



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde B, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG, 4040 Linz, vom 7. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gemeinde schrieb den Eigentümern von durch die gemeindeeigenen Kanal- und Wasserversorgungsanlagen aufgeschlossenen, jedoch unbebauten Grundstücken Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge nach dem OÖ. Raumordnungsgesetz, LGBl. Nr. 114/1993, idF der OÖ Raumordnungsgesetz-Novelle 2005, LGBl. Nr. 115/2005 (kurz: OÖ ROG) vor. Die vereinnahmten Beiträge hat die Gemeinde nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Anlässlich einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass 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 gelte (§ 17 Abs. 1 UStG 1994). Die Steuerschuld entstehe 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 sei gleichgültig, maßgebend sei der innere Zusammenhang (Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 19 Tz 56). In der Einhebung von Aufschließungsbeiträgen sei im

Umfang der Kosten für die Abwasserentsorgungs- und Wasserversorgungsanlage bereits ein umsatzsteuerrelevanter Vorgang zu erblicken, handle 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.

Im angefochtenen Bescheid schrieb das Finanzamt von den genannten Beiträgen Umsatzsteuer vor. In der dagegen eingebrachten Berufung führte die Gemeinde aus:

### **1. Rechtliche Grundlagen für Vorschreibung von Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträgen**

**Aufschließungsbeiträge** iSd OÖ ROG werden bescheidmäßig durch die Gemeinde für unbebaute, jedoch als Bauland gewidmete und **aufgeschlossene** Grundstücke vorgeschrieben (§ 25 OÖ ROG). Ein Grundstück gilt als durch eine gemeindeeigene Abwasserentsorgungs- bzw. Wasserversorgungsanlage aufgeschlossen, wenn es von dem für den Anschluss in Betracht kommenden Kanalstrang bzw. von der für den Anschluss in Betracht kommenden Wasserversorgungsanlage nicht mehr als 50 m entfernt liegt (vgl § 25 Abs 4 leg cit).

Die Höhe des Aufschließungsbeitrages ist gesetzlich geregelt und wird in fünf jährlichen Raten zu je 20 % fällig. Die Verpflichtung zur Vorschreibung des Aufschließungsbeitrages **endet** mit der Herstellung des konkreten **Anschlusses** der Liegenschaft an das Kanalnetz bzw. die Wasserversorgungsanlage der Gemeinde. Ab diesem Zeitpunkt wird die Anschlussgebühr nach dem Interessentenbeiträge-Gesetz 1958 vorgeschrieben, wobei eine Anrechnung der bereits entrichteten Aufschließungsbeiträge erfolgt (vgl § 26 Abs 5 OÖ ROG).

Wird nach Vorschreibung des Aufschließungsbeitrages die Liegenschaft (weiterhin) nicht bebaut, wird anschließend ein **Erhaltungsbeitrag** gem § 28 OÖ ROG bescheidmäßig vorgeschrieben. Erhaltungsbeiträge sind **jährlich im gesetzlich festgelegten Ausmaß** und entgegen den Aufschließungsbeiträgen grundsätzlich **zeitlich unbegrenzt** vom Grundstückseigentümer zu entrichten. Die Verpflichtung zur Entrichtung des Erhaltungsbeitrages endet erst bei Vorschreibung der Anschlussgebühr iSd OÖ InteressentenbeiträgeG bzw. der auf privatrechtlicher Grundlage zu entrichtenden Anschlussgebühr (§ 28 Abs 2 OÖ ROG). Eine **Anrechnung** auf die ab Anschluss der Liegenschaft an die gemeindeeigenen Anlagen vorzuschreibenden Anschlussgebühren ist **nicht zulässig**. Ebenso ist eine Anrechnung auf künftige Benützungsgebühren, die für die Inanspruchnahme der Anlagen zu entrichten sind, ausgeschlossen.

### **2. Umsatzsteuerliche Beurteilung**

Steuergegenstand des UStG sind ausschließlich steuerbare Umsätze. Nicht steuerbare Umsätze sind umsatzsteuerlich irrelevant und lösen keine Steuerpflicht aus. Für umsatzsteuerliche Zwecke wird insbesondere eine **Lieferung bzw. sonstige Leistung gegen Entgelt** (Leistungsaustausch) vorausgesetzt (vgl § 1 Abs 1 Z 1 UStG). Ein Leistungsaustausch liegt dann vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Hierbei ist jedenfalls eine hinreichend konkretisierte Leistung, welche vom Unternehmer auch tatsächlich ausgeführt wird, erforderlich.

Aufschließungsbeiträge iSd OÖ ROG werden **für als Bauland gewidmete unbebaute sowie aufgeschlossene Grundstücke** vorgeschrieben, wobei beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Vorschreibung eines Aufschließungsbeitrages entsteht somit entweder durch die **Errichtung eines Leitungsnetzes im Nahbereich** einer bereits als Bauland gewidmeten Liegenschaft (binnen 50 m zur Grundstücksgrenze) oder **durch die raumordnungsrechtliche Widmung eines Grundstückes in Bauland**, in dessen Nahbereich bereits ein Leitungsnetz vorbeiführt. Im Zeitpunkt der Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge bestehen in der Regel noch keine Vereinbarungen zwischen der Gemeinde und den Liegenschaftseigentümern über den künftig vorzunehmenden Anschluss der Liegenschaft an die gemeindeeigenen Anlagen bzw. über einen allfälligen Baubeginn, welcher zu einer Anschlussverpflichtung führen würde. Weiters ist im Zeitpunkt der Vorschreibung des Aufschließungsbeitrages offen, ob es überhaupt jemals zu einer Bebauung der Liegenschaft bzw. zur Herstellung eines Kanal- oder Wasseranschlusses kommt.

Hinzu kommt, dass die Herstellung des Kanal- bzw. Wasseranschlusses entweder durch die Gemeinde oder durch ein sonstiges Unternehmen vorgenommen werden kann, sodass bei Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge noch völlig unklar ist, wer die spätere (Anschluss-)Leistung tatsächlich erbringen wird.

Insgesamt ist somit im Zeitpunkt der Vorschreibung des Aufschließungsbeitrages die Herstellung des späteren Anschlusses an die gemeindeeigenen Anlagen sowohl hinsichtlich des Inhalts („ob“) als auch hinsichtlich des Leistenden („wer“) offen. Folglich besteht im Zeitpunkt der Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge noch keine hinreichend spezifizierte Leistung der Gemeinde, durch welche dem Grundstückseigentümer ein konkreter wirtschaftlicher Nutzen verschafft würde.

Weiters stellen die Aufschließungsbeiträge auch **kein Entgelt für die Leistungsbereitschaft der Gemeinde** dar. Die umsatzsteuerlich relevante Leistungsbereitschaft setzt nämlich voraus, dass die Gemeinde die Leistung in einer Form anbietet, dass der Grundstückseigentümer unmittelbar über den Nutzen der Leistung (Inanspruchnahme des Kanalstranges bzw. Wasserleitungsnetzes) disponieren kann.

Für die Aufschließungsbeiträge iSd § 25 OÖ ROG ist charakteristisch, dass diese **nur vor Herstellung des Anschlusses** der jeweiligen Liegenschaft an das Kanal- bzw. Wasserleitungsnetz vorgeschrieben werden können. Da vor Herstellung des konkreten Anschlusses die Leitungsanlagen noch nicht benutzbar sind, besteht im Zeitpunkt der Vorschreibung der Beiträge auch noch keine Dispositionsbefugnis des Grundstückseigentümers über die Nutzung des Leitungsnetzes. Die Gemeinde bzw. das mit der Anschlusserrichtung beauftragte Unternehmen müssen zuvor eine **Verbindung zwischen dem Grundstück und den gemeindeeigenen Anlagen errichten** (Grundstücksanschluss), um dem Grundeigentümer überhaupt erst die Nutzung der am gewidmeten Grundstück vorbeiführenden Leitungsanlagen zu ermöglichen. Da die Gemeinde somit vorher noch nicht sämtliche Voraussetzungen für die Leistungserbringung erfüllt hat und der Abnehmer auch keine Verfügungsmöglichkeit über die Anlagen erlangte, fehlt es an einer umsatzsteuerbaren Leistungsbereitschaft der Gemeinde. Diese Beurteilung deckt sich mit der ständigen Rechtsprechung des VfGH zu Benützungsgebühren iSd FAG, wonach diese erst ab Beginn eines förmlichen Benützungsverhältnisses anzunehmen sind (vgl zB VfGH 5.3.2008, V 95/07). Da mangels Anschlusses der Liegenschaft an die gemeindeeigenen

Anlagen ein derartiges Benützungsverhältnis noch nicht gegeben ist, fehlt es bei Beiträgen iSd §§ 25 ff OÖ ROG an einer umsatzsteuerlich relevanten Leistungsbeziehung.

Mangels hinreichend konkretisierter Leistung bzw. einer umsatzsteuerlich relevanten Leistungsbereitschaft ist kein **umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch gegeben**. Folglich unterliegen die von der Gemeinde im Jahr 2008 vereinnahmten Aufschließungsbeiträge iSd OÖ ROG nicht der Umsatzsteuer.

Da die Festsetzung von **Erhaltungsbeiträgen** grundsätzlich an die gleichen Voraussetzungen wie die Vorschreibung von Aufschließungsbeiträgen anknüpft, **fehlt** es auch hier an einem **umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch**. Hinzu kommt, dass Erhaltungsbeiträge **erst ab dem fünften Jahr** nach Aufschließung, dann aber prinzipiell **zeitlich unbefristet** vom Grundstückseigentümer an die Gemeinde zu entrichten sind, ohne dass dieser dafür je eine konkrete Leistung von der Gemeinde bezieht bzw. die Beiträge auf eine spätere Leistung der Gemeinde angerechnet werden können. Die Erhaltungsbeiträge stellen vielmehr eine **Lenkungssteuer für** einen vom Grundeigentümer **hinausgezögerten Anschluss des Grundstücks** an die gemeindeeigenen Anlagen (spätere Bebauung) dar. Im Zeitpunkt des Anschlusses der Liegenschaft erlischt das Recht zur Einhebung von Erhaltungsbeiträgen. Darüber hinaus kommt es selbst bei einer späteren Vorschreibung von Anschluss- bzw. Benützungsgebühren **zu keiner Anrechnung der entrichteten Erhaltungsbeiträge auf diese Gebühren**, da diese in keinerlei Zusammenhang mit der späteren Leistung (Anschluss bzw. Nutzung) stehen und auch keine entsprechenden Vorleistungen hierfür darstellen.

Insgesamt fehlt es somit sowohl bei der Vorschreibung von Aufschließungsbeiträgen als auch von Erhaltungsbeiträgen iSd OÖ ROG am Vorliegen einer konkreten Leistung durch die Gemeinde bzw. eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches. Mangels Umsatzsteuerbarkeit sind die im Jahr 2008 von der Gemeinde vorgeschriebenen bzw. vereinnahmten Beiträge somit nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Über diesbezügliche Frage teilte der Leiter des Rechnungswesens der Berufungswerberin mit, dass sich ein Grundstückseigentümer, der sein Grundstück bebaut hat, gemäß § 1 des OÖ Wasserversorgungsgesetzes, LGBI.Nr. 24/1997, bzw. gemäß § 12 des OÖ Abwasserentsorgungsgesetzes, LGBI.Nr. 27/2001, an das öffentliche Ver- bzw. Entsorgungsnetz anschließen lassen muss (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.) Den Anschluss des Grundstückes an die Ent- und Versorgungsstränge bis zur Grundstücksgrenze nimmt die Gemeinde vor (und stellt hierfür Materialkostenersätze in Rechnung). Die Weiterführung der Stränge von der Grundstücksgrenze zum Haus obliegt dann dem Grundstückseigentümer, der dies entweder selbst durchführen oder damit einen Dritten beauftragen kann.

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

Das OÖ ROG enthält ua. 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 m<sup>2</sup> groß ist, in den Anschlussbereich reichen, ist der Berechnung jedenfalls eine Fläche von 500 m<sup>2</sup> 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 Aufschließungsbeitrag 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 Aufschließungsbeiträge 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 Aufschließungsbeitrags die Leistungsvoraussetzungen hinsichtlich eines bestimmten Grundstücks (Grundstücksteils) so ändern, dass eine Verpflichtung zur Leistung eines Aufschließungsbeitrags nicht mehr oder nur mehr in einem geringeren Ausmaß gegeben wäre (wie etwa durch Änderung des Flächenwidmungsplans), hat die Gemeinde den Aufschließungsbeitrag 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 Aufschließungsbeitrags 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 Aufschließungsbeitrags kann die Landesregierung durch Verordnung festlegen.

## **§ 27**

### **Ausnahmen vom Aufschließungsbeitrag**

(1) Die Gemeinde hat mit Bescheid eine Ausnahme vom Aufschließungsbeitrag 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 Aufschließungsbeitrags bis zum rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens über die Ausnahme gehemmt wird.

(2) Wird der Aufschließungsbeitrag 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 Abgabensanspruch 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 ROG vorgesehenen Ausnahmen) nach der Aufschließung des Grundstücks mit einer gemeindeeigenen Wasserent- bzw. versorgungsanlage zunächst einen Aufschließungsbeitrag zu entrichten (§ 25 Abs. 1 und 2 Oö ROG). Der Aufschließungsbeitrag ist durch Bescheid vorzuschreiben und in fünf aufeinander folgenden



Kalenderjahren in jährlichen Raten zu je 20% fällig. Ein geleisteter AufschlieBungsbeitrag ist, wenn das Grundstück (infolge Bebauung) tatsächlich an das öffentliche Netz angeschlossen wird, auf die hierfür vorgeschriebenen Kostenersätze 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), Erhaltungsbeiträge zu leisten. Die Erhaltungsbeiträge sind (im Gegensatz zum AufschlieBungsbeitrag) bei Vorschreibung der Kostenersätze nicht anzurechnen.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.6.1987, 82/17/0138, vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die AufschlieBungsbeiträge 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 AufschlieBungsbeitrag nur dann als Anzahlung auf eine künftige Anschlussleistung zu beurteilen, wenn schon ein konkretes Bauprojekt vorliegt. Andernfalls stellt der AufschlieBungsbeitrag 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 AufschlieBungsbeitrag 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.

Auch in der Berufung wird diese Meinung vertreten. Weiters wird zusätzlich damit argumentiert, dass noch nicht feststehe, wer eine spätere Anschlussleistung erbringen wird. Dies spreche ebenfalls gegen das Vorliegen von Anzahlungen. Diese Ausführungen sind jedoch insofern unzutreffend, als stets die Gemeinde gegenüber dem Grundstückseigentümer

den Anschluss des Grundstückes an die Ent- und Versorgungssträngen bis zur Grundstücksgrenze vornimmt (und hierfür Materialkostenersätze vorschreibt).

Anders als in der Berufung vertreten wird dem Grundstückseigentümer durch das Vorhandensein der Ent- und Versorgungsanlagen ein konkreter wirtschaftlicher Nutzen verschafft. Dieser besteht in der (wegen des der Gemeinde auferlegten Kontrahierungszwanges zwingenden) Einräumung der Möglichkeit, sich an das Ent- und Versorgungsnetz anschließen zu lassen.

Dagegen könnte eingewendet werden, dass die Gemeinde bloß eine (in der Anschlussmöglichkeit an das öffentliche Netz bestehende) Leistung anbietet. Ein bloßes Angebot ist aber selbst dann, wenn es infolge des der Gemeinde auferlegten Kontrahierungszwanges unbegrenzt gilt, noch keine Leistung (Ruppe, UStG 1994<sup>3</sup>, § 1 Tz 18). Dem wäre allerdings entgegenzuhalten, dass ein bloßes Angebot nur dann vorliegt, wenn damit keinerlei Verpflichtung für den möglichen Leistungsempfänger verbunden ist, wenn also hierfür nichts zu bezahlen ist. Die Grundstückseigentümer haben hingegen die genannten Beiträge zu zahlen.

Dass die Anlagen vor Herstellung des Anschlusses vom Grundstückseigentümer nicht nutzbar sind, hat entgegen den Berufungsausführungen nicht zur Folge, dass die Gemeinde noch keine Leistung an den Grundstückseigentümer erbringt. Leistungsinhalt ist ja nicht die Bereitstellung künftiger Ver- und Entsorgungsleistungen, sondern (wie bereits oben ausgeführt) die in der Bereitstellung der Anlagen an sich bestehende (entgeltliche) Einräumung der Möglichkeit, sich an das öffentliche Netz anschließen zu lassen.

Weiters trifft nicht zu, dass die Erhaltungsbeiträge ausschließlich eine Lenkungssteuer für einen vom Grundstückseigentümer hinausgezögerten Anschluss des Grundstückes an das gemeindeeigene Netz darstellen, hat doch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.06.2006, B3261/05, nur ausgesprochen, dass der Erhaltungsbeitrag auch (also nicht ausschließlich) einen finanziellen Anreiz zur Unterlassung der Bebauung geben soll. Damit stellt sich die Frage, ob der Erhaltungsbeitrag (hauptsächlich) als Entgelt für die Bereitstellung der Anlagen oder als öffentliche Abgabe zu beurteilen ist.

Nach § 26 Abs. 7 iVm § 28 Abs. 4 des OÖ ROG sind sowohl der Aufschließungsbeitrag als auch der Erhaltungsbeitrag neu zu berechnen oder gar zurückzuzahlen, 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 strittigen Beiträge stellen daher sehr wohl Leistungsentgelt dar.

Mit den Erhaltungsbeiträgen sollen die Erhaltungskosten abgedeckt werden. Solche Kosten fallen laufend an, sodass diese Beiträge logischerweise auf vorherige Errichtungskosten oder nachfolgende Benützungskosten nicht anzurechnen sind. Die Berufungsausführungen, mangels Anrechenbarkeit liege kein Leistungsaustausch vor, sind daher unzutreffend.

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 1994<sup>3</sup>, § 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 sind entweder Anzahlungen auf künftige steuerpflichtige Anschlussleistungen oder Entgelte für steuerpflichtige Leistungen, die in der Bereitstellung der Ent- und Versorgungsanlagen bestehen. 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.

**Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.**

Hinweis: Falls bezahlte Beiträge in Folgejahren nach § 26 Abs. 7 des OÖ ROG 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 18. Februar 2010