

FG Berlin-Brandenburg, Gerichtsbescheid vom 04.04.2017 – 2 K 2309/15 –

Tenor:

Die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2012 vom 28.04.2014 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2015 sowie des Änderungsbescheids für 2011 vom 26.02.2016 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer 2009 um 3.365 €, die Umsatzsteuer 2010 um 5.639 €, die Umsatzsteuer 2011 um 4.311 € und die Umsatzsteuer 2012 um 9.273 € geringer festgesetzt wird. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand:

[1] Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.1992 gegründet. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Durchführung von Tiefbauarbeiten. Im Rahmen einer für die Zeiträume 2009-2012 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass ab dem Jahr 2009 unter sonstigen Einnahmen (7 %) Erlöse mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz erfasst worden waren. Hierbei handelte es sich um Umsätze aus Leistungen für die Herstellung von Trinkwasseranschlüssen. Wie sich aus im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ergab, hatte die Klägerin die Trinkwasseranschlüsse als Verbindungen vom öffentlichen Trinkwassernetz zum jeweiligen Gebäudebereich errichtet. Für die Herstellung der Trinkwasseranschlüsse stellte sie den Auftraggebern Rechnungen unter Ausweis einer Umsatzsteuer von 7 %. Die Umsätze aus der Herstellung der Trinkwasseranschlüsse betragen im Jahr 2009 33.371 € netto, im Jahr 2010 55.920 € netto, im Jahr 2011 42.752 € netto und im Jahr 2012 91.959 € netto. Der Beklagte vertrat mit der Betriebsprüfung die Auffassung, dass es sich insoweit um Leistungen zum vollen Steuersatz handele, da es sich bei der Klägerin um ein Bauunternehmen handele. Er rechnete die von der Klägerin angemeldeten Umsätze zu 7 % in zu 19 % steuerpflichtige Umsätze für 2009 von 30.006 €, für 2010 von 50.281 €, für 2011 von 38.441 € und für 2012 von 82.686 € um und unterwarf sie insoweit der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz.

[2] Die Einsprüche der Klägerin gegen die dementsprechend geänderten Umsatzsteuerbescheide, zu deren Begründung sie sich darauf berief, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – wie auch des Bundesfinanzhofs – BFH – die Errichtung eines Trinkwasseranschlusses als „Lieferung von Wasser“ nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz – UStG – i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterfalle, hatten keinen Erfolg. Der Beklagte bezog sich darauf, dass nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 07.04.2009 IV B 8 - S 7100/07/10024 - (Bundessteuerblatt – BStBl – I 2009, 531) die Grundsätze der o.g. Rechtsprechung auf das Legen des Hausanschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen beschränkt seien (hierauf Bezug nehmend auch 12.1 Abs. 1 Satz 3

Nr. 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass – UstAE –). Das bedeute, dass für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die Hauswasseranschlussleistung und die Wasserbereitstellung durch ein und denselben Unternehmer erfolgen müssten. Hieran fehle es vorliegend.

[3] Die Klägerin erstrebt im Klageverfahren weiter die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes und bezieht sich auf die Entscheidungen des EuGH vom 03.04.2008 C-442/05 (BStBl II 2009, 328), des BFH vom 08.10.2008 zu den Aktenzeichen V R 61/03 (BStBl II 2009, 321) sowie V R 27/06 (BStBl II 2009, 325). Es spiele keine Rolle, ob die entsprechenden Leistungen von einem Versorgungsunternehmen oder von einem sonstigen Unternehmen erbracht würden. Sowohl der EuGH als auch der BFH subsumierten das Legen eines Hausanschlusses unmittelbar unter dem Begriff „Lieferung von Wasser“. Auch der Bundesgerichtshof – BGH – habe in seiner Entscheidung vom 18.04.2012 VIII ZR 253/11 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR –) klargestellt, dass sowohl der EuGH als auch der BFH das Legen eines Hausanschlusses selbst als Lieferung von Wasser verstanden hätten, so dass es nicht darauf ankomme, ob die Herstellung im selben Leistungsverhältnis erfolge wie die eigentlichen Wasserlieferungen oder ob es sich um Nebenleistungen hierzu handele. Weiterhin habe der BGH ausgeführt, dass der von dem Beklagten zitierte Erlass des BMF eindeutig sowohl gegen die Rechtsprechung des EuGH als auch des BFH verstoße.

[4] Nach der unwidersprochen gebliebenen Darstellung der Klägerin im Schriftsatz vom 02.02.2017 sei die Auftragsvergabe jeweils vom Wasser- und Abwasserzweckverband an die Klägerin erfolgt, die Abrechnung habe jedoch direkt zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Grundstückseigentümer stattgefunden. Aus der von der Klägerin in Anlage zum Schriftsatz vom 02.02.2017 vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass das Auftragsverhältnis insgesamt zwischen dem auch für die spätere Trinkwasserversorgung zuständigen Wasser- und Abwasserzweckverband und der Klägerin zustande kam, die Rechnungslegungen jedoch getrennt erfolgten, nämlich für den Herstellungsteil von der Hauptversorgungsleitung bis Grundstücksgrenze gegenüber dem Verband und von Grundstücksgrenze bis ins Haus gegenüber den Hauseigentümern oder Bauherren (Gerichtsakte Bl. 35 – 69, insbesondere Bl. 46). In keinem Fall sei – so die Klägerin im Schriftsatz vom 02.02.2017 – die Herstellung der Anschlüsse mit weiteren Bauleistungen verbunden gewesen.

[5] Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

[6] Der Beklagte hat während des Klageverfahrens für 2011 einen Änderungsbescheid vom 26.02.2016 erlassen, der nach § 68 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO – Gegenstand des Verfahrens geworden ist.

[7] Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Umsatzsteuerbescheide 2009 - 2012 vom 28.04.2014 in der Form der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2015 sowie des Änderungsbescheids für 2011 vom 26.02.2016 dahingehend zu ändern, dass die streitigen Umsätze aus der Herstellung von Trinkwasseranschlüssen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden; sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

[8] Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

[9] Er bezieht sich weiterhin auf das BMF-Schreiben vom 07.04.2009 IV B 8 - S 7100/07/10024 - (BStBl I 2009, 531). Übernehme wie vorliegend statt des Wasserversorgers ein Bauunternehmer das Legen des Hauswasseranschlusses, so unterliege dessen Leistung dem Regelsteuersatz.

Anschlussleistungen von Unternehmern, die keine Wasserlieferungen ausführten, seien von der Anwendung der Umsatzsteuerermäßigung ausgeschlossen.

[10] EuGH wie auch BFH hätten in ihren von der Klägerin angegebenen Urteilen über Sachverhalte zu entscheiden gehabt, in denen die Trinkwasserleitungen vom Wasserversorger selbst errichtet worden seien. Hierzu habe der BFH entschieden, dass das Legen des für die Wasserbereitstellung unentbehrlichen Hausanschlusses gemeinschaftsrechtlich als „Lieferung von Wasser“ in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG auszulegen sei, auch wenn die Anschlussleistung nicht an den späteren Wasserbezieher erbracht werde, so das BFH-Urteil vom 08.10.2008 V R 27/06 (BStBl II 2009, 325). Dies schließe aber nicht aus, dass für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die Hauswasseranschlussleitung und die Wasserbereitstellen durch ein und denselben Unternehmer erfolgen müssten.

[11] Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze sowie auf die beigezogenen Akten des Beklagten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

[12] Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung, da die Klägerin mit Schriftsatz vom 11.03.2016 und der Beklagte mit Schriftsatz vom 19.04.2016 übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet haben.

[13] Die Klage ist begründet. Denn die angefochtenen Steuerbescheide sind rechtswidrig und die Klägerin ist durch sie in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 S 1 FGO.

[14] Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände. In der Anlage 2 zum UStG wird unter Nr. 34 „Wasser“ aufgeführt – „ausgenommen Trinkwasser, einschließlich Quellwasser und Tafelwasser, das in zur Abgabe an den Verbraucher bestimmten Fertigpackungen in den Verkehr gebracht wird, Heilwasser und Wasserdampf (aus Unterposition 2201 9000)“.

[15] Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG für die „Lieferungen von Wasser“ steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 Buchst. a i.V.m. Anhang H Kategorie 2 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) - Sechste EG-Richtlinie - bzw. nunmehr Art. 98 Abs. 2 i.V.m. Anhang III Nr. 2 der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – MwStSystRI –, wonach „Lieferungen von Wasser“ mit einem ermäßigten Steuersatz besteuert werden dürfen.

[16] Der EuGH hat in dem Urteil vom 03.04.2008 C-442/05 (BStBl II 2009, 328) entschieden, dass Art. 12 Abs. 3 Buchst. a und Anhang H Kategorie 2 der Sechsten EG-Richtlinie dahin auszulegen sind, dass unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ auch das Legen eines Hausanschlusses fällt, das wie im Streitfall in der Verlegung einer Leitung besteht, die die Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks ermöglicht. Zur Begründung hat er in Rdnr. 40 seines Urteils ausgeführt, da der Hausanschluss, wie sich aus Rdnr. 34 des Urteils ergebe, für die Wasserversorgung der Allgemeinheit unentbehrlich sei, falle er unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ in Anhang H Kategorie 2 der Sechsten EG-Richtlinie. In Rdnr. 34 des Urteils heißt es, es stehe fest, dass ohne den Hausanschluss dem Eigentümer oder Bewohner des Grundstücks kein Wasser bereitgestellt werden könnte; der Anschluss sei also für die Wasserbereitstellung unentbehrlich.

[17] Der EuGH verwendet somit zur Begründung seiner Entscheidung nicht Begriffe wie „Hauptleistung“ oder „unselbständige Nebenleistung“, sondern subsumiert das Legen des Hausanschlusses als solches unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“. Da sich der nationale Gesetzgeber in § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG ebenfalls auf „Lieferungen von Wasser“ bezieht und dieser Begriff gemeinschaftsrechtlich ausgelegt werden muss, fällt das Legen eines Hausanschlusses somit unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ im Sinne dieser Vorschrift, sodass auf diese Leistung der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist.

[18] Das Legen von Hausanschlüssen fällt damit ohne weiteres unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“, wie er von § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vorausgesetzt wird, und zwar gleichgültig, von wem und an wen diese Lieferung von Wasser erfolgt. Sowohl die vorbezeichnete nationale Ermäßigungsvorschrift des UStG wie auch die gemeinschaftsrechtliche Grundlage knüpfen allein an den Gegenstand der zur Steuerermäßigung führenden Leistung an, ohne dass bestimmte persönliche Qualifikationen des Leistenden oder des Leistungsempfängers vorausgesetzt würden. Deshalb hat es der BFH in seinen beiden Urteilen vom 08.10.2008 auch als unerheblich angesehen, ob bei der Herstellung eines Trinkwasser-Hausanschlusses die Voraussetzungen zur Annahme einer Nebenleistung zur Hauptleistung der Versorgung mit Trinkwasser vorliegen, und insbesondere in seiner Entscheidung V R 27/06 (BStBl II 2009, 325) insoweit auch eine Steuerermäßigung für den Fall bejaht, dass der Leistungsempfänger bei der Erstellung des Trinkwasser-Hausanschlusses eine andere Person als der spätere Wasserbezieher war.

[19] Hieran anschließend hat es der BGH in seinem Urteil vom 18.04.2012 VIII ZR 253/11 (HFR 2012, 1110), bei dem es um den Anspruch auf eine Rechnungsstellung für die Errichtung eines Trinkwasser-Hausanschlusses unter Ausweis von 7 % Umsatzsteuer ging, für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auch als unbeachtlich angesehen, dass im dortigen Fall die Erstellung des Trinkwasser-Hausanschlusses von einer Person erbracht wurde, die nicht identisch mit dem Wasserversorger war. Komme es für die Subsumtion des Legens eines Hausanschlusses als „Lieferung von Wasser“ nach EuGH und BFH allein auf das Merkmal der Unentbehrlichkeit des Hausanschlusses für die Trinkwasserlieferungen an, sei es für die Umsatzsteuerermäßigung sowohl unbeachtlich, ob der Empfänger des Hausanschlusses mit dem Empfänger der Wasserlieferung identisch sei, als auch, ob die Leistung der Erstellung des Hausanschlusses von demselben Unternehmer erbracht werde, der das Wasser liefere (unter Hinweis auf Wagner, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht -UVR-2008, 189; Grube, jurisPR-SteuerR 4/2009, Anm. 6 C). Angesichts dieser höchstrichterlichen Entscheidungen sieht es vorliegend der erkennende Senat nicht für gerechtfertigt an, die vom EuGH und ihm folgend von BFH und BGH vorgenommene Einordnung der Errichtung eines Trinkwasser-Hausanschlusses als „Lieferung von Wasser“ im umsatzsteuerlichen Sinne hinsichtlich der Person des Leistungserbringers so einzuschränken, dass nur eine Errichtung des Hausanschlusses durch den Trinkwasserversorger selbst zur Steuerermäßigung führen könne, wie es der Beklagte mit Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 07.04.2009 IV B 8 - S 7100/07/10024 - (BStBl I 2009, 531) will. Soweit sich der Beklagte insoweit auf die ihn bindende Verwaltungsanordnung beruft, ist diese für das Gericht nicht bindend.

[20] Die Übertragung der Berechnung der Steuern beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

[21] Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO für notwendig zu erklären, da die Sach- und Rechtslage nicht derart einfach war, dass sich die Klägerin im Einspruchsverfahren selbst hätte vertreten können.

[21] Die Entscheidungen über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgen aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung - ZPO -.

[22] Die Revision hat das Gericht angesichts der Abweichung der Entscheidung vom BMF-Schreiben vom 07.04.2009 IV B 8 – S 7100/07/10024 - (BStBl I 2009, 531) und 12.1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 UStAE nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.