



GZ. RV/1393-W/02 und  
RV/2155-W/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 1998 bzw. 1999 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der Entscheidung angeschlossenen Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Bw. handelt es sich um eine im Jahr 1997 gegründete Genossenschaft mit beschränkter Haftung, die nach § 2 ihrer Satzung die wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder bezweckt. Dies geschieht hauptsächlich durch die Planung, Errichtung und Betrieb einer Heizungsanlage mit Biomasse samt Leitungsnetz zur Erzeugung und Versorgung mit Biowärme. Nach § 4 der Satzung erfolgt der Erwerb der Mitgliedschaft dadurch, dass der Aufnahmewerber eine Beitrittserklärung zu unterfertigen hat, mit der er sich der Satzung der Genossenschaft sowie den Beschlüssen der Generalversammlung unterwirft. In § 9 ist festgelegt, dass jedes Mitglied einen Geschäftsanteil zu zeichnen hat. Dieser beträgt ÖS 20.000, --, wobei jedoch der Vorstand berechtigt ist, die Beanspruchung der genossenschaftlichen Einrichtungen von der Zeichnung einer größeren Anzahl von Geschäftsanteilen abhängig zu machen. Dabei haben jedoch für alle Mitglieder die gleichen Bedingungen zu gelten.

Im Zuge einer hinsichtlich der Umsatzsteuer 1997 durchgeführten Betriebsprüfung sowie einer für den Zeitraum 1-7/1998 durchgeführten Umsatzsteuernachschau wurde festgestellt, dass Mitglieder Geschäftsanteile zu einem höheren Nennwert erworben hätten. Mitglieder, welche einen Hausanschluss und eine Übergabestation wollten, erklärten mit der Unterfertigung der Beitrittserklärung bereits im Juli 1996 den Erwerb von Geschäftsanteilen zu je ÖS 80.000, --. Mitglieder, welche lediglich die Einräumung einer Option auf einen späteren tatsächlichen Hausanschluss wollten, erwarben Anteile in Höhe von ÖS 20.000, --. Mit dem Bau der Heizungsanlage wurde 1997 begonnen. Ende 1998 sollten daran alle Mitglieder angeschlossen und der Heizungsbetrieb möglich sein.

Das Projekt sei zu rd. 50% durch Zuschüsse sowie durch Fremdfinanzierung und durch die Zeichnung der Genossenschaftsanteile finanziert worden. Die Geschäftsanteile seien jedoch bis zum Abschluss der Prüfung (im Oktober 1998) nicht eingefordert worden.

Im Vorfeld seien die potentiellen Mitglieder darüber informiert worden, dass die Kosten pro Anschlusswerber inkl. Übergabestation ÖS 80.000, -- bzw. ohne Übergabestation ÖS 20.000, -- betragen würden. Im geprüften Zeitraum 1998 seien sodann bereits Zahlungen in der genannten Höhe bzw. Anzahlungen darauf geleistet worden. Teilweise war auf den Zahlungsbelegen als Zahlungsgrund "Anschlussgebühr, Anzahlung Heizung und Fernwärmeanschluss" angegeben.

Infolge dieses Sachverhaltes stellte die Betriebsprüfung fest, dass es sich bei den Zahlungen der Mitglieder um die Abgeltung von Leistungen für die Einrichtung der Übergabestationen handle und diese daher mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen seien.

Die Betriebsprüfung setzte sodann die Umsatzsteuer für die Monate 2 - 7/1998 entsprechend fest. Die gegen diese Festsetzungen erhobene Berufung war zurückzuweisen, da zwischenzeitig die Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 erfolgt und der Jahresbescheid ergangen war. In diesem Bescheid wurden sämtliche Zahlungen, die, wie von der Bw. angegeben, aus der Zeichnung der Genossenschaftsanteile resultierten, der Umsatzsteuer unterzogen. Das Finanzamt folgte damit den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass es sich dabei nicht um Zahlungen für den Erwerb von Genossenschaftsanteilen handle, die als steuerbefreit zu beurteilen wären, sondern um Zahlungen, denen ein Leistungsaustausch zugrunde liege. Es sei daher abweichend von den durch die Bw. für das Jahr 1998 erklärten Umsätzen ein weiterer Betrag von ÖS 2.852.303,40 der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Der entsprechende Bescheid erging für das Jahr 1998 mit Datum 12.5.2000. Die daraus resultierende Umsatzsteuer betrug ÖS 570.460,68.

Auch im Jahr 1999 lag der gleiche Sachverhalt vor. Die Bw. erzielte neben den Umsätzen aus der Lieferung von Fernwärme weitere Einnahmen aus Zahlungen, die als Einnahmen aus der Zeichnung von Geschäftsanteilen dargestellt wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes resultierten diesen Zahlungen jedoch aus der Lieferung der Übergabestationen, d. h. es läge ihnen ein Leistungsaustausch zugrunde. Der Gesamtbetrag von ÖS 6.478.333,33 sei daher mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Der Bescheid für das Jahr 1999 erging mit Datum 13.2.2001. Die aus diesem Titel resultierende Umsatzsteuer betrug ÖS 1.295.666,67.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 erhob die Bw. am 12.6.2000 Berufung und führte aus, dass hier ihrer Ansicht nach keinesfalls ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vorläge. Die versteuerten Zahlungen seien eindeutig als Leistungen auf den Geschäftsanteil zu beurteilen und daher gemäß § 6 Z. 8 lit. g UStG 1994 zwingend steuerfrei. Es komme bei der Gründung einer Gesellschaft und der Aufnahme von Gesellschaftern zu keinem Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft. Der Geschäftsanteil an einer Genossenschaft stelle den Inbegriff von Rechten und Pflichten des Mitgliedes gegenüber der Genossenschaft dar. Es werde damit eine Fülle von Rechten und Pflichten, d. h. eine gesamte Rechtsposition erworben. Im gegenständlichen Fall seien die aufgegriffenen Bezugs- und Lieferrechte als Ausfluss der mit dem Geschäftsanteil verbundenen Mitgliederstellung zu beurteilen. Nach § 8 der Satzung seien alle Mitglieder berechtigt die genossenschaftlichen Einrichtungen nach Maßgabe der dafür getroffenen Bestimmungen zu nutzen. Diese Liefer- und Bezugsrechte stellten die Verwirklichung des Genossenschaftszweckes dar. Es läge daher keine besondere Einzelleistung der Genossenschaft an die einzelnen Mitglieder vor, der eine

Gegenleistung (Kosten- oder Spesenersatz) seitens der Mitglieder gegenüberstünde.

Hinsichtlich der unterschiedlichen Höhe der Zahlungen, führte die Bw. aus, dass es für die notwendige Eigenkapitalausstattung bei einer Mindestmitgliederanzahl von 200 erforderlich gewesen sei einen Geschäftsanteil mit ÖS 80.000, -- anzunehmen. Die Reduzierung der Höhe auf ÖS 20.000, -- in der Satzung beruhe lediglich auf wirtschaftlichen Überlegungen hinsichtlich der Haftungsbeschränkung zugunsten der Genossenschaftsmitglieder. Wirtschaftlich sei jedoch prinzipiell von einem Anteil in der Höhe von ÖS 80.000, -- auszugehen. Diesem liege als einheitlicher, unabhängig von der tatsächlich in Anspruch genommenen Heizleistung ermittelter, Bemessungsmaßstab die jeweilige Kilowattleistung zugrunde. Schon durch die Anwendung des einheitlichen Maßstabes sei die Ansicht des Finanzamtes ausgeschlossen, dass Einzelleistungen der Genossenschaft vorlägen, denen ein Leistungsaustausch zugrunde liege.

Aufgrund dieser Ausführungen sei eindeutig dargelegt, dass hier Umsätze aus der Zeichnung von Geschäftsanteilen vorlägen und somit von deren Steuerfreiheit auszugehen sei.

Die Bw. beantragte den angefochtenen Bescheid aufzuheben und eine erklärungskonforme Veranlagung für das Jahr 1998 durchzuführen. Im Falle der Vorlage an die Berufungsbehörde 2. Instanz wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Bw. erhob am 15.2.2001 ebenfalls Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1999. Da der Bemessung der Umsatzsteuer der gleiche Sachverhalt zugrunde liege, verwies die Bw. auf die Berufungsbegründung zum Umsatzsteuerbescheid des Jahres 1998. Es wurde die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Infolge der durchgeführten umfassenden Reform des Berufungsverfahrens und den daraus resultierenden Verfahrensänderungen stellte die Bw. zu beiden o. a. Berufungen rechtzeitig gem. § 323 Abs. (12) BAO Anträge auf Behandlung der Berufungen durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung mündlicher Verhandlungen.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung wurden mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. mehrere Telefonate hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes sowie Details zum Sachverhalt und der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen geführt. Insbesondere wurde die Bw. auf die Rechtsansicht des VwGH und dessen zu gleichen Sachverhalten ergangenen abweisenden Erkenntnisse hingewiesen.

In den im Mai und Juni 2003 eingebrachten schriftlichen Ergänzungen zu den Berufungen brachte die Bw. u. a. vor. Insgesamt betrage die Gesamtmitgliederzahl der Genossenschaft 242. Für 216 Mitglieder seien Übergabestationen errichtet worden. 26 Mitglieder hätten im

Zeitraum 1998 und 1999 lediglich Genossenschaftsanteile in Höhe von ÖS 696.000,--, jedoch keine Übergabestationen d.h. keine Fernwärmeanschlüsse, erworben. Die Gesamtkosten für die Übergabestationen betragen zum 31.12.1999 lt. Angaben im Anlageverzeichnis ÖS 8.554.662,-- zzgl. 20% USt i. H. v. ÖS 1.710.932,40. Dem Anlageverzeichnis ist zu entnehmen, dass der Hauptteil der Investitionen (rd. 8,3 Mio) 1997 und 1998 getätigt worden sind.

Aufgrund der Berechnungen der Bw. betragen auf Basis der Gesamtinvestition bei 216 Haushalten die Kosten für den einzelnen Anschluss rd ÖS 39.605,--. Die Bw. brachte vor, dass aus dieser Berechnung ersichtlich sei, dass in den geleisteten und seitens des Finanzamtes sämtlich versteuerte Zahlungen von teilweise bis zu ÖS 80.000,-- auch nicht zu versteuernde Anteile auf den Erwerb der Mitgliedschaft enthalten seien. Seitens der Veranlagungsabteilung seien daher in den Jahren 1998 und 1999 zu hohe Beträge der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Die Bw. wurde sodann aufgefordert zum Nachweis ihrer Angaben eine Aufsplittung der Zahlungen in Entgelt für die Leistung sowie in Mitgliedsbeiträge durchzuführen. Dazu gab die Bw. an, dass dies aufgrund der unterschiedlichen Zahlungsmodalitäten (Monats-, Quartalszahlungen) und Ratenhöhen bei 242 Mitgliedern einen hohen Nachforschungsaufwand darstelle. Es könne jedoch angenommen werden, dass die Bezahlung eines Drittels der Gesamtkosten für die Übergabestationen im Jahr 1998 und die Bezahlung der restlichen zwei Drittel im Jahr 1999 stattgefunden habe. Die jeweilige Umsatzsteuer wäre daher aus diesen Beträgen fällig gewesen. Den darüber hinausgehenden Beträgen läge kein Leistungsaustausch zugrunde. Sie seien den Mitgliedsbeiträgen zuzuordnen und somit steuerfrei.

Die Bw. führte weiters aus, wenn die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1998 und 1999 auf Basis dieser Überlegungen zum Sachverhalt erfolgen sollte, so stimme sie einer Entscheidung in diesem Sinne zu. Die gestellten Anträge auf Behandlung der Berufungen durch den gesamten Finanzsenat sowie auf Durchführung mündlicher Verhandlungen gelten in diesem Fall als zurückgenommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 unterliegen entgeltliche Leistungen der Umsatzsteuer.

Voraussetzung für die Steuerpflicht ist das Vorhandensein eines Leistungsaustausches zwischen bestimmten Personen, also die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung. Dieser Leistungsaustausch liegt auch dann vor, wenn eine Gesellschaft gegründet wird, d. h. der Gesellschafter (das Mitglied) eine Einlage leistet und die Gesellschaft Anteilsrechte

gewährt. Diese Gegenleistung ist grundsätzlich steuerbar, aber gem. § 6 Abs. 1 Z. 8 lit. f oder g UStG unecht steuerbefreit.

Davon zu unterscheiden sind jedoch solche Leistungen des Mitglieds - unabhängig davon wie sie benannt sind - denen eine konkrete Leistung der Personenvereinigung gegenübersteht. Sie stellen steuerbare und steuerpflichtige Leistungen dar.

Wie aus den Satzungen der Bw. hervorgeht, bezweckt sie die Versorgung der Mitglieder mit Fernwärme. Dazu ist sie berechtigt, die erforderlichen Anlagen zu errichten und zu betreiben, Beteiligungen einzugehen und die erforderlichen Gewerbeberechtigungen zu erwerben. Mit der Zeichnung der Genossenschaftsanteile, erwirbt das Mitglied Lieferrechte zur Anlieferung von Brennstoffen und Bezugsrechte zum Bezug von Wärme und Warmwasser. Gemäß Satzung beträgt der Nennwert eines Anteiles ÖS 20.000, --.

Im Bezug auf solche Umsätze, die rein aus dem Erwerb von Anteilen stammen, ist dem Argument der Bw., dass es sich um steuerbefreite Umsätze handelt, zuzustimmen. Wenn es sich jedoch um tatsächliche Leistungen der Genossenschaft wie z. B. Montagearbeiten, Grabungskosten für die Erstellung von Fernwärmeanschlüssen für die einzelnen Mitglieder sowie grundsätzlich die Lieferung von Fernwärme handelt, liegen steuerbare und steuerpflichtige Leistungen vor.

Wie aber aus den Beitrittserklärungen hervorgeht, werden von den Mitgliedern Anteile in einer Höhe von bis zu 80.000, -- erworben und auch die entsprechenden Zahlungen geleistet. Das Argument, dass es sich bei diesen Zahlungen lediglich um den Erwerb der Mitgliedschaft handle und es zur Deckung des Eigenkapitalbedarfes nötig sei 4 Geschäftsanteile zu zeichnen, geht ins Leere. Aus den Unterlagen und Schriftstücken die der Betriebsprüfung vorgelegen sind, geht hervor, dass den zukünftigen Mitgliedern schon im Vorfeld mitgeteilt wurde, dass für die Montage (Anschlussgeräte, Anschlussarbeiten) der Übergabestationen mit Anschlusskosten von bis zu ÖS 80.000, -- zu rechnen sei. Nur wer keine Übergabestation wolle, hätte lediglich die satzungsgemäßen ÖS 20.000, -- zu leisten. Diese Tatsache war den Beitrittswerbenden, wie aus Vermerken auf den Beitrittserklärungen ("inkl. Übergabestation") bzw. Zahlungsbelegen ("Anschlusskosten") ersichtlich ist, bekannt. Damit war aber auch die Leistungserbringung in Form der Einrichtung der Übergabestationen seitens der Genossenschaft vereinbart.

Es sind dadurch die für das Vorliegen eines Leistungsaustausches im Sinne des UStG entscheidenden Bedingungen gegeben: die vom Unternehmer ausgeführte Leistung - hier der

Anschluss an das Versorgungsnetz - und die Gegenleistung durch den Abnehmer - das entrichtete Entgelt des Genossenschaftsmitgliedes.

Die seitens der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 zur Gänze als nicht steuerpflichtige Umsätze aus Anteilserwerben bezeichneten Zahlungen sind somit, infolge des bestehenden individuellen Interesses der Mitglieder an der Errichtung der Übergabestationen und dem daraus folgenden Leistungsaustausch, nicht in ihrer gesamten Höhe als steuerbefreite Umsätze aus der Gesellschaftsgründung zu beurteilen. Der darin enthaltene Teil, der für die Einrichtung der Übergabestation entrichtet wurde, ist der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Aufgrund der Höhe der bis Ende 1999 angefallenen Gesamtinvestitionskosten für die Übergabestationen von ÖS 8.554.662, -- netto ergibt sich für jedes einzelne der 216 Mitglieder, das eine Übergabestation erworben hat, ein Kostenanteil von ÖS 39.605, --. Diese Kosten werden durch die in den Jahren 1998 und 1999 geleisteten Zahlungen beglichen.

Aufgrund der Tatsache, dass einerseits bis Ende 1998 keine Zahlungen auf Gesellschaftsanteile eingefordert wurden und andererseits von einem massiven Interesse am Ausgleich der Investitionskosten und deren Einforderung seitens der Bw. ausgegangen werden kann, sind folgende Beträge mit 20% Umsatzsteuer zu versteuern.

Im Jahr 1998 ein Nettobetrag in Höhe von ÖS 2.851.554, --. Dies entspricht zirka einem Drittel der Gesamtinvestitionskosten. Daraus ergibt sich ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von ÖS 570.310,80.

Die zwei restlichen Drittel der Gesamtkosten wurden im Jahr 1999 eingefordert. Es handelt sich um einen Betrag von ÖS 5.703.108, --. Daraus resultiert die Umsatzsteuer in Höhe von ÖS 1.140.621,60, --.

Da die gesamten Investitionskosten für die im Zeitraum 1997 und 1998 errichteten 216 Übergabestationen damit als eingefordert zu beurteilen sind, liegen aus diesem Titel in den Jahren nach 1999 keine weiteren steuerpflichtigen Umsätze vor.

Bei den 1998 und 1999 seitens des Finanzamtes über die Investitionskosten hinausgehenden versteuerten Beträge handelt es sich um Zahlungen für den Erwerb von Anteilen. Diese sind somit steuerfrei zu belassen.

Es wird darauf verwiesen, dass die vorliegenden Berufungen in den entscheidungswesentlichen Punkten Beschwerdefällen gleichen, die durch den VwGH im gleichen Sinn erledigt worden sind (siehe dazu Erkenntnisse vom 24.4.2002, 2000/13/0051 und 2000/13/0049 sowie vom 16.5.2002, 2000/13/0029).

Infolge der o. a. Ausführungen wird die Entscheidung spruchgemäß getroffen. Die Bescheide werden entsprechend abgeändert.

### **Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer der Jahre 1998 und 1999**

Text	1998	1999
	in ÖS	in ÖS
Umsätze 20% lt. Erkl.	220.858,35	2.313.274,18
+ zu versteuernde Umsätze aus Errichtung der Übergabe- stationen	2.851.554,00	5.703.108,00
Gesamtumsatz	3.072.412,35	8.016.382,18
20% Umsatzsteuer	614.482,47	1.603.276,44
- Vorsteuer lt. Erkl.	4.952.448,65	834.458,74
Gutschrift gerundet	- 4.337.966,00	
Zahllast gerundet		+ 768.818,00
<b>in Euro</b>	<b>- 315.252,28</b>	<b>+ 55.872,18</b>

Wien, 17. Juni 2003