

GZ. RV/4374-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften, nunmehr zuständig ist das Finanzamt Wien 23, betreffend Umsatzsteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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. wurde eine Umsatzsteuer-Nachschaubetreffend den Zeitraum 5/97 bis laufend (Datum des Berichts war der 6. Oktober 1998) durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die Bw. in den Jahren 1996/1997 ein Fernheizwerk errichtet hat. Dieses Projekt wurde zu ca. 50 % durch Fördermittel des Bundes, des Landes und der EU subventioniert. Die restliche

Finanzierung wurde durch die Bw. aufgebracht bzw. fremdfinanziert (durch Betriebskredite). Diese Mittel wurden auf folgende Weise aufgebracht:

1. Zahlung von Genossenschaftsanteilen
2. nicht rückzahlbarer Eigenkapitalzuschuss
3. Beitragsgebühr.

Hinsichtlich der in der Eigenschaft als Genossenschafter gezahlten Beiträge für Geschäftsanteile in Höhe von je 5.000,00 ATS wurde keine Leistungsverrechnung angenommen, weil damit lediglich ein Anteil am Nennkapital mit Stimmrecht erworben wurde.

Weiters leisteten die Genossenschaftsmitglieder aufgrund der Annahme der Absichtserklärung jeweils 70.000,00 ATS und eine - je nach Wohnfläche gestaffelte - Beitragsgebühr in Höhe zwischen 10.000,00 ATS und 30.000,00 ATS je Anschlusswerber.

Die Absichtserklärung enthielt hinsichtlich des Betrages von 70.000,00 ATS folgenden Passus:

"Weiters verpflichte ich mich, zur Stärkung der Eigenkapitalbasis der Genossenschaft einen nicht rückzahlbaren Zuschuss von 70.000,00 ATS zu leisten und nehme zur Kenntnis, dass sämtliche Wärmeleitungen sowie die Übergabestation im Eigentum der Genossenschaft verbleiben und somit auch die Wartung derselben der Genossenschaft obliegt."

Aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Leistungen der Bw. (Wärmeleitungen, Übergabestationen ...) mit den von den Genossenschaftsmitgliedern geleisteten Geldbeträgen ging die Betriebsprüfung davon aus, dass die Kapitalzufuhr kein Eigenkapital darstellte, sondern es sich um eine konkrete Leistungsverrechnung (Wärmeanschluss) handelte, die unter dem Namen "Eigenkapitalzuschuss" erfolgt sei. Außerdem hätte dieser Vorgang nach Ansicht der Betriebsprüfung sowohl in den Satzungen als auch im Firmenbuch (Geschäftsanteil) dokumentiert sein müssen, was aber nicht der Fall sei. Die Betriebsprüfung ging daher davon aus, dass der "nicht rückzahlbare Eigenkapitalzuschuss" und die Beitragsgebühr eine Anschlussgebühr darstellten, die der Umsatzsteuer zu unterziehen sei, was auch dadurch dokumentiert werde, dass die Bw. selbst von Anschlussgebühren spreche: ... Die Anschlussgebühren werden als nicht rückzahlbare Mitgliederzuschüsse angesehen. Da die Anschlussgebühren einer konkreten Leistung - dem einzelnen Anschluss - zuzuordnen seien, seien diese als Nebenleistung zur Wärmelieferung zu behandeln und unterliegen demselben Steuersatz wie die Wärmelieferung.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ einen Umsatzsteuer-Jahresbescheid für das Jahr 1998, der von den Erklärungen insoweit abwich, als die soge-

nannten Beitragsgebühren in Höhe von 1.310.000 ATS und der nicht rückzahlbare Eigenkapitalzuschuss in Höhe von 5.320.000,00 ATS als Anschlussgebühren und damit umsatzsteuerpflichtig betrachtet wurden. Aus der Summe dieser Beträge wurde die Umsatzsteuer herausgerechnet. Begründend verwies das Finanzamt auf den Betriebsprüfungsbericht. Die Umsatzsteuer wurde in Höhe von minus 1.569.569,00 ATS festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. fristgerecht Berufung und verwies begründend auf ihre Berufung vom 10. November 1998 gegen den Bescheid vom 27. Oktober 1998, die sich gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum April 1998 richtete (in diesem Zeitraum wurden die oa. Feststellungen erfasst).

In der Begründung der genannten Berufung wendete sich die Bw. gegen die Betrachtung der Beitragsgebühren und Eigenkapitalzuschüsse als umsatzsteuerpflichtige Anschlussgebühren und begründete dies wie folgt:

- Bei der Bw. seien die Wärmeabnehmer anders als etwa bei Strom- und Gasversorgungsunternehmen - auch gleichzeitig Anteilseigner (Genossenschaftsmitglieder). Strom- und Gasversorgungsunternehmen könnten (nicht rückzahlbare) Finanzierungsbeiträge von ihren Abnehmern nur über umsatzsteuerpflichtige Anschlussgebühren entgegennehmen. Eigenkapitalzuschüsse kämen mangels Beteiligung der einzelnen Abnehmer am Energieversorgungsunternehmen nicht in Betracht. Die Mitglieder der Bw. hätten bei deren Gründung den Willen gehabt, die benötigten Eigenmittel zur Finanzierung der Anschaffungsinvestitionen durch Eigenkapitalzuschüsse aufzubringen. Andere mögliche Varianten seien gemäß den für die Gewährung von Subventionen wichtigen Wirtschaftlichkeitsberechnungen nicht in Betracht zu ziehen gewesen und hätten die Ablehnung von EU-, Bund- und Land-Förderungen und damit das Ende des Projektes bedeutet.
- Gem. § 13 GenG gelten für Genossenschaften, deren Unternehmen den Betrieb eines Handelsgewerbes zum Gegenstand hat, die in betreff der Kaufleute gegebenen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches (HGB). Gem. § 229 Abs. 2 Z 1 HGB (RLG 1990) ist als Kapitalrücklage der Betrag auszuweisen, der bei der ersten oder einer späteren Ausgabe von Anteilen für einen höheren Betrag als den Nennbetrag über diesen hinaus erzielt wird. Gemäß § 130 Abs. 2 AktG sind in die gebundene Kapitalrücklage die in § 229 Abs. 2 Z 1 - 4 HGB genannten Beträge einzustellen. Dem gemäß seien auch die Genossenschaftsmitzuschüsse einer gebundenen Kapitalrücklage zugeführt worden. Auch vor dem Rechnungslegungsgesetz sei es Praxis gewesen, Zuschüsse von Gesellschaftern unter der Position "Freie Rücklage" auszuweisen. Die Einbringung der Genossenschaftsmitzuschüsse in

eine gebundene Kapitalrücklage solle sicherstellen, dass es sich um Beträge handelt, die ohne Forderungs- oder Gläubigerrechte zur Verfügung gestellt werden und dass im Einzelfall dem austretenden Genossenschafter Haftkapital rückgewährt werde und nicht etwa thesaurierte Gewinne ausgeschüttet werden. Im Falle nicht gebundener Einlagen wären laut Bw. Zuordnungsprobleme aufgetreten, da diese nur der Genossenschaft, nicht jedoch einem Genossenschaftsmitglied zugerechnet werden könnten.

- Die Genossenschafterzuschüsse seien mit den Geschäftsanteilen nicht gleichzusetzen. Im Falle eines Austritts des Genossenschafters würden sie nicht - wie die Geschäftsanteile - im Nennbetrag ausbezahlt, sondern es werde die Höhe der Rückzahlung des Genossenschafterzuschusses nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung ermittelt (gebundene Kapitalrücklagen dürften nach § 130 Abs. 4 AktG zur Deckung von Verlusten aufgelöst werden). Die Bezeichnung als "nicht rückzahlbarer Zuschuss" in der Absichtserklärung verstehe sich als Abgrenzung zum Genossenschafterdarlehen und sei vor allem im Interesse der finanzierenden Bank als Gläubigerschutzbestimmung eingebracht worden (Aus- schüttungssperre).
- Der Beschluss über die Hereinnahme von Genossenschafterzuschüssen sei eine Finanzierungsentscheidung im Rahmen der ordentlichen Geschäftsführung des Vorstandes und sei daher - genauso wie die Entscheidung über die Hereinnahme von umsatzsteuerpflichtigen Anschlussgebühren - nicht satzungspflichtig. Satzungsgemäße Rücklagen gebe es nur im Rahmen der Gewinnverwendung und beträfen diese daher nur Gewinnrücklagen (nicht Kapitalrücklagen), die aufgrund der Satzung zu bilden seien. Der Hinweis der Betriebsprüfung auf mangelnde Berücksichtigung der Genossenschafterzuschüsse in der Satzung und im Firmenbuch gehe überdies insofern ins Leere, als gemäß § 23 Abs. 3 BAO für die Abgabenerhebung die Nichtigkeit eines Rechtsgeschäftes wegen eines Formmangels ohne Bedeutung sei, solange die Vertragspartner dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen. Auch die unterschiedlichen Bezeichnungen (Genossenschafterzuschüsse, Zuschüsse zur Stärkung der Eigenkapitalbasis, Eigenkapitalzuschüsse, Anschlusskosten, Anschlussgebühren, Finanzierungsbeiträge, Kapitalzuschüsse, Baukostenzuschüsse), die im Laufe der Gründungs- und Bauphase verwendet und teilweise auch protokolliert wurden, änderten nichts an der Tatsache, dass der wahre Wille der Vertragsparteien, der in den Absichtserklärungen genügend klar dokumentiert sei, auf die Zuführung von Eigenkapital ausgerichtet gewesen sei und nach wie vor sei. Insbesondere der Begriff Anschlussgebühr, den die Betriebsprüfung zum Anlass für eine Leistungsaustauschvermutung nehme, sei aufgrund der ständigen Verwechslungen des Begriffes

"Zuschuss" mit dem von EU, Bund und Land gewährtem Investitionszuschuss ein geeigneter Terminus im umgangssprachlichen Gebrauch.

- Für die Begründung einer Umsatzsteuerpflicht sei ein Leistungsaustausch erforderlich. Die Finanzverwaltung nehme für Anschlusszahlungen an Energieversorgungsunternehmen regelmäßig eine Gegenleistung in Form eines Bezugsrechtes an. Entscheidend sei im gegenständlichen Fall, ob für die Mitglieder einer Fernwärmegenossenschaft der Wärmebezug ohne Erwerb eines Bezugsrechtes denkbar sei, bzw. die Fiktion eines Bezugsrechtes bei Energieversorgungsunternehmen quasi "zwingendes Recht" sei und dass durch Vereinbarung unter den Vertragsparteien eine andere Regelung nicht möglich sei. Auch wenn man eine Begründung für die Existenz eines Bezugsrechts finden sollte, könne damit nicht die Umsatzsteuerpflicht der Eigenkapitalzuschüsse begründet werden, da ein Bezugsrecht wenn, dann bereits durch Zeichnung des Genossenschaftsanteils erlangt werde und nicht erst durch Vereinbarung der Leistung eines zusätzlichen Eigenkapitalzuschusses. Als Gegenleistung für die Genossenschafterzuschüsse könnte eher eine Einräumung von zusätzlichen Gesellschaftsrechten gesehen werden, die gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG unecht umsatzsteuerbefreit seien.
- Die von den Genossenschaftsmitgliedern geleisteten Zuschüsse dienten zur (teilweisen) Finanzierung der Anschaffungskosten und stellten sohin kein Entgelt für einen Leistungsaustausch dar. Wenn Beiträge zur Erfüllung einer Gemeinschaftsaufgabe geleistet werden, deren Erfüllung zwar der Gesamtheit der Mitglieder zugute komme, aber sich nicht als eine bestimmte Einzelleistung gegenüber dem einzelnen Mitglied darstelle, dann fehle die wechselseitige Abhängigkeit und damit bildeten die Zuschüsse der Mitglieder kein steuerpflichtiges Entgelt. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer Leistung sei nicht herzustellen. Der Zuschuss sei eine Form der Finanzierung der Gesamtanlage und nicht ein Entgelt für Wärmebezugsrechte. Für derartige Zuschüsse stehe aktienrechtlich und handelsrechtlich keine Verwendungsbindung. Soweit derartige Zuschüsse von (gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen) Dritten stammten, würden diese meist wohl eine Verwendungsbindung aussprechen.
- Die Zuschüsse stellten auch kein Entgelt für den Verkauf von Anlagevermögen dar, weil in den schriftlichen Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihren Mitgliedern zum Ausdruck gebracht worden sei, dass die Übergabestationen im Eigentum der Bw. verblieben. Auch die Wartung der einzelnen Stationen gehe zu Lasten der Bw.. Ein Eigentumsübergang an den Genossenschafter finde allenfalls erst im Zeitpunkt des Austritts aus der Bw. statt. Die Gebrauchsüberlassung der Übergabestationen werde an die Wärmeabnehmer in Form er-

höhter (umsatzsteuerpflichtiger) Grundgebühren jährlich in zwei Teilbeträgen in Rechnung gestellt. Im Falle des Ausscheidens habe das Genossenschaftsmitglied Anspruch auf seinen Geschäftsanteil und den geleisteten - allenfalls um die anteiligen Verluste verminder-ten - Zuschuss (nicht jedoch auf den Reservefonds). Demgegenüber stehe die Verpflich-tung des ausgetretenen Genossenschafters, auf Verlangen der Bw., die Übergabestation von dieser anzukaufen. Gemäß § 83 Abs. 1 GenG könnten Geschäftsanteile und sonstige auf Grund des Genossenschaftsverhältnisses zugeschriebene Guthaben der Genos-schafter (also etwa auch Eigenkapitalzuschüsse) mit Bewilligung des Vorstandes an andere übertragen werden, wenn nicht die Satzung etwas anderes bestimme.

- In der Zuschussleistung könne auch deshalb kein Leistungsaustausch erblickt werden, weil er für alle Genossenschafter einheitlich 70.000,00 ATS betrage und unterschiedliche Herstellungskosten der Stationen in den einzelnen Haushalten nicht berücksichtigt worden seien.
- Auch für die gemäß § 9 Abs. 3 der Satzung geleisteten Beitrittsgebühren (die regelmäßig von Genossenschaften eingehoben und nicht umsatzversteuert würden) könne ein Lei-stungsaustausch nicht gesehen werden, weil diese pauschal in drei Kategorien in Anleh-nung an die Gesamtwohnfläche des Hauses vorgeschrieben worden seien (die Wärme-menge sei abhängig von der kw-Einstufung, die sich primär an der Wärmeisolierung der Räume mit Heizkörpern orientiere und nicht an der Gesamtwohnfläche).

Die Bw. beantragte daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Erlassung eines neuerlichen Bescheides, mit welchem dem Berufungsvorbringen Rechnung getragen werde.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und verwies begründend auf die in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. April 2002, ZI. 2000/13/0051, ZI. 2000/13/0049 und ZI. 2000/13/0029 vertretene Rechtsansicht.

Die Bw. stellte einen als Berufung bezeichneten Vorlageantrag und erklärte, die vom Verwaltungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen vertretene Rechtsansicht sei nicht anwend-bar, weil bei der Bw. anders vorgegangen worden sei und diese mit den im Erkenntnis behan-delten Fällen nicht identisch und nicht vergleichbar sei.

Aus den vorliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass folgende Vereinbarungen getroffen wurden:

Gemäß § 2 der Satzung der Bw. wird der Zweck der Genossenschaft wie folgt umschrieben:

(1) Zweck der Genossenschaft ist die wirtschaftliche Förderung der Mitglieder durch

- a) Betrieb einer Heizungsanlage mit Biomasse samt Leitungsnetz zur Erzeugung von Fernwärme
- b) Versorgung mit Fernwärme.

(2) 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 Rechtsform zu beteiligen;
- c) erforderliche Gewerbeberechtigungen zu erwerben.

(3) Im Zweckgeschäft hat sich die Genossenschaft im Wesentlichen auf ihre Mitglieder zu beschränken.

Gemäß § 3 der Satzung wird die Voraussetzung der Mitgliedschaft wie folgt umschrieben:

- (1) Mitglieder der Genossenschaft können werden: Physische Personen, juristische Personen und Personengesellschaften des Handelsrechtes, die im Tätigkeitsgebiet der Genossenschaft ihren Wohnsitz (Sitz) oder Grundbesitz haben oder in diesem Gebiet einen landwirtschaftlichen oder einen gewerblichen Betrieb führen.
- (2) Das Einzugsgebiet umfasst den Ort des Sitzes der Genossenschaft.
- (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.

Gemäß § 4 der Satzung wird der Erwerb der Mitgliedschaft wie folgt geregelt:

- (1) Der Aufnahmewerber hat eine Beitrittserklärung zu unterfertigen, mit der er sich der Satzung der Genossenschaft sowie den Beschlüssen der Generalversammlung unterwirft.
- (2) Über die Aufnahme entscheidet der Vorstand. Er kann die Aufnahme ohne Angabe von Gründen ablehnen.

Gemäß § 5 der Satzung wird das Ende der Mitgliedschaft wie folgt geregelt:

Die Mitgliedschaft endet:

- a) durch freiwilligen Austritt, und zwar entweder durch Austrittserklärung oder durch Kündigung sämtlicher Geschäftsanteile; wird der Austritt oder die Kündigung sämtlicher Geschäftsanteile erklärt, endet die Mitgliedschaft mit Ende des nächstfolgenden

Geschäftsjahres. Der Austritt oder die Kündigung ist der Genossenschaft schriftlich zu erklären, welche darüber auf Verlangen eine Empfangsbestätigung auszustellen hat;

- b) durch schriftliche Übertragung aller Geschäftsanteile an ein anderes Mitglied, wenn der Vorstand der Übertragung der Geschäftsanteile zustimmt;*
- c) durch den Tod, und zwar mit Ende des laufenden Geschäftsjahres (bis zu diesem Zeitpunkt wird die Mitgliedschaft durch den Rechtsnachfolger fortgesetzt); bei juristischen Personen durch die Löschung im Bezug habenden öffentlichen Register;*
- d) durch rechtsgültigen Ausschluss.*

Gemäß § 7 der Satzung **haben die ausgeschiedenen Mitglieder nur Anspruch auf Auszahlung ihrer eingezahlten Geschäftsanteile** (§ 9 (1) d) der Satzung).

Gemäß § 9 der Satzung wird bezüglich der Pflichten der Mitglieder Folgendes bestimmt:

(1) Geschäftsanteile:

- a) jedes Mitglied hat mindestens einen Geschäftsanteil zu zeichnen. Die Geschäftsanteile sind längstens binnen Monatsfrist einzuzahlen;*
- b) ein Geschäftsanteil beträgt 5.000,00 ATS in Worten: Schilling Fünftausend*
- 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 der Geschäftsanteile an die ausgeschiedenen Mitglieder sind die gesetzlichen Bestimmungen maßgebend. Im Falle des freiwilligen Austrittes bzw. des Ausschlusses werden die Geschäftsanteile jedoch frühestens fünf Jahre nach Wirkungserlangen des Ausscheidens ausbezahlt.*

Gemäß § 25 der Satzung wird bezüglich der Gewinnverwendung bzw. Verlustdeckung Folgendes festgelegt:

- (1) Der bilanzmäßige Reingewinn ist dem Reservefonds zuzuweisen.*
- (2) Ein Verlust ist vom Reservefonds abzubuchen. Er kann auf Beschluss der Generalversammlung auf neue Rechnung vorgetragen werden, wenn seine Abdeckung aus dem Gewinn der folgenden Jahre voraussichtlich zu erwarten ist.*
- (3) Der Reservefonds bleibt Eigentum der Genossenschaft. Die Mitglieder haben persönlich keinen Anteil an demselben und können keine Teilung verlangen.*

Neue Mitglieder der Bw. unterfertigten vor dem Beitritt eine "Absichtserklärung" nach folgendem Muster:

Name und Adresse

Ich erkläre mich hiermit bereit, vom FHX die Wärme zu beziehen. Die Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung ist abhängig von der Ausführung der Nahwärmeversorgungsanlage durch die FWG.

Sollte der Anschluss an das Wärmeversorgungsnetz bis spätestens 31. Dezember 1997 nicht erfolgt sein, ist diese Vereinbarung gegenstandslos. Beide Vertragsparteien verzichten auf die Geltendmachung jedweder weiterer Ansprüche.

Die Gemeinschaft ist berechtigt, von der Ausführung der Anlage Abstand zu nehmen, wenn wichtige Gründe vorliegen.

Es wird folgender Tarif vereinbart:

<i>Grundpreis pro kw/a</i>	<i>250,00 ATS</i>
<i>Arbeitspreis pro kw/h</i>	<i>0,60 ATS</i>
<i>Messpreis pro Jahr</i>	<i>500,00 ATS</i>

Die o.a. Preise verstehen sich exklusive Mehrwertsteuer.

Die Wertsicherung des Wärmepreises bzw. die allgemeinen Wärmelieferungsbedingungen werden in einem Wärmelieferungsvertrag festgelegt.

Beitrittsgebühr:

<i>Tarif I (Wohnfläche bis 100 m²)</i>	<i>10.000,00 ATS</i>
<i>Tarif II (Wohnfläche bis 150 m²)</i>	<i>20.000,00 ATS</i>
<i>Tarif III (Wohnfläche über 150 m²)</i>	<i>30.000,00 ATS</i>

Ich erkläre mich bereit, bei der Gründung der Genossenschaft dieser beizutreten und einen Anteil in der Höhe von 5.000,00 ATS zu zeichnen, um damit ein Stimmrecht und Brennstofflieferrecht als Genossenschaftsmitglied zu erwerben.

Weiters verpflichte ich mich, zur Stärkung der Eigenkapitalbasis der Genossenschaft einen nicht rückzahlbaren Zuschuss von 70.000,00 ATS zu leisten und nehme zur Kenntnis, dass sämtliche Wärmeleitungen sowie die Übergabestation im Eigentum der Genossenschaft verbleiben und somit auch die Wartung derselben der Genossenschaft obliegt.

Auf diese Absichtserklärung nimmt ein Schreiben der Bw. wie folgt Bezug (Muster):

Sehr geehrte/r Frau/Herr ...!

Wir beziehen uns auf ihre Absichtserklärung vom ... und nehmen diese vollinhaltlich an.

Mit Überweisung des Genossenschaftsanteils auf das Konto ... der Genossenschaft bei der ... sind sie als vollwertiges Genossenschaftsmitglied aufgenommen und sind verpflichtet, entsprechend Ihrer Absichtserklärung eine Beitrittsgebühr von ... sowie einen nicht rückzahlbaren Eigenkapitalzuschuss von 70.000 ATS zu leisten, den wir einer gebundenen Kapitalrücklage zuführen werden.

Der zur Anwendung kommende Tarif (Grundpreis, Arbeitspreis, Messpreis) für die Wärmelieferung wird demjenigen in Ihrer Absichtserklärung entsprechen. Die Details dazu (Wertsicherung des Wärmepreises, Vertragsdauer etc.) werden zu einem späteren Zeitpunkt in einem eigenen Wärmeliefervertrag festgelegt. Bis dahin ist der Wärmepreis jedenfalls an den Verbraucherpreisindex 1986 gebunden.

Wir weisen Sie darauf hin, dass die Wärmeleitungen sowie die komplette Übergabestation in Ihrem Hause im Eigentum der Genossenschaft verbleiben und es der Genossenschaft obliegt, zu entscheiden, ob im Falle einer Kündigung Ihrer Mitgliedschaft diese abzumontieren sind oder der Genossenschaft zum Zeitwert abzukaufen sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 idgF wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idgF gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Strittig ist gegenständlich, ob von den Genossenschaftern der Bw. zugewendete nicht rückzahlbare Zuschüsse sowie sogenannte Beitragsgebühren als "Anschlussgebühren" anzusehen sind und ein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt darstellen (Ansicht des Finanzamtes) oder ob es sich dabei lediglich um eine (teilweise) Finanzierung der Anschaffungskosten der Anlage ohne einen konkreten Leistungsaustausch handelt (Ansicht der Bw.).

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem Erkenntnis vom 24. April 2002, 2000/13/0051 ausführlich mit der Steuerpflicht von Anschlussgebühren, welche an Fernwärmegenossenschaften entrichtet werden, auseinandergesetzt. Die Bw. behauptet zwar, dass dieses Erkenntnis einen nicht vergleichbaren Sachverhalt betroffen hat, setzt sich jedoch inhaltlich mit diesem Erkenntnis nicht auseinander.

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Erhebt eine Vereinigung Mitgliedsbeiträge und verwendet sie diese nur zur Erfüllung einer satzungsmäßigen Gemeinschaftsaufgabe, deren Erfüllung zwar der Gesamtheit der Mitglieder zugute kommt, aber sich nicht als eine besondere Einzelleistung gegenüber einem einzelnen Mitglied darstellt, dann fehlt die wechselseitige Abhängigkeit und bilden die Mitgliedsbeiträge kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt.

Von den eben genannten Beiträgen sind die so genannten unechten Mitgliedsbeiträge zu unterscheiden. Es sind dies - **unabhängig von ihrer Bezeichnung** - solche Leistungen eines Mitglieds, denen eine konkrete Leistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenüber steht. Die Leistungen der Vereinigung, die für unechte Mitgliedsbeiträge erbracht werden, sind Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG.

Anders als bei der umsatzsteuerlich unzulässigen Aufspaltung eines Rechtsvorganges in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil geht es bei der Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen darum, die unternehmerische von der nichtunternehmerischen Sphäre abzugrenzen.

(Vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 24. April 2002, 2000/13/0051).

Zu prüfen ist daher, ob den Leistungen der Genossenschaften konkrete Leistungen, der Bw. gegenüber stehen.

Aufgrund der vorliegenden Unterlagen wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw. ist eine Genossenschaft, die ein Fernheizwerk errichtet hat und dieses auch betreibt. Dabei sollten v.a. deren Mitglieder von ihr Fernwärme beziehen (siehe § 2 Abs. 3 der Satzung). Die Kosten für die Errichtung des Fernheizwerkes und für die Herstellung des erforder-

lichen Leitungsnetzes und der Übergabestationen zum Anschluss der einzelnen Mitglieder an das Fernheizwerk wurden teilweise durch öffentliche Förderungen, teilweise durch nicht rückzahlbare Zuschüsse der Mitglieder sowie Beitragsgebühren, in geringem Umfang auch durch Kredite aufgebracht. Vom Wert der Sachanlagen entfällt der größte Teil auf das Leitungsnetz - Rohre und Kabel - (gemeinsam mit den Übergabestationen und Regelung mehr als die Hälfte der Aktiva). Passivseitig liegt eine überwiegende Finanzierung durch Fremdmittel, v.a. Subventionen, vor. Die Eigenmittel machen rund ein Drittel der Bilanzsumme aus (Stand zum 30. April 1998).

Motiv für den Beitritt zur Genossenschaft ist die Möglichkeit des Fernwärmebezuges (siehe Absichtserklärung). Mit dem Beitritt ist ein Anteil zu zeichnen, im Regelfall 5.000,00 ATS der je nach Beanspruchung der genossenschaftlichen Einrichtungen auch höher festgesetzt werden kann (siehe § 9 Abs. 1 lit. c der Satzung). Auch die Beitragsgebühren sind nach der Wohnfläche gestaffelt; weiters wird ein festgesetzter nicht rückzahlbarer Zuschuss vorgeschrieben (siehe Absichtserklärung). Sämtliche zu leistenden Beiträge wurden vom Anschluss an das Wärmeversorgungsnetz bis zum 31. Dezember 1997 abhängig gemacht (Laut Absichtserklärung: *"Sollte der Anschluss an das Wärmeversorgungsnetz bis spätestens 31. Dezember 1997 nicht erfolgt sein, ist diese Vereinbarung gegenstandslos. Beide Vertragsparteien verzichten auf die Geltendmachung jedweder weiterer Ansprüche"*). Auch wenn im Einzelfall keine Kostenwahrheit erzielt wird, stellt dies doch einen pauschalen Ansatz der Kostenaufteilung dar, wie er bei Energieversorgungsunternehmen durchaus üblich ist.

Während die Beitragsgebühren den laufenden Gewinn der Bw. erhöhten, wurden die Zuschüsse auf eine gebundene Kapitalrücklage gebucht, die laut Bw. nicht ausgeschüttet, sondern nur gegen laufende Verluste aufgelöst werden durfte. Eine derartige Auflösung ist soweit ersichtlich nicht erfolgt.

Die Angaben der Bw. zum Ausscheiden eines Mitgliedes widersprechen den getroffenen Vereinbarungen:

Während die Bw. erklärt, die Genossenschafterzuschüsse würden nicht - wie die Geschäftsanteile - im Nennbetrag ausbezahlt, sondern es werde die Höhe der Rückzahlung des Genossenschafterzuschusses nach den Grundsätzen der Unternehmensbewertung ermittelt, ist in der Absichtserklärung die Nichtrückzahlbarkeit der Zuschüsse festgehalten. Gemäß § 7 der Satzung haben die ausgeschiedenen Mitglieder nur Anspruch auf Auszahlung ihrer eingezahlten Geschäftsanteile. Gemäß § 9 Abs. 1 lit. d) der Satzung sind für die Auszahlung der Geschäftsanteile an die ausgeschiedenen Mitglieder die gesetzlichen Bestimmungen maßgebend.

Im Falle eines freiwilligen Austrittes bzw. des Ausschlusses werden die Geschäftsanteile jedoch frühestens fünf Jahre nach Wirksamwerden des Ausscheidens ausbezahlt. Die Bw. spricht selbst von einer Ausschüttungssperre.

Im Hinblick auf die hohen Kosten des Leitungssystems samt Übergabestationen ist davon auszugehen, dass die Zuschüsse tatsächlich einen Teil dieser Kosten abgedeckt haben. Wenn die Bw. daher die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 23 Abs. 3 BAO im gegenständlichen Fall angewendet wissen möchte, so ist festzuhalten, dass gerade eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für das Vorliegen von Anschlussgebühren spricht. Dafür sprechen auch die von der Genossenschaft vor Festlegung der endgültigen Bezeichnung verwendeten Arbeitstitel.

Gemäß der gesetzlichen Regelung des § 79 Abs. 2 GenG idF BGBl. Nr. 343/1989 hat der ausgeschiedene Genossenschafter an den Reservefond und an das sonst vorhandene Vermögen der Genossenschaft keinen Anspruch, wenn nicht im Genossenschaftsvertrag etwas Anderes bestimmt ist. (Vgl. Rainer van Husen, ecolex 2000, 45)

Eine derartige Bestimmung findet sich im Genossenschaftsvertrag der Bw. jedoch nicht. Im Hinblick auf die von ihr selbst angenommene Ausschüttungssperre hinsichtlich der gebundenen Kapitalrücklage und der ausdrücklichen Bezeichnung des Zuschusses als nicht rückzahlbar ist ein Abweichen vom Nominalwertprinzip nicht gegeben.

Die Bw. verneint einen Leistungsaustausch und begründet dies damit, ein Wärmebezugsrecht, wenn man ein solches annehmen wolle, werde bereits durch Zeichnung des Genossenschaftsanteils erlangt und nicht erst durch Vereinbarung der Leistung eines zusätzlichen Eigenkapitalzuschusses. Die von den Genossenschaftsmitgliedern geleisteten Zuschüsse hätten zur (teilweisen) Finanzierung der Anschaffungskosten gedient und stellten sohin kein Entgelt für eine Einzelleistung im Sinne eines Leistungsaustausches dar, sondern würden zur Erfüllung einer Gemeinschaftsaufgabe geleistet. Die Zuschüsse seien eine Form der Finanzierung der Gesamtanlage und nicht ein Entgelt für Wärmebezugsrechte. Für derartige Zuschüsse bestehe aktienrechtlich und handelsrechtlich keine Verwendungsbindung.

Die Bw. bezeichnet nach ihrer Satzung die Versorgung ihrer Mitglieder mit Fernwärme und ist zur Erreichung dieses Zweckes berechtigt, die erforderlichen Anlagen und Einrichtungen zu errichten und zu betreiben; sich an Genossenschaften, Vereinen und Gesellschaften anderer Rechtsform zu beteiligen und die erforderlichen Gewerbeberechtigungen zu erwerben.

Welches übergeordnete Gemeinschaftsinteresse die Bw. verfolgt und den Genossenschaftern in ihrer Gesamtheit zugute kommt, ist weder den Satzungen der Bw. noch deren Ausführungen im Verwaltungsverfahren zu entnehmen.

Für die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches ist nicht von Relevanz, ob Leistungen der Personenvereinigung an ihre Mitglieder auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder im Gesellschaftsvertrag geregelt sind. Der Annahme eines Leistungsaustausches steht auch nicht entgegen, dass das einzelne Genossenschaftsmitglied keinen Einfluss auf die Verwendung seines Beitrages hat. Die Einflussnahme des Leistungsempfängers auf die Entgeltverwendung durch den Unternehmer ist im Wirtschaftsleben nicht üblich. Entscheidend für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist die vom Unternehmer ausgeführte Leistung (gegenständlich den Anschluss an das Versorgungsnetz), für die der Abnehmer (gegenständlich das Genossenschaftsmitglied) ein Entgelt zu entrichten hat. Welcher Vertragspartner die Bedingungen des Leistungsaustausches maßgeblich bestimmt, ist für die Beurteilung des zustande gekommenen Leistungsaustausches nicht relevant. Dass die Bw. berechtigt war, das Entgelt und andere Rahmenbedingungen zu bestimmen spricht nicht gegen einen Leistungsaustausch. (Vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 24. April 2002, 2000/13/0051).

Im Übrigen erfolgten der Beitritt zur Bw. und die Zuschussleistung nicht unabhängig voneinander, sondern gemäß der Absichtserklärung gleichsam in einem Vertrag.

Wenn die Bw. erklärt, die Zuschüsse stellten auch kein Entgelt für den Verkauf von Anlagevermögen dar, weil die Übergabestationen im Eigentum der Bw. verblieben, so ist dem entgegenzuhalten, dass das Vorliegen eines in der Lieferung von Versorgungsanlagen liegenden Leistungsaustausches vom Finanzamt ohnehin nicht festgestellt wurde.

Wenn die Bw. erklärt, im Falle des Ausscheidens habe das Genossenschaftsmitglied Anspruch auf seinen Geschäftsanteil und den geleisteten - allenfalls um die anteiligen Verluste verminderten - Zuschuss (nicht jedoch auf den Reservefonds), ist dem entgegen zu halten, dass vom Vorliegen eines derartigen Anspruches aus den bereits oben angeführten Gründen nicht auszugehen ist.

Die Bw. bringt weiters vor, in der Zuschussleistung könne auch deshalb kein Leistungsaustausch erblickt werden, weil er für alle Genossenschafter 70.000,00 ATS betrage und unterschiedliche Herstellungskosten der Stationen in den einzelnen Haushalten nicht berücksichtigt worden seien. Dass bei der Bemessung des Entgelts andere Faktoren bestimmend sind, als die dem Unternehmer für die konkrete Leistungserbringung tatsächlich entstandenen Kosten,

ist jedoch ein Umstand, der im Wirtschaftsleben - aus unterschiedlichsten Gründen - oftmals anzutreffen ist. Die fehlende Kostenwahrheit steht der Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht entgegen. Dasselbe gilt für die gemäß § 9 Abs. 3 der Satzung geleisteten Beitragsgebühren. (Vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 24. April 2002, 2000/13/0051).

Aus den genannten Gründen ist davon auszugehen, dass gegenständlich Anschlussgebühren entrichtet wurden, die als Entgelt für einen konkreten Leistungsaustausch der Umsatzsteuer unterliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 14. April 2004