

# **Der ermäßigte Umsatzsteuersatz für Wasserlieferungen und den Bau von Wasserleitungen**

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

<b>Inhaltsübersicht</b>	<b>Seite</b>
<b>1 Ausgangsfragen</b>	<b>113</b>
<b>2 Entscheidung des BVerwG vom 19.03.1982</b>	<b>114</b>
<b>3 Entscheidung des BFH vom 28.01.1988</b>	<b>114</b>
<b>4 Verfügungen von Oberfinanzdirektionen in den Jahren 1999/2000</b>	<b>114</b>
<b>5 Entscheidung des EuGH vom 03.04.2008</b>	<b>115</b>
<b>6 Folgenentscheidung des BFH vom 08.10.2008</b>	<b>115</b>
<b>7 Entscheidung des BGH vom 18.04.2012</b>	<b>116</b>
<b>8 Offene Frage auch nach der Entscheidung des BFH vom 07.02.2018</b>	<b>117</b>
<b>9 BMF-Schreiben vom 04.02.2021</b>	<b>117</b>
<b>10 Anschlussbeiträge/Baukostenbeiträge (Rohrnetzbeitrag)</b>	<b>119</b>
<b>11 Ausblick</b>	<b>120</b>

## 1 Ausgangsfragen

Dem, der sich mit der Rechtsprechung von BVerwG, BGH, BFH und EuGH zum ermäßigten Steuersatz im Wasserbereich beschäftigt, mag sich die Frage stellen, wie weit der ermäßigte Steuersatz reicht (gilt er auch für den Wasserhahn im Baumarkt?) und ob er noch zeitgemäß ist. Letztere Frage stellt sich für den Prüfungsverband nicht – er hat kein Mandat in der politischen Willensbildung. Um die erste Frage geht es aber im Folgenden.

Auf den ersten Blick sieht es nach einer klaren und leicht verständlichen Regelung aus. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG unterliegt die Lieferung von Wasser dem ermäßigten Steuersatz.

Allerdings beinhaltet Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG bereits einige Einschränkungen. Der ermäßigte Steuersatz soll nicht gelten für

- Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird,
- Heilwasser und
- Wasserdampf,

so dass im Ergebnis der ermäßigte Steuersatz nur für Leitungswasser gilt.

Zum Transport des Wassers bedarf es einer Wasserleitung. In diesem Zusammenhang ergeben sich folgende Fragen:

- Wo endet die Wasserlieferung? Am Wasserzähler (im Keller) oder am Wasserhahn in der Küche oder im Badezimmer? Denn dort verlässt das Wasser die Wasserleitung. Während letztere Frage im Schrifttum bisher nicht behandelt wurde und uns auch kein Finanzgerichtsverfahren hierzu bekannt ist, wird seit über 20 Jahren darüber gestritten, wie die von den Wasserversorgern erhobenen Erschließungsbeiträge (auch Rohrnetzkostenbeiträge genannt) und die Hausanschlusskostensätze umsatzsteuerlich zu behandeln sind (siehe nächste Frage).
- Unterliegen Herstellungsbeiträge und Hausanschlusskostensätze überhaupt der Umsatzsteuer, wenn zu diesem Zeitpunkt noch keine Wasserlieferung erfolgt?
- Welcher Steuersatz gilt, wenn bei der Herstellung eines Hausanschlusses nicht der Wasserversorger selbst, sondern die bauausführende Firma direkt mit dem Hauseigentümer abrechnet?

Zu all diesen Fragen gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen, und nicht alle Urteile entstammen der Rechtsprechung der Finanzgerichte. Die einzelnen Entscheidungen sollen nachfolgend in chronologischer Reihenfolge dargestellt werden, aus der die Vielschichtigkeit der Entwicklung deutlich wird.

## 2 Entscheidung des BVerwG vom 19.03.1982

In dieser Entscheidung – 8 C 46/81 – kam das BVerwG – obwohl für Steuerfragen nicht zuständig und wohl ohne Rückkoppelung mit dem BFH – zu dem Ergebnis, dass Herstellungsbeiträge für eine Wasserversorgungsanlage nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Das BVerwG urteilte:

*„Der von einer Gemeinde erhobene Wasseranschlussbeitrag unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Er ist kein Entgelt für eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.“*

In einem weiteren Verfahren vor dem BVerwG (8 C 45/85) zur selben Frage konnte der Bundesminister der Finanzen in einer Stellungnahme (vom 27.08.1985, IV A 2 - S 7100 - 46/85) die Auffassung der Finanzverwaltung, warum Wasseranschlussbeiträge steuerbare Leistungen darstellen und der Umsatzsteuer unterliegen, darlegen und argumentierte dazu wie folgt:

*„... sind Versorgungsbetriebe als Unternehmer i.S. von § 2 UStG anzusehen. Das gilt sowohl für privatrechtlich als auch für öffentlich-rechtlich organisierte Betriebe. Bei öffentlich-rechtlicher Rechtsform ist nach der für die Umsatzsteuer maßgebenden körperschaftsteuerlichen Betrachtung ein der Wasserversorgung dienender Betrieb einer Gemeinde als Betrieb gewerblicher Art anzusehen (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 Abs. 3 KStG). Für die Abgrenzung der hoheitlichen von der wirtschaftlichen Tätigkeit ist der sachliche Inhalt der entfalten Tätigkeit entscheidend. Ob der Versorgungsbetrieb Vergütungen für seine Tätigkeit als privatrechtliche Entgelte fordert oder aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Gebühren- oder Beitragssatzung erhebt, ist daher für die Besteuerung unbeachtlich (BFH-Urteil vom 26.2.1957 I 32 7/56 U, BStBl III S. 146) ...“*

In der Folge bejahte das BVerwG die Steuerbarkeit von Anschlussbeiträgen und Hausanschlusskostenersätzen.

## 3 Entscheidung des BFH vom 28.01.1988

In seiner Entscheidung vom 28.01.1988 – V R 112/86 – bejahte auch der BFH die Steuerbarkeit, führte aber in einem „obiter dictum“ aus, das Gericht brauche nicht auf die Frage einzugehen, ob der allgemeine oder der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung komme. Das Finanzamt habe den ermäßigten Steuersatz herangezogen; einer Korrektur stehe das Verböserungsverbot entgegen. Diese Äußerung führte ab 1999 zu weiteren Diskussionen.

## 4 Verfügungen von Oberfinanzdirektionen in den Jahren 1999/2000

Gut zehn Jahre nach der Entscheidung des BFH verfügte am 01.04.1999 die OFD Hannover (S 7100 - 174 - StO 352/S 7100 - 400 - StH 533), der Regelsteuersatz komme zur Anwendung, wenn das Legen der Wasserleitung keine Nebenleistung zur späteren Wasserlieferung darstelle. Dies sei der Fall, wenn der Empfänger der Anschlussleistung nicht gleichzeitig der „erste“

Abnehmer einer Wasserlieferung sei. Das wäre z. B. in so genannten Bauträgerfällen der Fall. Der Bauträger erhält die Anschlussleistung, der spätere Hauseigentümer die erste Wasserlieferung.

Diese und weitere – eher fiskalisch ausgerichtete – Verfügungen von BMF und OFD führten zu vielen Fragen, etwa was gelte, wenn der Bauträger im Rahmen der Baumaßnahme Wasser abnehme oder wenn die Gemeinde das abgenommene Bauwasser nicht separat, sondern nur pauschal verrechne.

## 5 Entscheidung des EuGH vom 03.04.2008

Der EuGH entschied auf eine Vorlage des BFH (Beschluss vom 03.11.2005 – V R 61/03 – BFHE 212, 168, BStBl II 2006, 149) mit Urteil vom 03.04.2008, Rs. C-442/05, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Thorgau-Westelbien (UR 2008, 432, BFH/NV Beilage 2008, 212):

*„1. Art. 4 Abs. 5 und Anhang D Nr. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage sind dahin auszulegen, dass unter den Begriff 'Lieferungen von Wasser' im Sinne dieses Anhangs **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**, so dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, für diese Leistung als Steuerpflichtiger gilt.*

*2. Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 sind dahin auszulegen, 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. **Zudem können die Mitgliedstaaten konkrete und spezifische Aspekte der „Lieferungen von Wasser“** – wie das im Ausgangsverfahren fragliche Legen eines Hausanschlusses – mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz **belegen**, vorausgesetzt, sie beachten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem Gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt.“*  
[Hervorhebungen durch Verfasser]

## 6 Folgeentscheidung des BFH vom 08.10.2008

In seiner Folgeentscheidung schloss sich der BFH dem EuGH an und urteilte (V R 27/06 BStBl 2009 II S. 325):

*„Die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Legen eines Hausanschlusses) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt fällt unter den Begriff 'Lieferungen von Wasser' i.S. von § 12*

*Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG und ist deshalb mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern, wenn die Anschlussleistung nicht an den späteren Wasserbezieher, sondern an einen Bauunternehmer oder Bauträger erbracht wird.“*

Betrachtet man zunächst die Vorabentscheidung des EuGH, lassen sich folgende (im Tenor der EuGH-Entscheidung vom Verfasser fett dargestellte) Aussagen entnehmen:

(1) Zur Lieferung von Wasser rechnet auch das Verlegen des Hauanschlusses.

(2) Die Mitgliedstaaten können konkrete und spezifische Aspekte der „Lieferungen von Wasser“ – wie das im Ausgangsverfahren fragliche Legen eines Hausanschlusses – mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz belegen.

Zu (1)

Zur Lieferung von Wasser über die Wasserleitung ist diese Leitung zwingend erforderlich. Die Leitung dient keinem (eigenen) Hauptzweck. Der EuGH forderte dabei weder im Tenor noch in der Urteilsbegründung, dass dies nur gelte, wenn die besagte Leitung von einem Wasserversorger errichtet (gelegt) werde, und das Legen eine Nebenleistung zur (späteren) Hauptleistung der Wasserlieferung darstellen müsse. Es reiche, dass die Hausanschlussleitung der Verbindung des Gebäudes mit dem Versorgungsnetz diene.

Demzufolge kann der ermäßigte Steuersatz auch zur Anwendung kommen, wenn ein anderer als der Wasserversorger diese Leitung verlegt, also z. B. ein bauausführender Subunternehmer, der mit dem Wasserversorger abrechnet, oder ein Bauunternehmer, der die Leitung errichtet und direkt mit dem Hauseigentümer abrechnet.

Zu (2)

Den Mitgliedstaaten ist es möglich, weitere konkrete und spezifische Aspekte festzulegen, was unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ fällt.

Daher ist es unseres Erachtens denkbar, dass das Verlegen von Wasserleitungen (Rohren) im Rahmen der Hausinstallation durch den Installateur (also nach der Wasseruhr bis zum Wasserhahn) durch eine gesetzgeberische Entscheidung ebenfalls unter den Begriff „Legen von Wasserleitungen zum Zwecke der Wasserversorgung“ subsumiert wird.

## **7 Entscheidung des BGH vom 18.04.2012**

Unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH, dass eine Leitung, die ein Grundstück/ein Gebäude mit dem öffentlichen Wassernetz verbinde, dem ermäßigten Steuersatz unterliege, forderte ein Grundstückseigentümer von einem Bauunternehmen, das die Verlegung der Hausanschlussleitung direkt dem privaten Bauherrn in Rechnung gestellt hatte, eine Rechnungsberichtigung und die Umsatzsteuerdifferenz zwischen den angewandten Regel- und dem ermäßigten Steuersatz zurück.

Vor dem BGH (Urteil vom 18.04.2012 – VIII ZR 253/11 – hatte der Grundstückseigentümer schließlich Erfolg und die Baufirma musste die eingeforderte Differenz erstatten.

Demzufolge blieb die Baufirma zunächst auf der Differenz von 12 % „sitzen“. Denn das örtliche Finanzamt beharrte unter Hinweis auf entsprechende BMF-Scheiben darauf, dass der ermäßigte Steuersatz nur zur Anwendung komme, wenn die Leitung vom Wasserversorger errichtet bzw. bei Einschaltung eines Subunternehmers dem Bauherrn über den Wasserversorger in Rechnung gestellt werde.

Die Sache ging infolgedessen im Rahmen eines Klageverfahrens durch die Baufirma zum BFH und dieser entschied am 07.02.2018 – XI R 17/17 – unter Hinweis auf das BGH-Urteil folgerichtig:

*„Das Legen eines Hauswasseranschlusses ist auch dann als ‚Lieferung von Wasser‘ i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG anzusehen, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, das das Wasser liefert ....“*

## **8 Offene Frage auch nach der Entscheidung des BFH vom 07.02.2018**

Die Entscheidung des BFH vom 07.02.2018 führte in der Praxis dazu, dass mit den Bauarbeiten beauftragte Subunternehmer das Legen von Hausanschlussleitungen gegenüber den Wasserversorgern mit 7 % abrechneten. Denn eine Einschränkung darauf, dass der ermäßigte Steuersatz nur gelte, wenn die Baufirma direkt mit dem Bauherrn abrechne, ist der Entscheidung des BFH nicht zu entnehmen.

## **9 BMF-Schreiben vom 04.02.2021**

Mit diesem Schreiben versucht nun das BMF, 30 Jahre nach der ersten Entscheidung des BFH vom 28.01.1988 zur Steuerbarkeit bzw. Steuerpflicht von Rohrnetzkostenbeiträgen und Hausanschlusskostenersätzen die letzten offenen Fragen zu klären.

Das Schreiben lautet:

### *„1. Legen eines Hauswasseranschlusses*

*Ein Hauswasseranschluss ist die Verbindungsstelle zwischen der Wasserleitung des Versorgungsunternehmers und den Leitungen des Verbrauchers bzw. den Hauseinführungen. ‚Legen eines Hauswasseranschlusses‘ ist die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks durch den Wasserversorger oder einen Bauunternehmer. ‚Legen eines Hauswasseranschlusses‘ umfasst alle Leistungen, die der den Anschluss verlegende Unternehmer gegenüber seinem Leistungsempfänger erbringt. Dabei umfasst die Begünstigung auch übliche Nebenleistungen, wie z. B. den Bodenaushub, wenn diese von demselben Unternehmer erbracht werden und der Hauptleistung ‚Legen eines Hauswasseranschlusses‘ ausschließlich und unmittelbar dienen.*

*Nicht begünstigt sind dagegen Eingangsleistungen gegenüber dem Unternehmer, der die Leistung ‚Legen eines Hauswasseranschlusses‘ erbringt.*

*Ebenso wenig sind Leistungen begünstigt, die nicht oder nicht ausschließlich das Legen eines Hauswasseranschlusses betreffen. Insbesondere nicht begünstigt sind Arbeiten, die der Herstellung eines Mehrfachanschlusses (Strom, Telekommunikation, Gas und Wasser) dienen.*

## *2. Person des leistenden Unternehmers*

*Unerheblich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist, ob die Hauswasseranschlussleistung und die Wasserbereitstellung durch ein und denselben Unternehmer erfolgen.*

## *3. Anwendbarkeit des § 13b UStG*

*Nach Abschnitt 13b.2 Abs. 5 Nr. 8 UStAE stellt das ‚Legen von Hausanschlüssen‘ durch das Versorgungsunternehmen eine Bauleistung dar, wenn es sich hierbei um eine eigenständige Leistung handelt.*

*Änderungen dieser Verwaltungsauffassung sind aufgrund der o. g. Rechtsprechung des BFH nicht angezeigt. Die o. g. Entscheidung des BFH hat ausschließlich Bedeutung für Zwecke des ermäßigten Steuersatzes. Der Charakter des Umsatzes als Bauleistung in Form der ‚Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz‘ bleibt vollständig erhalten und das ‚Legen eines Hausanschlusses‘ kann weiterhin einen Anwendungsfall des § 13b UStG darstellen.*

## *4. Personenidentität auf Seiten des Leistungsempfängers*

*Gemäß dem BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008, V R 27/06 (BStBl 2009 II S. 325), ist eine Personenidentität auf der Empfängerseite für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht notwendig.*

## *5. Anschlussbeiträge/Baukostenbeiträge*

*Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist allein entscheidend, ob die Zahlung ein Entgelt für die Verschaffung der **Möglichkeit zum Anschluss** an das Versorgungsnetz durch den Wasserversorgungsunternehmer ist. Die Bezeichnung durch die Vertragsparteien bzw. die den Bescheid erlassende Behörde ist dabei unerheblich. Sofern es sich mithin um Entgelt für das **Legen des Hauswasseranschlusses** durch den **Wasserversorgungsunternehmer** [Hervorhebungen durch Verfasser] handelt, ist auch die dieser Zahlung zugrundeliegende Leistung ermäßigt zu besteuern.*

## *6. Reparatur- und Wartungsleistungen*

*Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen an den Hauswasseranschlüssen durch den Wasserversorger oder einen Bauunternehmer unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Dies gilt auch dann, wenn diese Unterhaltungskosten gesondert in Rechnung gestellt werden, da diese nicht als selbständige Hauptleistung beurteilt werden. Eines Rückgriffs auf die neue BFH-Rechtsprechung bedarf es insofern nicht.“*

Das BMF-Schreiben vom 04.02.2021 lässt sich im Ergebnis wie folgt zusammenfassen.

Das Verlegen einer Wasser**hausanschluss**leitung unterliegt in folgenden Fällen dem ermäßigten Steuersatz:

- der Wasserversorger verlegt die Hausanschlussleitung und rechnet mit dem Hauseigentümer ab,
- die Baufirma verlegt die Hausanschlussleitung und rechnet mit dem Hauseigentümer ab.

Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei einer Abrechnung der Baufirma mit dem Kunden ist, dass die Baufirma die wesentlichen Teile des Hausanschlusses leistet. Als wesentliche Teile sind „das Aufgraben, Rohrverlegen und das Zufüllen des Grabens“ anzusehen. Unschädlich für den ermäßigten Steuersatz ist es, wenn kleinere Tätigkeiten (z. B. das Setzen der Wasseruhr) nicht von der Baufirma erledigt werden.

Nicht begünstigt dagegen ist die Verlegung der Wasserleitung durch eine Baufirma, wenn diese nicht mit dem Hauseigentümer, sondern mit dem Wasserversorger abrechnet. Dies stellte das BMF mit einem Schreiben vom 11.05.2021 an den Verband Kommunaler Unternehmen (VKU) klar.

Hierin heißt es:

*„... 2. Eingangsleistungen von Wasserversorgern*

*Bestätigt werden kann, dass beim Legen eines Hauswasseranschlusses jede Eingangsleistung an den Wasserversorger, der im Außenverhältnis die Anschlussleistung gegenüber dem Anschlusskunden erbringt und abrechnet, dem Regelsteuersatz zu unterwerfen ist.“*

Das BMF-Schreiben gilt für alle offenen Fälle. Für vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen werden es die Finanzbehörden aber nicht beanstanden, wenn sich der leistende Unternehmer auf die bis dahin geltenden Regelungen beruft. Das kann auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers relevant sein.

## **10 Anschlussbeiträge/Baukostenbeiträge (Rohrnetzbeitrag)**

Zur Deckung des Aufwandes für die Herstellung der Wasserversorgungseinrichtung wird ein so genannter Herstellungsbeitrag erhoben. Der Beitrag soll die Kosten des Wasserversorgers für die Wassergewinnung und Verteilung von der Quelfassung über den Hochbehälter bis hin zu den in der Straßenmitte verlaufenden Hauptleitungen abdecken.

Der Herstellungsbeitrag entsteht bereits, wenn die Möglichkeit zum Anschluss an das Wassernetz gegeben ist, ohne dass der Hausanschluss (tatsächlicher Anschluss an das Wassernetz) bereits erfolgt sein muss.

Die Begriffe „Hausanschlussleitung“ (Hauswasseranschluss) und „Anschlussbeiträge/Baukostenbeiträge“ sind also nicht identisch; sie bezeichnen unterschiedliche Leistungen.



Der Hinweis, dass es auf die Bezeichnung nicht ankomme, verwirrt daher zunächst.

Mit dem Zusatz „*Sofern es sich mithin um Entgelt für das **Legen des Hauswasseranschlusses** durch den **Wasserversorgungsunternehmer** [Hervorhebung durch Verfasser] handelt, ist auch die dieser Zahlung zugrundeliegende Leistung ermäßigt zu besteuern*“ wird klargestellt, dass nicht nur die Schaffung der Möglichkeit des Anschlusses, sondern auch der (tatsächliche) Hauswasseranschluss dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, auch wenn der Wasserversorger den (tatsächlichen) Wasserhausanschluss z. B. als Anschlussbeitrag bezeichnen würde.

Da dem Wasserkunden der Herstellungsbeitrag (Möglichkeit des Anschlusses) stets nur vom Wasserversorger in Rechnung gestellt werden kann und niemals vom Bauunternehmer, kommt dem Zusatz „*durch den **Wasserversorgungsunternehmer***“ keine weitere Bedeutung zu.

Aber offensichtlich wollte das BMF an dieser Stelle durch den Zusatz „*durch den Wasserversorgungsunternehmer*“ klarstellen, dass in den Fällen der Abrechnung des Wasserversorgers mit dem Hauseigentümer der ermäßigte Steuersatz für das Legen des (tatsächlichen) Hausanschlusses nur für den Wasserversorger zur Anwendung kommt, und nicht für den Subunternehmer, der seinerseits mit dem Wasserversorger abrechnet. Dies wurde nun mit Schreiben des BMF vom 11.05.2021 klargestellt. Es gab schon eindeutigere BMF-Schreiben als das vom 04.02.2021.

Mit dem Schreiben vom 11.05.2021 dürfte auch klargestellt sein, dass Baufirmen für den Bau von Hauptleitungen den Regelsteuersatz abzurechnen haben, da diese Leistungen ausschließlich mit dem Wasserversorger abgerechnet werden.

## 11 Ausblick

Es wird sich zeigen, ob damit nun rd. 50 Jahre nach dem Inkrafttreten des Umsatzsteuergesetzes zum 01.01.1968 alle Fragen in Bezug auf § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG gelöst sind.

Folgende Fragen könnte man stellen:

(1) Gilt für die Lieferung oder Montage eines Wasserhahns der ermäßigte Steuersatz?

Der EuGH hatte am 03.04.2008 entschieden, dass unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ das Legen eines Hausanschlusses fällt, das in der Verlegung einer Leitung bestehe, die die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks ermögliche. Zudem könnten die Mitgliedstaaten konkrete und spezifische Aspekte der „Lieferungen von Wasser“, wie das Legen eines Hausanschlusses, mit einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz belegen, vorausgesetzt, sie beachten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt. Der EuGH überlässt es damit in diesem Rahmen den Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes zu regeln.

Nach der Entscheidung des EuGH vom 03.04.2008 ging die einhellige Meinung dahin, dass der ermäßigte Steuersatz nur gelten könne, wenn der Hausanschluss durch einen Wasserversorger erstellt werde. BGH und BFH sahen das anders.

Auch die innerhalb eines Hauses vom Installateur verlegte Wasserleitung dient dem alleinigen Zweck, das Wasser zum Endverbraucher zu befördern. Wie weit der Begriff „Lieferungen von Wasser“, unter dem der EuGH die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers verstanden hatte, reicht, wird wohl erst eine künftige Rechtsprechung klären.

(2) Ist der ermäßigte Steuersatz für Wasserlieferungen noch zeitgemäß?

Die Lieferung von Trinkwasser ist begünstigt, da es sich um ein Lebensmittel handelt. Dass nur ein Bruchteil des Trinkwassers tatsächlich zum Trinken verbraucht wird, hat die gesetzgeberische Wertung bislang nicht berührt. Für vom Handel in Flaschen abgegebenes Wasser gilt dagegen der Regelsteuersatz. Dazu wird argumentiert, der Grundbedarf an Getränken könne mit ermäßigt besteuertem Leistungswasser, Milch und bestimmten Milchmischgetränken gedeckt werden. Das Behandeln des Wassers in Flaschen, etwa durch Versetzen mit Kohlensäure, kann als Abgrenzungskriterium angesichts der vielerorts aufwendigen Trinkwasseraufbereitung nicht überzeugen. Vielleicht denkt eine Reform das neu.

Gut 50 Jahre nach Einführung des ermäßigten Steuersatzes für Wasser durch das UStG 1968 gibt es also immer noch offene Fragen.