



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/1750-W/06
GZ. RV/2043-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A reg. Gen.m.b.H., Adresse1, vertreten durch B Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., Adresse2, vom 5. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. April 2006 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 4-12/2005, wobei diese Berufung gemäß § 274 BAO auch als gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 gerichtet gilt, entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angegeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die A registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung (im folgenden Berufungswerberin bezeichnet) wurde im Jahr 2005 gegründet.

Der Genossenschaftsvertrag vom 4. Februar 2005 enthält auszugsweise folgende Bestimmungen:

§ 2 Zweck und Gegenstand

- (1) Zweck der Genossenschaft ist im Wesentlichen die Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder.
- (2) Der Gegenstand des Unternehmens umfasst:
 - a) Betrieb einer Biogasanlage mit Biomasse samt Leitungsnetz zur Erzeugung und Abgabe von Strom und Wärme;
 - b) Verkauf und Vermittlung biogener Rohstoffe;
 - c) Überlassung von Maschinen und Geräten
- (3) Im Zweckgeschäft hat sich die Genossenschaft im Wesentlichen auf ihre Mitglieder zu beschränken.
- (4) Zur Erreichung dieses Zweckes ist die Genossenschaft berechtigt:
 - a) die erforderlichen Anlagen und Einrichtungen zu errichten und zu betreiben;
 - b) sich an Genossenschaften, Vereinen und Gesellschaften anderer Rechtsformen zu beteiligen;
 - c) erforderliche Gewerbeberechtigungen zu erwerben.

§ 3 Voraussetzung der Mitgliedschaft

- (1) Mitglieder der Genossenschaft können werden: Physische Personen, juristische Personen, Personengesellschaften des Handelsrechtes und eingetragene Erwerbsgesellschaften, die im Tätigkeitsgebiet der Genossenschaft einen Grundbesitz oder Wohnsitz (Sitz) haben oder in diesem Gebiet einen landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb führen und Mitglied beim örtlichen Maschinerie sind.
- (2) Das Einzugsgebiet umfasst den Ort des Sitzes der Genossenschaft und die von der Generalversammlung bestimmten Gemeinden,
- (3) Ausnahmsweise können auch andere Personen, soweit dieselben wegen ihrer besonderen Stellung oder wegen ihrer Sachkenntnis für die Genossenschaft förderlich sind, als Mitglieder aufgenommen werden.

§ 4 Erwerb der Mitgliedschaft

- (1) Der Aufnahmewerber hat eine Beitrittserklärung zu unterfertigen, mit der er sich der Satzung der Genossenschaft in der jeweils geltenden Fassung sowie die Beschlüsse der Generalversammlung anerkennt.
- (2) Über die Aufnahme bzw. Ablehnung entscheidet der Vorstand endgültig. Die Ablehnung bedarf keiner Begründung

§ 7 Ansprüche ausgeschiedener Mitglieder

Die ausgeschiedenen Mitglieder haben nur Anspruch auf Auszahlung ihres Geschäftsan teilsguthabens (§ 9 (1) d) der Satzung), nicht aber auf Beteiligung am Reservefonds (satzungsgemäße Rücklage) oder an dem sonst vorhandenen Vermögen. Sie sind in dem Geschäftsjahr, in welchem das Ausscheiden erfolgte, noch zu vollen Betragsleistung gemäß § 9 der Satzung verpflichtet.

§ 8 Rechte der Mitglieder

(1)

(5) Die Mitglieder sind berechtigt, alle genossenschaftlichen Einrichtungen nach Maßgabe der dafür getroffenen Bestimmungen zu benützen.

§ 9 Pflichten der Mitglieder

(1) Geschäftsanteile

- a) jedes Mitglied hat mindestens einen Geschäftsanteil zu zeichnen; die Zeichnung weiterer Geschäftsanteile bedarf der Zustimmung des Vorstandes. Die Geschäftsanteile sind längstens binnen Monatsfrist einzuzahlen.*
- b) ein Geschäftsanteil beträgt fünfhundert Euro;*
- c) der Vorstand ist berechtigt, die Beanspruchung der genossenschaftlichen Einrichtungen von der Zeichnung einer größeren Anzahl von Geschäftsanteilen abhängig zu machen, wobei jedoch für alle Mitglieder die gleichen Bedingungen zu gelten haben.*
- d) Für die Auszahlung des Geschäftsguthabens an die ausgeschiedenen Mitglieder und die Auszahlung von gekündigten Geschäftsanteilen sind die gesetzlichen Bestimmungen maßgebend. Im Falle des freiwilligen Austrittes bzw. des Ausschlusses werden die Geschäftsanteile jedoch frühestens fünf Jahre nach Wirksamwerden des Ausscheidens ausbezahlt.*

(2)

(3) Beitrtsgebühr

Jedes Mitglied hat eine Beitrtsgebühr zu entrichten, soferne eine solche vom Vorstand festgelegt wird.

(4) Mitgliedsbeitrag

Die Mitglieder haben Beiträge zu entrichten, die von der Generalversammlung nach einem für alle Mitglieder in gleicher Weise geltenden Maßstab festzusetzen sind.

(5)

Im berufungsgegenständlichen Zeitraum wurden von 24 Personen insgesamt 214 Geschäftsanteile zu je € 500,- gezeichnet und einbezahlt. Die Anzahl der gezeichneten Geschäftsanteile

richtete sich dabei nach den von den Genossenschaftsmitgliedern für den satzungsgemäßen Zweck bewirtschafteten Flächen (1 ha=1 Anteil). Ingesamt betrug der Wert der gezeichneten und einbezahlten Geschäftsanteile € 107.000,-.

In weiterer Folge schloss die Berufungswerberin mit ihren Mitgliedern jeweils gesonderte Biomasseliereüberkommen, die detaillierte Bestimmungen hinsichtlich Menge, Art, Feuchtigkeitsgehalt, Preisberechnung enthalten. Die Genossenschaft verpflichtet sich u.a darin zur Übernahme von jährlich 15 Tonnen Trockensubstanz je Anteilsschein. Die Genossenschaften verpflichteten sich wiederum ihrerseits, die selben Stickstoffmengen, die in ihren Lieferungen enthalten waren in Form von Biogasgülle zurückzunehmen.

Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträgen gemäß § 9 Abs. 3 und 4 der Satzung wurden nicht beschlossen oder festgesetzt.

Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin ist der Betrieb einer Biogasanlage mit Biomasse. Unter Biomasse versteht man neben Gülle und Agrarrückständen vor allem Nachwachsende Rohstoffe (NAWAROS) wie Mais, Grünschnittroggen und Sudangras. Die Biomasse wird vergoren und durch Verbrennung des so gewonnenen Biogases Strom erzeugt. Dieser Strom wird zu Gänze an einen großen Stromerzeuger verkauft.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschaubetreffend den Zeitraum 4-12/2005 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass das jeweilige Mitglied der Genossenschaft mit der Bezahlung der entsprechenden Anteilsscheine ein Lieferrecht für eine bestimmte Menge an Trockensubstanz erworben habe. Dieser Vorgang sei als ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch anzusehen.

Das Finanzamt folgte dieser Ansicht und setzte zunächst die Umsatzsteuer für den Zeitraum 4-12/2005 fest, wobei bei der Ermittlung der Umsatzsteuer, ausgehend von den einbezahnten Geschäftsanteilen (€ 107.000,-) als Bruttoentgelt und Anwendung des Normalsteuersatzes die daraus resultierende Umsatzsteuer mit € 17.833,33 ermittelt wurde. Unter Berücksichtigung der Vorsteuer in Höhe von € 286.049,21 und einer Vorsteuerberichtigung von € 16,21 wurde die Umsatzsteuer mit einer Gutschrift in Höhe von € 267.272,67 festgesetzt.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Nach Abweisung der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Mai 2006 beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 30. April 2004 brachte die Berufungswerberin die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 ein, in der sie die berufungsgegenständlichen Zahlungen nicht als steuerbar behandelte. Mit Bescheid vom 30. Mai 2007 wurde die Berufungswerberin vom Finanzamt entsprechend

den Feststellungen der Umsatzsteuernachschaub zur Umsatzsteuer für das Jahr 2005 veranlagt.

Dagegen erhob die Berufungswerberin Berufung.

§ 274 BAO bestimmt, dass wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides tritt, die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet gilt.

Dementsprechend gilt die Berufung vom 8. Mai 2006 als auch gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 30. Mai 2007 gerichtet. Die eingereichte Umsatzsteuererklärung sowie die Berufung vom 29. Juni 2006 sind als Berufungsergänzungen anzusehen.

Die Berufungswerberin beantragt die Umsatzsteuer entsprechend der eingebrachten Umsatzsteuererklärung festzusetzen. Zur Begründung wurde insbesonders ausgeführt, dass die Gewährung von Anteilsrechten gegen Leistung von Geldeinlagen einen nicht steuerbaren Vorgang darstelle. Die Entrichtung von Bareinlagen für die Gewährung von Anteilsrechten entspreche nicht einer Gegenleistung für konkrete Leistungen, vielmehr diene das so aufgebrachte Kapital der Erfüllung des Gemeinschaftszwecks, nämlich der Errichtung und dem Betrieb einer Biogasanlage.

Die gemeinsame Verwertung der von den Genossenschaftsmitgliedern erzeugten landwirtschaftlichen Produkte gehöre zu den satzungsgemäßen Aufgaben der Berufungswerberin. Die gezeichneten Geschäftsanteile, deren Anzahl und Verhältnis sich nach den von den Genossenschaftsmitgliedern für den satzungsgemäßen Zweck bewirtschafteten Flächen richte, vermittelten das Recht, die Genossenschaft mit Biomasse zu beliefern. Die abgeschlossenen Biomasselielerübereinkommen dienten lediglich der näheren rechtlichen Ausgestaltung der bereits satzungsgemäß begründeten Lieferrechte.

Das Recht des Mitgliedes einer Genossenschaft, diese entsprechend dem Satzungszweck zu beliefern, sei kein individuell eingeräumtes besonderes Recht, sondern ein Gemeinschaftsrecht aller Mitglieder. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.1999, Zl. 94/13/0019 betreffend eine Winzergenossenschaft hingewiesen. Demnach sei im eingeräumten Lieferrecht der einzelnen Mitglieder kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch zu erblicken, wenn dieses Lieferrecht im Interesse einer geordneten Vermarktung durch die Genossenschaft in einer für alle Mitglieder gleichermaßen geltenden Art und Weise so geregelt werde, dass bestimmte Mindest- und Höchstmengen festgesetzt würden und diese Mengen vom Beteiligungsausmaß des einzelnen Mitgliedes, ausgedrückt in Geschäftsanteilen, abhängig seien.

Die geleisteten Geschäftsanteile würden der Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben, nämlich der Errichtung und dem Betrieb einer Biogasanlage dienen, deren Erfüllung der Gesamtheit der Mitglieder durch den gesicherten Absatz ihrer landwirtschaftlichen Produkte zugute komme und sich daher nicht als eine besondere Einzelleistung gegenüber dem einzelnen Mitglied darstelle.

Das Lieferrecht entstehe nicht erst durch den Abschluss des Biomasseliereübervereinkommens. Es stelle auch kein eigenständiges Sonderrecht eines einzelnen Mitgliedes dar. Vielmehr erwachse das gegenständliche Lieferrecht des einzelnen Genossenschafters bereits aus dem bei der Gründung erworbenen Anteilsrecht.

Weiters stehe auch der in § 9 Abs. 1 lit b der Satzung geregelte Anspruch auf Rückzahlung des jeweiligen Geschäftsguthabens der Ansicht der Betriebsprüfung entgegen, es handle sich um ein Entgelt für die Einräumung eines Lieferrechtes, da ein solches Entgelt wohl kaum nach Ausscheiden eines Mitgliedes an dieses rückgezahlt würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 3 a Abs. 1 UStG 1994 sind sonstige Leistungen Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Der unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den am Beginn der Entscheidungsgründe dargestellten Sachverhalt zu Grunde, der im Wesentlichen unbestritten ist. Dieser ergibt sich aus den im Veranlagungsakt befindlichen Unterlagen, insbesonders der Satzung vom 4. Februar 2005, sowie den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen, hier insbesonders die mit den einzelnen Mitgliedern der Genossenschaft abgeschlossenen Biomasseliereübervereinkommen.

Strittig ist ausschließlich die Frage, ob die im Zuge des Erwerbes der Geschäftsanteile erfolgten Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder an die Berufungswerberin als Gegenleistungen für die Gewährung von Lieferrechten anzusehen sind, wobei bei Bejahung dieser Frage diese Vorgänge umsatzsteuerbar wären.

Grundsätzlich kommt es bei der Gründung einer Gesellschaft (Genossenschaft) bzw. bei der Aufnahme zusätzlicher Gesellschafter (Mitglieder) nicht zu einem Leistungsaustausch zwischen

Gesellschafter und Gesellschaft. Die Gesellschafter erlangen ihre gesellschaftsrechtliche Position nicht durch eine Leistung seitens der zu gründenden Gesellschaft, sondern durch den Gesellschaftsvertrag. Die den Gesellschaftern eingeräumten Rechte sind nicht Entgelt für eine Beitragsleistung, sondern Ausfluss des Gesellschaftsvertrages und Reflex des Gesellschaftsverhältnisses (siehe Ruppe UStG 1994, Tz 82).

Die Erfüllung des Gesellschaftszwecks ist für sich allein in der Regel keine Leistung gegenüber den Mitgliedern. Wird eine Gesellschaft gegründet, um Aufgaben, die bisher von den Gesellschaftern wahrgenommen wurden, in einer zweckmäßigeren Rechtsform zu erfüllen, erbringt die Gesellschaft nicht gegenüber den Gesellschaftern eine Leistung, sondern erfüllt die ihr gesellschaftsvertraglich übertragenen Aufgaben. Beiträge, die die Gesellschafter zur Erfüllung dieser Aufgaben leisten, sind daher keine steuerbare Gegenleistungen (siehe Ruppe UStG 1994, Tz 100).

Die gemeinsame Verwertung der von den Mitgliedern der Berufungswerberin erzeugten landwirtschaftlichen Produkte durch die Errichtung und den Betrieb einer Biogasanlage gehört zu den satzungsgemäßen Aufgaben der Berufungswerberin. Es liegt geradezu im Wesen einer landwirtschaftlichen Verwertungsgenossenschaft, dass die bisher von den Mitglieder allein durchgeführte Verwertung ihrer Erzeugnisse durch Gründung einer Genossenschaft, wodurch Kapital und Leistungsmöglichkeiten der Mitglieder gebündelt werden, effizienter durchgeführt werden kann. Durch den Genossenschaftszweck wird daher gegenständlich das gemeinschaftliche Interesse der Mitglieder verwirklicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang im Erkenntnis vom 15.9.1999, ZI. 94/13/0019 ausgeführt, dass das Recht des Mitgliedes einer landwirtschaftlichen Genossenschaft, diese mit seinen Produkten zu beliefern grundsätzlich kein individuell eingeräumtes besonderes Recht ist, sondern ein Gemeinschaftsrecht aller Mitglieder. Wenn nun dieses Recht im Interesse einer geordneten Vermarktung durch die Genossenschaft in einer für alle Mitglieder gleichermaßen geltenden Art und Weise dergestalt geregelt wird, dass bestimmte Mindest- und Höchstmengen festgesetzt werden, und diese Mengen vom Beteiligungsausmaß des einzelnen Mitgliedes, ausgedrückt in Geschäftsanteilen, abhängig gemacht werden, so hat dies noch nicht zur Folge, im eingeräumten Lieferrecht der einzelnen Mitglieder einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch zu erblicken.

Gegenständlich sind die Mitglieder der Genossenschaft gemäß § 8 Abs. 5 der Satzung berechtigt, alle genossenschaftlichen Einrichtungen nach Maßgabe der dafür getroffenen Bestimmungen zu benutzen. Darunter fällt auch das Recht, die Genossenschaft im Rahmen von Zweckgeschäften mit ihren landwirtschaftlichen Produkten zu beliefern. Nach § 9 Abs. 1 lit a der Satzung kann das Ausmaß dieses Rechtes vom Vorstand von der Zeichnung einer

größeren Anzahl von Geschäftsanteilen abhängig gemacht werden kann, jedoch haben dabei für alle Mitglieder die gleichen Bedingungen zu gelten. Von dieser Bestimmung wurde von der Berufungswerberin Gebrauch gemacht und die Anzahl der gezeichneten Geschäftsanteile an das Ausmaß der für den satzungsgemäßen Zweck bewirtschafteten Flächen (1 ha=1 Anteil) gebunden.

Der Umstand, dass die Mitglieder entsprechend den ihnen zur Verfügung stehenden Flächen Geschäftsanteile gezeichnet haben, kann daher nicht dazu führen, die Einzahlung der Geschäftsanteile in ein Entgelt für die Gewährung von Lieferrechten umzudeuten.

Durch die Zeichnung und Einzahlung der Geschäftsanteile wurde vielmehr das Kapital für den Zweck der Genossenschaft, die Errichtung und den Betrieb einer Biogasanlage, aufgebracht. Gegen die Umdeutung dieses gesellschaftsrechtlichen Vorganges in einen umsatzsteuerbaren Vorgang spricht auch der Umstand, dass nach § 7 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 lit d der Satzung bei Ausscheiden aus der Genossenschaft die eingezahlten Geschäftsguthaben dem Mitglied zurückbezahlt werden.

Die abgeschlossenen Biomasselieferübereinkommen, mit denen lediglich das bereits satzungsgemäß begründete Lieferrecht hinsichtlich Menge, Art, Feuchtigkeitsgehalt, Preisberechnung etc. näher ausgestaltet wurde, können daher keine Grundlage für die Annahme eines Leistungsaustausches „Gewährung von Lieferrechten“ gegen „Einzahlung der Geschäftsanteile“ sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. Dezember 2007