

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat über die Beschwerde der Mag. A Famname, X-Gasse/6, 1xxx Wien, vom 21. Juli 2016, in der Fassung der Äußerung vom 25. September 2017 und des vorbereitenden Schriftsatzes vom 8. November 2017, vertreten durch Kadlec & Weimann Rechtsanwalt KG, Wiesingerstraße 6/12, 1010 Wien, diese vertreten durch Mag. Christian Weimann, gegen den Bescheid des Magistrats der Stadt Wien, Magistratsabteilung 31 Wiener Wasser, vom 21. Juni 2016, betreffend Vorschreibung von Wasser- und Abwassergebühren für den Zeitraum 19. November 2015 bis 29. März 2016 iHv netto € 1.684,39 zuzüglich 10% Umsatzsteuer € 168,45, insgesamt sohin € 1.852,84 für die Liegenschaft X-Gasse, 1xxx Wien, nach am 9. November 2017 durchgeföhrter Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der angefochtene Bescheid erging an die Beschwerdeführerin (Bf) auf Grund einer Änderung im Grundbuch, der zufolge die Bf als Eigentümerin ausgewiesen wird, weshalb sie von der belangten Behörde als Abgabepflichtige gemäß § 7 Abs 1 lit a Wasserversorgungsgesetz - (WVG Wien) idF LGBI 2009/58 in Anspruch genommen wurde. Den Rechtsgrund für die Eigentümerstellung der Bf bildet der Schenkungsvertrag vom 20. November 2015, wobei sich der Schenkungsgeber SG1 ob des gesamten Schenkungsgegenstandes ausdrücklich das Fruchtgenussrecht im Ausmaß von 2/3 zu seinen Gunsten zurückbehielt (Punkt III. des Schenkungsvertrages). Bezuglich 1/3 bestand bereits zuvor ein Fruchtgenussrecht zu Gunsten von SG2.

Mit ihrer gegen diesen Bescheid gerichteten Bescheidbeschwerde wird der Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts angefochten sowie dessen ersatzlose Aufhebung des Bescheides begehrt, da angesichts der Fruchtgenussrechtsbelastung den beiden Fruchtnießern gemäß § 7 Abs 1 lit e WVG als sonstige Wasserabnehmer, alternativ nach § 7 Abs 1 lit a WVG, weil sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise an die Stelle des Hauseigentümers treten, und nochmals alternativ nach § 7 Abs 1 lit e WVG

im Wege der Analogie die Eigenschaft als Wasserabnehmer und damit Parteistellung zukomme.

Über die Bescheidbeschwerde wurde erwogen:

1. Rechtzeitigkeit von Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag

Der angefochtene Bescheid datiert vom 17. Juni 2016, einem Freitag. Ein Zustellnachweis wurde nicht vorgelegt. Die Bescheidbeschwerde ist am 21. Juli 2016 per E-Mail bei der belangten Behörde eingelangt. Ein dreitägiger Postlauf liegt innerhalb menschlichen Erfahrungsgutes.

Die Beschwerdevorentscheidung wurde am 7. September 2016 durch Übergabe an der Abgabestelle zugestellt (RSb). Der Vorlageantrag ist am 7. Oktober 2016 per E-Mail bei der belangten Behörde eingelangt.

Bescheidbeschwerde und Vorlageantrag sind sohin fristgerecht.

2. Zulässigkeit, Umfang und Begründetheit der Bescheidbeschwerde

Mit gegenständlicher Beschwerde wird der Bescheid wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit zur Gänze angefochten und dessen ersatzlose Aufhebung begehrt. Die Bf erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtinanspruchnahme als Wasserabnehmer nach § 7 Abs 1 lit a WVG beschwert.

Der ursprüngliche Beschwerdeschriftsatz wurde um die Schriftsätze vom 25. September 2017 und vom 8. November 2017 sowie niederschriftlich in der mündlichen Verhandlung ergänzt. Im Verfahren wurden die Beilagen

- ./A Auszug aus dem Hauptbuch (Beschwerdeschriftsatz)
- ./B Gebührenbescheid an SG1 vom 19.07.2015 (Vorlageantrag)
- ./A Auszug aus dem Hauptbuch (Äußerung vom 18.09.2017)
- ./B Mietvertrag der Bf (Äußerung vom 18.09.2017)
- ./C BMF vom 22.12.2016, GZ BMF-xxx-VI/4/2016 (Äußerung vom 18.09.2017)
- ./D Schriftsatz der MA 31 vom 1.12.2016, betreffend einen anderen Wasseranschluss (vorbereitender Schriftsatz vom 6.11.2017)
- ./E Mail des SG1 an die MA 31 vom 14.12.2016 (vorbereitender Schriftsatz vom 6.11.2017)

vorgelegt. Der BMF-Erlass war bereits davor über Aufforderung des BFG mit Begleitschreiben vom 12.09.2017 mit dem Bemerkten "zur geschätzten Information sowie weiteren Verwendung" vorgelegt worden. In dieser Bemerkung ist keine von einem Willen getragene Parteienerklärung zu erblicken. Erst durch Vorlage mit der nachfolgenden Äußerung wurde der BMF-Erlass Teil der Bescheidbeschwerde und erst der einen Tag vor der mündlichen Tag eingelangte vorbereitende Schriftsatz hat die im Vorsteuerabzug gelegene Rechtsverletzung für den Vermieter durch die Beilage E./ ins Zentrum gerückt.

Die Bescheidbeschwerde ist zulässig und begründet.

3. Aufgrund des vorgelegten Verwaltungsaktes und des Ergebnisses des ergänzend durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Beschwerdeführerin ist seit 20. November 2015 grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft X-Gasse, 1xxx Wien, KG Hietzing, EZ 84. Auf dem Grundstück ist ein Miethaus errichtet und nach dem Zentralmelderegister sind 16 Personen an dieser Adresse gemeldet. Damit liegt ein Hauswasserbezug vor.

Sie selbst bewohnt die top 6 des Zinshauses auf Basis des zwischen ihr als Mieterin und SG2 und SG1 als Vermieter abgeschlossenen Mietvertrages vom 6. August 2013, wobei das unbefristete Mietverhältnis laut § 3 des Mietvertrages erst mit Oktober 2013 begonnen hat.

Grundlage für den Eigentumserwerb der Bf bildet der notariell beglaubigte Schenkungsvertrag vom 20. November 2015 (in der Folge: kurz Vertrag), wobei sich der Schenkungsgeber, SG1 und Vater der Bf, ob des gesamten Schenkungsgegenstandes ausdrücklich das unentgeltliche Fruchtgenussrecht im Ausmaß von 2/3 zu seinen Gunsten zurückbehält. Als Fruchtgenussberechtigte sind im Grundbuch B Familienname zu 1/3, deren Berechtigung schon zuvor bestanden hat, und Mag. C Familienname zu 2/3 ausgewiesen. SG2 ist die Großmutter der Bf. Das Fruchtgenussrecht wurde im Grundbuch eingetragen und erstreckt sich ohne Einschränkung auf die ganze Liegenschaft.

Laut Punkt III des Vertrages wird das Fruchtgenussrecht so vereinbart, *als der Fruchtgenussberechtigte sämtliche Aufwendungen, die mit Besitz und Erhaltung des Schenkungsgegenstandes verbunden sind, zu tragen hat. Insoweit aufgrund des bloßen Eigentums der Schenkungsnehmerin Aufwendungen entstehen, sind diese sohin jeweils vom Schenkungsgeber als Fruchtnießer zu ersetzen.*

Weiters stimmt die Bf auf Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtnießer unwiderruflich zu, dass dieser nicht nur sämtliche Erhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen, sondern auch alle weiteren Bau- und Gestaltungsmaßnahmen, insbesondere auch Ausbaumaßnahmen im und am Vertragsobjekt auf eigene Kosten und Gefahr durchführen darf, die bezwecken, den wirtschaftlichen Ertrag desselben zu verbessern. ... Die dadurch erreichte Ertragssteigerung, kommt ausschließlich dem Fruchtnießer zu.

Die belangte Behörde erlangte Kenntnis von der Änderung des Liegenschaftseigentümers durch ein automationsunterstützt erstelltes Kontoumschreibeformular, das auf Grund einer der MA 6 bekannt gewordenen Änderung des Grundeigentümers angestoßen worden war und erließ auf Grund dessen den angefochtenen Bescheid an die Bf als neue Eigentümerin. Weder hat der ehemalige Alleineigentümer und jetzige Mehrheits-Fruchtgenussberechtigte noch die Fruchtgenussgemeinschaft noch die Bf die Ummeldung auf ihren Namen beantragt.

Vor der Inanspruchnahme der Bf hatte die belangte Behörde die Wassergebührenbescheide an den vorigen Alleineigentümer SG1 gerichtet. Gegenüber diesem hat die belangte Behörde den Wasserbezug sowie die Abwasserbeseitigung mit Gebührenbescheid/Schlussrechnung vom 17. Juni 2016 mWv 19. November 2015 beendet. Die vorige Gemeinschaft als solches, bestehend aus dem Alleineigentümer SG1 und der Fruchtgenussberechtigten SG2, war zu keinem Zeitpunkt Bescheidadressat eines Wasser- und Abwassergebührenbescheides.

Zu Gunsten von SG1 ist für die gesamte Liegenschaft weiters ein Veräußerungs- und Belastungsverbot verbüchert (Punkt IV des Schenkungsvertrages), nicht aber für SG2. Die Fruchtgenussgemeinschaft tritt nach außen hin als Unternehmerin auf und ihr fließen die Mieteinnahmen zu.

Der angefochtene Bescheid ist als solcher bezeichnet und weist sämtliche konstitutiven Bescheidmerkmale auf. Gleichzeitig weist der Bescheid Rechnungsmerkmale auf, insbesondere die UID-Nummer der Stadt Wien, eine fortlaufende Rechnungsnummer, das Entgelt von € 1.684,39 sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer € 168,45 in einem gesonderten Betrag.

Der Umsatzsteuerbescheid 2016 bezüglich gegenständlicher Liegenschaft weist als Bescheidadressaten und damit als Unternehmer "SG1 und Mitbesitzer" aus, der Umsatzsteuerbescheid 2015 erging an "SG2 und Mitbesitzer", jeweils zu Handen von SG2.

Die Bf ist Unternehmerin, jedoch zählen Vermietungseinnahmen aus der gegenständlichen Liegenschaft nicht zu ihrem Unternehmen.

Das vorgelegte, an einen Dritten gerichtete Auskunftsschreiben des BMF enthält folgende rechtlichen Ausführungen:

Die Notwendigkeit der Rechnungslegung nach § 11 UStG 1994 ergibt aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Vorgaben iZm dem Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG und ist nach Ansicht der Finanzverwaltung bzw. des VwGH (zB VwGH 22.04.2009, 2006/15/0315) für eine veraltungsökonomische und praktikable Kontrolle des Vorsteuerabzugs erforderlich (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 51ff). Ist aus der Rechnung der (tatsächliche) Leistungsempfänger nicht ersichtlich, sondern ist die Rechnung an einen Dritten adressiert, der uU ebenfalls vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist, kann in einer Rechnung nicht mehr jenes Bindeglied im Rahmen des Leistungsaustausches erkannt werden, das für die Kontrolle des Vorsteuerabzugs erforderlich ist.

Falls aus einer Rechnung nicht hervorgeht, für wen die Leistung bestimmt ist, und der tatsächliche Leistungsempfänger nicht mit dem in der Rechnung angegebenen Leistungsempfänger übereinstimmt, führt eine derartige Rechnung neben der Steuerschuld aufgrund des Umsatzes auch zu einer Steuerschuld aufgrund der Inrechnungstellung (§ 11 Abs 14 UStG 1994). Diesfalls bestünde für den tatsächlichen

Leistungsempfänger jedoch die Möglichkeit, den Anspruch auf Erteilung einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen.

Gegen den Abgabenbescheid nach dem Wiener Abfallwirtschaftsgesetz, der zunächst an die Bf ergangen war, wurde mit im Wesentlichen gleichlautender Beschwerde vorgegangen. Der Magistrat der Stadt Wien gab dieser Beschwerde ohne Begründung mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.03.2017 Folge und hob den angefochtenen Müllabgabebescheid auf. In dem Abgabenbetrag ist Umsatzsteuer in Höhe von 10 v H enthalten. Auch dieser Abgabenbescheid weist die entsprechenden Rechnungsmerkmale aus.

Der Grundsteuerbescheid ist an die Bf ergangen und angefochten in Rechtskraft erwachsen. Im Grundsteuerbetrag ist keine Umsatzsteuer enthalten.

Beweismittel:

Verwaltungsakt, Notariell beglaubigter Schenkungsvertrag vom 20.11.2015, Grundbuchsatzzug KG Hietzing, EZ 84, Erlass des BMF vom 22.12.2016, GZ BMF-xxx-VI/4/2016, Mietvertrag vom 6. August 2013, Vorlagebericht vom 18. Oktober 2016, Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016 (StNr 4711), Abgabenbescheid nach dem Wiener Abfallwirtschaftsgesetz vom 16.01.2017, Verordnung des Gemeinderates Wien, mit der ein Müllabfuhrabgabtarif 2002 erlassen wird, vom 07.12.2017, idF ABI 2017/49.

4. Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aus den angeführten Beweismitteln.

Zunächst war von der Bf vorgetragen worden, dass durch sie als Eigentümerin an der Liegenschaft keine Eigennutzung vorliege. Beschwerdeschriftsatz und Vorlageantrag wiesen die Bf als an der X-Gasse, top 6, wohnhaft aus, was auch durch eine vom BFG durchgeführte ZMR-Anfrage bestätigt und vorgehalten wurde. In der Äußerung vom 25. September 2017 wurde diese Feststellung seitens der Bf als zutreffend bestätigt. Die belangte Behörde wurde telefonisch am 10. Oktober 2017 von der geänderten Sachlage in Kenntnis gesetzt.

Im Beschwerdeverfahren wurde wiederholt vorgetragen, dass seit jeher ausschließlich die Fruchtgenussberechtigten Wasserabnehmer gewesen seien (z.B. Vorlageantrag S. 3). Dieses Vorbringen entspricht nicht der Akten- bzw Faktenlage, wie aus dem Gebührenbescheid/Schlussrechnung vom 17. Juni 2016 hervorgeht, der nur an SG1 gerichtet ist, der zum damaligen Zeitpunkt grundbürgerlicher Eigentümer war.

5. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 509 ABGB ist Fruchtgenuss das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.

§ 7 Abs 1 WVG idF LGBI 2009/58 lautet auszugsweise:

Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerin im Sinne dieses Gesetzes ist jeder bzw. jede, der oder die über eine selbstständige Anschlussleitung Wasser aus der städtischen Wasserleitung entnimmt, und zwar

a) der Hauseigentümer bzw. die Hauseigentümerin für die über den Wasserzähler seines bzw. ihres Hauses bezogene Wassermenge,

...

e) der sonstige Wasserbezieher bzw. die sonstige Wasserbezieherin.

Nach Abs 2 leg.cit. haften bei Miteigentum für die aus diesem Gesetz sich ergebenden Verpflichtungen die Miteigentümer bzw. Miteigentümerinnen zur ungeteilten Hand. Die Erfüllung durch einen Miteigentümer bzw. eine Miteigentümerin befreit die anderen Miteigentümer bzw. Miteigentümerinnen; bis zur Erfüllung bleiben sämtliche Miteigentümer bzw. Miteigentümerinnen verpflichtet.

§ 17 Abs 3 WVG lautet:

Der Magistrat kann Wasserabnehmern bzw. Wasserabnehmerinnen nach § 7 Abs. 1 Punkt b bis e die Wasserlieferung einstellen, wenn sich die Verbrauchsanlage in vorschriftswidrigem Zustand befindet und dieser Zustand nicht innerhalb einer vom Magistrat festgesetzten Frist behoben wird. Ebenso kann der Magistrat bei einem Zahlungsverzug der genannten Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerinnen von mehr als zwei Wochen die Wasserlieferung ohne weiteres einstellen. Die Einstellung ist durch Bescheid zu verfügen.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 Kanalräumungs- und Kanalgebührengesetz (KKG) gilt die von der öffentlichen Wasserversorgung bezogene, nach § 11 WVG ermittelte Wasserversorgungsmenge als in den öffentlichen Kanal abgegeben. Nach § 14 Abs 1 KKG ist ... der Wasserabnehmer (§ 7 WVG) Gebührenschuldner.

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß Abs 2 leg.cit. bleiben vom Abs 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Gemäß des § 2 Abs 3 S 2 3. und 4. Teilstrich UStG 1994 idF BGBl I 201/ 1996 gelten Wasserwerke und Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen jedoch stets als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes

Für das Streitjahr ist § 11 Abs 1 UStG 1994 idF BGBl I 14/2013 heranzuziehen. Dieser lautet auszugsweise:

Absatz 1, Ziffer 3:

Rechnungen müssen – soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist – die folgenden Angaben enthalten:

- a) den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
- b) den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung.

Absatz 2, Satz 1:

Als Rechnung im Sinne des Abs. 1 und Abs. 1a gilt jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird.

Absatz 3:

Für die unter Abs. 1 Z 3 lit. a und b geforderten Angaben ist jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift des Unternehmens sowie des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung ermöglicht.

6. Erläuternde Bemerkungen zur Änderung des § 7 Abs 1 lit e WVG, LGBl vom 02.04.2009, 2009/26 (Beilage Nr 15/2008, LG-02420-2006/0001)

Sie lauten:

"Zu Art. I Z 4 (§ 7):

In dessen Abs. 1 wird die lit. e geändert auf "der sonstige Wasserbezieher bzw. die sonstige Wasserbezieherin."

Dies erscheint im Hinblick auf Auslegungsprobleme dringend erforderlich, um eine Unterscheidung zwischen Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerin und Wasserverbraucher bzw. Wasserverbraucherin vornehmen zu können.

Wasserbezieher bzw. Wasserbezieherin im Sinne des § 7 Abs 1 lit e könnte zum Beispiel eine Bundesdienststelle oder die Magistratsabteilung 31 selbst sein, wenn aus einer selbständigen Anschlussleitung für den Betrieb z.B. eines Denkmalbrunnens Wasser entnommen wird. Auch andere Magistratsdienststellen, Institutionen oder Unternehmen können als Wasserbezieher bzw. Wasserbezieherin Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerin sei, wenn diese über eine selbständige Anschlussleitung z.B. für den Betrieb eines Trinkbrunnens in einer öffentlichen Erholungsanlage Wasser beziehen. Da diese Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerinnen nicht unter die die in lit a bis d genannten Klassifizierungen subsumiert werden können, werden diese nun mit der unter lit e genannten Bezeichnung erfasst."

7. Standpunkte der belangten Behörde und der Beschwerdeführerin

• Standpunkt der belangten Behörde:

Die Bf sei als Hauseigentümerin Abgabepflichtige iSd § 7 Abs 1 lit a WVG. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 KKG gelte die von der öffentlichen Wasserversorgung bezogene, nach § 11 WVG ermittelte Wassermenge als in den öffentlichen Kanal abgegeben. Nach

§ 14 Abs 1 KKG sei in den Fällen des § 12 Abs 1 Z 1 der Wasserabnehmer bzw die Wasserabnehmerin (§ 7 WVG) Gebührenschuldner bzw. Gebührenschuldnerin.

Die Normen § 7 Abs 1 lit a WVG und § 17 Abs 3 WVG seien gemeinsam zu betrachten. Nach § 17 Abs 3 WVG könne die Abgabenbehörde im Fall eines Zahlungsverzugs von mehr als zwei Wochen nur Wasserabnehmern bzw Wasserabnehmerinnen nach § 7 Abs 1 lit b bis e WVG die Wasserlieferung ohne weiteres einstellen. Es entspreche offensichtlich nicht dem Willen des Gesetzgebers, die in einem Haus befindlichen Wohnungen ohne Wasserversorgung zu belassen. Ein Wasseranschluss für Wasserabnehmer bzw Wasserabnehmerinnen iSd § 7 Abs 1 lit e WVG könne sohin nicht vorliegen, da im gegenständlichen Haus Personen gemeldet seien.

Durch die bundesgesetzliche Bestimmung des § 509 ABGB trete der Fruchtgenussberechtigte in Ansehung der gesetzlichen Bestimmungen des WVG und des KKG nicht an die Stelle des Eigentümers (vgl Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofs vom 15.06.2010, 2009/05/0328). Wasser- und Abwassergebührenbescheide, die an den Fruchtgenussberechtigten gerichtet seien, lösten keine Rechtswirkung aus. Der angefochtene Gebührenbescheid sei ohnehin an die Bf zu Handen des Fruchtgenussberechtigten ergangen.

Zum Einwand, die Bf entnehme kein Wasser, werde auf VwGH 10.02.1989, 85/17/0029, hingewiesen: „Es kann nicht darauf ankommen, ob der Wasserabnehmer aus der ihm zur Verfügung stehenden Abzweigleitung tatsächlich — wenngleich vielleicht nur in minimalster Weise — Wasser entnommen hat, um ihn zum Wasserabnehmer in Sinne der genannten Gesetzesstelle zu machen. Vielmehr muß die Möglichkeit, aus der sonstigen Wasserleitung über die selbstständige Abzweigleitung Wasser zu entnehmen, genügen.“

Zum Einwand bezüglich der Anmeldung gemäß § 17 Abs. 1 WVG werde auf das Erkenntnis VwGH 30.01.2007, 2004/17/0096, hingewiesen, demzufolge es nach § 7 WVG auf die Anmeldung oder Ummeldung nicht ankomme.

Dass die Bf an besagter Liegenschaft selbst wohne, sei für die Falllösung ohne Bedeutung, da die Bf auch ohne Eigennutzung in Anspruch zu nehmen sei.

• **Standpunkt der Beschwerdeführerin:**

Die Bf sei zwar grünbücherliche Eigentümerin der betreffenden Liegenschaft, jedoch als Fruchtgenussverpflichtete nicht Normadressat § 7 Abs 1 WVG Wien. Sie sei durch die Gebührenvorschreibung unrechtmäßig belastet. Die Wasser- und Abwassergebühren seien vielmehr den Fruchtgenussberechtigten vorzuschreiben.

§ 7 WVG bestimme als Wasserabnehmer denjenigen, der **tatsächlich** das Wasser **beziehe**. Das seien zweifelsfrei die beiden Fruchtnießer, nur sie würden tatsächlich Wasser über die selbständige Anschlussleitung für dieses Haus zwecks Erfüllung ihrer Versorgungspflichten aus dem Mietvertrag entnehmen und nur sie seien als Wasserbezieher heranzuziehen. Das Entnehmen von Wasser sei Voraussetzung, um

überhaupt als Wasserabnehmer bzw Wasserabnehmerin iSd WVG eingeordnet werden zu können. Die Fruchtnießer seien als sonstige Wasserbezieher dem § 7 Abs 1 lit e WVG zu subsumieren. Der Fruchtnießer müsse nicht ausschließlich unter lit a leg.cit. fallen.

Unter Hinweis auf § 509 ABGB wird ausgeführt, dass ausschließlich die Fruchtnießer, die auch im Sinne des Mietrechtsgesetzes Vermieter der im Haus befindlichen Wohnungen seien, die Liegenschaft alleine nutzen würden. Nur diese würden Wasser über die selbständige Anschlussleitung für das Haus zwecks Erfüllung ihrer Versorgungspflichten aus den Mietverträgen entnehmen.

Das in der Beschwerdevorentscheidung zitierte VwGH-Erkenntnis (VwGH 2009/05/0328) sei aus dem Zusammenhang gerissen und fehlinterpretiert worden, denn es gehe ja gerade nicht darum, ob der Fruchtgenussberechtigte an die Stelle des Eigentümers trete, sondern ausschließlich darum, wer im Sinne des § 7 WVG Wasserabnehmer sei. § 7 WVG gehe erkennbar nicht von der Voraussetzung des Eigentumsrechts, sondern von der Voraussetzung der Wasserentnahme aus. Wesentlich sei, dass laut Verwaltungsgerichtshof VwGH 17.12.2001, 97/17/0221, für die Zurechnung einer Abzweigleitung zu einem bestimmten Abnehmer nach § 17 Abs 1 WVG letztlich die Anmeldung entscheidend sei. Die Stellung als Wasserabnehmer werde nach Anmeldung gemäß § 17 Abs 1 WVG eindeutig festgelegt und könne von der Behörde auch nicht beliebig geändert werden. Als Wasserabnehmer seien seit jeher ausschließlich die Fruchtgenussberechtigten, und nicht die Bf gemeldet gewesen.

Der Gesetzgeber habe § 7 Abs 1 lit e WVG bewusst allgemein gehalten, gerade um zu verdeutlichen, dass jener die Gebühren zu tragen habe, der das Wasser tatsächlich entnehme.

Der Gesetzgeber habe, da eben nicht immer automatisch der Hauseigentümer als Wasserabnehmer anzusehen ist, demonstrativ unter lit b-d WVG weitere in Frage kommende Wasserabnehmer aufgezählt und mit lit e sogar einen Auffangtatbestand geschaffen.

Zum Mietverhältnis der Bf wird ausgeführt, dass dieses schon lange vor der Schenkung bestanden habe. Das Fruchtgenussrecht belaste die gesamte Liegenschaft, sohin auch die von der Bf bewohnte top 6. Die top 6 sei nicht von der Nießbrauchsgestaltung ausgenommen. Das Mietverhältnis bestehe nach wie vor zwischen der Bf und den Fruchtgenussberechtigten. Die Bf leite ihr Wohn- und Nutzungsrecht als Mieterin von den Fruchtgebern ab. Sie könne ihr Nutzungsrecht jedoch nicht aus ihrer Eigentümerstellung, welches ihr nur in Form der leeren Eigentumshülle verblieben sei, ableiten. Sie sei wie jeder andere Mieter zu betrachten.

Selbst wenn man rechtsirrig annehmen würde, dass die Bf aufgrund der Nutzung der Top 6 einen Teil des Wassers selbst entnehme, würde auch das nichts daran ändern, dass die Fruchtgenussberechtigten hinsichtlich des verbleibenden überwiegenden Teils Wasserabnehmer und sohin als Bescheidadressaten anzuführen seien.

Aus der Sicht des § 1 UStG 1994 seien die Fruchtgenussberechtigten als Unternehmer die Leistungsempfänger des Wasserbezugs, da sie die Vermieter der Liegenschaft sind. Die Bf selbst könne daher faktisch gar nicht den Wasserbezug empfangen, da sie ohne Einwilligung der Fruchtnießer keine rechtsrelevanten Veranlassungen treffen dürfe. Vor allem sei bedeutsam, dass die Fruchtgenussberechtigten als Vermieter in die Lage versetzt werden müssen, die Umsatzsteuer aus dem Wasserbezug an die Vermieter als Teil der Betriebskosten weiter zu verrechnen und selbst für die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. Gemäß § 2 Abs 1 MRG liege ein Hauptmietverhältnis vor, wenn ein Mietvertrag mit einem dinglich oder obligatorisch berechtigten Fruchtnießer der Liegenschaft geschlossen werde.

Gegen das Erkenntnis BFG 24.01.2017, RV/7400111/2016, wird eingewendet, dass die Problematik des für Vermietung und Verpachtung im Vollanwendungsbereich des MRG notwendig werdende Umsatzsteuer-Weiterverrechnung und des damit zusammenhängenden Vorsteuerabzugs nicht einmal in Ansätzen erörtert wurde. Aber gerade darin liege das kardinale Problem. Selbst wenn im Vorverfahren das BFG zu der Auffassung gelangt ist, dass angesichts der Gesetzesmaterialien keine Grundlage für eine Parteistellung eines Fruchtnießers nach lit e zu erkennen sei, so könne daraus nur der Schluss gezogen werden, dass die Nichterfassung des Fruchtnießers eine planwidrige Lücke darstelle.

Insbesondere im Hinblick auf den Wortlaut der lit e leg.cit. sowie der übrigen Landesgesetzmaterien (Wiener Abfallwirtschaftsgesetz) hätte das Gericht vielmehr zu der im Sinne der juristischen Interpretationsmethoden begründeten Ansicht gelangen müssen, dass kein vernünftiger Zweifel daran bestehe, dass auch Fruchtgenussberechtigte Wasserabnehmer iSd § 7 Abs 1 Wiener WVG zulässigerweise sind. Dies umso mehr als auch im Kontext zu § 24 BAO, wonach Wirtschaftsgüter bei Erhebung von Abgaben demjenigen zuzurechnen sind, der die Herrschaft ähnlich einem Eigentümer ausübe.

Die verwaltungsrechtliche Materie sei mit der zivilrechtlichen Materie (§§ 2 Abs 1, 3, 4, 21 MRG) aufgrund des Vorliegens eines Miethauses im Vollanwendungsbereich des MRG zu harmonisieren.

Der die Vermietung tätige Unternehmer, die Fruchtgenussgemeinschaft, könne den ihr zustehenden Vorsteuerabzug nicht ausüben, weil die belangte Behörde an sie nicht Rechnung lege.

8. In der am 9. November 2017 auf Antrag abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung wurde ergänzend vorgetragen:

• von der belangten Behörde:

Die Amtsvertreterin versicherte, dass in allen Fällen von Fruchtgenussbestellungen in Wien der Hauseigentümer der Verpflichtete ist. In Wien gebe es mehrere Tausend Fruchtgenussfälle. In tatsächlicher Hinsicht würden sich im konkreten Fall keine Schwierigkeiten ergeben, da der Fruchtgenussberechtigte der Handlungs- und Zustellbevollmächtigte der Bf sei. Abschließend verwies sie auf das Erkenntnis des BFG

RV/710111/2016, demzufolge in einem gleichgelagerten Fall der Fruchtgenussberechtigte nicht unter § 7 Abs 1 lit e WVG falle.

• **von der Beschwerdeführerin:**

In der Verhandlung wurde das Beschwerdevorbringen gegliedert wie folgt:

- Hauptargument ist die Subsumtion unter § 7 Abs 1 lit e WVG als sonstiger Wasserabnehmer
- subsidiär wird die Einreihung unter § 7 Abs 1 lit a WVG als wirtschaftlicher Eigentümer anstelle des Hauseigentümers begehrts
- dazu subsidiär wird die Anerkennung des Fruchtgenussberechtigten als Wasserabnehmer nach § 7 Abs 1 lit e WVG im Wege der Analogie begehrts.

Zum Hauptargument (lit e):

Würde man nicht diese Bestimmung anwenden, hätte das zur Konsequenz, dass ein unlösbarer Widerspruch zwischen § 15 WVG und § 27 WVG und den Instandhaltungsverpflichtungen des Vermieters (die Fruchtgenussberechtigten) gemäß Mietrechtsgesetz (§ 3 MRG) vorläge. Würde man bei dieser Konstellation den Hauseigentümer als Wasserabnehmer ansehen, wäre dieser rechtlich gar nicht in der Lage, die Verpflichtung der § 15 und 27 WVG zu erfüllen, da die hiezu erforderliche Sachherrschaft ausschließlich dem Fruchtgenussberechtigten zukommt. Zieht man den FG-Berechtigten an, ergibt sich daraus, dass die Verpflichtung zur Wasserversorgung und die Verpflichtung zur Instandhaltung der Anlagen den Fruchtgenussberechtigten trifft. Dabei handelt es sich um zwingendes Recht.

Zum ersten Alternativantrag (lit a):

Die in Rechnungstellung mit Umsatzsteuer setzt nach den UStG faktisch einen Leistungsempfänger voraus. Das kann jedoch im Sinne des § 24 BAO nur jene Person sein, der die tatsächliche und wirtschaftliche Herrschaft über die gesamte Liegenschaft als auch über das gelieferte Gut – das gelieferte Wasser – ausübt und diese Lieferung auch erhält, das sind die Fruchtgenussberechtigten (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Zum zweiten Alternativantrag (lit e):

Sollte in beiden zuvor genannten Fällen keine Subsumtion möglich sein, ist anzunehmen, dass § 7 Abs 1 lit e WVG eine planwidrige Lücke aufweise, die in Analogie zu schließen sei.

Dem Behördenstandpunkt betreffend Zustellbevollmächtigung wird entgegnet, dass diese nicht die gesetzlich vorgesehene Parteistellung zu ersetzen vermag. Überdies wäre die Vollmacht jederzeit widerrufbar.

9. rechtliche Beurteilung des Beschwerdevorbringens

Zunächst ist zu sagen, dass weder die Beschwerde noch der Vorlageantrag die - berechtigte - Frage nach den Formerfordernissen einer ordnungsgemäßen Rechnung iSd § 11 UStG 1994 bezüglich des angefochtenen Bescheides und die damit verbundene

Problematik, dass der zum Vorsteuerabzug berechtigte Fruchtgenussberechtigte dieses Recht mangels Rechnung nicht ausüben kann, aufgeworfen hat. Derjenige, um dessen Rechtsverletzung es in Wahrheit geht, ist der Vermieter als Unternehmer, der die mit dem angefochtenen Bescheid in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen kann. Im konkreten Fall ist laut Sachverhalt Unternehmer die Fruchtgenussgemeinschaft. Sie ist im gegenständlichen Verfahren aber nicht Partei und ein Betrittsrecht zur Beschwerde ist für die Fruchtgenussgemeinschaft nicht vorgesehen (§§ 78 Abs 1, 257 Abs 1, 264 Abs 2 BAO).

Das Beschwerdevorbringen, die Fruchtgenussberechtigten seien seit jeher Wasserabnehmer gegenständlicher Liegenschaft, findet in der Aktenlage keine Deckung, wie sich aus dem Gebührenbescheid/Schlussabrechnung vom 17.06.2015 ergibt. Die belangte Behörde hat die *Fruchtgenussberechtigte SG2* niemals als Wasserabnehmerin betrachtet oder als Gebührenschuldnerin in Anspruch genommen. Ob sie in der Vergangenheit als *Eigentümerin* in Anspruch genommen wurde, ist unbekannt und würde zur Falllösung nichts beitragen. Gleiches gilt für SG1, der nicht als Fruchtnießer, sondern ausschließlich als Hauseigentümer von der belBeh herangezogen wurde. Das Auseinanderfallen des umsatzsteuerrechtlichen Unternehmers, nämlich die gemischte Vermietungsgemeinschaft, bestehend aus einem grundbürgerlichen Eigentümer sowie einer dinglich Fruchtgenussberechtigten, und dem Wasserabnehmer in Person des vormaligen Hauseigentümers, bestand daher bereits vor der Schenkung.

Die erga-omnes-Wirkung eines dinglichen Fruchtgenusses als absolutes Recht wird ausdrücklich nicht in Frage gestellt. Auch ist dem Beschwerdevorbringen beizupflichten, dass die fruchtgenussbelastete Bf von jedweder Verwaltung der Liegenschaft ausgenommen ist und die Fruchtnießer erhaltungspflichtig sind und ausschließlich ihnen die Mieteinnahmen zufließen. Laut SV ist die Fruchtgenussgemeinschaft Unternehmer bezüglich der Vermietungstätigkeit, und nicht die Bf, der im konkreten Fall nur das nudum ius verblieben ist.

Wer Abgabepflichtiger ist und folglich Parteistellung hat, bestimmt das jeweilige Materiengesetz. Die Bestimmung, wer Abgabepflichtiger nach dem WVG ist, hat durch Auslegung des § 7 Abs 1 WVG zu erfolgen (vgl VwGH 11.08.2004, 2003/17/0318).

Zum Hauptargument, der Fruchtnießer falle unter § 7 Abs 1 lit e WVG

Angesichts der Gesetzesmaterialien zu LGBI für Wien Nr 26/2009, Beilage Nr 15/2008, LG-02420-2006/0001, entbehrt es jedweder Grundlage, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines sonstigen Wasserbeziehers iSd § 7 Abs 1 lit e WVG Wien zukäme. Die lit e ist laut den Materialien vom Gesetzgeber deshalb geändert worden, um eine Unterscheidung zwischen Wasserabnehmer bzw. Wasserabnehmerin und Wasserverbraucher bzw. Wasserverbraucherin vornehmen zu können und damit um Auslegungsschwierigkeiten zu vermeiden. Bis zum Zeitpunkt der Änderung wurde in der lit e lediglich der "sonstige Wasserverbraucher" angeführt. Aus der beispielhaften Aufzählung geht klar und deutlich hervor, dass Fruchtgenussberechtigte eines im Privateigentum

stehenden Hauses davon nicht umfasst sind (vgl BFG 24.01.2017, RV/7400111/2016 und RV/7400112/2016). In beiden Fällen wurde die Umsatz- bzw Vorsteuerproblematik deshalb nicht behandelt, weil die Beschwerden dazu kein Vorbringen enthielten.

Die Beschwerde lässt mit ihren Hinweisen auf die sich aus den §§ 3, 4 MRG ergebenden Erhaltungs- und Verbesserungspflichten bezüglich der *Wasserleitungen* außer Acht, dass die Wasserversorgungsanlagen sowie die Anschlussleitung bis einschließlich des Wasserzählers (die Wasserzählanlage) im Eigentum eines Dritten, nämlich der Stadt Wien stehen, und nicht zu den Wasserleitungen gehören, die das MRG aufzählt. Das MRG meint natürlich nur jene Wasserleitungen, die im zivilrechtlichen Eigentum des Liegenschaftseigentümers stehen. Der Hauseigentümer kann daher über die städtischen Wasseranlagen und Anschlussleitungen nicht mit zivilrechtlichem Vertrag (Kaufvertrag, Schenkungsvertrag) rechtsgeschäftlich verfügen. Da die Stadt Wien als Gebietskörperschaft eine juristische Personen des öffentlichen Rechts ist (die MA 31 - Wiener Wasser wird als magistraler Betrieb geführt), sind diese Anlagen sogar als öffentliche Anlage, als öffentlich-rechtliche Güter zu betrachten. Rechtsgrundlagen bilden neben der Verfassung der Bundesstadt Wien (§ 72) das WVG als einfaches Landesgesetz mit einer Verfassungsbestimmung in § 3a. Die sich aus dem öffentlichen Recht ergebenen Rechtsfolgen können durch zivilrechtliche Vereinbarungen nicht abbedungen werden. Diese öffentlich-rechtlichen Güter fallen daher nicht unter § 513 ABGB und sind nicht Teil der Privatautonomie.

Es spricht auch nichts dagegen, dass die Bf als Eigentümerin und die Fruchtnießer die Wasserbezugsgebühren so wie die Grundsteuer auf Grundlage des Schenkungsvertrages untereinander verrechnen bzw Kostenersätze leisten. Auch wenn hier ein dingliches Fruchtgenussrecht begründet wurde, kann nicht unbeachtet bleiben, dass die Vertragspartner auch schuldrechtlich durch den Vertrag miteinander verbunden sind und durch diesen Vertrag wechselseitige Rechte und Pflichten begründet wurden, die einzuhalten sind und widrigenfalls vor den ordentlichen Gerichten nach Zivilrecht durchsetzbar sind. Das Problem sind nicht die Wassergebühren, das Problem ist allein die Umsatzsteuer, das jedoch weder über das WVG noch über die §§ 509ff ABGB gelöst werden kann. Wie die Umsatzsteuer unter Unternehmern weiterverrechnet wird, bestimmt allein das Umsatzsteuergesetz.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Judikatur zum § 7 Abs 1 WVG wiederholt auf das Innenverhältnis von Miteigentümern verwiesen (vgl VwGH 30.01.2007, 2004/17/0096 mwN).

Da der Fruchtgenussberechtigte nach lit e leg.cit. nicht in Betracht kommt, braucht auf das Vorbringen, dass die Nießbraucher wegen überwiegender Wasserentnahme als Abgabepflichtige heranzuziehen seien, nicht mehr eingegangen zu werden.

Zum ersten Alternativvorbringen, der Fruchtnießer falle als wirtschaftlicher Eigentümer unter § 7 Abs 1 lit a WVG

Fraglich ist, ob die Subsumtionsfrage anhand der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu lösen ist, denn der im vorbereitenden Schriftsatz vom 8. November 2017 aufgeworfene, das wirtschaftliche Eigentum regelnde § 24 BAO ist ein Ausfluss des § 21 BAO (Ritz, BAO⁶, § 21, Tz 12). Nach § 21 Abs 2 BAO bleiben vom Abs 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt daher dann nicht zum Tragen, wenn ein Materiengesetz Abweichendes normiert. Das tut § 7 Abs 1 WVG. § 7 Abs 1 WVG verdrängt daher als lex specialis diesen Verfahrensgrundsatz. Der Begriff Wasserabnehmer ist kein wirtschaftlicher Begriff. Der Begriff Wasserabnehmer knüpft an das Eigentum oder die Stellung als Pächter. Das sind formale Anknüpfungen (Ritz, BAO⁶, § 21, Tz 8).

Lehre und Rechtsprechung sehen die wirtschaftliche Betrachtungsweise differenziert. Die Lehre sieht die wirtschaftliche Betrachtungsweise als eine besondere Form der Auslegung, ergänzend zu §§ 6,7 ABGB als ein Element der teleologischen Interpretation (Ritz, BAO⁶, § 21, Tz 6-9). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs stellt § 21 BAO keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen dar, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte (Ritz, BAO⁶, § 21, Tz 10). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (zB VwGH 23.06.1995, 93/17/0461). Da § 7 Abs 1 WVG die rechtliche Betrachtungsweise fordert, ist im konkreten Fall sowohl nach der Lehre als auch nach der Rechtsprechung des VwGH die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht anwendbar.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise verlangt darüber hinaus, dass der vom Abgabepflichtigen verwirklichte Sachverhalt auch den Gegenstand des Abgabenverfahrens bildet. Gegenstand des Abgabenverfahren kann nur sein, ob die PARTEI wirtschaftlicher Eigentümer ist oder nicht. Darauf ist aber nicht das Begehr der Bf gerichtet, sondern die Fruchtgenussgemeinschaft soll im Abgabenverfahren der Bf als wirtschaftlicher Eigentümer und Wasserabnehmer festgestellt werden. Die Fruchtgenussgemeinschaft ist jedoch nicht Partei dieses Verfahrens.

Da der Fruchtgenussberechtigte auch nach lit a leg.cit. nicht in Betracht kommt, braucht auf das Vorbringen, dass die Nießbraucher wegen überwiegender Wasserentnahme als Abgabepflichtige heranzuziehen seien, nicht mehr eingegangen zu werden.

Zum zweiten Alternativvorbringen, der Fruchtnießer falle unter die Norm des § 7 Abs 1 lit e WVG, die eine planwidrige Lücke aufweise, die durch Analogie zu schließen sei

Das Beschwerdevorbringen kritisiert im Wesentlichen, dass § 38 Wiener AbfallwirtschaftsG den Fruchtnießer erfasst, § 7 Abs 1 Wiener WVG jedoch nicht. Damit wird keine planwidrige Lücke aufgezeigt. Es ist das gute Recht des Landes Wien, beim Wasserabnehmer die Kontinuität der Partei als besonders wichtig anzusehen und das Wasserversorgungsgesetz abweichend zu normieren, zumal das WVG in § 3a eine

Verfassungsbestimmung enthält. Eine planwidrige Lücke kann nicht mit jener anderen Norm begründet werden, die dann zur Lückenschließung herangezogen wird.

Gegen die Planwidrigkeit im § 7 Abs 1 e WVG spricht auch § 27 WVG, der neben den Wasserabnehmer auch den *Verfügungsberechtigten* zu bestimmten Hilfeleistungen verpflichtet. Der Wiener Landesgesetzgeber war sich bewusst, dass Wasserabnehmer und Verfügungsberechtigter durchaus nicht immer ident sind.

Der Hinweis auf § 38 AbfallwirtschaftsG führt auch deshalb nicht zum Erfolg, weil nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zu § 7 Abs 2 WVG unternehmerisch tätige Gemeinschaften (Hausgemeinschaften, Wohnungseigentumsgemeinschaften), wie im konkreten Fall die Fruchtgenussgemeinschaft, keine Parteistellung genießen, sondern die Vorschreibung an einen Miteigentümer ausreicht (vgl etwa VwGH 30.01.2007, 2004/17/0096). Es liegt nach dieser Rechtsprechung im Ermessen der Behörde, an wen das Leistungsgebot ergeht.

Problem und Lösung liegen in der Doppelrechtsnatur des angefochtenen Bescheides.

10. Doppelrechtsnatur des angefochtenen Bescheides

Ein Bescheid ist ein individuell-konkreter, hoheitlicher, nach außen wirksamer, normativer und mit Zwangsgewalt durchsetzbarer Akt einer Verwaltungsbehörde. Der angefochtene Bescheid ist zweifelsfrei ein Bescheid, der sämtliche konstitutiven Bescheidmerkmale aufweist, und damit eine öffentlich-rechtliche Urkunde.

Gleichzeitig ist der angefochtene Bescheid eine Rechnung iSd UStG 1994, die Umsatzsteuer ausweist und den die Leistung empfangenden Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wie im Sachverhalt festgestellt wurde, enthält der angefochtene Bescheid verschiedene Rechnungsmerkmale iSd § 11 Abs 1 UStG 1994. Rechnungen sind Dokumente von Unternehmern untereinander, also Personen des Privatrechtes, zur Abrechnung von unternehmerischen Leistungen. Eine Rechnung wird nach den Regeln des Privatrechts generiert und ist eine privatrechtliche Urkunde.

Als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuerrechts kommt jede Urkunde in Betracht, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im GESCHÄFTSVERKEHR bezeichnet wird. Die Bezeichnung als Bescheid geht jedoch weit über eine bloße Bezeichnung hinaus. Aus der privatrechtlichen Rechnung wird eine öffentlich-rechtliche Urkunde.

Üblicherweise sind Privatwirtschaftsverwaltung und Hoheitsverwaltung klar voneinander getrennt. Ob eine Aufgabe hoheitlich oder privatwirtschaftlich zu erfüllen ist, bestimmt der Gesetzgeber, indem er eine entsprechende gesetzliche Ermächtigung zur Erlassung eines Hoheitsaktes schafft. Fehlt eine solche öffentlich-rechtliche Grundlage, liegt Privatwirtschaftsverwaltung vor. Die Wiener Wasserversorgung ist als magistraler Betrieb eingerichtet.

Fraglich ist, ob eine Rechnung in Bescheidform zulässig ist. Die Wasserwerke und Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser der Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten

gemäß § 2 Abs 3 UStG 1994 stets als Unternehmer. Gleichzeitig gelten Wasserwerke und Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser gemäß § 2 Abs 5 KStG stets als Hoheitsbetriebe. Ausschließlich in dieser Konstellation (fiktiver Unternehmer im Umsatzsteuerrecht und fiktiver Hoheitsbetrieb im Körperschaftssteuerrecht) sind sie befugt, Gebührenbescheide mit Umsatzsteuer zu erlassen. Erfüllt der BgA der Körperschaft auch die Voraussetzungen iSd KStG, haben sie sich der Form zu bedienen, die jedem Privaten auch offen steht, also Rechnungslegung (zB Wien Energie GmbH und Wien Energie Vertrieb GmbH und Co KG). Die Bescheidform für die umsatzsteuerliche Rechnung ergibt sich daher aus der Hoheitlichkeit der Wasserwerke im Körperschaftsteuerrecht.

Dass in einem Gebührenbescheid Umsatzsteuer ausgewiesen wird, ist rechtlich und verfassungsrechtlich unbedenklich (VwGH 18.12.1992, 89/17/0131; VfSlg 8943/1980 und 8995/1980). Es ist daher zulässig, eine Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 in Bescheidform zu erlassen.

Der angefochtene Bescheid weist Rechnungselemente iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 auf, die zu den Bescheidmerkmalen hinzutreten, wie zB UID-Nummer der Stadt Wien, laufende Rechnungsnummer, Entgelt und Umsatzsteuerbetrag. Im rechtlichen Kernbereich des öffentlichen Rechts und des Privatrechts bestehen jedoch Überschneidungen, wobei im konkreten Fall ausschließlich die beteiligten Personen interessieren.

Die Bezeichnung "Stadt Wien" ist die privatwirtschaftliche Bezeichnung dieser Körperschaft. Mit dieser Bezeichnung tritt die Stadt Wien als Unternehmer auf, erbringt sie ihre unternehmerische Leistung und ist auch mit diesem Namen steuerlich erfasst. „Stadt Wien“ ist ihre Bezeichnung als leistender Unternehmer iSd § 2 Abs 3 UStG 1994. Mit der Bezeichnung "Magistrat der Stadt Wien" tritt die Stadt Wien als Behörde und damit hoheitlich auf. Der angefochtene Bescheid enthält beide Bezeichnungen und wird damit den Anforderungen an eine Rechnung und einen Bescheid gerecht.

Auf der anderen Seite steht der Bescheidadressat, dem als Abgabepflichtigen Parteistellung zukommt. Demgegenüber schließen Unternehmer untereinander Konsensualverträge nach den Vertragsschlussmechanismen der §§ 869ff ABGB, wobei grundsätzlich Formfreiheit gilt. Zwei übereinstimmende, mängelfreie Willenserklärungen (Anbot, Annahme) sind im Wesentlichen ausreichend, damit zwei Private, sohin auch zwei Unternehmer, miteinander kontrahieren. In concreto besteht eine vollunternehmerisch tätige, d.h. zum Vorsteuerabzug berechtigte, Fruchtgenussgemeinschaft an der gesamten Liegenschaft, die über die gegenständliche Wasserversorgungsanlage versorgt wird. Die Fruchtgenussgemeinschaft liefert das Wasser und verrechnet die Wassergebühren zuzüglich Umsatzsteuer an die Mieter. Die Lücke des § 7 Abs 1 WVG besteht darin, dass die Norm keinerlei Rücksicht darauf nimmt, ob der Wasserabnehmer als Leistungsempfänger Unternehmer ist oder nicht.

Weder die im Streitjahr geltende Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie noch das nationale UStG 1994 sehen eine Möglichkeit vor, dass ein Nichtunternehmer die Umsatzsteuer an den Unternehmer weiterverrechnen kann. Darauf, dass die Bf aufgrund anderer

wirtschaftlicher Tätigkeiten Unternehmerin ist, kommt es nicht an. Sie ist dennoch nicht befugt, die KONKRETE Umsatzsteuer weiter zu verrechnen, weil die KONKRETE Liegenschaft nicht zu ihrem Unternehmen gehört. Sie kann mangels Rechtsgrundlage die vom Magistrat auf sie mit Rechnung/Bescheid überwälzte Umsatzsteuer nicht an die Fruchtgenussgemeinschaft weiter verrechnen, wodurch die Umsatzsteuer ihre Kostenneutralität in der Unternehmerkette verliert.

Fraglich ist, wie öffentliches und privates Recht in einer gemeinsamen Urkunde zusammenzufügen sind. Ergeht ein Gebührenbescheid mit Umsatzsteuerausweis, so hat der Bescheid in formaler Hinsicht den rechtlichen Anforderungen des Abgabepflichtigen nach der Bundesabgabenordnung und in materieller Hinsicht den rechtlichen Anforderungen an eine Rechnung iSd § 11 Abs 1 UStG 1994 einschließlich des tatsächlichen Leistungsempfängers iSd § 11 Abs 1 Z 3 lit b UStG 1994 zu entsprechen. Dem vom BMF im oben wiedergegebenen Erlass ist inhaltlich voll und ganz beizupflichten.

Die Lücke des § 7 Abs 1 WVG besteht darin, dass diese Norm nicht darauf abzielt, dass die formalrechtliche Partei AUCH der materiell-rechtliche Leistungsempfänger nach dem UStG 1994 ist. Damit ist die Lücke wesentlich weiter als in der Beschwerde aufgezeigt und geht über den Fruchtnießer hinaus, denn wie oben bereits vereinzelt angeklungen ist, hat nach stRSp des VwGH eine Gemeinschaft (zB Hausgemeinschaften, Miteigentumsgemeinschaften) per se nicht Parteistellung als Wasserabnehmer nach § 7 Abs 1 WVG.

Diese Lücke ist jedoch eine besondere Lücke, denn sie ist durch unvollständige Umsetzung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (kurz: MwSt-SystRL) bzw der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (77/388/EWG, kurz: Sechste Richtlinie) entstanden.

Die zweite Rechtsfolge, die sich aus der Doppelrechtsnatur eines Gebührenbescheides mit Umsatzsteuerausweis ergibt, ist, dass der von der Behörde übergangene Unternehmer sein Recht auf Erteilung einer Rechnung nicht vor den ordentlichen Gerichten geltend machen kann, sondern den öffentlich-rechtlichen Rechtsweg beschreiten muss, wo er seine Parteistellung durchsetzen kann.

11. Nichtumsetzen von EU-Recht auf Landesebene

Die Sechste Richtlinie und die MwSt-SystRL sind an die Gesetzgebungsorgane der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gerichtet und von diesen nach den nationalen Regeln fristgerecht und vollständig umzusetzen. Der legislative Auftrag bestand für Österreich mit Wirksamkeit ab Beitritt zur Europäischen Union per 1.1.1995 in der Schaffung eines harmonisierten österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 hinaus auch in der Anpassung von Gesetzen wie dem Wiener Wasserversorgungsgesetz dahingehend, dass Abgabepflichtiger und tatsächlicher Leistungsempfänger und Vorsteuerabzugsberechtigter harmonisiert werden. Mit der Schaffung des

Umsatzsteuergesetzes 1994 allein hat Österreich dem legislativen Auftrag daher nicht zur Gänze entsprochen; neben dem Bundesgesetzgeber war auch der Landesgesetzgeber Wien zu Harmonisierung verpflichtet.

Dass § 7 Abs 1 WVG nicht den Unternehmer und Leistungsempfänger als abgabepflichtigen Wasserabnehmer bestimmt, verstößt gegen den Grundsatz der Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmertkette, denn die unternehmerisch tätige Fruchtgenussgenussgemeinschaft ist mangels ordnungsgemäßer Rechnung nicht zur Geltendmachung der auf die Wassergebühren fallenden Vorsteuern befugt, sodass die Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmenskette Kostencharakter entwickelt.

Bereits nach den Materialien zu § 2 Abs 3 UStG (145 BlgNR 13. GP, 27f) verfolgt die Einbeziehung von Aktivitäten der öffentlichen Hand in den Unternehmensbereich neben der Wettbewerbsneutralität auch den Zweck, die Kostenneutralität der USt bei Leistungen der öffentlichen Hand, die in erheblichem Maße von Unternehmen in Anspruch genommen werden, sicherzustellen (Ruppe, USt³, WUV, § 2, Tz 161 mwN). Legt die öffentliche Hand wie im konkreten Fall Rechnung in Form eines Bescheides, so kann das Ziel der Kostenneutralität nur erreicht werden, wenn das zu Grunde liegende Materiengesetz den die Leistung empfangenden Unternehmer als Partei des Abgabenverfahrens normiert.

Die Bf selbst bewohnt die Wohnung top 6 der Liegenschaft auf Basis eines Mietvertrages und bezieht aus diesem Rechtstitel von der Fruchtgenussgemeinschaft das Wasser und bezahlt die Wassergebühren zuzüglich Umsatzsteuer an die Fruchtgenussgemeinschaft. Für sie bedeutet der gegenständlich angefochtene Bescheid eine oktroyierte Entscheidung seitens der belangten Behörde, die an ihren rechtlichen Verhältnissen vorbei geht.

12. Umsatzsteuerliche Rechtsverletzung ist Hauptfrage in einem anderen Abgabenverfahren

Wie unter Punkt 11 ausgeführt wurde, liegt die eigentliche Rechtsverletzung darin, dass die an der Wasserversorgungsanlage tätige Unternehmerin, die die Vermietungseinkünfte erwirtschaftet und mit dem Hauptmietzins als Teil der Betriebskosten die der Bf von der belangten Behörde vorgeschriebenen Wassergebühren an die Mieter weiterverrechnet und sodann die Miete der Umsatzsteuer unterwirft, und aus dem Mietverhältnis heraus den Mietern die Lieferung des Wassers schuldet, nicht die im Wassergebührenbescheid ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann. Die Fruchtgenussgemeinschaft ist weiters diejenige, die aus den erwirtschafteten zivilen Früchten zur Tragung der Wassergebühren an die belangte Behörde verpflichtet ist. Die umsatzsteuerliche Rechtsverletzung trifft also die Fruchtgenussgemeinschaft.

Wie unter Punkt 10 angeschnitten wurde, hat die Fruchtgenussgemeinschaft ihren Anspruch auf Rechnungserhalt nach dem öffentlichen Recht durchzusetzen. In Betracht kommt § 92 Abs 1 lit a BAO, der ihr die Möglichkeit zur Durchsetzung des Rechtes auf Erlassung des Wassergebührenbescheides an sie einräumt, weil einerseits an sie das Leistungsgebot zu richten ist und zweitens sie dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug

erlangt. Alternativ kommt lit c leg.cit. in Betracht. Ein solches Verfahren ist bislang nicht anhängig gemacht worden. In diesem Verfahren ist die umsatzsteuerliche Rechtsverletzung Hauptfrage, im gegenständlichen Fall lediglich Vorfrage.

Ist Hauseigentümer nach § 7 Abs 1 lit a WVG eine unternehmerisch tätige natürliche Person, ist leg.cit. unproblematisch. Problematisch wird diese Bestimmung erst, wenn anstelle des Hauseigentümers eine andere Person als Unternehmer oder eine Gemeinschaft (Hausgemeinschaft, Miteigentümergegemeinschaft, Fruchtgenussgemeinschaft oder Pächtergemeinschaft) auftritt.

Gemäß § 116 Abs 1 iVm § 2a BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung seinem Bescheid zugrunde zu legen.

13. Vorfragenbeurteilung gemäß § 116 Abs 1 BAO

Vor der Inanspruchnahme der Bf als Hauseigentümerin als Wasserabnehmer ist zu prüfen, ob die Fruchtgenussgemeinschaft an ihrer Stelle wegen ihrer Unternehmereigenschaft heranzuziehen ist. Die Stellung als Unternehmer ist dabei nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen, sondern danach, wer im eigenen Namen selbstständig nach außen der Stadt Wien gegenüber in Erscheinung tritt. Es kommt also darauf an, wer – mit den Begriffen des Zivilrechts – mit der Stadt Wien im *Geschäftsverkehr* (vgl § 11 Abs 2 UStG 1994) kontrahieren wollte.

Bei der Feststellung des umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfängers und damit Vorsteuerabzugsberechtigten bleibt für die wirtschaftliche Betrachtungsweise kein Raum (UFS 15.12.2008, RV/1028-W/08).

Wird eine EU-Richtlinie nicht fristgerecht, nicht vollständig oder fehlerhaft umgesetzt, so kann ihr dennoch eine Direktwirkung zukommen, wenn

- die Frist zur Umsetzung abgelaufen ist,
- die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt wurde,
- die ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie eine Begünstigung für den einzelnen gegenüber dem Mitgliedstaat zur Folge gehabt hätte und
- die betreffende Bestimmung unbedingt und hinreichend konkret ist.

Die Direktwirkung hat zu Folge, dass die betreffenden Richtlinienbestimmungen von den Gerichten und Behörden unmittelbar anzuwenden sind und Anwendungsvorrang vor entgegenstehendem nationalem Recht entfaltet (Leidenmühler, Studienbuch, die Rechtsordnung der Europäischen Union, 5. Kapitel - Sekundärrecht, 3.3.2.2; EuGH, 19.01.1982, Rs 8/81, Becker). Die Punkte 1 bis 3 erscheinen unproblematisch. Fraglich könnte lediglich sein, welche Norm der MwSt-SystRL hier Direktwirkung entfaltet und ob diese Norm self executing ist.

Art 9 Abs 1 MwSt-SystRL regelt den unionsrechtlichen Unternehmerbegriff und bestimmt, dass als StPfl derjenige gilt, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten des Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Diese Bestimmung erscheint unbedingt und hinreichend bestimmt, zumal es zum Unternehmensbegriff eine umfassende Judikatur des EuGH und des VwGH gibt. Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL verdrängt im konkreten Fall den Begriff des Hauseigentümers in § 7 Abs 1 lit a WVG, sodass davon auszugehen ist, dass die Fruchtgenussgemeinschaft in einem Verfahren nach §§ 7 Abs 1 lit a WVG iVm § 91 Abs 1 lit a oder c BAO obsiegen wird.

Bei mangelnder Bestimmtheit der Norm wäre im nächsten Schritt zur Falllösung eine richtlinienkonforme Interpretation des nationalen Rechts zu prüfen, soweit das nationale Recht einen entsprechenden Auslegungsspielraum offen lässt. Wie unter Punkt 9 ausgeführt, führen weder Analogie noch wirtschaftliche Betrachtungsweise zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis.

Der von der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften geprägte Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung verlangt von den nationalen Gerichten über eine Gesetzesauslegung im engeren Sinne hinaus auch, das nationale Recht, wo dies nötig und möglich ist, richtlinienkonform fortzubilden. Auch die vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften formulierte Einschränkung, nach der die richtlinienkonforme Auslegung nicht als Grundlage für eine Auslegung des nationalen Rechts contra legem dienen darf, bezieht sich nicht auf die Wortlautgrenze. Der Begriff des *Contra legem*-Judizierens ist vielmehr funktionell zu verstehen; er *bezeichnet den Bereich*, in dem eine richterliche Rechtsfindung *nach nationalen Methoden unzulässig* ist. Der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung fordert deshalb auch, das nationale Recht, wo dies nötig und möglich ist, richtlinienkonform fortzubilden (Leidenmühler, Studienbuch, die Rechtsordnung der Europäischen Union, 5. Kapitel - Sekundärrecht, 3.4.3; BGH, 26.11.2008, VII ZR 200/05, Quelle, mwN). Auf dieser Stufe wird die Anwendung von Normen entgegen dem Wortsinn des § 7 Abs 1 WVG möglich, sodass der inländische Unternehmensbegriff des § 2 Abs 1 UStG 1994 bei der Norm des § 7 Abs 1 WVG hinzugedacht werden kann, was ebenfalls zum Ergebnis führt, dass die Fruchtgenussgemeinschaft nach § 7 Abs 1 lit a WVG als Wasserabnehmer herangezogen werden wird. Die nach EU-Recht gebotene Contra legem-Rechtsfortbildung ermöglicht ein Hinwegsetzen über die fehlende Planwidrigkeit der Lücke in leg.cit. (siehe oben). Die Fruchtgenussgemeinschaft verdrängt als Unternehmer wegen der Vermietung der gesamten Liegenschaft den zivilrechtlichen Hauseigentümer.

Abweichend von der oben unter Punkt 9 dargestellten, bisherigen Judikatur des VwGH hat der Gebührenbescheid im Spruch die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht (§ 93 Abs 2 BAO). Der Magistrat der Stadt Wien wird daher den Wassergebührenbescheid an die Fruchtgenussgemeinschaft

zu adressieren haben. § 7 Abs 2 WVG ist als Haftungsnorm zu verstehen und erst im Einhebungsverfahren anwendbar. Auch diese Vorgangsweise ist nach der MwSt-SystRL geboten, weil in dieser Spruchgestaltung des Wassergebührenbescheides materiell die Rechnungslegung zu erblicken ist. Bei wem der Magistrat die in Bescheidform ergangene „Rechnung einbringlich macht“, ist eine davon verschiedene Frage.

Auch beim Abgabensubjekt ist in Contralegem-Rechtsfortbildung nicht § 7 Abs 2 WVG als lex specialis, sondern die Bundesabgabenordnung mit ihren allgemeinen Regeln bezüglich des Bescheidadressaten bei Gemeinschaften als lex generalis vorzuziehen.

Zu guter Letzt wäre an die Haftung des Mitgliedstaates gegenüber der Fruchtgenussgemeinschaft zu denken, weil die Nichtumsetzung der MwSt-SystRL die Fruchtgenussgemeinschaft in ihrem Recht auf Vorsteuerabzug verletzt, wodurch die Umsatzsteuer von ihr finanziell zu tragen ist und was für sie einen Schaden darstellt. Auch der Kausalzusammenhang zwischen unterlassener Umsetzung durch das Land Wien und dem Schaden ist zu bejahen, denn der zu enge Begriff des Wasserabnehmers kann nicht hinweggedacht werden, ohne dass der Schaden in seiner konkreten Gestalt (Verlust der Vorsteuerabzugs) entfiele (Leidenmühler, Studienbuch, die Rechtsordnung der Europäischen Union, 5. Kapitel - Sekundärrecht, 3.5.; EuGH, 19.11.1991, verb Rs C-6/90 und C-9/90, Francovich, Slg 1991, I-5357, mwN).

Zu den Einwendungen der belangten Behörde bleibt noch auszuführen, dass es entgegen der von ihr vertretenen Rechtsansicht nicht darauf ankommt, dass der angefochtene Bescheid auf Grund eines Vollmachtsverhältnisses zu Handen des Fruchtgenussberechtigten zuzustellen war.

Die von der belangten Behörde vertretene Rechtsanschauung, dass an den Fruchtgenussberechtigten gerichtete Wasser- und Abwassergebührenbescheide keine Rechtswirkung auslösen würden, trifft nicht zu. Ergeht ein Bescheid an eine Person, die nicht Partei ist, so ist ein solcher Bescheid nach dem Fehlerkalkül der Rechtsordnung grundsätzlich zunächst rechtswirksam und bleibt es auch in weiterer Folge, sofern der Bescheid nicht im Wege der Anfechtung (Beschwerde) aus dem Rechtsbestand beseitigt wird. Keine Rechtswirkung hat ein Bescheid nur dann, wenn von einem nichtigen Verwaltungsakt auszugehen ist. Der unzutreffende Bescheidadressat hat aber nicht Nichtigkeit, sondern bloß schlichte Rechtswidrigkeit zur Folge.

Am Obsiegen der Fruchtgenussgemeinschaft kann im Sinne der Rechtsprechung "C.I.L.F.I.T" kein Zweifel bestehen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war. Sollte die Vorfrage im Hauptverfahren abweichend beurteilt werden, kommt eine Wiederaufnahme nach § 303 Abs 1 lit c BAO in Betracht.

Bemerkt wird, dass die Stadt Wien im konkreten Fall wegen der Unternehmereigenschaft der Bf die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch aufgrund Rechnungslegung nach § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet.

14. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs 4 B-VG 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.

Zur Falllösung war als Vorfrage die Rechtsfrage zu beantworten, ob § 7 Abs 1 WVG der Mehrwertsteuer-SystemRL entspricht. Dabei kam das BFG zu der Ansicht, dass zweifelsfrei im Sinne der Rechtsprechung "C.I.L.F.I.T" auch dem unternehmerisch tätigen Fruchtgenussberechtigten – konkret einer Fruchtgenussgemeinschaft – als Wasserabnehmer Parteistellung zukommen muss. Die rechtliche Beurteilung hat dabei die Doppelrechtsnatur von Gebührenbescheiden ins Zentrum gerückt, die als Bescheide öffentlich-rechtliche Urkunden und als Rechnungen Urkunden des Bürgerlichen Rechts sind. Zur Fallfrage fehlt bislang eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Da gegenständlich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beantworten war, war gemäß § 25a VwGG die Revision zuzulassen.

Wien, am 22. Jänner 2018