeschlossenen Grundstücks, ist eine Anrechnung nur hinsichtlich dieses Teils, gemessen an seinem Flächenausmaß im Verhältnis zum Gesamtausmaß des Grundstücks, vorzunehmen. Die weitere Anrechnung der hinsichtlich desselben Grundstücks geleisteten AufschlieBungsbeiträge hat in gleicher Weise anlässlich der jeweiligen weiteren Vorschreibung von Beiträgen gemäß Abs. 5 Z 1 bis 3 zu erfolgen.

(7) Wenn sich nach der Vorschreibung oder der Entrichtung eines AufschlieBungsbeitrags die Leistungsvoraussetzungen hinsichtlich eines bestimmten Grundstücks (Grundstücksteils) so ändern, dass eine Verpflichtung zur Leistung eines AufschlieBungsbeitrags nicht mehr oder nur mehr in einem geringeren Ausmaß gegeben wäre (wie etwa durch Änderung des Flächenwidmungsplans), hat die Gemeinde den AufschlieBungsbeitrag neu zu berechnen und vorzuschreiben und dem abgabepflichtigen Grundeigentümer allenfalls bereits geleistete Beträge innerhalb von vier Wochen ab Rechtswirksamkeit des Entfalls der Beitragsverpflichtung zurückzuerstatten. Gleiches gilt, wenn sich nach Leistung des AufschlieBungsbeitrags die Verhältnisse durch eine Umwidmung des Grundstücks in Grünland oder Verkehrsfläche oder durch die Auflassung der Infrastruktureinrichtung oder die Erteilung einer Ausnahmegewilligung von der Anschlusspflicht so ändern, dass die Pflicht zur Entrichtung der Gebühren oder Beiträge voraussichtlich überhaupt nicht entstehen wird.

(8) Nähere Bestimmungen über die Vorschreibung und Anrechnung des AufschlieBungsbeitrags kann die Landesregierung durch Verordnung festlegen.

§ 27

Ausnahmen vom AufschlieBungsbeitrag

(1) Die Gemeinde hat mit Bescheid eine Ausnahme vom AufschlieBungsbeitrag zu erteilen, wenn

1. dies der Grundstückseigentümer binnen vier Wochen nach Zustellung der Vorschreibung beantragt,
2. den (Anm: Richtig: dem) Interessen einer geordneten Siedlungsentwicklung, insbesondere solche, die im örtlichen Entwicklungskonzept zum Ausdruck kommen, nicht entgegenstehen und
3. das Grundstück keine Baulücke darstellt. Eine Baulücke ist eine in geschlossen bebauten Gebieten zwischen bebauten Grundstücken liegende unbebaute Grundfläche, die zur Sicherung der geordneten Bebauung des Gebiets bebaut werden sollte.

(1a) Die Einbringung des Antrags nach Abs. 1 Z 1 hat die Wirkung, dass die Einhebung des AufschlieBungsbeitrags bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens über die Ausnahme gehemmt wird.

(2) Wird der AufschlieBungsbeitrag nicht gleichzeitig für alle im § 25 Abs. 1 genannten Komponenten vorgeschrieben, ist der Antrag nach Abs. 1 Z 1 bereits im Gefolge der ersten Teilvorschreibung mit Wirkung für alle Vorschreibungskomponenten einzubringen.

(3) Die Erteilung der Ausnahmegewilligung hat die Wirkung, dass

1. der Vorschreibungsbescheid außer Kraft tritt,
2. innerhalb einer Frist von zehn Jahren ab Rechtskraft des Bewilligungsbescheids in Bezug auf das Grundstück keine weiteren Vorschreibungsbescheide im Sinn des § 25 Abs. 1 erlassen werden dürfen,

3. auf dem Grundstück vor Ablauf dieser Frist weder bewilligungs- noch anzeigepflichtige Bauvorhaben errichtet werden dürfen; die Ausnahmegewilligung gilt in diesem Zeitraum als Abweisungsgrund im Sinn des § 30 Abs. 6 der Oö. Bauordnung 1994, sowie

4. der Abgabenanspruch nach Ablauf der Frist von zehn Jahren neu entsteht.

(4) Die Ausnahmegewilligung ist auf Grund einer Anzeige der Baubehörde, die innerhalb von zwei Wochen nach Eintritt der Rechtskraft der Ausnahmegewilligung beim zuständigen Grundbuchsgericht zu erstatten ist, im Grundbuch ersichtlich zu machen.

§ 28

Erhaltungsbeitrag im Bauland

(1) Die Gemeinde hat dem Eigentümer eines Grundstücks oder Grundstücksteils, das im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan als Bauland gewidmet, jedoch nicht bebaut ist, je nach Aufschließung des Grundstücks durch eine gemeindeeigene Abwasserentsorgungsanlage oder eine gemeindeeigene Wasserversorgungsanlage jährlich einen Erhaltungsbeitrag vorzuschreiben.

(2) Die Verpflichtung zur Entrichtung des Erhaltungsbeitrags besteht ab dem fünften Jahr nach der Vorschreibung des entsprechenden Aufschließungsbeitrags. Sie endet mit der Vorschreibung der im § 26 Abs. 5 Z 1 und 2 genannten Beiträge oder der Entrichtung der entsprechenden privatrechtlichen Anschlussgebühr.

(3) Der Erhaltungsbeitrag beträgt für die Aufschließung durch eine Abwasserentsorgungsanlage 15 Cent und für die Aufschließung durch eine Wasserversorgungsanlage 7 Cent pro Quadratmeter.

(4) § 25 Abs. 3, 4, 6 und 7 sowie § 26 Abs. 1 Z 1, Abs. 4 und 7 gelten sinngemäß.

(5) Die Erhaltungsbeiträge sind ausschließliche Gemeindeabgaben im Sinn des § 6 Abs. 1 Z 5 des Finanz-Verfassungsgesetzes 1948.

(6) Nähere Bestimmungen über die Vorschreibung des Erhaltungsbeitrags kann die Landesregierung durch Verordnung festlegen.

Diese Bestimmungen begründen folgendes System:

Der Eigentümer eines als Bauland ausgewiesenen, jedoch noch nicht bebauten Grundstücks, hat (abgesehen von den im § 27 Oö. Raumordnungsgesetz vorgesehenen Ausnahmen) nach der Aufschließung des Grundstücks mit einer gemeindeeigenen Wasserent- bzw. versorgungsanlage zunächst einen Aufschließungsbeitrag zu den Kosten der Errichtung dieser Anlage zu entrichten (§ 25 Abs. 1 und 2 Oö. Raumordnungsgesetz). Der Aufschließungsbeitrag ist durch Bescheid vorzuschreiben und in fünf aufeinander folgenden Kalenderjahren in jährlichen Raten zu je 20% fällig. Ein geleisteter Aufschließungsbeitrag ist bei der Vorschreibung des Beitrages zu den Kosten der Errichtung der Ent- und Versorgungsanlage und der Herstellung öffentlicher Verkehrsflächen indexangepasst anzurechnen.

Nach Ablauf dieser fünf Jahre hat der Eigentümer eines solchen Grundstücks, wenn dieses weiterhin unbebaut ist (und er daher für die Kanalisation keine Benützungsgebühren zu entrichten hat), die hier strittigen Erhaltungsbeiträge zu leisten. Die Erhaltungsbeiträge sind (im Gegensatz zum Aufschließungsbeitrag) bei der Vorschreibung des Beitrages zu den Kosten

der Errichtung der Ent- und Versorgungsanlage und der Herstellung öffentlicher Verkehrsflächen nicht anzurechnen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.6.1987, 82/17/0138, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die (nicht berufsgegenständlichen) Aufschließungsbeiträge Anzahlungen für künftige Anschlussleistungen darstellen. Dies gelte auch für die strittigen Erhaltungsbeiträge.

In besagtem Erkenntnis hat der VwGH ausgesprochen, dass Zahlungen, die vor Fertigstellung einer Kanalanlage zu entrichten sind, bei Vorliegen eines Zusammenhanges mit der späteren Ausführung eines Umsatzes (etwa bei Vorhandensein eines Anschlusszwanges und eines konkreten Bauprojektes) der Umsatzsteuer nach dem Ist-System unterliegen.

Demnach ist auch der Aufschließungsbeitrag nur dann als Anzahlung auf eine künftige Anschlussleistung zu beurteilen, wenn schon ein konkretes Bauprojekt vorliegt.

Andernfalls stellt der Aufschließungsbeitrag trotz des für den Fall der Bebauung geltenden Anschlusszwanges keine Anzahlung dar. Auch wenn unwahrscheinlich könnte es nämlich sein, dass ein Eigentümer sein Grundstück nie bebaut. Einen Bauzwang gibt es ja nicht. Im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Raten für den Aufschließungsbeitrag steht daher noch nicht mit Sicherheit fest, dass das Grundstück an das öffentliche Ent- und Versorgungsnetz angeschlossen wird und dass es damit zu einer (Anschluss)Leistung kommen wird. Eine Anzahlung liegt aber selbstredend nur dann vor, wenn bereits eine (künftige) Leistung vereinbart ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erfolgen wird.

Grundsätzlich würde all dies auch auf die Erhaltungsbeiträge zutreffen. Die Erhaltungsbeiträge sind aber schon deswegen (selbst bei Vorliegen eines konkreten Bauprojektes) keine Anzahlungen, weil sie auf eine (künftige) Vorschreibung für eine (später) erfolgte Anschlussleistung nicht anzurechnen sind. Anzahlungen sind aber gerade solche Zahlungen, die anzurechnen sind.

Dem Berufungsbegehren war dennoch nicht zu entsprechen. Im Erkenntnis vom 24.06.2006, B3261/05, hat der Verfassungsgerichtshof nämlich u.a. Folgendes ausgesprochen:

Die Beschwerdeführerin hält es überdies für sachlich nicht gerechtfertigt, dass wohl der (einmalige) Aufschließungsbeitrag gemäß § 25 Oö. Raumordnungsgesetz, nicht aber auch der (jährliche) Erhaltungsbeitrag gemäß § 28 leg. cit. auf den künftig (nach dem Anschluss des Grundstücks an die gemeindeeigene Abwasserentsorgungsanlage) zu leistenden Interessentenbeitrag anzurechnen ist.

Diesem Bedenken ist schon deshalb nicht beizutreten, weil es sich beim Aufschließungs- und beim Erhaltungsbeitrag um verschiedene Gemeindeabgaben handelt; während die Grundlage für die Entrichtung des Aufschließungsbeitrages (insoweit dem Interessentenbeitrag verwandt) die Errichtungskosten der Kanalanlage darstellen, knüpft der Erhaltungsbeitrag an der Überlegung an, dass die Erhaltungskosten einer Abwasserentsorgungsanlage unabhängig

davon bestehen, ob alle in ihrem Einzugsbereich liegenden Baugrundstücke bereits bebaut sind und damit der Anschlusspflicht und der Pflicht zur Entrichtung der Benützungsgebühren unterliegen oder nicht.

Jener Grundstückseigentümer, der sein Grundstück aus welchen Gründen immer nicht bebaut, soll daher nach dem Willen des Gesetzgebers dessen ungeachtet ebenfalls einen Beitrag zu den Erhaltungskosten beisteuern müssen. Das ist schon im Hinblick darauf sachlich gerechtfertigt, dass auch der Eigentümer unbebauter Grundstücke im Bauland von der mit der Aufschließung (und der damit im Fall der Bebauung gegebenen Anschlussmöglichkeit an einen öffentlichen Kanal) verbundenen Wertsteigerung des Grundstücks profitiert. Darüber hinaus ist die Maßnahme aber auch unter dem Gesichtspunkt sachlich gerechtfertigt, finanzielle Anreize zur Unterlassung der Bebauung zu vermeiden und solche zur Nutzbarmachung des Baulandes ("Baulandmobilisierung") zu schaffen.

Der Verfassungsgerichtshof hat also u.a. ausgesprochen, dass der Aufschließungsbeitrag für die Errichtung und der Erhaltungsbeitrag für die Erhaltung der Ent- und Versorgungsanlagen zu zahlen ist.

Die Errichtung und Erhaltung besagter Anlagen an sich ist nun zwar keine Leistung, die an (noch) nicht angeschlossene Grundstückseigentümer erbracht wird. Die Gemeinde erbringt aber insofern eine Leistung an besagte Grundstückseigentümer, als sie die Anlagen bereitstellt und damit dem jeweiligen Grundstückseigentümer die Möglichkeit eröffnet, sein Grundstück an das öffentliche Netz anschließen zu lassen.

Da hierfür Beiträge zu zahlen sind, liegt auch nicht ein bloßes, keine Leistung darstellendes Anbieten einer Leistung vor. Sofern die Beiträge nicht bereits als Anzahlungen zu beurteilen sind (siehe oben), stellen sie daher Entgelte für die Bereitstellung der Anlagen dar. Eine offenbar nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechende (vom Amtsleiter eingewendete) tatsächlich andere Verwendung der Erhaltungsbeiträge oder deren im Vergleich zu den Benützungsgebühren andere Berechnung ändern daran nichts.

Allerdings hat der Verfassungsgerichtshof in seinem o.a. Erkenntnis auch ausgesprochen, dass der Erhaltungsbeitrag einen finanziellen Anreiz zur Unterlassung der Bebauung geben soll. Der Erhaltungsbeitrag könnte also doch kein Entgelt für die Bereitstellung, sondern eine öffentliche Abgabe sein.

Dagegen spricht aber § 26 Abs. 7 des Oö. Raumordnungsgesetzes (der gemäß § 28 Abs. 4 leg. cit. sinngemäß gilt), wonach auch der Erhaltungsbeitrag neu zu berechnen oder gar zurückzuzahlen ist, wenn Umstände eintreten, die eine (im Anschluss an das öffentliche Netz bestehende) potentielle künftige Leistungserbringung durch die Gemeinde unmöglich machen oder einschränken. Treten solche Umstände ein, mindert dies logischerweise auch den Wert der Bereitstellung der Ent- und Versorgungsanlagen. Die Höhe öffentlicher Abgaben hängt hingegen nicht davon ab, welche Leistungen hierfür erbracht werden bzw. welchen Wert diese für den Zahlungsverpflichteten haben. Öffentliche Abgaben sind auch nicht deswegen ganz

oder teilweise zurückzuzahlen, weil bestimmte Leistungen nicht oder nur mehr eingeschränkt erbringbar sind oder nur mehr weniger oder gar nichts mehr wert sind.

Die Bereitstellung erfolgt im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 (Wasserwerke, Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen). Sie ist daher umsatzsteuerpflichtig. Die Steuerbarkeit wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher Anordnung bewirkt wird (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Eine Bereitstellung ist eine Dauerleistung. In gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung wird eine solche Leistung jeweils mit Ablauf des Zeitraumes bewirkt, auf den sich die jeweilige Abrechnung bzw. Zahlung bezieht. Man könnte aber auch davon ausgehen, dass die Leistung laufend bewirkt wird und daher anteilig in jedem Voranmeldungszeitraum erbracht wird (siehe Ruppe, UStG 1994³, § 3a Tz 126). Unabhängig davon welche der beiden Meinungen zutreffend ist hat aber die Versteuerung infolge des zwingenden Ist-Systems stets für jene Voranmeldungszeiträume zu erfolgen, in denen die Beiträge vereinnahmt werden.

Zusammenfassend ergibt sich daher:

Aufschließungsbeiträge können Anzahlungen auf künftige steuerpflichtige Anschlussleistungen oder Entgelte für steuerpflichtige Leistungen, die in der Bereitstellung der Ent- und Versorgungsanlagen bestehen, sein. Erhaltungsbeiträge sind hingegen nie Anzahlungen, sondern stets Entgelte für steuerpflichtige Leistungen der letztangeführten Art.

Die Steuerpflicht entspricht auch dem System der Umsatzsteuer. Schließlich stand bzw. steht für die Errichtung und Erhaltung der Ent- und Versorgungsanlagen ja auch der Vorsteuerabzug zu.

Die Versteuerung hat wegen des zwingenden Ist-Systems (§ 17 Abs. 1 UStG 1994) stets (also unabhängig davon, ob Anzahlungen oder Leistungsentgelte vorliegen) für jene Voranmeldungszeiträume zu erfolgen, in denen die Beiträge vereinnahmt werden.

Im ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid sind die vereinnahmten Erhaltungsbeiträge nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen worden. Dessen Aufhebung ist daher im Ergebnis zu Recht erfolgt und der hierauf erlassene (neue) Umsatzsteuerbescheid rechtsrichtig.

Falls bezahlte Beiträge in Folgejahren nach § 26 Abs. 7 des Oö. Raumordnungsgesetzes ganz oder teilweise zurückzuzahlen sind, liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG 1994 vor, die allerdings erst für jenes Jahr vorzunehmen ist, in dem die Änderung eingetreten ist.

Linz, am 23. Dezember 2008