



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Wassergenossenschaft A, Adresse, vertreten durch B, vom 9. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Vorauszahlungen von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis März 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abwassergenossenschaft Z. (im folgenden Bw.) ist eine Wassergenossenschaft nach § 73 ff Wasserrechtsgesetz 1959 und wurde mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft X vom 25. Mai 2004 gemäß § 74 Abs. 1 und § 98 des Wasserrechtsgesetzes 1959 (WRG 1959) anerkannt. Mit Rechtskraft dieses Bescheides erlangte die Bw. Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Laut Genossenschaftssatzung ist Zweck der Genossenschaft, die ökologisch und ökonomisch sinnvolle Reinigung und Entsorgung von häuslichen Abwässern für die Ortschaft Z. (§ 3 Genossenschaftssatzung).

Mitglieder der Genossenschaft sind die Eigentümer der in die Genossenschaft einbezogenen Liegenschaften und/oder Anlagen (§ 4 der Genossenschaftssatzung). Gemäß § 5 der Satzung

stellen die genossenschaftlichen Verpflichtungen gemäß § 80 Abs. 1 WRG 1959 eine Grundlast dar. Wer in die Genossenschaft einbezogene Liegenschaften und Anlagen erwirbt, wird Mitglied der Genossenschaft und ist zu den aus diesem Verhältnis entspringenden Leistungen verpflichtet.

Gem. § 9 Abs.1 Z. 4 der Genossenschaftssatzung sind die Mitglieder zur Zahlung der vorgeschriebenen Beiträge zu den der Genossenschaft erwachsenden Kosten verpflichtet. Scheidet ein Mitglied aus kann es keine finanziellen Rückforderungen an bereits bezahlte Genossenschaftsanteile oder Mitgliedsbeiträge stellen (§ 7 Genossenschaftssatzung). Bei freiwilliger Auflösung der Genossenschaft ist vorzusorgen, dass nach Sicherstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Dritten bestehendes Genossenschaftsvermögen, soweit dies möglich und erlaubt ist, dem satzungsgemäßen Genossenschaftszweck oder verwandten Zwecken zugeführt, andernfalls auf die Genossenschaftsmitglieder nach dem letztgültigen Beitragsschlüssel aufgeteilt wird (§ 52 Abs. 3 Genossenschaftssatzung).

Gem. § 39 Genossenschaftssatzung sind die Kosten, die der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben erwachsen (für Planung, Herstellung, Erhaltung, Betrieb und Verwaltung) – soweit nicht anderweitig gedeckt, sowie nicht in einem Übereinkommen zwischen der Genossenschaft und einem Mitglied besonders geregelt – nach einem bestimmten Maßstab auf die Genossenschaftsmitglieder umzulegen. Die Grundlage für den Kostenaufteilungsschlüssel bildet das NÖ-Kanalgesetz 1977 LGBl 8230 in der jeweils geltenden Fassung. Dieser Aufteilungsschlüssel gilt sowohl für den Erwerb der Genossenschaftsanteile als auch für den Mitgliedsbeitrag (Benützungsgebühr). In besonders berücksichtigungswürdigen Einzelfällen kann auf Beschluss der Mitgliederversammlung von diesem Aufteilungsschlüssel abgewichen werden ohne die Satzung der Genossenschaft zu ändern (§ 39 Abs. 1). Ad Genossenschaftsanteil:

a) Der Beitrag für den Genossenschaftsanteil besteht aus den Kosten für die Errichtung des Kanals und der Kläranlage. b) Für die Errichtung des Kanalnetzes und Kläranlage sind von den Genossenschaftsmitgliedern Genossenschaftsanteile zu erwerben. Der Aufteilungsschlüssel wird von der Mitgliederversammlung beschlossen. c) Bei Änderung der Art der eingeleiteten Abwässer oder bei einer wesentlichen Erhöhung der Abwassermenge ist eine Beitragserhöhung für den Genossenschaftsanteil möglich, (auch für einzelne Genossenschaftsanteile). Ad Mitgliedsbeitrag (Benützungsgebühr) a) Der Mitgliedsbeitrag (Benützungsgebühr) besteht aus den laufenden Kosten der Kläranlage und des Kanals. b) Für die laufenden Kosten des Kanalnetzes und der Kläranlage ist der Mitgliedsbeitrag (Benützungsgebühr) von der Genossenschaftsversammlung zu beschließen. c) Bei einer Änderung der Art der eingeleiteten Abwässer oder bei einer wesentlichen Erhöhung der Abwassermenge ist eine Erhöhung des Mitgliedsbeitrages (Benützungsgebühr) möglich. d) Änderungen in der Mittelaufbringung sind

von der Mitgliederversammlung zu beschließen. Bei erheblicher Verschiedenheit des den einzelnen Liegenschaften und Anlagen zukommenden Vorteiles und/oder abgewendeten Nachteils können sie in Klassen mit entsprechend abgestufter Beitragsleistung eingeteilt werden (Abs. 2). Haben sich die für die Aufteilung der Kosten maßgeblichen Verhältnisse geändert oder erscheint der Maßstab für die Verteilung der Kosten unbillig, so ist über Betreiben des betroffenen Genossenschaftsmitgliedes von der Mitgliederversammlung eine entsprechende Änderung des Maßstabes für die Kostenaufteilung zu beschließen (Abs. 5). Das Stimmverhältnis der Genossenschaftsmitglieder richtet sich nach der Zahl der angeschlossenen Liegenschaften (Häuser).

Gem. § 40 ergeben sich die auf die einzelnen Genossenschaftsmitglieder entfallenden jährlichen Mitgliedsbeiträge (Benutzungsgebühren) aus dem im Voranschlag bestimmten Einnahmehansatz in Verbindung mit der Einstufung nach § 39.

Die Gesamtkosten für die Errichtung der Anlagen wurden vorläufig mit rd. EUR 276.000,00 veranschlagt. Die Finanzierung erfolgt in der Höhe von EUR 50.000,00 über einen langfristigen Kredit. EUR 147.000,00 erhält die Bw. an Fördermittel. Aus Eigenmitteln stammen EUR 72.000,00 Genossenschaftsanteil sowie Anschlussgebühren in der Höhe von EUR 7.200,00. Für die Anschlussgebühr wurde die Umsatzsteuer abgeführt, nicht jedoch für die Genossenschaftsanteile.

Arbeiten die die Errichtung der Kanal- und Kläranlage betreffen, erfolgten ab dem Jahre 2004. Die Bw. machte von den Errichtungskosten jeweils die Vorsteuer geltend. In den Jahren 2004 bis 2007 und für den Zeitraum 1-3 2008 wurden von den Genossenschaftsmitgliedern folgende Zahlungen für die Genossenschaftsanteile geleistet.

Ziffernmäßige Darstellung

Jahr	€ Genossenschaftsanteile
2004	€ 9.079,63
2005	€ 22.600,00
2006	€ 3.748,39
2007	€ 10.220,37
1-3/2008	€ 25.222,03

Im Zuge einer Betriebsprüfung die Jahre 2004 bis 2007 betreffend und einer Nachschau für den Zeitraum 1/2008 bis 3/2008, vertrat die Prüferin die Ansicht, dass sämtliche Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder der Umsatzsteuer zu unterziehen seien, da ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen der Bw. und ihrer Mitglieder vorliege. Die Zahlungen seien als Gegenleistung für den Anschluss an das Kanalnetz anzusehen.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin und setzte nach Wiederaufnahme der Verfahren mit Umsatzsteuerbescheiden vom 10. Dezember 2008 die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der Zahlungen (Beträge netto/Steuersatz 10%) fest. Daraus ergaben sich folgende Nachforderungen:

Ziffernmäßige Darstellung

Jahr	€ Abgabennachforderung
2004	€ 907,96
2005	€ 2.260,00
2006	€ 378,84
2007	€ 21.246,19
1-3/2008	€ 3.227,34

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Als Begründung brachte die Bw. in der Berufung zusammengefasst folgendes vor:

-Bei den Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder für den Genossenschaftsanteil handelt es sich um Gesellschaftsanteile, ertragsteuerlich also um steuerneutrale „Einlagen“ gemäß § 8 Abs. 1 KStG und somit um die Aufbringung von Eigenkapital in der Gründungsphase. Die Errichtung der Anlage wurde über die thesaurierten Genossenschaftsanteile, also mit Eigenkapital größtenteils finanziert. Die Bw. beruft sich auf die Bestimmungen der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 zu § 1 UStG Rz 36 und Rz 37, die in diesem Fall ihrer Ansicht nach eindeutig gegeben sind und es daher keine Umsatzsteuerpflicht entstanden sein kann.

-Desweiteren führte die Bw. aus, dass die Gegenleistung für die Bezahlung des Geschäftsanteils der einzelnen Mitglieder nicht die Berechtigung auf Anschluss an die Kanalanlage, sondern der Erwerb von Gesellschaftsrechten ist. So können die Genos-

senschaftsmitglieder durch ihr Stimmrecht auf Investitionen und das ökonomische Gebaren der Genossenschaft Einfluss nehmen. Auch andere Vermögensansprüche können erworben werden mit Verweis auf § 52 Abs. 3 der Genossenschaftssatzung.

-Die Bw. führte auch an, dass der Umstand, dass die Möglichkeit der Absetzbarkeit des geleisteten Betrages für den Genossenschaftsanteil als Sonderausgabe oder als Betriebsausgabe seitens der Mitglieder von vorherein im Vertrauen auf die nicht zum Tragen kommende Umsatzsteuerpflicht und in Rücksicht auf den üblichen Rechtsgebrauch ausgeschlossen wurde.

-Zu bedenken gibt die Bw. weiters, dass bei der Festlegung des jährlichen Mitglieds-/Nutzungsbeitrages für die laufenden Kosten auch die anteilige Abschreibung für Abnutzung auf das Anlagevermögen eingerechnet und somit umsatzversteuert wird. Letztlich werden daher nach und nach ohnehin sämtliche Kanalerrichtungskosten der Umsatzsteuer unterzogen. Eine Versteuerung der Genossenschaftsanteile würde somit zu einer doppelten Umsatzversteuerung der Anschaffungskosten führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 73 Abs. 1 erster Satz WRG 1959 können zur Verfolgung wasserwirtschaftlich bedeutender Zielsetzungen Wassergenossenschaften gebildet werden.

Zweck einer Wassergenossenschaft kann gemäß § 73 Abs. 1 lit. d WRG 1959 die Beseitigung und Reinigung von Abwässern sowie die Reinhaltung von Gewässern sein.

Nach § 74 Abs. 1 lit. a WRG 1959 wird eine Wassergenossenschaft durch Anerkennung einer freien Vereinbarung der daran Beteiligten (freiwillige Genossenschaft) gebildet. Mit Rechtskraft des Anerkennungsbescheides erlangt die Wassergenossenschaft Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts.

§ 78 WRG 1959 bestimmt in seinen Absätzen 1 bis 4 hinsichtlich der Herstellungs-, Erhaltungs- und Betriebskosten folgendes:

(1) Die Genossenschaft hat für jede Geschäftsperiode im Voraus einen Voranschlag als Grundlage für die Verwaltung aller Einnahmen und Ausgaben aufzustellen. Die Geschäftsperiode darf drei Jahre nicht überschreiten; ist in den Satzungen keine Dauer für die Geschäftsperiode festgelegt, beträgt die Geschäftsperiode ein Jahr. In jedem Fall hat eine jährliche Abrechnung zu erfolgen.

(2) Soweit die Kosten, die der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben erwachsen, nicht anderweitig gedeckt werden können, sind sie nach dem durch die Satzungen oder durch besondere Übereinkommen festgesetzten Maßstab auf die Mitglieder umzulegen, wobei auch zu bestimmen ist, wieweit die Beiträge in Geld-, Dienst- oder Sachleistungen zu bestehen haben. Bei der Umlegung können auch jene Kosten berücksichtigt werden, die in der der jeweiligen Geschäftsperiode folgenden Geschäftsperiode voraussichtlich anfallen.

(3) Mangels eines derartigen Maßstabes sind die Kosten zu berechnen

- a) für Ent- und Bewässerungen nach dem Ausmaße der einbezogenen Grundflächen,
- b) für die Versorgung mit Trink- und Nutzwasser nach dem Wasserverbrauch
- c) für Wasserkraftnutzungen nach dem Verhältnis der bewilligten Nutzung
- d) für die Beseitigung und Reinhaltung von Gewässern nach Grad und Wirkung der verursachten Gewässerverunreinigung,
- e) in allen anderen Fällen nach dem Verhältnis des zu erlangenden Vorteiles oder zu beseitigenden Nachteiles.

(4) Hierbei sind bestehende Verpflichtungen und besondere Vorteile, die die Genossenschaft einzelnen Mitgliedern bietet oder Lasten, die sie ihnen abnimmt, aber auch Vorteile, die der Genossenschaft durch einzelne Mitglieder erwachsen, entsprechend zu berücksichtigen.

Gemäß § 80 erster Satz WRG 1959 wird derjenige, der in die Genossenschaft einbezogene Liegenschaften oder Anlagen erwirbt, Mitglied der Genossenschaft und ist zu den aus diesem Verhältnis entspringenden Leistungen verpflichtet.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche,

die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Nach § 74 Abs. 1 lit. a WRG 1959 wird eine Wassergenossenschaft durch Anerkennung einer freien Vereinbarung der daran Beteiligten (freiwillige Genossenschaft) gebildet. Mit Rechtskraft des Anerkennungsbescheides erlangt die Wassergenossenschaft Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechts.

Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke
- Schlachthöfe
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwässern sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Nach der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts ist unter einer Anstalt zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 jedenfalls der Betrieb bzw. die Errichtung einer Kanalisationsanlage zu subsumieren (VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140 und die dort angeführte Judikatur).

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 sind die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerfrei.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 sind Leistungen nur dann umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Entgelt ist dabei alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Von einem umsatzsteuerpflichtigen Entgelt kann aber nach Lehre und Rechtsprechung nur dann gesprochen werden, wenn ein Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem

Leistungsempfänger vorliegt (siehe etwa VwGH 21.10.1955, 62/52 oder 24.11.1998, 98/14/0033 oder Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 59 zu § 1, Seite 95). Dieser ist anzunehmen, wenn zwischen den gegenseitigen Leistungen eine innere Verknüpfung derart gegeben ist, dass Leistung und Gegenleistung im Verhältnis der Wechselbeziehung, in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit zueinander stehen (vgl. Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 63 zu § 1, Seite 96, und die dort angeführte weitere Literatur und Rechtsprechung).

Grundlegende Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer Leistung nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ist demnach das Vorliegen einer speziellen Entgeltlichkeit zwischen Leistung und Gegenleistung. Diese wird zum einen dann vorliegen, wenn eine Leistung deshalb erbracht wird, um eine Gegenleistung zu erhalten und die Gegenleistung wiederum aufgewendet wird, um diese Leistung zu erhalten. Das Verhältnis der speziellen Entgeltlichkeit zwischen Leistung und Gegenleistung verlangt aber auch, dass die Leistung gegenüber einem bestimmten oder zumindest bestimmbar Abnehmer gegenüber erbracht wird und sich die Gegenleistung auf eine konkrete Leistung beziehen (vgl. dazu Fuherr, SWK 10/2003, Seite 320).

So ist etwa eine Personenvereinigung insoweit unternehmerisch tätig, als sie von den Mitgliedern Zahlungen erhält, die zwar als Mitgliedsbeitrag benannt werden, denen aber eine konkrete Gegenleistung der Vereinigung an die Beitragszahler gegenübersteht (vgl. dazu VwGH 11.9.1997, 95/15/0022 oder 17.3.1999, 97/13/0162). Leistungen eines Vereines, die für solche, als "unecht" bezeichneten Mitgliedsbeiträge erbracht werden, stellen umsatzsteuerbare Leistungen nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 dar (vgl. VwGH 24.11.1998, 98/14/0033 oder 24.4.2002, 2000/13/0051).

Das Vorliegen eines Leistungsaustausches wird hingegen bei den so genannten echten Mitgliedsbeiträgen verneint. Darunter sind solche Beiträge zu verstehen, bei denen ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt, weil sie von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder für den Gemeinschaftszweck nach den Satzungen verpflichtend zu leisten sind und nicht für eine konkrete Gegenleistung erbracht werden (siehe VwGH 17.3.1999, 97/13/0162).

Mitgliedsbeiträge, die nur zur Erfüllung einer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgabe verwendet werden, deren Erfüllung zwar der Gesamtheit der Mitglieder zugute kommt, sich aber nicht als eine besondere Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstellt, bilden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mangels wechselseitiger Abhängigkeit kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt (siehe VwGH 21.10.1955, 62/52 oder 24.11.1998,

98/14/0033 oder 24.4.2002, 2000/13/0051). Es ist daher nicht bloß darauf abzustellen, ob eine Tätigkeit dem satzungsgemäßen Zweck dient, sondern vor allem zu untersuchen, ob sich Leistungen in besonderen Einzelleistungen gegenüber dem jeweiligen Mitglied manifestieren oder nicht (vgl. VwGH 24.11.1998, 98/14/0033).

Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens besteht kein Streit darüber, dass es sich bei der Bw. um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handelt und ihr zufolge ihres Zweckes grundsätzliche Unternehmereigenschaft zukommt.

Unstrittig ist, dass von den Mitgliedern der Bw. Zahlungen im berufungsgegenständlichen Zeitraum geleistet wurden, weiters steht auch die Höhe der Zahlungen außer Streit. Außer Streit steht außerdem, dass die Bw. für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Errichtung der Anlage, Aufwendungen entstanden sind, wofür sie einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

Streitpunkt im vorliegenden Verfahren ist jedoch, ob die von den Genossenschaftsmitgliedern geleistete Zahlungen als Entgelt für im Unternehmensbereich bewirkte Leistungen der Bw. zu werten sind oder nicht.

Sachverhaltsmäßig geht der unabhängige Finanzsenat aber davon aus, dass die Zahlungen für konkrete Leistungen der Bw. erfolgten, nämlich den Anschluss bzw. das Recht auf Anschluss an die mit diesen Zahlungen in weiterer Folge errichtete Kanalanlage.

Diese Feststellung gründet sich auf folgende Erwägungen:

Wassergenossenschaften im Sinne des WRG 1959 sind rechtliche Konstruktionen, die es ermöglichen Aufgaben im Bereich der Wasserwirtschaft zu erfüllen, die im öffentlichen Interesse liegen die aber vielfach die Leistungsfähigkeit der dazu verpflichteten Einzelpersonen und Einzelunternehmen übersteigen. Aufgrund dieser wichtigen Aufgabenstellung wird ihnen aufgrund des WRG die Rechtspersönlichkeit zuerkannt.

Nach den landesgesetzlich geregelten Bauordnungen und Kanalgesetzen sind die auf einer Liegenschaft anfallenden Schmutzwässer sachgerecht durch eine entsprechend wasserrechtlich bewilligte Kläranlage zu entsorgen. Die Entsorgung hat nach § 62 der NÖ Bauordnung primär, soweit vorhanden, durch Anschluss der Liegenschaften an das öffentliche Kanalnetz zu erfolgen. Wenn keine Anschlussmöglichkeit an den öffentlichen Kanal besteht, sind die Abwässer in eine Senkgrube zu leiten oder über eine wasserrechtlich bewilligte Kläranlage abzuleiten.

Die Interessenlage der Personen, die eine Abwassergenossenschaft gründen bzw. dieser beitreten ist daher primär dadurch gekennzeichnet, dass sie diese gesetzlichen Verpflichtungen durch den Beitritt zu einer derartigen Genossenschaft zweckmäßiger und kostengünstiger erfüllen können.

Im vorliegenden Fall geht bereits aus der Satzung der Bw. hervor, dass die von den Mitgliedern einzuhebenden Beiträge ausschließlich der Abgeltung von Leistungen zur Erreichung des Genossenschaftszwecks dienen. So ist in § 9 der Satzung davon die Rede, dass die „vorgeschriebenen Beiträge zu den der Genossenschaft erwachsenden Kosten“ zu leisten sind. § 39 der Satzung bestimmt dazu erläuternd, dass Kosten, die der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben für Planung, Herstellung, Erhaltung, Betrieb und Verwaltung erwachsen, nach dem Kostenaufteilungsschlüssel auf die einzelnen Mitglieder umzulegen sind, soweit sie nicht anderweitig gedeckt werden können, und zur Deckung des in der laufenden Verwaltungsperiode entstehenden und nachgewiesenen Bedarf auflaufen. In § 40 ist schließlich festgehalten, dass sich die „jährlichen Mitgliedsbeiträge“ aus der Einstufung der Mitglieder nach eben diesem Kostenaufteilungsschlüssel in Verbindung mit dem im Jahresvoranschlag bestimmten Einnaheansatz ergeben.

Wenngleich die vorgeschriebenen Zahlungen zur Verwirklichung der satzungsgemäßen Aufgabe eingehoben und verwendet werden, so stehen ihnen jedoch gleichzeitig jeweils Sonderleistungen an die einzelnen Mitglieder insofern gegenüber, als die Bw. mit der Entsorgung von Schmutzwasser Leistungen ausführt, die jeder einzelnen in die Genossenschaft einbezogenen Liegenschaft und somit dem diesbezüglichen Mitglied zugute kommen. Das Interesse des einzelnen Mitglieds an der individuellen Abwasserentsorgung wird dabei keinesfalls schon dadurch zu einem dem jeweiligen Einzelinteresse übergeordneten Gemeinschaftsinteresse, dass die anderen Mitglieder ein gleich gerichtetes individuelles Interesse daran haben (VwGH 24.4.2002, 2000/13/0051)

Bezweckt die Bw. demnach die Abwasserentsorgung für ihre Mitglieder, so sind bereits die für die Errichtung einer zur Zweckerfüllung erforderlichen Anlage eingehobenen Zahlungen unabhängig davon, wie sie bezeichnet werden, als konkrete Gegenleistung für die Verwirklichung der an die einzelnen Mitglieder zu erbringenden Leistungen zu beurteilen und stellen somit umsatzsteuerpflichtiges Entgelt dar.

Im Licht dieser Ausführungen und insbesondere aufgrund des Umstandes, dass es sich hier um eine besondere rechtliche Konstruktion zur Erreichung des oben dargestellten Zwecks

handelt, ist eine Wassergenossenschaft nicht mit einer sonstigen erwerbswirtschaftlichen oder ideell orientierten Gesellschaftsform zu vergleichen.

Die Ausführungen der Bw., dass es sich bei den Zahlungen um die Aufbringung von "Eigenkapital" handle trifft aus diesem Grund nicht zu. Über den Genossenschaftsanteil werden lediglich die Kosten der Errichtung auf die Mitglieder umgelegt (§ 78 Abs. 2 WRG; § 39 in Verbindung mit § 40 der Satzung). Es werden keine vermögensrechtlichen Ansprüche wie Anspruch auf einen Gewinn- oder Vermögensanteil wie bei Gesellschaftsformen des Privatrechts an der Genossenschaft erworben. Durch die Zahlung erwirbt das Mitglied das Recht auf Anschluss an die Kanalanlage. Ob die Zahlungen schon vor Beginn der Errichtung, während dieser oder erst später geleistet werden, macht dabei keinen Unterschied.

Die strittigen Zahlungen sind daher nicht aus dem bloßen Beweggrund des Erwerbes eines Gesellschaftsanteiles und damit verbundener Ansprüche auf Gewinn und Anteil am Vermögen, sondern in Erwartung einer konkreten Leistungserbringung an die einzelnen Mitglieder entrichtet worden. Die Zahlungen sind daher eine pauschale Abgeltung dafür und nicht bloß Ausfluss der Mitgliedschaft. Da kein Erwerb von Gesellschaftsanteilen im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 vorliegt, kann die gegenständliche Bestimmung auch nicht zur Anwendung gelangen.

Es spielt auch keine Rolle, dass nach § 5 der Satzung die Mitgliedschaft automatisch mit dem Erwerb einer in die Genossenschaft einbezogenen Liegenschaft entsteht. Für die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches ist nämlich nicht von Relevanz, ob die Leistungen einer Vereinigung an ihre Mitglieder auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder - wie im gegenständlichen Fall - in der Satzungen der Genossenschaft geregelt sind (VwGH 24.4.2002, 2000/13/0051).

Gegen das Vorbringen der Bw. bei den Beiträgen handle es sich um Aufbringung von Eigenkapital spricht auch der Ausschluss der finanziellen Rückvergütung an bereits bezahlten Genossenschaftsanteilen oder Mitgliedsbeiträgen. Wären die Zahlungen als Aufbringung von Eigenkapital zu sehen, dann müssten den Mitgliedern im Fall des Ausscheidens ihr Anteil abgefunden werden. Daran ändert auch nichts, dass gem. § 52 der Genossenschaftssatzung mit dem Beschluss über die freiwillige Auflösung vorzusorgen ist, dass nach Sicherstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Dritten bestehendes Genossenschaftsvermögen, soweit dies möglich und erlaubt ist, dem satzungsgemäßen Genossenschaftszweck oder verwandten Zwecken zugeführt, andernfalls auf die Genossenschaftsmitglieder nach dem letztgültigen

Beitragsschlüssel aufgeteilt wird. Die Rückführung des Vermögens ist nur für den Fall der freiwilligen Auflösung vorgesehen und nur als vermeindlich letzte Lösung.

Auch vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, warum der Umstand, dass der Bw. die Möglichkeit der Absetzbarkeit des geleisteten Betrages für den Genossenschaftsanteil als Sonderausgabe oder auch als Betriebsausgabe seitens der Mitglieder von vornherein im Vertrauen auf die nicht zum Tragen kommende Umsatzsteuerpflicht und in Rücksicht auf den üblichen Rechtsgebrauch ausgeschlossen wurde, gegen eine Umsatzsteuerpflicht der berufsgegenständlichen Zahlungen sprechen soll.

Soweit der Bw. laut seinen Ausführungen auf eine doppelte Umsatzbesteuerung hinweist, erkennt der unabhängige Finanzsenat nicht den Zusammenhang zur hier vorliegenden Rechtsfrage. Was in den jährlichen Mitglieds/Nutzungsbeitrag eingerechnet wird bestimmt die Bw. selbst. Nachdem die Bw. die Kosten für den laufenden Betrieb ja ohnehin selbst zu tragen hat, kann sie selbst entscheiden, ob sie die Abschreibung jährlich in die Beträge einrechnet, oder dies unterlässt. Eine (Ersatz)Investition ist aufgrund der Kostenüberwälzung sowieso wieder von den Mitgliedern zu tragen, im selben Maße wie im Ansparverfahren über die eingerechnete Abnutzung oder einmalig bei Mittelaufbringung für die Neuinvestition.

Auf Grundlage der oben dargestellten Ausführungen gelangt der unabhängige Finanzsenat daher zusammenfassend zu dem Ergebnis, dass die von den Genossenschaftsmitgliedern geleisteten Beträge als Entgelt für die von der Bw. an die einzelnen Mitglieder zu erbringenden Entsorgung und Reinigung von Abwässern anzusehen sind. Die Beitragszahlungen sind daher vom Finanzamt zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juli 2009