



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Daniela Moser und die weiteren Mitglieder Beamtin Martina Salzinger, Prokurist Peter Falle und Günter Benischek im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen der Bw., Adresse, A, vertreten durch Kanzlei, Anschrift, vom 13. Dezember 2002 und vom 27. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes B, vertreten durch Hofrätin Mag. Karin Bartalos, vom 12. November 2002 bzw. vom 23. September 2003 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 nach der am 11. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird abgeändert.
Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird festgesetzt mit - 2.573,13 € (- 35.407,00 S).

Die Bemessungsgrundlagen der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. abgekürzt) ist eine durch Anerkennung einer freien Vereinbarung der daran Beteiligten mit Bescheid vom XX gebildete Wassergenossenschaft nach § 73 ff Wasserrechtsgesetz 1959. Auf Basis des Anerkennungsbescheides der Bezirkshauptmannschaft C erlangte die Bw. zudem Rechtspersönlichkeit als Körperschaft öffentlichen Rechts. Mit der Anerkennung wurden auch die Satzungen der Bw. genehmigt. Diese haben auszugsweise folgenden Wortlaut:

„§ 3 Zweck und Umfang der Genossenschaft“

(1) *Zweck der Genossenschaft ist (§ 73 WRG 1959):*

Ökologisch und ökonomisch sinnvolle Abwasserentsorgung und -reinigung (häuslich und kleingewerblich) für die Ortschaft A .

(2) Der örtliche Geltungs- und Tätigkeitsbereich der Genossenschaft erstreckt sich auf die nachstehend angeführten und in das genossenschaftliche Unternehmen einbezogenen Liegenschaften (Angabe der Grundstücksnummer und der Katastralgemeinde sowie der Namen und Wohnanschrift der Eigentümer, bei Miteigentümern auch deren jeweiligen Eigentumsanteile):

Siehe Beilage zu § 3 „Mitgliederverzeichnis“

§ 4 Mitgliedschaft

(1) *Mitglieder der Genossenschaft sind die Eigentümer (Gesamtheit der Miteigentümer; §§361, 828, 833 ABGB) der in § 3 Abs. 2 angeführten Liegenschaften.*

(2) Weiters sind Mitglieder der Genossenschaft die Eigentümer der nachstehend angeführten und in das genossenschaftliche Unternehmen einbezogenen Anlagen und Wasserberechtigten....

§ 5 Genossenschaftliche Verpflichtungen als Grundlast (§ 80 WRG 1959)

(1) *Wer in die Genossenschaft einbezogene Liegenschaften und Anlagen erwirbt, wird Mitglied der Genossenschaft und ist zu den aus diesem Verhältnis entspringenden Leistungen verpflichtet. Die Verpflichtung ist eine Grundlast und hat bis zum Betrage dreijähriger Rückstände den Vorrang vor anderen dinglichen Lasten unmittelbar nach den von der Liegenschaft oder Anlage zu entrichtenden Steuern und sonstigen öffentlichen Abgaben.*

(2) Die Verpflichtung zur weiteren Beitragsleistung erlischt erst mit der ordnungsgemäßen Ausscheidung der belasteten Liegenschaft oder Anlage aus der Genossenschaft oder deren

Auflösung. Die ausgeschiedenen Liegenschaften und Anlagen haften für die vor ihrer Ausscheidung fällig gewordenen Beiträge. ...

*§ 7
Ausscheiden (§ 82 WRG 1959)*

- (1) *Im Einvernehmen mit der Genossenschaft können einzelne Liegenschaften oder Anlagen auf Verlangen ihrer Eigentümer (Berechtigten) wieder ausgeschieden werden.*
- (2) *Die Genossenschaft ist verpflichtet, einzelne Liegenschaften oder Anlagen auf Verlangen ihres Eigentümers (Berechtigten) auszuscheiden, wenn ihm nach Ablauf einer zur Erreichung des erhofften Erfolges genügenden Zeit aus der Teilnahme am genossenschaftlichen Unternehmen kein wesentlicher Vorteil erwachsen ist und der Genossenschaft durch das Ausscheiden kein überwiegender Nachteil entsteht....*

*§ 8
Rechte der Mitglieder*

Die Mitglieder sind berechtigt,

1. *an der genossenschaftlichen Verwaltung satzungsgemäß teilzunehmen*
2. *das satzungsgemäß gewährleistete Stimmrecht in der Genossenschaftsversammlung auszuüben,*
3. *das satzungsgemäß gewährleistete Anrufungsrecht auszuüben (bei einer Miteigentümergemeinschaft durch deren Bevollmächtigten),*
4. *Anträge an die Genossenschaftsversammlung zu stellen,*
5. *alle sonstigen ihnen auf Grund des Wasserrechtsgesetzes 1959 und dieser Satzung zukommenden Rechte auszuüben.*

*§ 9
Pflichten der Mitglieder*

- (1) *Die Mitglieder sind verpflichtet, ...*
4. *die vorgeschriebene Beiträge zu den der Genossenschaft erwachsenden Kosten innerhalb der festgelegten Fristen zu leisten, wobei die in Geld zu leistenden Beiträge innerhalb von drei Wochen nach Erhalt der Vorschreibung einzuzahlen sind,...*

*§ 34
Jahresvoranschlag*

- (1) *Der Ausschuss hat für jedes Geschäftsjahr einen Entwurf des Jahresvoranschlages spätestens bis 15. Oktober des dem Voranschlag vorangehenden Jahres der Genossenschaftsversammlung zur Beschlussfassung vorzulegen. Im Entwurf sind sämtliche im Laufe des kommenden Jahres zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben aufzunehmen; er*

hat sich am Bedarfsrahmen des Geschäftsjahres auszurichten. Das Geschäftsjahr deckt sich mit dem Kalenderjahr.

(2) Der Entwurf hat weiters eine Aufstellung

1. der im kommenden Jahr vorgesehenen, dem Genossenschaftszweck dienenden Maßnahmen mit Bestimmung der zeitlichen Reihenfolge ihrer geplanten Realisierung sowie
2. der für diese Maßnahmen und für den gewöhnlichen Verwaltungsaufwand erforderlichen Mittel unter Angabe ihrer in Aussicht genommenen Aufbringung zu erhalten....

§ 39

Maßstab für die Aufteilung der Kosten (§ 78 WRG 1959)

(1) Soweit die Kosten, die der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben erwachsen (für Planung, Herstellung, Erhaltung, Betrieb und Verwaltung), nicht anderweitig gedeckt werden können und zur Deckung des in der laufenden Verwaltungsperiode entstehenden und nachgewiesenen Bedarfs auflaufen, sind sie, wenn nicht in einem Übereinkommen zwischen der Genossenschaft und einem Mitglied besonders geregelt ist, auf die Genossenschaftsmitglieder (Miteigentümerschaften, § 12) nach folgendem Maßstab umzulegen, wobei gleichzeitig zu bestimmen ist, wie weit die Beträge in Geld-, Dienst- und Sachleistungen zu bestehen haben und wobei weiters bestehende Verpflichtungen und besondere Vorteile, welche die Genossenschaft einzelnen Mitgliedern bietet, oder Lasten, die sie ihnen abnimmt, aber auch Vorteile, die der Genossenschaft durch einzelne Mitglieder erwachsen, entsprechend zu berücksichtigen sind (Kostenaufteilungsschlüssel):

Siehe Beilage „Kostenaufteilungsschlüssel“

(2) Bei erheblicher Verschiedenheit des den einzelnen Liegenschaften und Anlagen zukommenden Vorteils und/oder abgewendeten Nachteils können sie in Klassen mit entsprechend abgestufter Beitragsleistung eingeteilt werden.

(3) Bei Vereinigung verschiedener Zwecke (§ 73 Abs. 2 WRG 1959) ist der Maßstab für die Aufteilung der Kosten so festzusetzen, dass die verschiedenartigen Interessen in billiger Weise berücksichtigt werden.

(4) Dem Ausschuss obliegt

1. die Einstufung der Genossenschaftsmitglieder nach dem vorstehenden Kostenaufteilungsschlüssel und
2. die Überprüfung der Einstufung längstens alle 4 Jahre (§ 18 Z.3)....

§ 40

Mitgliedsbeitrag, Vorschreibung

(1) Die auf die einzelnen Genossenschaftsmitglieder (Miteigentümergemeinschaften) entfallenden jährlichen Mitgliedsbeiträge ergeben sich aus dem im Jahresvoranschlag bestimmten Einnahmensatz in Verbindung mit der Einstufung nach § 39 Abs. 4...“.

Der in den Satzungen enthaltene „Kostenschlüssel“ regelt auszugsweise folgendes:

„1) Die Kosten für Planung der erforderlichen Anlagenteile bis Baubeginn werden zu gleichen Teilen auf die Mitglieder (Liegenschaften) aufgeteilt.

Bei nachträglichen Anschläßen (Aufnahme neuer Mitglieder) ab Baubeginn werden diesen, die auf Grund der ursprünglich vorhandenen Mitgliederzahl ermittelten Kosten (Kostenanteil pro Liegenschaft) zuzüglich dem geltenden Lebenshaltungsindex (Basis 1999) verrechnet.

2) Der Eigenmittelanteil (Investitionskosten abzüglich Barzuschüsse aus Förderungen und abzüglich zur Baufinanzierung aufgenommener Darlehen) welcher für die Errichtung der erforderlichen Anlagenteile anfällt wird zu gleichen Teilen auf die Mitglieder (Liegenschaften) aufgeteilt. Die Verrechnungsart und der Zeitpunkt benötigt einen Beschluss des Ausschusses. Bei nachträglichen Anschläßen (Aufnahme neuer Mitglieder) nach erfolgter Bauabrechnung werden diesen, die auf Grund der ursprünglich vorhandenen Mitgliederzahl ermittelten Kosten (Kostenanteil pro Liegenschaft) zuzüglich dem geltenden Lebenshaltungsindex (Basis 2000) verrechnet.

3) Die Rückzahlung allfälliger, zur Baufinanzierung erforderlicher Darlehen sowie die laufenden Kosten für den Betrieb, die Erhaltung und die Verwaltung genossenschaftseigener Anlagenteile sowie der sonstigen laufenden Kosten die für die Erreichung des Genossenschaftsziels (§ 3 Abs. 1 dieser Satzungen) erforderlich sind werden wie folgt aufgeteilt:

50 % dieser Kosten werden zu gleichen Teilen auf die Mitglieder (Liegenschaften) aufgeteilt. Die restlichen 50 % dieser Kosten werden zu gleichen Teilen pro Kopf auf die vorhandene Wohnbevölkerung aufgeteilt, wobei Kinder und Jugendliche bis zu Vollendung des 17. Lebensjahres zur Hälfte gerechnet werden...

(4) Sämtliche Baukosten für die Herstellung von Anschlusskanälen, welche durch die Aufnahme neuer Liegenschaften (Mitglieder) nach Bauende und Bauabrechnung in die Genossenschaft auflaufen sind zur Gänze durch das neu hinzukommende Mitglied zu tragen.

(5) Kosten die durch unvorhergesehene Spontangebrechen auftreten und nicht durch vorhandene Rücklagen abgedeckt werden können, werden zu gleichen Teilen auf alle Liegenschaften (Mitglieder) aufgeteilt...“

In der Umsatzsteuererklärung für 2001 machte die Bw. Vorsteuern in Höhe von 118.588,37 S geltend. Umsätze wurden in Höhe von 0,00 S ausgewiesen. Mit Eingabe vom 3. Oktober 2002

erklärte die Bw., beginnend ab dem Kalenderjahr 2001 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 verzichten und die Umsatzsteuer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern zu wollen.

Mit Vorhalt vom 4. Oktober 2002 erging an die Bw. die Aufforderung, die beanspruchten Vorsteuern belegmäßig nachzuweisen und zu erläutern, aus welchen Mitteln die Eingangsrechnungen finanziert worden seien. In diesem Zusammenhang wurde darauf hingewiesen, „*dass sämtliche Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder (= Körperschaft öffentlichen Rechts) umsatzsteuerpflichtig sind (siehe VwGH ZI. 97/14/0133-7 v. 19.03.2002).*“

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens mit Schreiben vom 28. Oktober 2002 stellte die Bw. klar, dass die Mittel für die in Kopie beigelegten Eingangsrechnungen aus den Genossenschaftseinlagen der Mitglieder stammten.

Mit Bescheid vom 12. November 2002 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wie folgt fest:

	Umsatzsteuer 2001
Steuerpflichtige Umsätze gesamt	669.204,44 S
Umsatzsteuer 10 %	66.920,44 S
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 118.588,37 S
Gutschrift (gerundet)	- 51.668,00 S
Gutschrift in Euro	- 3.754,86 €

Begründend hielt die Behörde folgendes fest:

„In der Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.02 wurde ausgeführt, dass die Bezahlung der Ausgangsrechnungen aus Genossenschaftseinlagen der Mitglieder beglichen worden sind. Bereits im Vorhalt vom 04.10.02. wurde darauf hingewiesen, dass sämtliche Zahlungen der Genossenschaftsmitglieder an die Körperschaft öffentlichen Rechts lt. Judikatur des VwGH (97/14/0133-7) umsatzsteuerpflichtig sind. Mangels Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen wurde die Ermittlung – ausgehend von den in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträgen wie folgt vorgenommen:

Eingangsrechnungen (brutto): ATS 736.124,88: 1,10 = ATS 669.204,44.“

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 13. Dezember 2002 Berufung, beantragte die Aufhebung und Neuausfertigung des Bescheides und begründete dies zusammenfassend wie folgt:

Die Bw. sei eine Rechtspersonlichkeit Körperschaft öffentlichen Rechtes. Zweck der Genossenschaft sei die „ökologisch und ökonomisch sinnvolle Abwasserentsorgung und -

reinigung“ (§ 3 der Statuten). In der Umsatzsteuererklärung 2001 habe die Bw. Vorsteuern in Höhe von 118.588,37 S (€ 8.618,15) für die angelaufenen Investitionen des Jahres 2001 geltend gemacht. Mit dem angefochtenen Bescheid sei der Bruttobetrag der Eingangsrechnungen der 10 %-igen Umsatzsteuer unterzogen worden. Dabei habe die Behörde „die Entscheidungsgründe des VwGH-Urteiles vom 19.3.2002 auf die Bw. umgelegt“. Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens sei aber die Bewässerung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken gewesen.

Wie die Bw. weiters ausführte, müsse ein Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen und somit eine Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen, um die Umsatzsteuerpflicht zu begründen. Erhebe eine Vereinigung echte Mitgliedsbeiträge zur Erfüllung einer satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgabe, deren Erfüllung sich nicht als eine Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstelle, dann fehle die wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung und bildeten die Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt. Im Berufungsfall sei jedem Genossenschafter Gründungskapital in gleicher Höhe vorgeschrieben worden. Die Bw. vertrete dazu die Ansicht, dass diese Zuflüsse als echte Mitgliedbeiträge umsatzsteuerrechtlich zu behandeln seien, zumal

„(1) der Leistungsaustausch nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG erst mit der eigentlichen Erfüllung des Vereinszweckes (Abwasserentsorgung und -reinigung) beginne und
 (2) die Kapitalbeiträge Gründungskapital für die Genossenschaft darstellten.“

Bezug nehmend auf Punkt (1) führte die Bw. ins Treffen, dass ein innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung voraussetze, dass ein wirtschaftlicher Gehalt zwischen Leistung und Gegenleistung zu erkennen sei. Hier seien von allen Mitgliedern „gleich hohe Kapitalbeiträge (Gründungskapital) für die Mitgliedschaft an der Wassergenossenschaft eingehoben worden, also unabhängig davon, welche tatsächlichen Kosten der Genossenschaft für den jeweiligen Anschluss anfallen“. Es sei dabei weder die erwartete Schmutzwassermenge noch die Örtlichkeit des Genossenschafters bei der Bemessung der Beiträge berücksichtigt worden.

Solange der satzungsgemäße Zweck seitens der Genossenschaft nicht erfüllbar sei, könne kein Leistungsaustausch zwischen den Mitgliedern und der Genossenschaft ersehen werden. Da als Tätigkeit nur die tatsächliche Abwasserentsorgung angesehen werden könne, seien die Errichtungskosten einer entsprechenden Anlage nur als Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme der Tätigkeit des in den Statuten vorgesehenen Zweckes zu beurteilen.

Nach Fertigstellung der Anlage werde ein laufender Kostenbeitrag den einzelnen Mitgliedern nach Nutzungsanteil verrechnet. Sofort nach Fertigstellung der Anlage sei laut Statuten

vorgesehen, dass die laufenden Aufwendungen nach einem Kostenschlüssel errechnet werden, der sich nach der tatsächlichen Nutzung (Kopfverbrauch) ergebe. Ab diesem Zeitpunkt liege ein Leistungsaustausch und damit umsatzsteuerpflichtiges Entgelt vor.

Um Leistungsbereitschaft zu begründen, sei es außerdem notwendig, die erforderliche Leistung erbringen zu können. Solange der Bau der Kanal- und Kläranlage nicht abgeschlossen sei, könne von einer Leistungsbereitschaft der Bw. aber nicht ausgegangen werden. Die Bw. tätige jedoch Vorbereitungshandlungen, die wiederum Unternehmereigenschaft begründeten und daher den Vorsteuerabzug ermöglichten.

Bezogen auf Punkt (2) betonte die Bw., dass auch die Rechtsprechung eine Unterscheidung zwischen Leistungsaustausch und Leistungsvereinigung vorsehe. Die Gründungseinzahlungen der Gesellschafter der Genossenschaft stellten nach Ansicht der Bw. „Eigenkapital“ - Zufuhr für die Gesellschaft dar. Auf Grund des Beitrittes bzw. der Einzahlung des gleich hohen Kapitalanteiles würden die Genossenschafter in weiterer Folge Mitgliederrechte (§ 8 der Statuten) und Mitgliederpflichten (§ 9 der Statuten) erwerben.

Unter Verweis auf näher bezeichnete Literaturstellen führte die Bw. außerdem aus, dass vielmehr eine Vereinigung von Leistungen zur gemeinschaftlichen Zweckverfolgung vorliege, wenn mehrere Personen Arbeit und/oder Kapital zur Verfügung stellten, um einen gemeinschaftlichen Zweck zu verfolgen.

Im August 2003 reichte die Bw. beim Finanzamt die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 ein. In dieser wies die Bw. Umsätze in Höhe von 0,00 € aus und beanspruchte Vorsteuern im Ausmaß von 36.396,78 €.

In weiterer Folge fand bei der Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Die betreffend Umsatzsteuer getroffenen Feststellungen wurden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. September 2003 wie folgt festgehalten:

„Die Leistungen der Mitglieder der Wassergenossenschaft A im Zuge der Errichtung der Anlage sind als Anschlussgebühren zu qualifizieren, da sie Entgelt darstellen. Als unselbständige Nebenleistung unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz. Da es zu keiner Nachverrechnung kommt, wird die Umsatzsteuer aus dem Bruttobetrag errechnet.“

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer stellen sich daher laut Ausführungen des Prüfers wie folgt dar:

2001: 831.818,18 S + 10 %

12/2002: 122.036,84 € + 10%

Im Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 23. September 2003 (Bp-Bericht) finden sich dazu folgende Ausführungen:

„Tz. 14 Anschlußgebühr

Auf Grundlage der am 5. September 1998 beschlossenen Satzungen wurde die Wassergenossenschaft (Abwasser und Nutzwasser) A durch die Bezirkshauptmannschaft C als Körperschaft öffentlichen Rechts anerkannt. (Schriftsatz YY).

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 4 der Satzungen

....sind die Mitglieder verpflichtet die vorgeschriebenen Beiträge zu den der Genossenschaft erwachsenden Kosten innerhalb der festgelegten Fristen zu leisten...

Der durch die Genossenschaft ermittelte Kostenschlüssel (Anhang zu den Satzungen) sieht folgendes vor:

2) ...der Eigenmittelanteil (Investitionskosten abzüglich Barzuschüsse aus Förderungen und abzüglich zur Baufinanzierung aufgenommener Darlehen) welcher für die Errichtung der erforderlichen Anlagenteile anfällt wird zu gleichen Teilen auf die Mitglieder aufgeteilt...

4) ...sämtliche Baukosten für die Herstellung von Anschlußkanälen, welche durch die Aufnahme neuer Liegenschaften (Mitglieder) nach Bauende und Bauabrechnung in die Genossenschaft auflaufen sind zur Gänze durch das neu hinzukommende Mitglied zu tragen...

Von der Wassergenossenschaft A wurden die im Zuge der Errichtung der Anlage eingehobenen Beiträge als Kapitalzufuhr (Erwerb von Genossenschaftsanteilen) behandelt und daher nicht der Umsatzsteuer unterzogen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2003 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 ab. Zudem erfolgte im Rahmen der Berufungsgerichtsverhandlung insofern eine Änderung des angefochtenen Bescheides, als die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen in der Niederschrift ermittelt und die Umsatzsteuer mit einem Betrag von - 35.407,00 S (- 2.573,13 €) festgesetzt wurde. Begründend hielt das Finanzamt fest, dass die Veranlagung auf Basis der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei und verwies auf die Niederschrift bzw. auf den Prüfungsbericht.

Unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde weiters die Umsatzsteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 23. September 2003 wie folgt festgesetzt:

	Umsatzsteuer 2002
Steuerpflichtige Umsätze gesamt	122.036,84 €
Umsatzsteuer 10 %	12.203,68 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 36.396,78 €
Gutschrift	- 24.193,10 €

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2003 stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin aus, dass die Finanzerwaltung aufgrund der erfolgten Betriebsprüfung die „Mitgliedsbeiträge“ an die Wassergenossenschaft als unechte Mitgliedsbeiträge gewertet und daher der Umsatzsteuer von 10 % unterzogen habe. Demgegenüber sehe die Bw. die erhaltenen Einlagezahlungen als Kapitalzuschüsse bzw. „echte“ Mitgliedsbeiträge, die nicht umsatzsteuerpflichtig seien. Im Übrigen verwies die Bw. auf die Ausführungen der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 und beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit weiterem Schriftsatz vom 27. Oktober 2003 brachte die Bw. gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 Berufung ein, beantragte dessen Aufhebung und Neuausfertigung im Sinne der bereits im Vorlageantrag dargelegten Überlegungen und ersuchte um Fristverlängerung für die Beibringung der Begründung. Abschließend begehrte die Bw., die erhaltenen Zahlungen als „echte“ Mitgliedsbeiträge bzw. „Kapitaleinlagezahlungen“ zu werten, und stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt legte die gegenständlichen Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und stellte klar, dass die Versteuerung der Anschlussgebühren strittig sei.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 30. Dezember 2003 brachte die Bw. bezüglich der erhobenen Berufungen vor, dass sie eine Genossenschaft auf Grund des Wasserrechtsgesetzes 1959, BGBl. Nr. 215/1959, in der Fassung des BGBl. Nr. 155/1999 (WRG 1959) sei. Im Zuge der Prüfungshandlungen und der Veranlagung der angeführten Jahre sei jeweils auf das VwGH-Erkenntnis vom 19.3.2002, 97/14/0133, verwiesen worden, in welchem die „Geldleistung“ der Genossenschaftsmitglieder in einem kausalen Zusammenhang zur konkreten Leistung der Genossenschaft stehe. Nach Ansicht der Bw. könne ein Leistungsaustausch erst dann vorliegen, wenn es der Genossenschaft möglich sei, ihre eigentlichen Statuten zu erfüllen, nämlich die ökologisch und ökonomisch sinnvolle Abwasserversorgung und -reinigung für die Ortschaft A. Vorher könnten in der Errichtung der Baulichkeiten der Wassergenossenschaft reine Vorbereitungshandlungen verstanden werden für die spätere steuerpflichtige Aufnahme der Tätigkeit des in den Statuten vorgesehenen Zweckes. Auch könne in den eingehobenen Genossenschaftsbeiträgen keine innere

Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung gesehen werden, da die Vorschreibungen der Kapitaleinlagen jeweils unabhängig vom Verbrauch/Nutzung der Wassereinrichtungen eingehoben würden. Im vorliegenden Fall sei bei der Vorschreibung weder auf die erwartete Schmutzwassermenge noch auf gewisse (Anschluss-)Örtlichkeiten/Größe/Lage der einzelnen anzuschließenden Mitglieder Bedacht genommen worden. Bei einer offensichtlich fehlenden Kostenwahrheit könne man nicht im täglichen wirtschaftlichen Leben von einem Leistungsaustausch zwischen dem einbezahlten Betrag und der entsprechenden „Gegenleistung“ ausgehen. Erst nach Fertigstellung der Anlage werde dann den einzelnen Mitgliedern ein laufender Nutzungsbeitrag abhängig von deren Nutzungsanteil (Kopfverbrauch) vorgeschrieben. Ab diesem Zeitpunkt würden der Genossenschaftszweck (Abwasserversorgung und -reinigung) und eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (nutzungsabhängiges Entgelt) erreicht werden und die Nutzungsentgelte an die Mitglieder der Wassergenossenschaft umsatzsteuerpflichtig zu behandeln sein.

Wie die Bw. weiters fest hielt, setze eine Leistungsbereitschaft voraus, dass eine Hauptleistung von einem Unternehmer erbracht werden könne, und nicht alleine die Vorbereitungshandlung für die zukünftige Erbringung einer Leistung. Leistungsbereitschaft könne demnach erst vorliegen, wenn die Wassergenossenschaft in die Lage versetzt worden sei, den statutengemäßen Hauptzweck zu erfüllen. Die Errichtungsaufwendungen könnten nicht einer Leistungsbereitschaft gleichgestellt werden.

Nach Auffassung der Bw. würden die Gründungseinzahlungen zu einer „Eigenkapitalzufuhr“ für die Wassergenossenschaft führen. Auf Grund ihres Beitrittes würden die Mitglieder in weiterer Folge Mitgliederechte und Mitgliederpflichten erwerben. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Kapitaleinzahlungen lasse sich auch insofern nicht nachvollziehen, als dann, wenn sich eine Wassergenossenschaft gänzlich aus Fremd- oder Beteiligungskapital finanziere, keine Umsatzsteuer zur Verrechnung komme.

In der am 11. April 2008 über Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung machte die Bw. zusätzlich zum bisherigen Vorbringen geltend, dass die Wassergenossenschaft hoheitliche Aufgaben wahrnehme und die Vorschreibung der Umsatzsteuer eine wettbewerbsverzerrende Wirkung habe.

Von der Vertreterin der Amtspartei wurde dargelegt, dass eine Wasserversorgungs- bzw. eine Wasserentsorgungsgenossenschaft als „Selbsthilfegruppe“ dargestellt werden könne. Die Finanzierung erfolge zum Teil durch Förderungsbeiträge des Landes und des Bundes. Im Streitfall betrage der Förderungsbeitrag 23%, daher würden 77% der Umsatzsteuer unterzogen werden, wobei ein Vorsteuerabzug zustehe.

Die Bw. brachte weiters vor, dass es zwar Mitglieder gebe, die keine Wasserversorgung erhalten würden, die Wasserentsorgung aber gegeben sei. Hinsichtlich der Konsequenzen des Ausscheidens eines Genossenschaftsmitgliedes führte die Bw. aus, dass diesfalls eine Meldung an die Wasserrechtsbehörde zu erfolgen habe und eine Weiterversorgung durch die Genossenschaft nicht mehr gegeben sei.

Bezugnehmend auf das Vorbringen, dass die Genossenschaft grundsätzlich hoheitliche Aufgaben wahrnehme, wurde von der Vertreterin der Amtspartei klargestellt, dass es für die Wasserversorgung bzw. Abwasserentsorgung gesetzliche Ausnahmen gebe, wonach die Leistungserbringung der Umsatzsteuer unterliege und ein Vorsteuerabzug gewährt werde. Bezüglich der von der Bw. eingewendeten Wettbewerbsverzerrung wies die Vertreterin der Amtspartei darauf hin, dass auch eine Gemeinde die Anschlussgebühren der Umsatzsteuer unterziehen müsse und die Kosten für die Errichtung der Anlage über Einnahmen finanziert würden.

Dem weiteren Vorbringen der Bw. zufolge, würden Gemeinden in der Regel nicht kostendeckend arbeiten, sondern lediglich 80 bis 90% der laufenden Kosten einheben. Wie die Bw. zudem ergänzend festhielt, sei zusätzlich zu den Mitgliedsbeträgen ein Baukostenzuschuss zu zahlen gewesen, was zu Nachforderungen geführt habe.

Von der Vertreterin der Amtspartei wurde in diesem Zusammenhang erläutert, dass es infolge der Abweichung der Kosten lt. Jahresvoranschlag von den tatsächlich angefallenen Kosten zu dieser Nachforderung gekommen sei.

Befragt nach der bilanzmäßigen Erfassung der Mitgliedsbeiträge gab die Bw. an, dass lediglich eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung geführt werde, aber im Falle einer Bilanzerstellung ein Ausweis unter Eigenkapital erfolgen würde. Bezüglich der Vorgangsweise bei Ausscheiden von Mitgliedern stellte die Bw. außerdem klar, dass die Liegenschaft grundsätzlich in der Genossenschaft als „nutzungsberechtigt“ verbleibe. Der steuerliche Vertreter der Bw. betonte weiters, dass mit der Einbeziehung der Liegenschaft in die Genossenschaft eine Wertsteigerung verbunden sei. Hinsichtlich der ins Treffen geführten Wettbewerbsverzerrung legte die Bw. nochmals dar, dass die Gemeinde lediglich einen Teil der Errichtungskosten über die Gebührenvorschreibungen finanziere, der verbleibende Teil jedoch etwa über Kreditaufnahmen finanziert werde. In diesem Zusammenhang wurde von der Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass die Gemeinden in der Regel nur 80 bis 90% der tatsächlich angefallenen Kosten in der Regel über Gebühreneinhebungen ausgleichen würden. Über Anfragen der Vertreterin der Amtspartei, stellte die Bw. klar, dass die Genossenschaftsmitglieder keine Gewinnanteile erhalten würden, es bei Mehreinnahmen jedoch zu einer Rücklagenbildung komme.

Abschließend verwies die Bw. bzw. deren steuerliche Vertretung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.3.2002, 97/14/0133, und ersuchte, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 73 Abs. 1 erster Satz Wasserrechtsgesetz 1959, BGBI. Nr. 215/1959 (im Folgenden jeweils in der Fassung des Berufungszeitraumes und mit WRG 1959 abgekürzt), können zur Verfolgung wasserwirtschaftlich bedeutsamer Zielsetzungen Wassergenossenschaften gebildet werden.

Zweck einer Wassergenossenschaft kann nach § 73 Abs. 1 lit. b bis lit. d WRG 1959 insbesondere sein:

- b) die Versorgung mit Trink-, Nutz- und Löschwasser einschließlich der notwendigen Speicherungs-, Anreicherungs- und Schutzmaßnahmen;
- c) die Ent- und Bewässerung sowie die Regelung des Grundwasserhaushaltes;
- d) die Beseitigung und Reinigung von Abwässern sowie die Reinhaltung von Gewässern.

Nach § 74 Abs. 1 lit. a WRG 1959 wird eine Wassergenossenschaft durch Anerkennung einer freien Vereinbarung der daran Beteiligten (freiwillige Genossenschaft) gebildet.

Zufolge § 74 Abs. 2 zweiter Satz WRG 1959 erlangt die Wassergenossenschaft mit Rechtskraft des Anerkennungsbescheides nach Absatz 1 Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechtes.

§ 78 WRG 1959 bestimmt in seinen Absätzen 1 bis 4 hinsichtlich der Aufteilung 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 Wasserverbrauche,
 - c) für Wasserkraftnutzungen nach dem Verhältnis der bewilligten Nutzung,
 - d) für die Beseitigung und Reinigung von Abwässern nach Menge und Art des Abwasseranfalles, für die 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 Abs. 1 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, BGBl. Nr. 663/1994 (im Folgenden in der hier relevanten Fassung) unterliegen Lieferungen und sonstigen 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.

Zufolge § 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.

Die 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 Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

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

Nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen unter anderem die Lieferung, der Eigenverbrauch und die Einfuhr von Wasser (Z 29 der Anlage 1 zu § 10 Abs. 2 UStG 1994).

Nach § 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.

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 grundsätzlich Unternehmereigenschaft zukommt. Umsatzsteuerlich gelten Wasserwerke bzw. Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen schließlich stets als Betriebe gewerblicher Art und eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist dann als Unternehmer zu qualifizieren, wenn sie sich im Rahmen eines derartigen Betriebes betätigt (siehe VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140 oder Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 158 zu § 2, Seite 282 oder Haidtbauer, ÖStZ 1997, 228). Der Unternehmensbereich einer Anstalt zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen umfasst wohl auch die Abwasserbeseitigung bzw. Reinigung von Schmutzwasser, jener eines Wasserwerkes die Trink- bzw. Nutzwasserversorgung, sodass gegenständlich kein Zweifel daran bestehen kann, dass die vom satzungsgemäßen Zweck umfassten Tätigkeiten der Bw. dem in § 2 Abs. 3 UStG 1994 umschriebenen unternehmerischen Bereich einer Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen sind (vgl. dazu Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 191 zu § 2, Seite 295). 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“ jedenfalls der Betrieb bzw. die Errichtung einer Kanalisationsanlage zu subsumieren (vgl. erneut VwGH 24.6.2004, 2000/15/0140 und die dort angeführte weitere Judikatur).

Außer Streit steht weiters, dass in den Berufungsjahren Zahlungen von den Genossenschaftsmitgliedern an die Bw. erfolgt sind. Den ziffernmäßig unbestritten gebliebenen Angaben der abgabenbehördlichen Prüfung zufolge wurden insgesamt 915.000,00 S (2001) bzw. 134.240,52 € (2002) an Beitragsleistungen erbracht. Von den verfahrensgegenständlichen Parteien wird außerdem nicht bestritten, dass der Bw. für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Erreichung des Gesellschaftszweckes, im Konkreten für die Errichtung einer dazu erforderlichen Anlage, Aufwendungen entstanden sind und die darauf entfallenden Vorsteuern 118.588,37 S (2001) bzw. 36.396,78 € (2002) betragen.

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

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 bestimmbaren Abnehmer gegenüber erbracht wird und sich die Gegenleistung auf eine konkrete Leistung beziehen (vgl. dazu Furherr, 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).

Im vorliegenden Fall geht bereits aus den Satzungen der Bw. hervor, dass die von den Mitgliedern einzuhebenden Beiträge ausschließlich der Abgeltung von Leistungen zur Erreichung des Gesellschaftszweckes dienen. So ist in § 9 der Satzungen davon die Rede, dass die „vorgeschriebenen Beiträge zu den der Genossenschaft erwachsenden Kosten“ zu leisten sind. § 39 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, aber zur Deckung des in der laufenden Verwaltungsperiode entstehenden und nachgewiesenen Bedarfs 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 Einnahmesatz ergeben.

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

In Anbetracht dessen kann im Berufungsfall keine Rede davon sein, dass die Beitragszahlungen eine „Vereinigung von Leistungen zur gemeinschaftlichen

Zweckverfolgung“ darstellen. Vielmehr stellt sich die Tätigkeit der Bw. als Summe von Einzelleistungen gegenüber dem jeweils konkreten Genossenschaftsmitglied dar. Allein für diese nach den Satzungen zu erfüllenden Aufgaben sind auf Basis des Jahresvoranschlags und nach Maßgabe des Kostenaufteilungsschlüssels Beiträge vorgeschrieben worden. Da die Versorgung mit Wasser bzw. die Ableitung von Abwässern erst durch die Errichtung und Erhaltung einer entsprechenden Wasserversorgungs- bzw. Abwasserentsorgungsanlage ermöglicht wird, sind die damit zusammenhängenden Leistungen als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung der Wasserversorgung bzw. Abwasserentsorgung und -reinigung anzusehen (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0133 und 24.6.2004, 2000/15/0140, sowie Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 36 zu § 10, Seite 931).

Bezweckt die Bw. demnach die Wasserversorgung bzw. Abwasserentsorgung für ihre Mitglieder, so sind bereits die für die Errichtung einer zur Zweckerfüllung erforderlichen Anlage eingehobenen Zahlungen als konkrete Gegenleistung für die Verwirklichung der an die einzelnen Mitglieder zu erbringenden Aufgaben zu beurteilen und stellen somit umsatzsteuerpflichtiges Entgelt dar. Im Ergebnis ist daher bereits im Berufungszeitraum ein Leistungsaustausch zwischen der Bw. und den Genossenschaftsmitgliedern insofern zu erblicken, als die Leistungen der Bw. in ursächlichem Zusammenhang mit den von den Mitgliedern geleisteten Geldbeträgen stehen.

Dem Vorliegen eines Leistungsaustausches steht dabei nicht entgegen, dass die erforderliche Anlage in den Streitjahren nicht in Betrieb war. Zum einen zählen ja die mit der Errichtung einer Anlage verbundenen und als Nebenleistung zu qualifizierenden Tätigkeiten bereits zur konkreten Leistungserbringung, welcher die einzelnen Beitragszahlungen gegenüberstehen. Zum anderen ist es im Wirtschaftsleben nicht unüblich, dass das Entgelt schon allein für die Leistungsbereitschaft eines Unternehmers zu entrichten ist (siehe VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Entgegen den Ausführungen der Bw. trifft es daher im vorliegenden Fall nicht zu, dass die Bw. in den Berufsjahren bloß Vorbereitungshandlungen gesetzt habe (vgl. dazu das VwGH-Erkenntnis vom 24.6.2004, 2000/15/0140, in dem der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht hat, dass die Kosten für die Errichtung einer Abwasserentsorgungsanlage sehr wohl umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen können).

Es spielt auch keine Rolle, dass nach § 5 der Satzungen 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 den Satzungen der Genossenschaft geregelt sind (vgl. VwGH 24.4.2002, 2000/13/0051).

Dem von der Bw. weiters ins Treffen geführten Vorbringen, wonach den Mitgliedern Beiträge in gleicher Höhe und somit unabhängig vom Verbrauch oder Nutzung vorgeschrieben worden seien, kommt schon deswegen keine Bedeutung zu, weil auch die Pauschalierung bzw. Gleichheit der Jahresbeiträge nicht die Annahme eines Leistungsaustausches zu hindern vermag. Manifestiert sich die Tätigkeit einer Gesellschaft in Sonderleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern, so ist auch das konkrete Ausmaß der tatsächlichen Inanspruchnahme in einem bestimmten Jahr nicht entscheidend (siehe VwGH 17.3.1999, 97/13/0162). Wenn daher die Kosten für die Planung oder Errichtung einer Anlage vereinfachend zu gleichen Teilen auf die einzelnen Mitglieder aufgeteilt werden, so stellt dies keinen Umstand dar, der im Berufungsfall zu einer Verneinung eines Leistungsaustausches führen müsste (vgl. VwGH 24.4.2002, 2000/13/0051).

In diesem Zusammenhang ist insbesondere auch der von der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Umstand nicht von Bedeutung, dass es Mitglieder gebe, die keine Wasserversorgung erhalten würden. Zum einen hat die Bw. selbst klargestellt, dass in diesen Fällen zwar keine Wasserversorgung stattfinde, eine Wasserentsorgung aber jedenfalls gegeben sei. Zum anderen 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 entscheidend ist, ob die einzelnen Mitglieder die mit dem Mitgliedsbeitrag verbundenen Vorteile auch tatsächlich nutzen (vgl. dazu erneut VwGH, 24.6.2004, 2000/15/0140).

Desgleichen kann auch der von der Bw. vertretene Standpunkt, wonach die von den Mitgliedern geleisteten Beiträge als Gründungseinzahlungen und Eigenkapitalzufuhr zu qualifizieren seien, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Die strittigen Beitragsleistungen sind ja im Berufungsfall nicht aus dem bloßen Beweggrund der Mitgliederstellung, 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.

Auf Grundlage der im vorigen dargestellten Ausführungen gelangte 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 erbringende Wasserversorgung bzw. Entsorgung und Reinigung von Abwasser anzusehen sind. Die Beitragszahlungen in der im Ergebnis unbestritten gebliebenen Höhe sind daher vom Finanzamt zu Recht der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Hinsichtlich des Steuertarifes ist anzumerken, dass nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit Z 29 der Anlage 1 zum UStG 1994 für die Lieferung von Wasser der ermäßigte

Steuersatz von 10 % zum Tragen kommt. Gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994 hat weiters auf die mit dem Betrieb von Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen Umsätze ebenfalls der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung zu gelangen. Zu diesen Umsätzen zählt zweifellos auch die Beseitigung und Reinigung von Schmutzwasser. Im vorigen wurde ausgeführt, dass die Errichtung einer entsprechenden Anlage und damit zusammenhängende Tätigkeiten als unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Wasserversorgung bzw. Abwasserentsorgung und -reinigung zu beurteilen sind (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0133 und 24.6.2004, 2000/15/0140). Unselbständige Nebenleistungen gehen aber in der Hauptleistung auf und teilen so deren Schicksal, weshalb die von der Bw. vereinnahmten Beitragszahlungen als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt dem ermäßigten Umsatzsteuertarif von 10 % zu unterziehen sind (siehe dazu Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Stand: 2005; Rz. 31 zu § 1, Seite 81).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001:

Gegen die in der Niederschrift vom 5. September 2003 getroffenen Feststellungen hinsichtlich des betragsmäßigen Ausmaßes der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen wurden von den Parteien des Berufungsverfahrens keine Einwendungen erhoben.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 erfolgt daher unter Zugrundelegung der Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung. Insgesamt entsprechen die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe den in der Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2003 festgesetzten Beträgen. Bemerkt wird außerdem, dass es durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen kann. Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 werden daher wie folgt berechnet:

	Umsatzsteuer 2001
Steuerpflichtige Umsätze gesamt	831.818,18 S
Umsatzsteuer 10 %	83.181,82 S
Gesamtbetrag der Vorsteuern	- 118.588,37 S
Gutschrift (gerundet)	- 35.407,00 S
Gutschrift in Euro	- 2.573,13 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. August 2008