

TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/24 2000/15/0140

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.06.2004

Index

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

62000CJ0174 Kennemer Golf VORAB;

BAO §21;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §10 Abs2 Z13;

UStG 1994 §10;

UStG 1994 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der Wassergenossenschaft A in G, vertreten durch Dr. Wilhelm Koitz, Wirtschaftsprüfer in 8010 Graz, Elisabethstraße 40, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 30. Juni 2000, Zl. RV 230/1-10/00, betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Genossenschaft hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Satzungsgemäßer Zweck der beschwerdeführenden Genossenschaft, einer Wassergenossenschaft nach § 73 ff Wasserrechtsgesetz 1959 (WRG 1959), der Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechtes zukommt (§ 74 Abs. 2 WRG 1959), ist die Erhaltung einer Abwasseranlage in der Siedlung "Am Waldgrund". Ihre Satzungen wurden 1975 durch Bescheid der Wasserrechtsbehörde genehmigt. Ihre Mitglieder sind die jeweiligen Eigentümer der an die Abwasseranlage angeschlossenen oder in Hinkunft anzuschließenden Liegenschaften der Siedlung. Diese haben ua das Recht, ihre Abwässer in den der Genossenschaft gehörenden Kanal zu leiten. Ihr Stimmrecht richtet sich nach

dem Parzellenbesitz. Kosten der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben sind von den Mitgliedern nach Maßgabe ihres Stimmrechts zu tragen. Die Verpflichtung zu Beitragsleistungen erlischt erst mit dem Ausscheiden der belasteten Liegenschaft aus der Genossenschaft oder mit deren Auflösung.

Die beschwerdeführende Genossenschaft wurde 1996 für Zwecke der Umsatzsteuer erstmals steuerlich erfasst. 1996 und 1997 erklärte die beschwerdeführende Genossenschaft Umsätze in Höhe von rd S 33.000,-- bzw. S 39.000,-- und machte Vorsteuern von rd S 220.000,-- bzw. S 349.000,-- geltend.

Anlässlich einer Betriebsprüfung über diese Jahre stellte der Prüfer fest, 1996 sei mit der Errichtung einer neuen Kanalanlage begonnen worden, zu deren Finanzierung den Mitgliedern eine Gebühr, welche sich nach der Größe der verbauten Fläche gerichtet habe, vorgeschrieben worden sei. Als Gegenleistung dafür sei der Anschluss an das Kanalnetz erfolgt, weshalb dieser Vorgang der Umsatzsteuer unterliege. Der Prüfer erhöhte die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer um die 1996 und 1997 vorgeschriebenen "Anschlussgebühren" (rd S 1.489.000,-- bzw. S 912.000,--).

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens entsprechende Sachbescheide.

Die beschwerdeführende Genossenschaft erhob Berufung. Darin führte sie aus, eine neue Rechtslage habe die mechanische Vorklärung der Abwässer in einer zentralen Anlage an Stelle der bisher verwendeten Hauskläranlagen erfordert. Dabei habe das Schmutzkanalnetz neu errichtet werden müssen. Da zur Finanzierung dieser Investitionsschübe nur geringe Eigenmittel aus dem laufenden Geschäftsbetrieb zur Verfügung gestanden seien, habe sich die Genossenschaft zur Einhebung weiterer Beiträge der Mitglieder entschlossen. Diese seien ausschließlich nach dem voraussichtlichen Kapitalbedarf und keineswegs nach gegenwärtigen oder künftigen betrieblichen Leistungen der Genossenschaft bemessen worden. Über den tatsächlichen Finanzierungsbedarf hinausgehende Beiträge seien rückerstattet worden. Wie in dem dem Erkenntnis vom 28. September 1950, 993/48, VwSlg. Nr. 257/50 F, zu Grunde liegenden Sachverhalt müssten ihre Mitglieder die Beiträge auch dann entrichten, wenn sie kein Schmutzwasser den Kläranlagen zuführten, etwa weil sie auf ihren Bauparzellen (noch) keine Wohnobjekte errichtet hätten oder diese nicht benützten. Auch im Beschwerdefall orientierten sich diese Beiträge nicht am Marktwert der Genossenschaftsleistungen, sondern ausschließlich am Finanzbedarf der Körperschaft. Die Feststellung des Prüfers, der Anschluss an das Kanalnetz sei eine Gegenleistung, sei sachverhaltsfremd, weil die Mitglieder das Recht, die Schmutzwässer über die genossenschaftlichen Anlagen zu entsorgen, bereits mit der Gründung der Genossenschaft bzw. nach Maßgabe der "Rechtsfortentwicklung" erworben hätten. In diesen Rechten der Mitglieder sei auch durch die späteren Beitragsleistungen keine Änderung eingetreten. Es fehle daher der ursächliche Zusammenhang der Beitragsleistungen mit dem von der Finanzbehörde unterstellten Rechtserwerb.

Mit jeder Übertragung einer die Mitgliedschaft begründenden Liegenschaft an einen anderen Eigentümer sei auch der Übergang der Mitgliedschaft an den neuen Eigentümer verbunden. Diese Mitgliedschaft repräsentiere also einen Wert (Anteilswert), der übertragbar und selbstständig bewertbar sei. Im Rahmen des Gesamtkaufpreises werde dafür regelmäßig ein besonderes Entgelt angesetzt. Die Finanzierungsbeiträge einer Wassergenossenschaft unterschieden sich grundlegend von jenen an Gebietskörperschaften für die Erlangung des Rechtes zur Einleitung von Schmutzwässern in eine (gemeindeeigene) Kanal- und Abwasserreinigungsanlage, weil diese Anschlussgebühren keine Anteilsrechte an der gebührenerhebenden Körperschaft zu begründen vermöchten. Wenn die Genossenschaftsbeiträge Entgelte für vergebene Rechte darstellen sollten, so handle es sich dabei nicht um solche aus dem Unternehmens-, sondern aus dem Genossenschaftsbereich und wären diese nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 unecht von der Umsatzsteuer befreit. Die vom laufenden Geschäftsbetrieb verursachten Kosten würden den Mitgliedern ohnehin angelastet und auch der Umsatzsteuer unterworfen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und im Wesentlichen ausgeführt, das Berufungsvorbringen, wonach die von den Mitgliedern geleisteten Mitgliedsbeiträge auch dann noch zu leisten seien, wenn sie die Abwasseranlage nicht in Anspruch nehmen würden, weil sie (noch) keine Wohnobjekte errichtet hätten oder diese nicht benützten, stehe im Widerspruch zum WRG 1959, wonach der individuelle Nutzen von Beteiligten bzw. Mitgliedern die uneingeschränkte Grundlage der Beiträge darstelle, und den konkreten Abrechnungen (vom August 1998). Wer nämlich überhaupt keinen Anschluss seiner Liegenschaft an die Abwasserentsorgungsanlage durchführe bzw. dies auch in Zukunft nicht beabsichtige (§ 3 der Satzung), komme nicht als Mitglied in Betracht. Die unterschiedliche Inanspruchnahme der Abwasserentsorgung nach Fertigstellung der Anlage, beispielsweise bei

"Zweitwohnsitzern", könne nicht mit einer "Nichtinanspruchnahme der Anlage an sich" im Sinne des Fehlens eines Individualnutzens gleichgesetzt werden. Inwiefern die Abfuhr bzw. Entsorgung privater Abwässer aus der Sicht der jeweiligen Grundstückseigentümer nicht deren eigenwirtschaftlichen Bedürfnissen dienen sollte, sei nicht erkennbar. Durch die Gleichheit der von verschiedenen Personen verfolgten Zwecke allein werde noch kein Gemeinschaftszweck erzeugt. Jedes Mitglied sei in erster Linie an der Funktion der gemeinsamen Abwasserentsorgungsanlage im Hinblick auf die uneingeschränkte Benutzungsmöglichkeit seines bebauten Grundstückes zu eigenen Wohn- oder Vermietungszwecken interessiert. Für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen komme es nicht auf die Bezeichnung der Zahlungen an, sondern darauf, aus welchen wirtschaftlichen Gründen sie geleistet worden seien. Auch die Höhe der in Streit stehenden Zahlungen spreche gegen deren Qualifikation als (echter) Mitgliedsbeitrag. Bei einer Aufteilung der Kosten von rd S 2.250.000,-- auf 57 Mitglieder ergebe sich eine durchschnittliche Belastung in Höhe von rd S 40.000,--. Daneben sei ein (echter) Mitgliedsbeitrag in geringer Höhe und eine umsatzversteuerte Kostenpauschale von meist S 400,-- pro Monat zu entrichten. Der konkrete wirtschaftliche Bedarf der Mitglieder an den Leistungen sowie der eng begrenzte wirtschaftlich (und nicht ideell) und territorial ausgerichtete Zweck der Vereinigung spreche für das Vorliegen eines (unechten) Mitgliedsbeitrages.

Ein steuerbarer Leistungsaustausch in Form unechter Mitgliedsbeiträge liege immer dann vor, wenn die Höhe des "Beitrages" der vermuteten oder tatsächlichen Inanspruchnahme entspreche, wenn gewissermaßen - wie im Gegenstandsfall nach Satzung und WRG 1959 - nach dem Verursacherprinzip bemessen werde. Dem Genossen (Liegenschaftseigentümer) komme es auf die Entsorgung seiner Abwässer, dh die Erhaltung der Gebrauchsfähigkeit seines (bebauten) Grundstückes an. Dafür leiste er die Finanzierungsbeiträge zur technischen Standarderhaltung der Entsorgungsanlage, da widrigenfalls die Funktionstauglichkeit für eigene oder fremde Wohnzwecke mit der Zeit nicht mehr gegeben wäre. Die dafür erbrachten Leistungen der Wassergenossenschaft dienten sonach wirtschaftlich dem Zweck der Erhaltung dieses individuellen Gebrauchswertes und nicht jenem der Wertsteigerung eines "objektiven" Anteilswertes. Nicht von Bedeutung könne es sein, ob die Rechtsordnung aus besonderen Gründen eine Pflicht zur Leistung oder zur Leistungsannahme vorsehe.

Die Leistungen der beschwerdeführenden Genossenschaft seien nicht unter § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 subsumierbar, weil Anteile an einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht denkbar seien. Die Mitglieder einer Abwassergenossenschaft partizipierten nicht an deren Gewinn oder Verlust. Auch in einer "Werterhöhung" eines Anteilsrechtes könne kein Umsatz gesehen werden. Eine Konsequenz aus der begehrten Anwendung der unechten Steuerbefreiung wäre der Verlust des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der für die Wertsteigerung des Anteiles kausalen Investitionen.

Im Beschwerdefall diene das in der Berufung als Einlage bzw. Mitgliedsbeitrag bezeichnete (Teil-)Entgelt für die Errichtung der Betriebseinrichtungen als Voraussetzung zur Abwasserentsorgung der einzelnen Grundstücke. Dies sei eine Nebenleistung zur Hauptleistung Abwasserentsorgung und unterliege ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz. Der ermäßigte Steuersatz für Fäkalienabfuhr durch Kanalisation gemäß § 10 Abs. 2 Z 13 UStG sei unabhängig davon anzuwenden, ob die Leistung von einer Körperschaft öffentlichen Rechts oder von einem privaten Unternehmer erbracht werde. Anders als im Bescheid des Finanzamtes seien überdies auch die 1997 von zwölf neuen Mitgliedern geleisteten Beiträge (nachträgliche Kostenbeiträge iSd § 81 Abs. 3 WRG 1959) von insgesamt rd S 266.000,-- (mit 10 %) zu versteuern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 1 Steiermärkisches Kanalgesetz 1988 sind die im Bauland oder auf sonstigen bebauten Grundstücken anfallenden Schmutz- und Regenwässer in einer nach den Erfahrungen der technischen Wissenschaften, den Erfordernissen des Umweltschutzes und der Hygiene entsprechenden Weise vom Grundstückseigentümer abzuleiten oder zu entsorgen.

Zur Beseitigung und Reinigung von Abwässern sowie zur Reinhaltung von Gewässern können gemäß § 73 WRG 1959 Wassergenossenschaften gebildet werden. Nach § 74 WRG 1959 erlangt eine Wassergenossenschaft mit Rechtskraft des Anerkennungsbescheides der Wasserrechtsbehörde Rechtspersönlichkeit als Körperschaft des öffentlichen Rechtes. Soweit die Kosten, die der Genossenschaft aus der Erfüllung ihrer Aufgaben erwachsen, nicht anderweitig gedeckt werden können, sind sie gemäß § 78 WRG 1959 nach dem durch die Satzungen oder durch besondere Übereinkommen festgesetzten Maßstab auf die Mitglieder umzulegen. Mangels eines derartigen Maßstabes sind die

Kosten für die Beseitigung und Reinigung von Abwässern nach Menge und Art der Einbringung zu berechnen. Hierbei sind bestehende Verpflichtungen und Vorteile, die die Genossenschaft den einzelnen Mitgliedern bietet, oder Lasten, die sie ihnen abnimmt, aber auch Lasten, die der Genossenschaft durch einzelne Mitglieder erwachsen, entsprechend zu berücksichtigen. Sofern gesetzliche Vorschriften nichts anderes bestimmen, richtet sich das Stimmenverhältnis der Mitglieder nach dem Maßstab der Aufteilung der Kosten. Wer in die Genossenschaft einbezogene Liegenschaften oder Anlagen erwirbt, wird gemäß § 80 WRG 1959 Mitglied dieser Genossenschaft und ist zu den aus diesem Verhältnis entspringenden Leistungen verpflichtet.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen nur entgeltliche Leistungen eines Unternehmers im Inland 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. Die Steuerbarkeit setzt sowohl die Unternehmereigenschaft des Leistenden als auch einen Leistungsaustausch zwischen ihm und dem Leistungsempfänger, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des UStG 1994 gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Nach der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts ist unter einer "Anstalt zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen" eine Kanalisationsanlage bzw. deren Errichtung zu verstehen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 93/14/0033, mwN).

Die beschwerdeführende Genossenschaft bezweckt nach ihren Satzungen die Erhaltung einer näher bezeichneten Abwasseranlage. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass die Leistungen der Genossenschaft ausschließlich in der Ableitung der Abwässer der den Mitgliedern gehörenden Liegenschaften bestehen. Um die bestehende Kanalanlage auf den technischen Stand zu bringen, wie er gesetzlich vorgeschrieben ist, wurden von den Mitgliedern neben Entgelten zur Deckung der laufenden Betriebskosten, die von der beschwerdeführenden Genossenschaft der Umsatzsteuer unterzogen wurden, auch Finanzierungsbeiträge eingehoben. Mag der Anschluss an das genossenschaftliche Kanalnetz bei einzelnen Mitgliedern nur auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Verpflichtungen erfolgen, so ist dies bei der Beurteilung als Leistungsaustausch unerheblich (vgl. § 1 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994). Dass die genossenschaftliche Ableitung der Abwässer der Mitglieder auch einen Beitrag zum Schutz der Gewässer und damit der Umwelt darstellt, spricht ebenfalls nicht gegen das Vorliegen eines Leistungsaustausches. Der Behauptung, die Mitglieder hätten keine wirtschaftlichen Vorteile, weil die gemeinschaftliche Abwasserentsorgung teurer sei als die Entsorgung ungereinigter Abwässer, steht der Umstand entgegen, dass das landesgesetzlich gebotene Alternativverhalten nicht in der ungereinigten Ableitung der Abwässer besteht, sondern in deren Ableitung und Entsorgung in einer Weise, die den Erfahrungen der technischen Wissenschaften, den Erfordernissen des Umweltschutzes und der Hygiene entsprechen, und die daher regelmäßig, auch wenn sie nicht in Form einer Abwassergenossenschaft erfolgen, sondern etwa durch Anschluss an ein gemeindeeigenes Ortskanalnetz, vom Liegenschaftseigentümer einen finanziellen Aufwand erfordern.

Zum Einwand, dass vier Mitglieder Beiträge für angenommene Geschoßflächen von je 200 m² entrichtet hätten, obwohl deren Grundstücke (noch) unbebaut gewesen seien, und dass daher diesen Mitgliedern gegenüber keine Leistung erbracht worden seien, ist auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2002, Rs. C-174/00 ("Kennemer Golf & Country Club"), zu verweisen, wonach es für die Beurteilung eines Leistungsaustausches zwischen einer Vereinigung und ihren Mitgliedern nicht entscheidend ist, ob die Mitglieder die mit dem Mitgliedsbeitrag verbundenen Vorteile auch tatsächlich nutzen.

Soweit die beschwerdeführende Genossenschaft sich auf das hg. Erkenntnis vom 28. September 1950, 993/48, bezieht, ist sie darauf hinzuweisen, dass dieses zum UStG 1934 ergangen ist (vgl. im Übrigen das Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0133).

Die beschwerdeführende Genossenschaft wendet sich weiters gegen die Beurteilung der Errichtung der Anlagen zur Abwasserentsorgung als Nebenleistung zur - unbestrittenen - Hauptleistung der Abwasserentsorgung.

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise zu bestimmen. Ist eine Leistungseinheit anzunehmen, so ist umsatzsteuerlich nur eine (einzige) Leistung gegeben. Die steuerlichen Folgen (etwa der anzuwendende Steuersatz) richten sich einheitlich nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. der Hauptleistung.

Eine unselbstständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. die bei Ruppe, UStG 19942, Tz 31 zu § 1 angeführte hg. Judikatur). Ob mehrere Leistungen eine Einheit bilden, ist an Hand der Leistungen zu beurteilen und nicht an Hand des Entgelts. Da die Ableitung von Abwässern erst durch die Errichtung, Erhaltung bzw. Anpassung an den gesetzlich vorgeschriebenen technischen Stand der Kanalanlage ermöglicht wird, sind die dafür zu entrichtenden Baukostenbeiträge und Anschlussgebühren als unselbstständige Nebenleistung anzusehen (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0133). Die belangte Behörde hat dafür zu Recht den ermäßigten Steuersatz angewandt.

Die beschwerdeführende Genossenschaft bringt eventualiter vor, dass für den Fall, dass ein Leistungsaustausch doch anzunehmen sei, die Leistungen der beschwerdeführenden Genossenschaft als Umsätze von Anteilen von Gesellschaften gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei zu behandeln wären. Die Einleitungsrechte der Mitglieder seien lediglich ein Ausfluss ihrer Gesellschafterstellung. Dem ist zu erwidern, dass die Leistung der beschwerdeführenden Genossenschaft in der Abwasserentsorgung und nicht in Umsätzen von Anteilen bestand.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Juni 2004

Gerichtsentscheidung

EuGH 62000J0174 Kennemer Golf VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000150140.X00

Im RIS seit

05.08.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at