

# Steuerliche Kurzbeiträge

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**  
Martin **Entsfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
<b>I. Bundesfinanzministerium hält am Querverbund fest</b>	102
1. Einleitung	102
2. BFH-Verfahren zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung	102
2.1 Verfahren I R 8/04	102
2.2 Beitrittsaufforderung an das BMF	103
2.3 Verfahren I R 32/06	104
2.4 Wertung des Urteils	105
2.5 Folge des Urteils: BMF Schreiben vom 07.12.2007	105
3. Schlussbemerkung	107
<b>II. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Wasseranschlussbeiträgen EuGH: Wasseranschlussbeiträge unterliegen dem gleichen Steuersatz wie eine Wasserlieferung</b>	107
1. Urteil des BFH vom 28.01.1988	107
2. Verfügungen der Oberfinanzdirektionen im Jahr 2000	108
3. Urteil des sächsischen Finanzgerichts	109
4. Revisionsverfahren vor dem BFH/Verfahrensbeitritt des BMF	109
5. EuGH-Verfahren C-442/05	109
6. Weitere Revisionsverfahren/Steuersatz in Bauträgerfällen	110
7. Vorgehensweise in der Praxis aufgrund der Entscheidung des EuGH	112

## **I. Bundesfinanzministerium hält am Querverbund fest**

### **1. Einleitung**

Mit Schreiben vom 07.12.2007 (BStBl I S. 905) bestätigt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Fortbestand des steuerlichen Querverbundes. Gewinne und Verluste kommunaler Betriebe können damit wie bisher steuerlich verrechnet werden, wenn diese Betriebe gleichartig sind (z. B. Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung), als gleichartig gelten (Versorgungs- und Verkehrsbetriebe) oder zwischen den Betrieben eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung (z. B. mittels Blockheizkraftwerk) von einigem Gewicht besteht (Versorgungsbetriebe und Freizeiteinrichtungen wie z. B. Hallenbäder). Dies gilt unabhängig davon, ob diese Einrichtungen in der Rechtsform eines Regie- oder Eigenbetriebs oder einer Eigengesellschaft betrieben werden.

Mehrere Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (BFH) gaben in jüngster Zeit Anlass zu der Befürchtung, dass der Querverbund kippen könnte. Umso erfreulicher ist es, dass sich das BMF bereits kurz nach Bekanntgabe der BFH-Entscheidung vom 22.08.2007 (I R 32/06, BStBl II S. 961) hierzu äußerte. Parallel dazu befasst sich seit Jahren eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit der Neuregelung der Besteuerung der Kommunen. Es ist daher damit zu rechnen, dass das Schreiben des BMF vom 07.12.2007 mittelfristig durch eine gesetzliche Regelung ersetzt wird. Aber unabhängig davon, wie lange das Schreiben Bestand haben wird, kann hierdurch eine Vielzahl derzeit offener Einsprüche bzw. Betriebsprüfungen im Sinne der Kommunen erledigt werden.

### **2. BFH-Verfahren zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung**

In den Verfahren I R 8/04 (BStBl 2006 II S. 190) und I R 32/06 (a. a. O.) warf der BFH die Frage auf, ob das Bestehen eines Dauerverlustbetriebs zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen kann. Durch Hinzurechnung einer vGA in Höhe des jährlichen Verlustes ergäbe sich für diesen Betrieb aus steuerlicher Sicht ein ausgeglichenes Ergebnis. Eine Verrechnung mit steuerpflichtigen Gewinnen anderer Betriebe oder Betriebszweige entfielen dann. Die Folge wären entsprechend höhere Belastungen des restlichen Querverbundes mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Diese Mittel fehlen dann z. B. im Bereich der Verkehrsbetriebe zur Aufrechterhaltung des bestehenden Verkehrsangebots.

Als Folge der Diskussion auf BFH-Ebene haben die Finanzämter in den vergangenen Jahren bei Betriebsprüfungen eine Vielzahl bisher unproblematischer Fälle des steuerlichen Querverbundes aufgegriffen und in Frage gestellt.

#### **2.1 Verfahren I R 8/04**

Dem Verfahren I R 8/04 (a. a. O.) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Im Jahr 1989 wurde eine gewinnbringende Beteiligung an einer AG im Nennwert von 20.000.000 DM (entspricht 1/6 des Grundkapitals) in einen seit 1968 bestehenden und als Regiebetrieb im kamerale Haushalt geführten dauerdefizitären Bäderbetrieb eingelegt. In den Folgejahren erzielte der Bäderbetrieb, mit Ausnahme eines geringen Jahresüberschusses im Jahr 1990, Jahresfehlbeträge, da die Betriebsverluste aus dem Bäderbetrieb stets höher waren als die laufenden Gewinnausschüttungen der AG.

Im Jahr 1994 erfolgte eine außerordentlich hohe Gewinnausschüttung der AG. Diese überstieg nicht nur den laufenden Betriebsverlust aus dem Bäderbetrieb, sondern auch den seit Einlage der Beteiligung zum 01.01.1989 aufgelaufenen Verlustvortrag.

Das Finanzamt (FA) bejahte daraufhin die Gewinnerzielungsabsicht des Betriebs gewerblicher Art (BgA) und setzte erstmals für 1994 einen Gewerbesteuermessbetrag fest, da nach Auffassung des FA nur auf die Ergebnisse ab dem Jahr der Einlage abzustellen sei. Demgegenüber argumentierte die Gemeinde, dass bei jedem Betrieb auf den Totalgewinn - von der Betriebsgründung bis zur Beendigung - abzustellen sei. Damit wären für die Beurteilung der Frage der Gewinnerzielungsabsicht auch die Verluste der Jahre 1968 bis 1993 mit einzubeziehen.

Diesem Argument folgte das Finanzgericht (FG) Düsseldorf (Urteil vom 10.07.2003, EFG 2003, S. 1408) und gab der Klage der Gemeinde statt. Im anschließenden Revisionsverfahren warf der BFH jedoch die Frage auf, ob das Bestehen eines Dauerverlustbetriebs zu einer vGA führt. Der BFH argumentierte dabei wie folgt:

*„Die Klägerin erlitt mit ihrem BgA fortlaufend und auch in den Streitjahren Verluste. Der von ihr unterhaltene Bäderbetrieb ist nach den tatrichterlichen Feststellungen des FG, die den Senat binden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -), strukturell verlustbringend. Abhilfe könnte nach Lage der Dinge nur ein monetärer Verlustausgleich durch die Trägerkörperschaft bringen. Auf einen derartigen Ausgleich würde ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Klägerin messen lassen muss, aber nicht verzichten. Ein solcher wäre nach Lage der Dinge nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich der Trägerkörperschaft obliegen und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen.“*

Andererseits - so der BFH - verlange die

*„Annahme einer vGA auf der Ebene der Körperschaft, dass sich daraus beim Gesellschafter oder - im Falle eines BgA - bei der Trägerkörperschaft objektiv ein zurechenbarer (materieller) Vorteil ergeben kann. Es ließe sich einwenden, dass der BgA mit der Unterhaltung des Bäderbetriebs allgemeine öffentliche Leistungen an die Bürger erbringt und nicht im engeren Sinne (kommunale Pflicht-)Aufgaben der Trägerkörperschaft wahrnimmt, die geeignet wären, bei dieser einen Vorteil auszulösen.“*

Zu bedenken sei auch:

*„Bei einem BgA, der nicht in einer privatrechtlichen Gesellschaftsform, sondern in rechtlich unselbständiger Weise betrieben wird, könnte allerdings dem Umstand Bedeutung beizumessen sein, dass ein solcher Betrieb strukturell nur auf Einnahme-, nicht aber auf Gewinnerzielung angelegt ist. Er wird - nicht zuletzt aus Gründen der Wettbewerbsneutralität - auch ohne Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht besteuert (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Darin könnte ohne Rücksicht auf Wettbewerbsgesichtspunkte die gesetzliche ‚Akzeptanz‘ dauerdefizitärer BgA zu sehen sein.“*

## **2.2 Beitrittsaufforderung an das BMF**

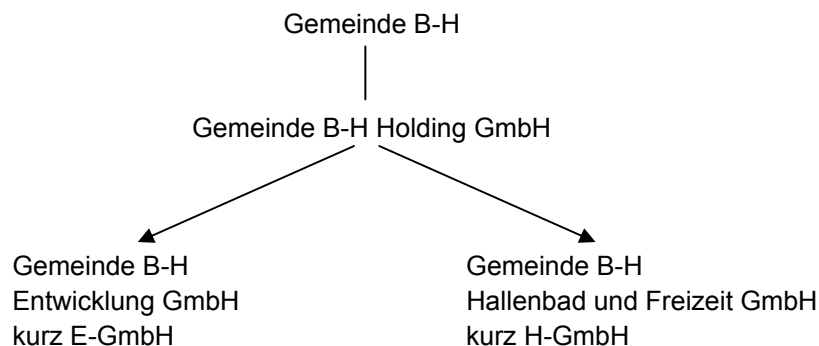
Da die Rechtslage nicht eindeutig war, forderte der BFH mit Beschluss vom 25.01.2005 (BStBl 2006 II S. 190) das BMF zum Verfahrensbeitritt auf. Angesichts der drohenden Folgen für die Kommunen im Falle des Bejahens einer vGA nahmen die kommunalen Spitzenverbände nach

bekannt werden dieses Beschlusses Kontakt zum BMF auf und drängten auf eine Aufrechterhaltung des Querverbundes und somit auf eine Stellungnahme zugunsten der Kommunen. Es kann nun darüber spekuliert werden, ob beim BMF für die Frage des Beitritts die fiskalischen Interessen, das Interesse an einer Klärung durch das höchste FG oder andere Gesichtspunkte die ausschlaggebende Rolle spielten. Tatsache ist, dass das BMF dem Verfahren nicht beitrug und keine Stellungnahme zu den vom BFH aufgeworfenen Fragen abgab.

Allerdings kam es im Verfahren I R 8/04 (a. a. O.) zu keinem Urteil des BFH, da der Kläger im Herbst 2006 die Klage mit Zustimmung des FA zurücknahm. Vom BMF war auf die Nachfrage, ob der Querverbund damit wieder als gesichert angesehen werden könne, zu vernehmen, dass man dort über die Klagerücknahme nicht „glücklich“ war. Vor dem BFH seien aber bereits weitere ähnlich gelagerte Fälle anhängig, so dass in absehbarer Zeit mit einer endgültigen Entscheidung des BFH zu dieser Frage zu rechnen sei.

### 2.3 Verfahren I R 32/06

In diesen Verfahren stritt sich eine Gemeinde in Nordrhein-Westfalen mit dem FA über die zutreffende steuerliche Beurteilung einer geschäftsleitenden Holding und deren Tochtergesellschaften. Alleinige Gesellschafterin der Holding war die Gemeinde (vgl. nachfolgende Skizze).



Während die E-GmbH im Streitjahr einen Gewinn von rd. 228 T€ erzielte, erwirtschaftete die H-GmbH einen Verlust in Höhe von rd. 553 T€.

Für die Holding ergab sich aufgrund der Gewinnabführung von 228 T€ und der Verlustübernahme von 553 T€ unter Berücksichtigung des eigenen Ergebnisses ein Jahresfehlbetrag von 338 T€. Das Finanzamt folgte der Steuererklärung nicht. Es erkannte die Verlustübernahme nicht an und unterwarf bei der Holding „nur“ den von der E-GmbH abgeführten Gewinn zzgl. des eigenen Ergebnisses der Holding der Körperschaftsteuer.

Die Klage vor dem FG Düsseldorf (Urteil vom 07.02.2006, EFG 2006, S. 107) war nur teilweise erfolgreich. Möglicherweise unter dem Eindruck der vom BFH im Verfahren I R 8/04 aufgeworfenen Rechtsfragen beurteilte das FG bei der Holding den Saldo aus den übernommenen Ergebnissen von rd. 325 T€ (+ 228 - 553) als vGA und erhöhte den sich bei der Holding dann ergebenden Gewinn aus der eigenen Geschäftstätigkeit (rd. 13 T€) noch um einen Gewinnzuschlag in Höhe von 3 % von rd. 781 T€ (= 553 T€ + 228 T€).

Im anschließenden Revisionsverfahren entschied der BFH wie folgt:

„1. Die Begründung einer Organschaft zwischen verschiedenen kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer GmbH als Organgesellschaften und einer kommunalen Holding-GmbH als Organträgerin ist grundsätzlich nicht als missbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 Abs. 1 AO anzusehen.

...

3. Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer vGA.“

Der BFH sah zwar die Holding-„Konstruktion“ als zulässige Gestaltung an, stellte aber auf Ebene der H-GmbH eine vGA in Höhe von 553 T€ zu Gunsten der Gemeinde fest. Der Ansatz eines Gewinnzuschlags (vermutlich 3 % von 553 T€) unterblieb im Streitfall wegen des Verböserungsverbots. Da nach Hinzurechnung der vGA das steuerliche Ergebnis der H-GmbH ausgeglichen war, hatte die Holding somit den von der E-GmbH erzielten Gewinn zzgl. ihres eigenen Ergebnisses zu versteuern.

## 2.4 Wertung des Urteils

Das Urteil vom 22.08.2007 (a. a. O.) sorgte zu Recht für entsprechende Unruhe bei den Kommunen und deren steuerlichen Beratern. Dabei ist aber zu beachten, dass die dem Verfahren I R 32/06 (a. a. O.) zugrunde liegende Fallgestaltung nie querverbundsfähig war. Denn die von den beiden Tochtergesellschaften E-GmbH und H-GmbH ausgeübten Tätigkeiten (Grundstücksentwicklung und Freizeiteinrichtungen) waren weder gleichartig noch waren die Betriebe technisch-wirtschaftlich miteinander verbunden. Das Verfahren hatte deshalb keine Aussicht auf Erfolg.

## 2.5 Folge des Urteils: BMF Schreiben vom 07.12.2007

Positiv an dem Streitfall ist jedoch, dass die Finanzverwaltung nunmehr gezwungen war, sich zu positionieren. Die Auswirkungen auf die kommunalen Finanzen sorgten für einen massiven Druck der kommunalen Spitzenverbände. Schätzungen gehen allein im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs von einem Volumen von ca. 1,4 Mrd. € aus.

Es verwundert deshalb nicht, dass die parlamentarische Staatssekretärin beim BMF bereits in der Bundestagssitzung vom 07.11.2007 (BT-Drucksache 2007 S. 12689) auf eine Anfrage aus dem Parlament zu den Folgen des BFH-Urteils für die zahlreichen Querverbände in Deutschland wie folgt Stellung nahm:

„Der Bundesregierung ist die Bedeutung der steuerlichen Querverbände für die Kommunen bekannt. Sie wird sich daher dafür einsetzen, dass das BFH-Urteil vom 22. August zunächst nicht allgemein angewendet wird.“

Zugleich wies sie aber auch auf eine zu erwartende gesetzliche Regelung hin:

*„Ich gehe davon aus, dass eine gesetzliche Regelung notwendig sein wird. Ich kann aber noch nicht sagen, in welche Richtung diese Regelung zielen wird, weil wir das Urteil bisher noch nicht ausgewertet haben. Dieses Urteil wird über den entschiedenen Einzelfall hinaus vorerst nicht angewendet. Das wird aber auf Dauer nicht haltbar sein, sodass sich der Gesetzgeber diesbezüglich Gedanken macht.“*

Die schnelle Reaktion der Politik und des BMF ist zu begrüßen. Ob die angekündigte gesetzliche Regelung aber noch in dieser Legislaturperiode kommt, ist eher zu bezweifeln. Zumindest scheint bis dahin aber der „status quo“ gesichert.

Zuzustimmen ist auch der Aussage, dass es der Rechtsentwicklung auf Dauer nicht dienlich sein kann, auf Urteile des BFH mit einem Nichtanwendungserlass zu reagieren. Allerdings steht das BMF-Schreiben vom 07.12.2007 (a. a. O.) auch nicht im Widerspruch zum Urteil des BFH vom 22.08.2007 (a. a. O.). Denn wie bereits erwähnt, war die dort entschiedene Fallkonstellation nicht querverbundsfähig. Einen „echten“ Querverbundsfall mit

- einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und Verkehrsbetrieben oder
- einer Gewinn- und Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und Bäder- oder Freizeitbetrieben bei bestehender enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht

hatte der BFH nach unserem Kenntnisstand bisher nicht zu entscheiden. Er dürfte nach der Klarstellung durch das BMF auch nicht mehr rechtshängig werden.

Unseres Erachtens handelt es sich bei dem BMF-Schreiben vom 07.12.2007 (a. a. O.) nicht nur um einen „normalen“ oder „üblichen“ Nichtanwendungserlass. Das Schreiben beinhaltet darüber hinaus die eindeutige Klarstellung, dass die seit Jahrzehnten bestehenden Anforderungen und Regularien des steuerlichen Querverbunds weiter uneingeschränkt gelten und dies nicht nur für Betriebe gewerblicher Art (Regie- oder Eigenbetriebe, Kommunalunternehmen), sondern auch für Eigengesellschaften in der Rechtsform der GmbH oder für Holding-Konstruktionen. Was für BgA nicht zulässig ist, kann auch für GmbH- oder Organschaftsfälle nicht zulässig sein. Das hat das BMF-Schreiben nochmals klar herausgestellt.

*„Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war nach Abschn. 5 Abs. 11a KStR 1995 die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten in Eigengesellschaften unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO zu beurteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist nach R 7 Abs. 2 KStR 2004 bei der Einkommensermittlung der Eigengesellschaft das Vorliegen einer vGA nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, wenn Tätigkeiten zusammengefasst werden, die in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) nicht hätten zusammengefasst werden können. Diese Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung von Tätigkeiten durch sonstige Gestaltungen, z.B. in Form von Organschaften.“*

### 3. Schlussbemerkung

Wider Erwarten hat die gerichtliche Auseinandersetzung doch noch - jedenfalls aus Sicht der Kommunen und ihrer Betriebe - einen positiven Ausgang gefunden. Es wäre wünschenswert, wenn die seit langem erwartete gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Kommunen zeitnah erfolgen würde.

## II. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Wasseranschlussbeiträgen EuGH: Wasseranschlussbeiträge unterliegen dem gleichen Steuersatz wie eine Wasserlieferung

Fast acht Jahre lang herrschte Ungewissheit darüber, ob Wasseranschlussbeiträge, wie es Jahrzehnte Praxis war, dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7 % oder wie von der Finanzverwaltung seit August 2000 gefordert, dem Regelsteuersatz von derzeit 19 % unterliegen.

### 1. Urteil des BFH vom 28.01.1988

Mit Urteil vom 28.01.1988 (BStBl II S. 473) entschied der BFH entgegen der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil vom 19.03.1982, Az. 8 C 46/81, BB 1982, S. 1037), dass die Beiträge für die Herstellung der Wasserhauptleitungen steuerbare Umsätze darstellen und somit der Umsatzsteuer unterliegen. Der Leitsatz des Urteils lautete:

*„Eine Leistung gegen Entgelt kann dadurch erbracht werden, daß eine Stadt durch die Herstellung von öffentlichen Wasserhauptleitungen unter Beitragserhebung den Berechtigten die Möglichkeit verschafft, die der Beitragspflicht unterliegenden Grundstücke an das öffentliche Versorgungsnetz anzuschließen.“*

Dabei komme es nicht darauf an, dass die Stadt aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Verpflichtung leistet und ob der Leistungsempfänger die Leistung der Gemeinde wünscht.

Der BFH machte in seiner Entscheidung vom 28.01.1988 (a. a. O.) noch folgende Anmerkung:

*„Der Senat braucht nicht auf die Frage einzugehen, ob der allgemeine oder der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommt (§ 12 UStG 1980). Das FA hat die umstrittenen Umsätze mit dem ermäßigten Satz zur Umsatzsteuer herangezogen. Dem Senat wäre mithin durch das Verböserungsverbot eine Korrektur verwehrt, falls er zu dem Ergebnis käme, die Steuer hätte mit dem allgemeinen Satz erhoben werden müssen.“*

Diese Anmerkung veranlasste das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen in der Verfügung vom 13.07.1988 (DStZ 1988, S. 252) zum Urteil wie folgt Stellung zu nehmen:

*„Die Frage des anzuwendenden Steuersatzes hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil ausdrücklich offen gelassen. Auf die fraglichen Leistungen ist weiterhin der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Damit verbleibt es bei der Regelung in Tz. 92 des Erlasses vom 27.12.1983 (BStBl I S. 567).“*

In Tz. 92 des genannten BMF-Schreibens heißt es:

*„Unselbständige Nebenleistungen (vgl. Tz. 6) zu den begünstigten Umsätzen von Wasser sind insbesondere*

1. *das Vermieten von Wassermessgeräten (RFH-Urteil vom 4.7.1930 - V A 9377 29, RStBl 1930 S. 623).*
2. *das Legen und Unterhalten von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hausanschlüsse (RFH-Urteil vom 20.5.1932 - V A 441/32, RStBl 1933 S. 275; BFH-Urteil vom 25.2.1960 - V 39/58 U, BStBl 1960 III S. 181), auch wenn dafür als Entgelt Wasseranschlussbeiträge erhoben oder Baukostenzuschüsse gefordert werden (RFH-Urteil vom 29.9.1930 - V A 884/29, StW 1931 Nr. 390).“*

In der Folgezeit wurden die Herstellungsbeiträge - wie bereits vor Bekanntgabe der BFH-Entscheidung jahrelang praktiziert - unter Anwendung der Verfügung vom 13.07.1988 (a. a. O.) bzw. des BMF-Schreibens vom 27.12.1983 (a. a. O.) dem ermäßigten Steuersatz unterworfen.

## **2. Verfügungen der Oberfinanzdirektionen im Jahr 2000**

Im Frühjahr 1999 und somit mehr als zehn Jahre nach Bekanntgabe der Entscheidung vom 28.01.1988 (a. a. O.) stellten verschiedene Oberfinanzdirektionen (OFD) erste Überlegungen zur Frage des Steuersatzes an, die der BFH „obiter dictum“ und außerhalb des Klagegegenstandes aufgegriffen hatte. Sie kamen zu dem Ergebnis, dass der Regelsteuersatz und nicht der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei, wenn das Legen der Wasserleitung keine Nebenleistung zur (späteren) Wasserlieferung, sondern eine eigene Hauptleistung darstelle.

Beispielhaft sei hier die OFD München genannt, die mit Schreiben vom 06.08.1999 (StEd 1999, S. 681) die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes verneint, wenn *„Schuldner der Wasseranschlussbeiträge bzw. Baukostenzuschüsse und Empfänger der Wasserlieferung nicht identisch sind“*. Werde ein bereits erschlossenes Grundstück veräußert, fallen Anschlussleistung und Wasserlieferung auseinander, weshalb es sich nicht mehr um eine Nebenleistung handeln könne. Es handle sich dann um zwei selbstständig zu beurteilende Hauptleistungen.

Gleiche oder ähnlich lautende Verfügungen anderer OFD führten in den einzelnen Bundesländern hinsichtlich der Frage der Nebenleistung zu regen Diskussionen zwischen den steuerlichen Vertretern der Wasserversorger und den Länderfinanzministerien.

Einzelne Länder ließen sich davon überzeugen, dass die Wasserlieferung an einen Bauträger im Rahmen der Bautätigkeit ausreicht, um die Herstellung der Wasserhauptleitung als Nebenleistung zu qualifizieren, auch wenn das Grundstück anschließend vom Bauträger und damit vor Erstbezug weiterveräußert wird. Andere Bundesländer hingegen konnten sich dieser Auffassung nicht anschließen.

Ergebnis dieser kontroversen Diskussionen auf Bund-Länder-Ebene war schließlich das BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (BStBl I S. 1185, veröffentlicht am 12.08.2000). Darin vertrat das BMF erstmals eine von der bis dato geltenden Rechtslage abweichende Auffassung.



Wörtlich heißt es:

*„Zahlungen an ein Wasserversorgungsunternehmen für das Legen von Wasserleitungen (Lieferleitungen) einschließlich der Hauswasseranschlüsse (sog. Wasseranschlussbeiträge, Baukostenzuschüsse oder Hausanschlusskosten) sind Entgelt für die umsatzsteuerpflichtige Leistung ‚Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz‘. Die Leistung ist als selbstständige Hauptleistung anzusehen, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegt.“*

Für Wasseranschlüsse, die vor dem 12.08.2000 gelegt wurden, gilt lt. Verfügung der OFD München vom 28.05.2001 (Beratungsdienst für Kommunalbetriebe 44/2001) die alte Rechtslage weiter. In diesem Schreiben stellt die OFD München auch klar, dass es für die Beurteilung als Nebenleistung nicht auf die Menge des gelieferten Wassers ankomme. Daher reiche (für die Vergangenheit) die Lieferung von Bauwasser zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes aus.

### **3. Urteil des sächsischen Finanzgerichts**

Die geänderte Auffassung des BMF stieß bei den Betroffenen auf wenig Gegenliebe und so war es nur eine Frage der Zeit, bis der erste Rechtsstreit in dieser Frage vor einem Finanzgericht ausgetragen wurde.

Am 24.09.2003 entschied das sächsische FG mit nicht rechtskräftigem Urteil (EFG 2004, S. 689) wie folgt:

*„Die von einem Wasserversorger gegenüber den jeweiligen Endabnehmern erbrachten Leistungen, nämlich die Lieferung von Wasser und die Errichtung von Lieferleitungen einschließlich der Hausanschlussleitung, stellen insgesamt die einheitliche Leistung ‚Lieferung von Wasser‘ dar, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Die Errichtung der Leitungen ist Nebenleistung zur Wasserlieferung, da sie für die Kunden das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können.“*

### **4. Revisionsverfahren vor dem BFH/Verfahrensbeitritt des BMF**

Im daran anschließenden Revisionsverfahren äußerte auch der BFH Zweifel an der Rechtsauffassung des BMF und forderte dieses mit Beschluss vom 18.01.2005 (V R 61/03, BFH/NV 2005, 812) zum Verfahrensbeitritt auf. Erwartungsgemäß antwortete das BMF, dass es keinen Anlass sehe, von der im BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (a. a. O.) vertretenen Auffassung abzuweichen.

### **5. EuGH-Verfahren C-442/05<sup>1</sup>**

Nachdem die Stellungnahme des BMF die Zweifel des BFH an der Anwendung des Regelsteuersatzes nicht ausräumen konnte, legte der BFH den Rechtsstreit mit Beschluss vom

---

<sup>1</sup> ABI. C 60, S. 18 vom 11.03.2006  
(<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:060:0018:0018:DE:PDF> - gesichtet 21.04.2008)

03.11.2005 (V R 61/03, BStBl 2006 II S. 149) dem EuGH zur Vorabentscheidung vor und bat um Beantwortung folgender Rechtsfrage:

*„Fällt die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Hausanschluss) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ i.S. der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... (Anhang D Nr. 2 und Anhang H Kategorie 2)?“*

Der EuGH entschied diese Frage am 03.04.2008 (Az. C-442/05) wie folgt:

*„Zwar sind die ‚Lieferungen von Wasser‘ in der Sechsten Richtlinie nicht definiert, doch ist den Richtlinienbestimmungen auch nicht zu entnehmen, dass dieser Begriff für jeden Anhang, in dem er erwähnt ist, unterschiedlich auszulegen wäre. Da der Hausanschluss, wie sich aus Randnr. 34 des vorliegenden Urteils ergibt, für die Wasserversorgung der Allgemeinheit unentbehrlich ist, fällt er daher auch unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ in Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie.“*

...

*„Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefrage des Weiteren zu antworten, dass Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ das Legen eines Hausanschlusses fällt, das wie im Ausgangsverfahren in der Verlegung einer Leitung besteht, die die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks ermöglicht.“*

Ergebnis:

Da die Wasserleitung für die Wasserversorgung unentbehrlich ist, fällt der Hausanschluss lt. EuGH unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ und unterliegt damit ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

Die Entscheidung des EuGH bedarf zwar noch der Umsetzung auf nationaler Ebene durch den BFH. Das Urteil in dem Revisionsverfahren V R 61/03 dürfte aber in Kürze ergehen.

## **6. Weitere Revisionsverfahren/Steuersatz in Bauträgerfällen**

Neben dem unter dem Az. V R 61/03 geführten Verfahren ist beim BFH ein weiteres unter dem Az. V R 27/06 anhängig.

Mit Urteil vom 17.02.2006 (EFG 2006, S. 938) entschied das FG Düsseldorf, dass der Anschluss an das öffentliche Wasserversorgungsnetz einschließlich der Hausanschlüsse keine umsatzsteuerliche Nebenleistung darstelle, wenn der Empfänger der Anschlussleistung mit dem Empfänger der Wasserlieferungen nicht identisch sei; das bedeutet, dass der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist.

Dem Urteil des FG Düsseldorf sind folgende Leitsätze vorangestellt:

*„1. Baukostenzuschüsse und Anschlussbeiträge, die Bauunternehmen und Bauträgern auf deren Bestellung für die Erstellung der Hausanschlüsse berechnet werden, stellen kein*

*vorausbezahltes Entgelt von dritter Seite für Wasserlieferungen an die späteren Bewohner der Häuser dar.*

2. *Derartige Anschlussleistungen unterliegen nicht als unselbständige Nebenleistung dem ermäßigten Steuersatz für Wasserlieferungen, da gegenüber verschiedenen Personen erbrachte Leistungen zueinander generell nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen können.*
3. *Nichts anderes gilt, wenn die Bauunternehmer und Bauträger geringfügige Wassermengen in Anspruch genommen haben, da die erbrachten Anschlussleistungen für die Bauunternehmer und Bauträger den eigenen Zweck erfüllen, ihren Kunden an das öffentliche Versorgungsnetz angeschlossene Häuser liefern zu können.“*

Dieses Urteil betrifft vor allem Anschlussbeiträge gegenüber Bauträgern, da diese die Wasserhausanschlüsse legen lassen, um nach weiteren Baumaßnahmen an das Wassernetz angeschlossene Wohnungen oder Häuser verkaufen zu können. Die spätere Wasserlieferung erfolgt erst an die Wohnungseigentümer. Deshalb kann der Wasseranschluss - so die Sichtweise des FG - keine Nebenleistung zur Wasserlieferung sein, da die Wasserlieferung an einen anderen Abnehmer erfolgt (keine Nebenleistung ohne Hauptleistung). Auch das Argument, dass es sich um eine Vorauszahlung von Dritter Seite für die Wasserlieferung an die späteren Wohnungseigentümer handelt, fand kein Gehör. Selbst geringfügige Wasserentnahmen, die zur Errichtung der Gebäude notwendig sind, ändern daran nichts. Denn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers stellt der sog. Bauwasserbezug nur eine Voraussetzung für den späteren Verkauf der Gebäude dar.

Offen ist, ob der BFH das Urteil des EuGH vom 03.04.2008 tatsächlich so deutet, dass die Herstellung einer Anschlussleitung stets wie eine Wasserlieferung zu beurteilen ist, oder ob der BFH unter Berücksichtigung seiner jahrzehntealten Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Haupt- und Nebenleistung in „Bauträgerfällen“ den ermäßigten Steuersatz in Frage stellen wird. Wörtlich heißt es in dem EuGH-Urteil:

*„Da der Hausanschluss ... für die Wasserversorgung ... unentbehrlich ist, fällt er ... unter den Begriff ‚Lieferungen von Wasser‘ in Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie.“*

Eine abweichende steuerliche Beurteilung im Revisionsverfahren V R 27/06 wäre hiernach nicht möglich. Denn eine Wasserleitung ist auch dann unentbehrlich, wenn die erste Wasserlieferung nicht an den (ursprünglichen) Beitragsschuldner erfolgt. Bleibt zu hoffen, dass der BFH dies ebenso sieht oder die Finanzverwaltung nach Ergehen der Entscheidung des BFH im Verfahren V R 61/03 für eine entsprechende Klarstellung sorgt. Berücksichtigt man allerdings, dass sich bereits im Frühjahr 2000 die Umsatzsteuerreferenten der Länder und des Bundes hierüber nicht einig waren (siehe unter 2.), könnten Zweifel an einer baldigen Klarstellung in Bauträgerfällen bestehen. Schlimmstenfalls könnte der BFH in ein paar Jahren gezwungen sein, in diesen Fällen erneut ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. Bis zu einer endgültigen Klärung könnten dann erneut mehrere Jahre vergehen.

Wir empfehlen, bis zur Klärung dieser Frage in Bauträgerfällen weiterhin den Regelsteuersatz anzuwenden.

## 7. Vorgehensweise in der Praxis aufgrund der Entscheidung des EuGH

Gerichtsurteile geben die bestehende Rechtslage wieder. Das Urteil des EuGH vom 03.04.2008 entfaltet daher ebenso wie das wohl in Kürze ergehende Anschlussurteil des BFH nicht nur Wirkung für die Zukunft, sondern auch für die Vergangenheit.

In den entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 04.07.2000 erlassenen Beitragsbescheiden wurde aber der allgemeine Steuersatz ausgewiesen und damit ein höherer als gesetzlich geschuldet, so dass die Regelung des § 14 c Abs. 1 UStG zur Anwendung kommt. Die Vorschrift lautet:

*„Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag.*

*Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden.“*

Das bedeutet, dass der Wasserversorger - und damit der Anschlussnehmer - nur dann von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes profitiert, wenn er die Rechnungen (Beitragsbescheide) berichtigt. Die Folgen der Berichtigung treten jedoch nicht rückwirkend für das Jahr der Bekanntgabe des ursprünglichen Beitragsbescheides ein, sondern erst für den Zeitpunkt, in dem die Rechnung (der Bescheid) berichtigt wurde (vgl. § 17 Abs. 1 UStG). Insoweit bedarf es keines Antrags auf Änderung der früheren Umsatzsteuerfestsetzungen (ab 2000), um eine Verjährung zu verhindern. Die zu viel entrichtete Umsatzsteuer erhält der Wasserversorger für den Monat zurück, in dem er den geänderten Beitragsbescheid mit verringertem Steuerausweis erlässt.

Seit der durch BMF-Schreiben vom 04.07.2000 (a. a. O.) geforderten Anwendung des Regelsteuersatzes sind mittlerweile fast acht Jahre vergangen. Die Anzahl der zwischenzeitlich erlassenen Beitragsbescheide dürfte deshalb sehr hoch sein. Fraglich ist, ob der Wasserversorger in allen Fällen zu einer Berichtigung des Beitragbescheids verpflichtet ist.

Die Festsetzung von Beiträgen unterliegt der Verjährung und viele Bürger haben gegen die Beitragsbescheide mit dem Regelsteuersatz keinen Widerspruch eingelegt. Die Verjährungsfrist für Bescheide, für die die Abgabenordnung (AO) anzuwenden ist, beträgt vier Jahre, für Bescheide nach AVB gilt eine Verjährung von drei Jahren.

Ob die Wasserversorger die Beitragsbescheide nur in den Fällen ändern sollten, in denen der Anspruch noch nicht verjährt ist und von den Beitragszahlern tatsächlich auch geltend gemacht wird, oder auch in allen anderen Fällen, müssten sie unter Abwägung des betrieblichen Aufwands und des zu erwartenden Imagegewinns (bzw. Imageschadens) selbst entscheiden.