



Datum 25.06.2009
Aktenzeichen S 7221.1.1-1/16 St34

**An alle
Finanzämter und Außenstellen**

**Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen;
Konsequenzen aus den BFH-Urteilen vom 08.10.2008 – V R 61/03 – und – V R 27/06 –,
BStBI II 2009 S. 321 und 325**

BMF-Schreiben vom 07.04.2009, IV B 8 – S 7100/07/10024, BStBI I 2009 S. 531

Anlage: Rundschreiben des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom
25.06.2009 (Az. IB4-1537.1-11)

Mit den Urteilen vom 08.10.2008 (Az. V R 61/03 und V R 27/06) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass das Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ i.S. von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG fällt und als eigenständige Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Im Schreiben vom 07.04.2009, a.a.O., nimmt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu den Auswirkungen dieser Rechtsprechung Stellung.

**Änderung der
Rechtsprechung**

1. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Leistungen

Ermäßigt besteuert wird sowohl das Verlegen eines Neuanschlusses als auch Reparatur-, Wartungs- und ähnliche Leistungen (vgl. Tz. 1 und 5 des BMF-Schreibens vom 07.04.2009, a.a.O.).

**Als begünstigte
Leistungen ...**

Die neue Rechtslage umfasst nach einer Entscheidung der Vertreter der obersten Behörden des Bundes und Länder auch Leistungen der Wasserversorgungsunternehmen im Bereich der Errichtung bzw. des Erhalts des öffentlichen Wassernetzes. Damit sind auch **Baukostenzuschüsse** nach § 9 AVBWasserV und **Herstellungs- und Verbesserungsbeiträge** nach Art. 5 Kommunalabgabengesetz (KAG), die zur Deckung des Aufwands für die Herstellung, Anschaffung, Verbesserung oder Erneuerung von öffentlichen Einrichtungen erhoben werden, als Entgelt für die Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an das Versorgungsnetz durch das Wasserversorgungsunternehmen mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.

..... gelten auch Baukostenzuschüsse sowie Herstellungs- und Verbesserungsbeiträge

Nach Tz. 1 des o.g. BMF-Schreibens unterliegen das Legen des Hauswasseranschlusses und ähnliche Leistungen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn sie vom Wasserversorgungsunternehmen selbst erbracht werden. Die Durchführung des Legens des Hauswasseranschlusses durch einen vom Wasserversorgungsunternehmen beauftragten Subunternehmer ist insoweit unschädlich; dessen Leistung an das Wasserversorgungsunternehmen ist aber nach wie vor dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.

Zur Person des leistenden Unternehmers

Erbringen Handwerksbetriebe oder andere Dritte das Legen des Hauswasseranschlusses unmittelbar an den Grundstückseigentümer, d.h. ohne Beauftragung durch das Wasserversorgungsunternehmen, fällt diese Leistung nicht mehr unter den Begriff „Lieferung von Wasser“, weil diese Unternehmer selbst nicht Lieferant des Wassers sind.

2. Anwendung der Rechtsprechung

Für **nach dem 30.06.2009 ausgeführte¹ Leistungen** ist die Rechtsprechung des BFH zwingend zu übernehmen.

Anwendung der Rechtsprechung

Für **vor dem 01.07.2009 ausgeführte Leistungen** räumt das BMF den Wasserversorgungsunternehmen ein Wahlrecht zwischen der Regelbesteuerung und der Besteuerung nach dem ermäßigten Steuersatz ein (Übergangsregelung des o.g. BMF-Schreibens).

¹ Die einzelnen Leistungen gelten mit dem Entstehen der Beitrags- oder Kostenerstattungspflicht als ausgeführt. Im Falle des Hauswasseranschlusses entsteht die Kostenerstattungspflicht mit Abschluss der Baumaßnahme.

Soweit ein Wasserversorgungsunternehmen vor dem 01.07.2009 eine Leistung ausgeführt hat oder noch ausführt, hierfür aber noch keine Rechnung² erstellt hat, bestehen keine Hindernisse, diese Leistung regelmäßig dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen.

3. Folgen einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in der Vergangenheit

Folgen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in der Vergangenheit, wenn ...

3.1 In der ursprünglichen Rechnung war die Umsatzsteuer (mit dem Regelsteuersatz) offen ausgewiesen

3.1.1 Allgemeines

Das Wasserversorgungsunternehmen hat in der Rechnung einen höheren Steuerbetrag ausgewiesen, als es nach dem Gesetz schuldet (unrichtiger Steuerausweis) und schuldet deswegen auch den Mehrbetrag nach § 14c Abs. 1 UStG (Abschn. 190c Abs. 1 S. 1 UStR 2008). Sofern es jedoch den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigt, ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden (§ 14c Abs. 1 S. 2 UStG). Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags ist folglich für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde (Abschn. 190c Abs. 5 UStR 2008). Die ursprüngliche Steuerfestsetzung bleibt bestehen.

... in der ursprünglichen Rechnung die Umsatzsteuer offen ausgewiesen war.

Eine Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV kann auch dann erfolgen, wenn beim Wasserversorgungsunternehmen für das Jahr der Ausführung der zugrunde liegenden Leistung bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger

Berichtigt ein Wasserversorgungsunternehmen bei Leistungsempfängern, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt waren, die bisherige Rechnung, ist bei diesen die erforderliche Berichtigung des

² Rechnung ist jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder Leistung abgerechnet wird unabhängig von seiner Bezeichnung (Abschn. 183 Abs. 1 UStR 2008). Damit sind auch Beitragsbescheide nach dem Kommunalabgaberecht Rechnungen i.S. von § 14 UStG. Zur Vereinfachung wird im weiteren Text einheitlich von Rechnungen gesprochen.

Vorsteuerabzugs – ausnahmsweise – ebenfalls im Voranmeldungszeitraum der Rechnungskorrektur vorzunehmen.

Der sich aus der Übergangsregelung des BMF-Schreibens ergebende Vertrauensschutz für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers gilt nur für den Fall, dass sich das Wasserversorgungsunternehmen auf die entgegenstehenden Regelungen des BMF-Schreibens vom 05.08.2004 (BStBl I 2004 S. 638) beruft. Ein Vertrauensschutz ist nur einheitlich bei Leistendem und Leistungsempfänger möglich.

Zwischenzeitlicher Eigentümerwechsel

Insoweit wird auf die Tz. 4.2.2.1 des Rundschreibens des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 25.06.2009 (Az. IB4-1537.1-11) verwiesen. Für eine wirksame Rechnungsberichtigung ist eine Berichtigung des Abgabebescheids gegenüber dem ursprünglichen Leistungsempfänger bzw. dessen Gesamtrechtsnachfolger erforderlich.

3.1.2 Vorgehensweise der Wasserversorgungsunternehmen bei einer Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG

Will ein Wasserversorgungsunternehmen seinen Kunden die überhöhte Umsatzsteuer zurückerstatten und sich die entsprechende Umsatzsteuer vom Finanzamt erstatten lassen, hat es eine berichtigte Rechnung zu erstellen (vgl. insoweit Tz. 3.1.1). Dem Leistungsempfänger muss eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung tatsächlich zugehen (Abschn. 190c Abs. 6 S. 3, 4 UStR 2008). Im Voranmeldungszeitraum der wirksamen Rechnungsberichtigung kann es dann die Minderung der Umsatzsteuer als Rotbetrag in Kz. 69 der Umsatzsteuervoranmeldung erklären.

Berichtigt das Wasserversorgungsunternehmen ausnahmsweise eine Rechnung gegenüber einem Kunden, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt ist, ist dies dem Finanzamt in einer Anlage zur Umsatzsteuervoranmeldung mitzuteilen.

Anmerkung:

Zur Verwaltungsvereinfachung kann es sich empfehlen, dass sich das Wasserversorgungsunternehmen bei Leistungsempfängern, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt waren, auf die Übergangsregelung des

o.g. BMF-Schreibens beruft und auf eine Berichtigung der Rechnung verzichtet.

3.2 In der ursprünglichen Rechnung war die Umsatzsteuer nicht offen ausgewiesen

Es liegt keine Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis vor. Eine Rechnungsberichtigung i.S.d. § 14c Abs. 1 S. 2 UStG ist damit nicht möglich. Die Folgen einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in der Vergangenheit bzw. der Teilrückzahlung von Beiträgen sind nach allgemeinen Grundsätzen zu ziehen.

... in der ursprünglichen Rechnung die Umsatzsteuer nicht offen ausgewiesen war.

3.2.1 Der an das Wasserversorgungsunternehmen ergangene Umsatzsteuerbescheid des Jahres der Leistungsausführung ist noch änderbar (§§ 164, 172 ff. AO)

Das Wasserversorgungsunternehmen kann sich – **unabhängig von einer Rückzahlung an den Grundstückseigentümer** – unmittelbar auf die günstigere neue Rechtsprechung berufen und eine entsprechend berichtigte Umsatzsteuererklärung **für das jeweilige Jahr** der Leistungsausführung abgeben (§ 153 AO). In dieser Erklärung ist die zutreffende Umsatzsteuer mit dem ermäßigten Steuersatz aus dem bisherigen Gesamtbetrag herauszurechnen. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Umsatzsteuerbescheid des Jahres der Leistungsausführung noch änderbar ist.

Beispiel:

		BMG	USt
In ursprünglicher Rechnung enthalten	116,--	100,--	16,--
Bemessungsgrundlage zutreffend (100/107 von 116,--)		108,41	7,59
Minderung der USt-Belastung (= Erstattungsbetrag)			8,41

Zahlt das Wasserversorgungsunternehmen den Kunden **die überhöhte Umsatzsteuerbelastung zurück**, bewirkt dies eine **Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 17 UStG**. Es hat diese Berichtigung der Bemessungsgrundlage in einem zweiten Schritt für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem es den Differenzbetrag an den Kunden zurückbezahlt hat.

Beispiel wie oben:

		BMG	USt
In berichtiger Erklärung enthalten	116,--	108,41	7,59
Rückzahlung	9,--		
neue Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG (116,-- abz. 9,--) x 100/107	107,--	100,--	7,--
Weitere Minderung der USt-Belastung (= Erstattungsbetrag)			-,59
Gesamte Erstattung			9,--

Nur eine Rückzahlung der überhöhten Umsatzsteuerbelastung an den Kunden führt also zu einer umfassenden Erstattung der durch das Wasserversorgungsunternehmen überbezahlten Umsatzsteuer.

3.2.2 Der an das Wasserversorgungsunternehmen ergangene Umsatzsteuerbescheid des Jahres der Leistungsausführung ist nicht mehr nach §§ 164, 172 ff. AO änderbar

Mit der Rückzahlung des Differenzbetrages an den Kunden kommt es auch hier im Besteuerungszeitraum der Rückzahlung zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG).

Beispiel:

		BMG	USt
In ursprünglicher Rechnung enthalten	116,--	100,--	16,--
Rückzahlung	9,--		
Bemessungsgrundlage zutreffend gem. § 17 UStG (100/107 von 107,--)		100,--	7,--
Minderung der USt-Belastung (= Erstattungsbetrag)			9,--

Zahlt ein Wasserversorgungsunternehmen den der Umsatzsteuermindereung entsprechenden Betrag nicht an den Kunden zurück, verbleibt es bei der ursprünglichen Steuerbelastung.

4. Kontrolle der Rechnungsberichtigungen durch das Finanzamt

Hat das Wasserversorgungsunternehmen gegenüber einem Kunden, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuer berechtigt war, eine Rechnungsberichtigung vorgenommen, wird das betroffene Finanzamt dem Finanzamt des Leistungsempfängers eine entsprechende Kontrollmitteilung übersenden.

Kontrolle der Rechnungsberichtigungen durch das Finanzamt

Die Finanzverwaltung behält sich die Möglichkeit einer stichprobenartigen Überprüfung der Rechnungsberichtigungen vor.

5. Änderung der Beitrags- und Kostenerstattungsbescheide durch die Kommunen

Hat das Wasserversorgungsunternehmen bereits einen Beitrags- oder Kostenerstattungsbescheid erlassen, muss es nach den kommunalabgabenrechtlichen Vorschriften prüfen, ob und inwieweit ein solcher Bescheid berichtigt wird. Diese Entscheidung hängt nicht von steuerlichen Vorschriften ab.

Zur Änderbarkeit der Beitrags- und Kostenerstattungsbescheide durch die Kommunen

Kommunalabgabenrechtliche Bescheide, die den im Rundschreiben des Bayerischen Staatsministeriums des Innern vom 25.06.2009 (Az. IB4-1537.1-11) in Anhang 2 und 3 aufgeführten Empfehlungen für die Abfassung eines Änderungsbescheides entsprechen,

- stellen im Fall der Tz. 3.1 zugleich eine Rechnungsberichtigung nach § 14c Abs. 1 S. 2 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV dar;
- werden im Fall der Tz. 3.2 als Nachweis der Rückzahlung anerkannt.

6. Sonstiges

Diese Verfügung ist mit dem Bayer. Staatsministerium des Innern abgestimmt.

Die Verfügungen der Oberfinanzdirektion München vom 06.08.1999, 28.8.2000 und vom 28.05.2001, Az. S 7100 – 202 St 432 sowie der Oberfinanzdirektion Nürnberg vom 18.08.1999, 09.08.2000 und 29.05.2001, Az. S 7100-553/St 43 werden aufgehoben.

gez.

Rüdiger Stögbauer