jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/4/24 2000/13/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.04.2002

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §4 Abs1;
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;
UStG 1994 §4 Abs1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2000/13/0029 E 16. Mai 2002 2000/13/0049 E 24. April 2002

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Sellner, über die Beschwerde der F Gen.m.b.H. in D, vertreten durch Dr. Max Urbanek, Rechtsanwalt in 3100 St. Pölten, Riemerplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IVb) vom 16. Februar 2000, Zl. RV/181-11/01/99, betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der beschwerdeführenden Partei handelt es sich um eine im Jahr 1993 gegründete Genossenschaft, die nach § 2 ihrer Satzungen die wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder bezweckt und zwar im Wesentlichen durch den Betrieb einer Heizungsanlage mit Biomasse und die Abgabe von Fernwärme. Mitglieder können physische und juristische Personen sowie Personengesellschaften im Tätigkeitsgebiet der Genossenschaft werden. Nach § 9 der Satzungen haben die Genossenschaftsmitglieder mindestens einen Geschäftsanteil (zu 3.000 S) zu zeichnen. Weiters ist der Vorstand berechtigt, die Beanspruchung der genossenschaftlichen Einrichtungen von der Zeichnung einer größeren Anzahl von Geschäftsanteilen abhängig zu machen. Im Falle des Ausscheidens eines Mitglieds sieht die Satzung vor, dass die Geschäftsanteile bei freiwilligem Austritt oder Ausschluss frühestens fünf Jahre nach Wirksamwerden des Ausscheidens ausbezahlt werden. Die Mitglieder haben zudem (allenfalls) vom Vorstand festgelegte Beitrittsgebühren sowie von der Generalversammlung festzusetzende Mitgliedsbeiträge zu zahlen.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1993 bis 1996 wurde festgestellt, dass die beschwerdeführende Genossenschaft in den Jahren 1993 und 1994 eine Heizungsanlage für Biomasse und Solarenergie samt Leitungsnetz zur Erzeugung und Abgabe von Wärme errichtet hat. Dieses ursprünglich mit 8,903.000 S veranschlagte Projekt sei mit öffentlichen Beihilfen in Höhe von 4,430.000 S subventioniert sowie mit Bankkrediten finanziert worden. Weiters hätten die Genossenschaftsmitglieder einen Anschlussbeitrag an das Fernwärmeversorgungsnetz von jeweils 80.000 S zu leisten gehabt. Diese Anschlussgebühren seien von der Beschwerdeführerin unter Hinweis auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 20. Juni 1990, ZR 169/17/2- IV/9/90, nicht der Umsatzsteuer unterzogen worden. Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, die Anschlussgebühren seien auf Grund der konkreten Gegenleistung der Genossenschaft steuerpflichtiges Entgelt und daher als Nebenleistung zur Wärmelieferung mit 20 % umsatzsteuerpflichtig.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm die Verfahren wieder auf und erließ geänderte Bescheide, in denen die Anschlussgebühren von (jeweils netto) 575.000 S (1994), 1,208.333,33 (1995) und 133.333,33 (1996) der Umsatzsteuer unterzogen wurden.

In der gegen die geänderten Sachbescheide erhobenen Berufung und in einem weiteren Schriftsatz wurde im Wesentlichen vorgebracht, bei den Anschlussgebühren handle es sich um echte Mitgliedsbeiträge, da die Mitglieder das Recht auf Benützung der Anlagen bereits mit Beitritt zur Genossenschaft erwerben würden. Nur im Hinblick auf die Problematik von Mitgliederaustritten seien die zu zeichnenden Geschäftsanteile auf einen (zu) geringen Wert beschränkt worden, um nicht im Falle gehäufter Austritte durch die Rückzahlungsverpflichtung der Genossenschaftsanteile in wirtschaftliche Schwierigkeiten zu geraten. Berücksichtige man weiters, dass die laufenden Gebühren, wie näher dargestellt, ausreichend hoch bemessen seien und einem Fremdvergleich stand hielten, werde die Zuordnung der strittigen Anschlussbeiträge zu den echten Mitgliedsbeiträgen deutlich. Das Recht des Genossenschaftsmitglieds auf Versorgung mit Fernwärme sei kein individuell eingeräumtes Recht, sondern ein Gemeinschaftsrecht aller Mitglieder. Der strittige Baukostenzuschuss stelle, abgesehen davon, dass er nicht rückzahlbar sei, einen zusätzlichen Aufwand für den Erwerb eines Geschäftsanteils dar.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Bei einer Genossenschaft sei zwischen so genannten echten Mitgliedsbeiträgen, die nicht umsatzsteuerbar seien, und so genannten unechten Mitgliedsbeiträgen, die Leistungsentgelt bildeten, zu unterscheiden. Nach Darstellung der hiezu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur führte die belangte Behörde weiter aus, im Beschwerdefall spreche bereits das genossenschaftliche Ziel, die Mitglieder wirtschaftlich zu fördern, für das Vorliegen von Entgelten. Die Abnehmer seien verpflichtet, den Anschlusskostenbeitrag von 80.000 S an die beschwerdeführende Fernwärmegenossenschaft zu leisten. Dem stünden die von der Genossenschaft durchgeführten technischen Arbeiten sowie der Materialaufwand für die Herstellung der Anschlüsse gegenüber, sodass eine Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung als Voraussetzung eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches gegeben sei. Der von der Beschwerdeführerin herangezogene Erlass sei von vornherein nicht anwendbar, da im Beschwerdefall die steuerliche Beurteilung der (dort einzig angesprochenen) Eigenleistungen der Abnehmer nicht strittig sei. Auch das von der Beschwerdeführerin für ihren Standpunkt ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1999, 94/13/0019, sei nicht einschlägig, liege im Beschwerdefall doch ein Kostenersatz für einen im Sonderinteresse des einzelnen Mitglieds gelegenen individuellen Anschluss an die Fernwärmeanlage vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 (1994) unterliegen nur entgeltliche Leistungen der Umsatzsteuer. 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 (vgl. aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0133).

Anders als bei der umsatzsteuerlich unzulässigen Aufspaltung eines Rechtsvorganges in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil (mit der sich die Beschwerde in weiten Teilen befasst) geht es bei der Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen darum, die unternehmerische von der nichtunternehmerischen Sphäre abzugrenzen. Dass der belangten Behörde dabei eine Rechtswidrigkeit unterlaufen ist, vermag die Beschwerde nicht aufzuzeigen:

Die beschwerdeführende Genossenschaft bezweckt nach ihren Satzungen die Versorgung ihrer Mitglieder mit Fernwärme und ist zur Erreichung dieses Zweckes berechtigt, die erforderlichen Anlagen zu errichten und zu betreiben, Gesellschaftsbeteiligungen einzugehen und die erforderlichen Gewerbeberechtigungen zu erwerben. Welches übergeordnete Gemeinschaftsinteresse die Genossenschaft verfolgt und den Genossenschaftern in ihrer Gesamtheit zugute kommt, ist weder den Satzungen noch den Ausführungen der beschwerdeführenden Genossenschaft im Verwaltungsverfahren zu entnehmen. Der Beschwerde liegt offenbar das Verständnis zu Grunde, das allen Genossenschaftern gemeinsame Interesse der Versorgung mit Fernwärme stelle das Gemeinschaftsinteresse dar. Damit verkennt die Beschwerdeführerin, dass das Interesse des einzelnen Mitglieds am individuellen Fernwärmeanschluss nicht schon dadurch zum übergeordneten Gemeinschaftsinteresse wird, dass auch die anderen Mitglieder ein gleich gerichtetes individuelles Interesse an einem Fernwärmeanschluss haben.

Für die Frage des Vorliegens eines Leistungsaustausches ist es weiters nicht von Relevanz, ob die Leistungen der Personenvereinigung an ihre Mitglieder auf besonderen schuldrechtlichen Beziehungen beruhen oder im Gesellschaftsvertrag geregelt sind (vgl. Ruppe, UStG 19942, Tz. 99 zu § 1). Die der belangten Behörde in diesem Zusammenhang gemachten Vorwürfe der unzureichenden Sachverhaltsermittlung, gehen daher ins Leere.

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 der 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 beschwerdeführende Genossenschaft berechtigt war, das Entgelt und andere "Rahmenbedingungen" zu bestimmen, spricht somit gleichfalls nicht gegen einen Leistungsaustausch. Der Einwand, die Genossenschaftsmitglieder hätten durch die Leistung des strittigen Beitrages kein Eigentum an den damit angeschafften Anlagen erworben, geht ins Leere, weil das Vorliegen eines in der Lieferung von Versorgungsanlagen liegenden Leistungsaustausches von der belangten Behörde ohnedies nicht festgestellt wurde.

Die beschwerdeführende Genossenschaft bringt weiters vor, die Einhebung der strittigen Anschlusskosten sei bereits zu einem Zeitpunkt vom zuständigen Genossenschaftsorgan beschlossen worden, zu dem es "mit Sicherheit" noch keine individuellen Wärmelieferungsverträge gegeben habe. Überdies wären die genauen Endkosten des Projekts zu diesem Zeitpunkt noch nicht festgestanden. Auch dieses Vorbringen zeigt eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf. Zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers muss ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung bestehen (vgl. Ruppe, UStG 19942, Rz. 63 zu § 1). Am Vorliegen eines derartigen Zusammenhanges vermag die Beschwerde keinen Zweifel zu erwecken. Die Beschwerdeführerin hat unstrittig die vereinbarten Fernwärmeanschlüsse hergestellt; die Mitglieder haben den dafür festgesetzten Beitrag entrichtet. Wann in den zuständigen Genossenschaftsorganen der Beschluss gefasst wurde, Anschlussbeiträge in bestimmter Höhe zu erheben, ist für die gegenständlich strittige Frage der wechselseitigen Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung nicht von Bedeutung. Entsprechender Erhebungen der Abgabenbehörde zum zeitlichen Ablauf der Genossenschaftsgründung bedurfte es daher nicht. Dass die Anschlussgebühren im Hinblick auf die beabsichtigte Inanspruchnahme von Wärmelieferungen geleistet wurden, ist im Übrigen eine Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, die mit der Lebenserfahrung in Einklang steht.

Die beschwerdeführende Genossenschaft sieht die strittigen Beiträge weiters deswegen als echte Mitgliedsbeiträge an, weil jedem Genossenschaftsmitglied Anschlusskosten in gleicher Höhe vorgeschrieben worden seien. Der Betrag von

80.000 S stehe zudem nicht in einem wirtschaftlich angemessenen Verhältnis zu den "wirklichen 'individuellen Anschluss-Grabungskosten', zumal diese erheblich durch Eigenleistungen der Genossenschafter abgedeckt" worden seien. Dass bei der Bemessung des Entgelts andere Faktoren bestimmend sind als die dem Unternehmer für die konkrete Leistungserbringung tatsächlich entstandenen Kosten, ist ein Umstand, der im Wirtschaftsleben - aus unterschiedlichsten Gründen - oftmals anzutreffen ist. Die fehlende Kostenwahrheit steht der Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses jedoch nicht entgegen (vgl. das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 19. März 2002). Überdies wurde, wie aus den geschilderten Beschwerdeausführungen geschlossen werden kann, der unterschiedliche Aufwand für die Herstellung der Anschlüsse offenbar auch durch Eigenleistungen der Mitglieder bei den Grabungsarbeiten ausgeglichen.

Die Beschwerde trägt weiters vor, über die strittigen Anschlussbeiträge seien nur für Zwecke der Erlangung von (zusätzlichen individuellen) Wohnbauförderungen Bestätigungen an die Genossenschaftsmitglieder, jedoch keine Rechnungen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erstellt worden. Diese Ausführungen sind schon deshalb nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, weil mit dem Unterlassen der Rechnungslegung das Entstehen der Steuerschuld nicht verhindert (sondern allenfalls gemäß § 19 Abs. 2 UStG um einen Monat verschoben) werden kann.

Die Beschwerde wendet sich weiters (in Vermengung von Sachverhaltsdarstellung und Beschwerdebegründung) gegen die Höhe der in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einbezogenen Anschlusskostenbeiträge. Der Prüfer habe nicht berücksichtigt, dass im Bereich der Umsatzsteuer eine Zuordnung der Beiträge nach dem Kalenderjahr und nicht nach dem für die Körperschaftsteuer gewählten, vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erfolgen müsse. Auch hätte die "freiwillige Subvention" der Gemeinde T in Höhe von 60.000 S außer Ansatz bleiben müssen. In einem Fall sei aus näher dargestellten Gründen die Steuerschuld, jedenfalls im Jahr 1996, noch nicht entstanden gewesen. Zu Recht weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift darauf hin, dass im Verwaltungsverfahren derartige Einwendungen nicht erhoben wurden. Die erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof geübte Kritik an der Höhe der in die Steuerbemessung miteinbezogenen Anschlussgebühren unterliegt somit dem Neuerungsverbot gemäß § 41 Abs. 1 VwGG.

Zum pauschalen Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften (insbesondere der Bestimmungen zum Parteiengehör) ist daran zu erinnern, dass im Verwaltungsverfahren lediglich die Rechtsansicht des Finanzamtes bekämpft wurde. Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage war die belangte Behörde auch nicht gehalten, von Amts wegen ergänzende Sachverhaltsfeststellungen zu treffen. Abgesehen davon, dass § 183 Abs. 4 BAO lediglich die Möglichkeit zur Stellungnahme zu den Ergebnissen des Beweisverfahrens einräumt, nicht jedoch zur Rechtsansicht, die die Behörde dem Bescheid zu Grunde zu legen beabsichtige (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 96/15/0001), bestätigt der angefochtene Bescheid in ausreichender Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen ohnedies die bereits vom Prüfer vertretene Rechtsansicht. Von der in der Beschwerde erwähnten "überraschenden rechtlichen Beurteilung ohne vorherige Gelegenheit zum Parteiengehör" kann daher keine Rede sein.

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

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. April 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:2000130051.X00

Im RIS seit

13.08.2002

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