



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/3579-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Abwassergenossenschaft A, Adresse, vertreten durch B, vom 24. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Juni 2007 betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abwassergenossenschaft A (im folgenden Bw.) ist eine Wassergenossenschaft nach § 73 ff Wasserrechtsgesetz 1959 und wurde mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft C/NÖ vom 6. Dezember 1999 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.

Nach § 3 der Satzung bezweckt die Genossenschaft die ökologisch und ökonomisch sinnvolle Reinigung- und Entsorgung von (häuslichen) Abwässern für die Ortschaft D und die E-Häuser in der Katastralgemeinde E

Nach § 4 der Satzung sind Mitglieder der Genossenschaft die Eigentümer der in die Genossenschaft einbezogenen Liegenschaften und Anlagen.

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 der aus diesem Verhältnis entspringenden Leistung verpflichtet.

Die Mitglieder der Bw. sind gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 der Satzung zur Einzahlung des Entgeltes (Beitrages) für den Genossenschaftsanteil und des Mitgliedsbeitrages für die laufenden Kosten verpflichtet.

Nach § 34 der Satzung hat die Genossenschaft einen Jahresvoranschlag zu erstellen, der

- eine Aufstellung der vorgesehenen, dem Genossenschaftszweck dienenden Maßnahmen mit Bestimmung der zeitlichen Reihenfolge ihrer geplanten Realisierung
- sowie der für diese Maßnahmen und für den gewöhnlichen Verwaltungsaufwand erforderlichen Mittel unter Angabe ihrer in Aussicht genommenen Aufbringung zu enthalten hat.

Gemäß § 39 in Verbindung mit § 40a der Satzung sind die Kosten der Errichtung der Kläranlage und des Kanals grundsätzlich in gleicher Höhe pro Haushalt bzw. Genossenschaftsanteil zu bezahlen. Der Beitrag für den Genossenschaftsanteil besteht aus den Kosten für die Errichtung des Kanals und der Kläranlage und kann gemäß § 41 der Satzung in Teilzahlungen geleistet werden.

Gemäß § 40 der Satzung ergeben sich die auf die einzelnen Genossenschaftsmitglieder entfallenden jährlichen Mitgliedsbeiträge aus den im Voranschlag bestimmten Einnahmensatz in Verbindung mit der Einstufung nach § 39 Abs. 3 der Satzung.

Die Höhe des Genossenschaftsanteil wurde lt. Sitzungsprotokoll der Mitgliederversammlung der Bw. vom 13. Juli 2001 mit ca. ATS 65.000,00 festgelegt, zu entrichten im Ansparverfahren mit 2 mal jährlicher Vorschreibung von ca. ATS 5.000,00.

In den Jahren 2001 bis 2006 wurden von den Genossenschaftsmitgliedern folgende Zahlungen für die Genossenschaftsanteile geleistet.

2001	€	52.542,46
2002	€	83.556,99
2003	€	128.077,73
2004	€	66.007,85
2005	€	12.877,27
2006	€	14.467,95

Die Errichtung der Kanal- und Kläranlage erfolgte in den Jahren 2002 bis 2006. Die Bw. machte von den Errichtungskosten jeweils die Vorsteuer geltend.

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2001 bis 2006 vertrat die Prüferin die Ansicht, dass diese Zahlungen der Umsatzsteuer zu unterziehen seien, da ein steuerbarer

Leistungsaustausch zwischen der Bw. und ihren Mitgliedern 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 22. Juni 2007 die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung der oben angeführten Zahlungen (Beträge netto/Steuersatz 10%) für die berufsgegenständlichen Jahre neu fest. Daraus ergaben sich folgende Nachforderungen:

2001	€	4.776,59
2002	€	7.596,09
2003	€	11.643,43
2004	€	6.000,71
2005	€	1.170,66
2006	€	1.315,26

Dagegen er hob die Bw. Berufung und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Als Begründung brachte die Bw. in der Berufung und im Vorlageantrag zusammengefasst folgendes vor:

- Die Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder für den Genossenschaftsanteil seien als Zuführung von Eigenkapital zur Gesellschaft anzusehen, um dadurch die Errichtung des Kanals und der Kläranlage mit Eigenkapital zu ermöglichen. Es gebe keine Norm, welche die Höhe des Eigenkapitals nach oben hin beschränken würde.
- Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 litt g UStG 1994 seien die unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätze und Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerbefreit. Die Gesellschafter würden für ihre Einzahlung einen Genossenschaftsanteil erhalten. Alleine durch diese Tatsache entstünde für die einzelnen Gesellschafter die Konsequenz, den Erwerb der Anteile nicht als Sonderausgabe absetzen zu können bzw. nicht als Anschaffungskosten eines Gebäudes im Betriebsvermögen zu aktivieren und absetzen zu können.

Hätte der Gesetzgeber die Nichtanwendung des § 6 Abs. 1 Z 8 litt g UStG 1994 für Gesellschaften öffentlichen Rechts gewollt, so hätte er dies sicher im UStG ausgeführt, wie er auch im KStG teilweise eigene Regelungen für Körperschaften öffentlichen Rechts geschaffen habe.

- Überdies hätten mindestens vier Genossenschaftsmitglieder den Genossenschaftsanteil zwar bezahlt, aber keinen Kanalanschluss vorgenommen und würden diesen auch nicht planen. Die vom Finanzamt behauptete Gegenleistung sei hier keinesfalls zu erkennen.

- Die Bw. habe weder bei der NÖ Landesregierung noch bei der Gemeinde Förderungen beantragt und bekommen, da keine Anschlussgebühr (=Kanaleinmündungsabgabe pro Bezugshaus) verrechnet werde, wie dies die jeweiligen Förderrichtlinien verlangen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Nach § 74 Abs. 1 litt 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 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 Wasserverbrauche
 - 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 selbstständig 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. 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.

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.

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 Kanalisation anlage zu subsumieren (VwGH 24.6.2004, 200/15/0140 und die dort angeführte Judikatur. Die Bw. ist daher Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

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 nur dann gesprochen werden, wenn ein Leistungsaustausch zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger vorliegt (siehe etwa VwGH 21.10.1955, oder 24.11.1998, 98/14/0033 oder Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz Rz 59 zu § 1). 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 (Ruppe aaO Rz 63 zu § 1).

So ist etwa auch eine Personenvereinigung insoweit unternehmerisch tätig, als sie von ihren Mitgliedern Zahlungen erhält, die zwar als Mitgliedsbeitrag benannt werden, denen aber eine konkrete Gegenleistung der Vereinigung an die Beitragszahler gegenübersteht (vgl. VwGH 11.9.1997, 95/15/0022 ; 17.3.1999, 97/13/0162).

Es ist daher auch bei einer Tätigkeit, die einem satzungsgemäßen Zweck erfüllt, zu untersuchen, ob sich Leistungen in besonderen Einzelleistungen gegenüber dem jeweiligen Mitglied manifestieren oder nicht (vgl. VwGH 24.11.1998, 98/14/0033).

Unstrittig ist, dass von den Mitgliedern der Bw. Zahlungen im berufungsgegenständlichen Zeitraum geleistet wurden, weiters steht auch die Höhe der Zahlungen außer Streit. 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 kosten-günstiger erfüllen können.

Im vorliegenden Fall geht schon aus der Satzung der Bw. hervor, dass die von den Mitgliedern einzuhebenden Beiträge ausschließlich der Abgeltung von Leistungen dienen. Gemäß § 39 in Verbindung mit § 40a der Satzung sind die Kosten der Errichtung der Kläranlage und des Kanals grundsätzlich in gleicher Höhe pro Haushalt bzw. Genossenschaftsanteil zu bezahlen. Der Beitrag für den Genossenschaftsanteil besteht aus den Kosten für die Errichtung des Kanals und der Kläranlage und kann gemäß § 41 der Satzung in Teilzahlungen geleistet werden.

Wenngleich die vorgeschriebenen Zahlungen zur Verwirklichung der satzungsgemäßigen 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 insbesonders 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 erwerbswirtschaftlich 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 § 40a der Satzung). Es werden keine vermögensrechtlichen Ansprüche wie Anspruch auf einen Gewinn- oder Vermögensanteil wie bei Gesellschaftsformen des Privatrechtes 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 llt 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).

Der vom Bw. im Vorlageantrag erstmals vorgebrachten Umstand, dass mindesten vier Mitglieder den Genossenschaftsanteil zwar bezahlt hätten, aber keinen Kanalanschluss vorgenommen hätten und diesen auch nicht planen würden, ist gegenständlich nicht von Bedeutung. So hat der Europäische Gerichtshof bereits im Urteil vom 21.3.2002, Rs C 174/00, Kennemer Golf & Country Club, ausgesprochen, dass für die Beurteilung eines Leistungsaustausches zwischen einer Vereinigung und ihren Mitgliedern nicht ent-

scheidend ist, ob die einzelnen Mitglieder die mit dem Mitgliedsbeitrag verbundenen Vorteile auch tatsächlich nutzen (vgl. dazu erneut VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140).

Auch vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu erkennen, warum der Umstand, dass der Bw. nach seiner Angabe weder bei der NÖ Landesregierung noch bei der Gemeinde Förderungen beantragt und bekommen habe, weil keine Anschlussgebühr (=Kanaleinmündungsabgabe pro Bezugshaus) verrechnet werde, wie dies die jeweiligen Förderrichtlinien verlangen würden, gegen eine Umsatzsteuerpflicht der berufungsgegenständlichen Zahlungen sprechen sollte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Juli 2008