

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***3*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, ***1***, vertreten durch ***2***, ***4***, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2016 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 15. September 2016 betreffend Kammerumlage für das 4. Quartal 2009, das Kalenderjahr 2010, das Kalenderjahr 2011, das Kalenderjahr 2012 und die 1. bis 3. Quartale 2013, zu Steuernummer ***5***, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Streitpunkt

Strittig ist, in welcher Weise im Beschwerdezeitraum die Kammerumlage 1 bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft zu berechnen war, wenn der Organträger selbst teils kammerumlagebefreite Umsätze erbrachte: eigenständig für jede Gesellschaft des Organkreises oder einheitlich für die gesamte Organschaft als ein Unternehmen.

II. Verfahrensablauf

II.1. Die Beschwerdeführerin, im Folgenden „die Bf.“, ist unter anderem im Bereich der Energieversorgung tätig. Die Bf. ist Organträgerin von Organgesellschaften, die Tätigkeiten verrichten, die sie zu Mitgliedern der Wirtschaftskammer machen.

Bei einer im Frühjahr 2015 abgeschlossenen Betriebsprüfung bei der Bf. (Vgl. Besprechungsprogramm über die Außenprüfung gemäß § 147 BAO vom 17.04.2015) wurde festgestellt, dass für nachfolgend genannte Firmen, die sich im USt-Organkreis der Bf. befinden, bisher keine Kammerumlage 1 gem. § 122 und § 126 Wirtschaftskammergesetz (WKG) entrichtet wurde:

- ***Bf.***
- ***10*** (Vorschreibung nur 2012, da steuerbare Umsätze über Freigrenze von € 150.000,--)
- ***11***
- ***14*** (vorher: ***9***)
- ***6***
- ***8***

Die Betriebsprüfung führte weiters aus, dass es sich bei keinem der oben genannten Unternehmen um ein E-Werk bzw. um ein Elektrizitätsverteilungsunternehmen handle. Die Bf. und die ***10*** seien Holdinggesellschaften. Die anderen vier Firmen seien als Servicedienstleister hauptsächlich im Konzern tätig. Sie seien früher Serviceabteilungen gewesen und dann in eigene Tochtergesellschaften ausgegliedert worden.

Rechtlich gehe aus § 2 WKG hervor, durch welche Sachverhalte die Mitgliedschaft zur Wirtschaftskammer und ihren Fachorganisationen erworben werde. Aus der Anlage zu § 2 WKG sei ersichtlich, welche Unternehmen zu den Mitgliedern der Wirtschaftskammer und Fachorganisationen zählen. In Bezug auf Energieversorgungsunternehmen sei folgender Passus angeführt: „- Energieversorgungsunternehmen ausschließlich der Elektrizitätswerke, jedoch einschließlich der Erdgasversorgungsunternehmen und Energieverteilungsunternehmen, letztere ausschließlich der Elektrizitätsverteilungsunternehmen.“

Aufgrund dieser gesetzlichen Regelungen ergebe sich somit eine Kammerumlagepflicht für Energieversorgungsunternehmen mit Ausnahme von E-Werken und Elektrizitätsverteilungsunternehmen. Neben der Kammerumlage der Holdinggesellschaft ***Bf.***, der Bf., (diese ergebe im Beispiel-Zeitraum einen Prozentsatz von 8,14% der Bemessungsgrundlage ohne die den E-Werken und der Elektrizitätsversorgung zugeordneten Umsätze) werden auch die Nachforderungen der zuvor genannten USt-Organträger bei der Bf. als USt-Organträger vorgeschrieben. Die in einer Tabelle dargestellten Bemessungsgrundlagen seien mit der Bf. abgestimmt worden.

[...]

II.2. Auf Grundlage der BP-Feststellungen hat das Finanzamt der Bf. mit vier getrennten Bescheiden je vom 12. Mai 2015 Kammerumlage 1 gemäß § 122 WKG für folgende vom Oktober des einen bis zum September des folgenden Jahres laufende Wirtschaftsjahre vorgeschrieben: 10/2009 bis 9/2010, 10/2010 bis 9/2011, 10/2011 bis 9/2012 und 10/2012 bis 9/2013. Dagegen wurde Beschwerde erhoben und letztendlich die Bescheide vom BFG mit Erkenntnis vom 02. September 2016, GZ RV/5100896/2016, aufgehoben, weil die Kammerumlage gesetzwidrig für abweichende Wirtschaftsjahre und nicht das Kalenderjahr bzw. für konkret bezeichnete Kalendervierteljahre eines Kalenderjahres festgesetzt wurde. Daraufhin hat das Finanzamt am 15.09.2016 vier getrennte Bescheide für folgende Zeiträume erlassen: 10-12/2009 und die Kalenderjahre 2010, 2011 und 2012, 1. bis 3. Quartal 2013. Diese Bescheide sind Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.

In den Bescheiden wurden die Kammerumlagen jeweils wie folgt festgesetzt:

[...]

Die Beilagen weisen immer dasselbe Berechnungsschema auf. Daher wird exemplarisch für alle Zeiträume im folgenden die Berechnung für das Kalenderjahr 2011 wiedergegeben. Hingewiesen wird darauf, dass die Gesellschaft ***10*** sich nur in den Jahren 2011 und 2012 findet. Die Bemessungsgrundlage der Bf. für den Kammerumlagenanteil wird in allen Jahren gleich mit 8,14% der gesamten Vorsteuern berechnet.

[...]

Über alle Beschwerdejahre wurde die Kammerumlage für die einzelnen Organgesellschaften und den Träger wie folgt nachberechnet:

[...]

II.3.

Mit Schreiben vom 12.10.2016, eingelangt am 13.10.2016, erhob die steuerliche Vertretung gegen sämtliche Bescheide vom 15.09.2016 Beschwerde und stellte den Antrag, die Berechnungsmethode der Kammerumlage, wie in der Folge beschrieben, zu ändern und auf Basis dieser Berechnungsmethode die Kammerumlage für die Organträgerin und die angeführten Organgesellschaften wie folgt festzusetzen:

[...]

Ebenso wurde der Antrag gem. § 262 Abs. 2 BAO auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die Abgabenbehörde und Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt.

Als Begründung führte die Beschwerde aus:

„A. Sachverhalt

Im Zuge der im Frühjahr 2015 abgeschlossenen Betriebsprüfung der Wirtschaftsjahre 2010 bis 2012 sowie der Nachschau für das Wirtschaftsjahr 2013 wurde vom Finanzamt Kammerumlage gem. §§ 122 und 126 WKG für folgende Gesellschaften vorgeschrieben:

- ***Bf.***
- ***6*** (im Folgenden kurz: ***6***)
- ***7***, vormals: ***11*** (im Folgenden kurz: ***7***)
- ***8***
- ***9***
- ***10***

*Die angeführten Gesellschaften befinden sich in einer Umsatzsteuer- Organschaft mit der ***Bf.***, sodass die Kammerumlage 1 für alle angeführten Gesellschaften bei der ***Bf.*** als Organträgerin festgesetzt wurde.*

*Für folgende Organgesellschaften iSd § 2 Abs 2 UStG hat die ***Bf.*** als Organträgerin bislang Kammerumlage I entrichtet:*

- ***12***
- ***13***: Für den Bereich der Betriebsküche

Mit Bescheiden vom 15.09.2016 wurde für die geprüften Kalenderjahre Kammerumlage 1, wie unter Punkt II.2. dargestellt, nachgefordert.

Die Betriebsprüfung begründet die Kammerumlagepflicht der angeführten Organgesellschaften im Wesentlichen damit, dass durch die Ausgliederung der Serviceabteilungen in eigene Tochtergesellschaften diese nicht mehr unter die Befreiung von der Kammerumlage für Elektrizitätswerke und Elektrizitätsverteilungsunternehmen gem. Anlage zu § 2 WKG fallen und daher Kammerumlage zu entrichten haben.

Auf Ebene der Organgesellschaften erfolgte die Berechnung der Kammerumlage von der Betriebsprüfung isoliert von den gesamten in der jeweiligen Organgesellschaft angefallenen Vorsteuerbeträgen.

*Hinsichtlich der Organträgerin kommt die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass diese nicht für ihre gesamten Tätigkeiten die Befreiung gem. Anlage zu § 2 WKG in Anspruch nehmen kann, sondern teilweise kammerumlagepflichtig ist. Für die Berechnung der Bemessungsgrundlage hat die Betriebsprüfung einen Umsatzschlüssel iHv 8,14 % errechnet. Demzufolge resultieren durchschnittlich 8,14 % der Umsätze der ***Bf.*** aus kammerumlagepflichtigen Tätigkeiten. In diesem Ausmaß wurden die bei der Organträgerin angefallenen Vorsteuern in den geprüften Wirtschaftsjahren der Kammerumlage unterworfen.*

*Die Beschwerde richtet sich gegen die Höhe der festgesetzten Kammerumlage; im Konkreten gegen die von der Betriebsprüfung angewandte Methode bei der Berechnung der Kammerumlage im Organkreis der ***Bf.***.*

*Zur Vereinfachung wird im Rahmen der Beschwerde nur die Neuberechnung der Kammerumlage auf Ebene der ***6*** und ***7*** sowie der ***Bf.*** begehrt.*

B. Rechtliche Beurteilung

1. Zu klärende Rechtsfrage

Zentrale Frage der Beschwerde ist, ob bei der Berechnung der Kammerumlage für eine Organschaft iSd § 2 UStG eine Organgesellschaft als Teil eines Unternehmens oder isoliert als eigenständiges Unternehmen zu behandeln ist.

*Als Teil eines Unternehmens können Organgesellschaften auch Leistungen für den kammerumlagebefreiten Teil des Unternehmens bzw. der Organschaft erbringen. Die Vorsteuern der Organgesellschaft sind in diesem Fall nicht zur Gänze als Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage heranzuziehen, sondern in jenem Ausmaß auszuscheiden, indem die Organgesellschaft Leistungen an den kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft erbringt (von der ***Bf.*** vorgeschlagene Berechnungsmethode - siehe Pkt 3.1).*

Die Betriebsprüfung vertritt hingegen die Ansicht, dass die Organgesellschaft isoliert zu betrachten und die Vorsteuern der Organgesellschaft zur Gänze der Kammerumlage zu unterwerfen sind — unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß die Organgesellschaft Leistungen für den kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft erbringt (Berechnung laut Betriebsprüfung - siehe Pkt 3.2).

2. Gesetzliche Grundlagen

Die Pflicht zur Leistung von Kammerumlage 1 gem. § 122 Abs. 1 WKG knüpft an der Mitgliedschaft zur Wirtschaftskammer an.

Nach der Anlage zu § 2 WKG zählen zu den Mitgliedern der Wirtschaftskammern und deren Fachorganisationen insbesondere Energieversorgungsunternehmen ausschließlich der Elektrizitätswerke, jedoch einschließlich der Gaswerke und Energieverteilungsunternehmen, letztere ausschließlich der Elektrizitätsverteilungsunternehmen.

Die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage setzt sich gem. § 122 Abs. 1 WKG zusammen aus:

- Der dem Kammermitglied in Rechnung gestellten Umsatzsteuer (Vorsteuer),*
- der vom Kammermitglied geschuldeten Einfuhrumsatzsteuer und Erwerbsteuer sowie*
- jener Umsatzsteuerschuld, die im Zuge des Reverse Charge Systems auf das Kammermitglied übergegangen ist.*

Werden von einem Kammermitglied auch Tätigkeiten ausgeführt, die einer Kammermitgliedschaft nicht zuzuordnen sind, so sind nur jene Vorsteuern für die Bemessungsgrundlage heranzuziehen, die auf Tätigkeiten entfallen, die die Kammermitgliedschaft begründen.

Vereinfachend können dabei jene Vorsteuern, die keiner Kammermitgliedschaft zuzuordnen sind, durch Ermittlung eines Umsatzschlüssels abgegrenzt werden. Der Umsatzschlüssel ergibt sich aus dem prozentuellen Verhältnis der kammermitgliedschaftsbezogenen Umsätze zum Gesamtumsatz (Vgl WKO-Info zur Kammerumlage, Stand: Februar 2016, abrufbar unter https://www.wko.at/ContentNode/Service/Steuern/Weitere—Steuern-und-Abgaben/Sonstige-Abgaben/weitere_Kammerumlage1Kammerumlage2Grundumlage_Broschuere.pdf.)

Gemäß § 122 Abs. 5 Z 1 WKG sind für die Kammerumlage, die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sinngemäß anzuwenden - mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz UStG und § 21 UStG (Das WKG kennt kein abweichendes Wirtschaftsjahr. Die Berechnung der Kammerumlage hat gem. § 122 Abs. 5 WKG kalenderjahrbezogen zu erfolgen. Das WKG enthält in § 122 Abs. 5 WKG außerdem eigene Regelungen betreffend Voranmeldung, Vorauszahlung und Veranlagung.).

Schuldner der Kammerumlage sind Unternehmer iSd § 2 UStG. Daher wird die Kammerumlage bei Organschaften zur Gänze bei der Organträgerin vorgeschrieben.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht nimmt eine Organgesellschaft die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers ein. Leistungen zwischen Organträger und der Organgesellschaft stellen nach § 2 Abs. 2 UStG nicht steuerbare Innenumsätze dar.

3. Erwägung

*Es steht im gegenständlichen Fall außer Frage, dass die ***Bf.*** nur teilweise kammerumlagepflichtig ist, da sie mit ihren Tätigkeiten im Bereich der Elektrizitätserzeugung und -verteilung nach der Anlage zu § 2 WKG keine Mitgliedschaft zur Wirtschaftskammer begründet. Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage bildet auf Ebene der Organträgerin daher nur ein Teil der Vorsteuern. Die Betriebsprüfung hat diesen Teil der Vorsteuern bei der ***Bf.*** anhand eines Umsatzschlüssels ermittelt.*

*Wir stimmen zu, dass die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage auf Ebene der ***Bf.*** anhand eines Umsatzschlüssels bestimmt werden kann. Wir vertreten jedoch im Gegensatz zur Betriebsprüfung die Auffassung, dass auch auf Ebene der Organgesellschaften ein Umsatzschlüssel für die Berechnung der Kammerumlage zu ermitteln ist. Sofern Organgesellschaften Leistungen für den kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft (Elektrizitätserzeugungs- und verteilungsbereich) erbringen, sind die darauf entfallenden Vorsteuern ebenfalls anhand eines Umsatzschlüssels aus der Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage auszuscheiden.*

Zu den jeweiligen Berechnungsmethoden im Einzelnen:

3.1. Vorgeschlagene Berechnungsmethode der *Bf.*****

Nach unserer Berechnungslogik sind jene Organgesellschaften, die auch für den kammerumlagebefreiten Stromerzeugungs- und verteilungsbereich der Organschaft tätig werden, nur teilweise kammerumlagepflichtig. Die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage bildet demzufolge nur einen Teil der in der Organgesellschaft angefallenen Vorsteuern, welcher vereinfacht anhand eines Umsatzschlüssels ermittelt werden kann.

Durch den Verweis des WKG auf das UStG sind für die Berechnung der Kammerumlage unter anderem die Vorschriften des § 2 UStG relevant. Daraus ergibt sich, dass die umsatzsteuerliche Organschaft für Zwecke der Kammerumlage als ein Unternehmen zu behandeln ist.

*Die Organschaft der ***Bf.*** stellt ein Unternehmen dar, welches sowohl Tätigkeiten ausführt, die eine Kammerumlagepflicht begründen, als auch Tätigkeiten, die keiner Kammermitgliedschaft zuzuordnen sind (Stromerzeugungs- und verteilungsbereich). Die Organgesellschaften erbringen als Teil dieses Unternehmens teilweise auch Leistungen für den kammerumlagebefreiten Bereich des Unternehmens (der Organschaft). Diesem Umstand ist bei der Berechnung der Kammerumlage auf Ebene der Organgesellschaften und in der Folge bei der Organträgerin entsprechend Rechnung zu tragen.*

*Die Kammerumlagepflicht der ***Bf.*** und ihrer Organgesellschaften wurde mit Vertretern der Wirtschaftskammer Oberösterreich bei einem Termin am 1.9.2015 näher besprochen. Die Wirtschaftskammer pflichtete bei, dass die Organschaft als ein Unternehmen bei der*

Berechnung der Kammerumlage zu behandeln und die Kammerumlage nicht isoliert von den gesamten Vorsteuern der jeweiligen Organgesellschaften zu berechnen ist.

Für eine sachgerechte Bemessungsgrundlage der Kammerumlage auf Ebene der Organgesellschaften ist es erforderlich, auch bei den Organgesellschaften einen Umsatzschlüssel zu ermitteln. Die Vorsteuern der Organgesellschaften sind Teil der unternehmerischen Tätigkeit der Organträgerin und daher danach aufzuteilen, ob sie iZm dem kammerumlagepflichtigen oder kammerumlagebefreiten Tätigkeiten der Organschaft stehen.

*Erbringt die ***6*** zum Beispiel eine Wartungsleistung für ein Kraftwerk der ***Bf.***, ist diese Leistung dem kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft zuzuordnen. Vorsteuern der Organgesellschaft, die anteilig auf diese Leistung entfallen, sind nicht der Kammerumlage zu unterwerfen.*

Für die Berechnung des Umsatzschlüssels auf Ebene der Organgesellschaften ist nach dieser Berechnungslogik wie folgt vorzugehen: Zunächst sind jene internen Umsätze der Organgesellschaft festzustellen, die iZm dem kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft stehen. Der Umsatzschlüssel auf Ebene der Organgesellschaft ermittelt sich in der Folge, indem die externen Umsätze und internen Umsätze des kammerumlagepflichtigen Bereichs in das Verhältnis zu den Gesamtumsätzen der Organgesellschaft gesetzt werden.

Der Umsatzschlüssel auf Ebene der Organträgerin ist grundsätzlich nach der gleichen Vorgehensweise zu ermitteln. Die Gesamtumsätze der Organträgerin sind ebenso danach aufzuteilen, ob diese dem kammerumlagepflichtigen oder kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft zuzuordnen sind. Jene Organgesellschaften, die auch Umsätze für den kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft erbringen, sind nur teilweise kammerumlagepflichtig. Verrechnungen der Organträgerin an diese Organgesellschaften sind daher nur teilweise (im Ausmaß des Umsatzschlüssels der Organgesellschaft) in die Berechnung der kammerumlagepflichtigen Umsätze der Organträgerin einzubeziehen.

Die dargestellte Berechnungslogik wurde vor Einbringen der Beschwerde mit Vertretern der Betriebsprüfung abgestimmt. Per E-Mail vom 11.3.2016 wurde uns mitgeteilt, dass die Betriebsprüfung unsere Berechnungslogik iZm unserem Begehren als nachvollziehbar beurteilt.

*Bei der ***Bf.***, der ***6*** und ***7*** wurden nach der dargestellten Logik für die betreffenden Zeiträume näherungsweise Umsatzschlüssel in folgender Höhe ermittelt:*

[...]

Bei den übrigen Organgesellschaften wird zur Vereinfachung auf eine Anpassung der Bemessungsgrundlage im Rahmen dieser Beschwerde und somit auf die Ermittlung eines Umsatzschlüssels verzichtet.

*Die Betriebsprüfung hat für die ***Bf.*** einen durchschnittlichen Umsatzschlüssel von 8,14 % ermittelt. Die gegenständliche Berechnung des Umsatzschlüssels auf Ebene der ***Bf.*** weicht nur insofern von jener der Betriebsprüfung ab, als die Umsätze aus internen Verrechnungen an die ***6*** und die ***7*** nur im Ausmaß der ermittelten Umsatzschlüssel als kammerumlagepflichtige interne Umsätze bei der Berechnung der kammerumlagepflichtigen Umsätze der ***Bf.*** einbezogen wurden.*

Nach Berücksichtigung der Umsatzschlüssel ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen für die Kammerumlage:

[...]

Die detaillierte Berechnung der Umsatzschlüssel und Bemessungsgrundlagen entnehmen Sie bitte den Beilagen.

3.2. Berechnungsmethode der Betriebsprüfung

Die Berechnung der Kammerumlage erfolgte von der Betriebsprüfung auf Ebene der Organgesellschaften isoliert von den gesamten in der jeweiligen Organgesellschaft angefallenen Vorsteuerbeträgen.

*Auf Ebene der Organträgerin besteht nur für jene Tätigkeiten Kammerumlagepflicht, die nicht den Elektrizitätserzeugungs- und verteilungsbereich betreffen. Für die Aufteilung der Vorsteuern hat die Betriebsprüfung einen Umsatzschlüssel iHv 8,14 % errechnet. Demzufolge resultieren durchschnittlich 8,14 % der Gesamtumsätze der ***Bf.*** aus kammermitgliedschaftsbezogenen Tätigkeiten. In diesem Ausmaß wurden die Vorsteuern der Organträgerin in den geprüften Wirtschaftsjahren der Kammerumlage unterworfen.*

*Für den Umsatzschlüssel hat die Betriebsprüfung die Gesamtumsätze der ***Bf.*** aufgeteilt in Umsätze, die eine Kammermitgliedschaft begründen, und Umsätze des Elektrizitätserzeugungs- und verteilungsbereiches, die nach der Anlage zu § 2 WKG keine Kammermitgliedschaft auslösen. Als Gesamtumsätze wurden sowohl Umsätze außerhalb als auch innerhalb des Organkreises herangezogen (dh. umsatzsteuerbare ebenso wie nicht umsatzsteuerbare Umsätze).*

*Als nicht kammermitgliedschaftsbezogene Umsätze hat die Betriebsprüfung neben Stromerlösen auch Verrechnungen an andere Organgesellschaften des Elektrizitätserzeugungs- und verteilungsbereiches eingeordnet (zB Umsätze aus Verrechnungen an die ***15***, ***16*** oder ***17***).*

Die Betriebsprüfung begründet ihre Vorgehensweise damit, dass die betreffenden Organgesellschaften aufgrund ihres Unternehmensgegenstandes bzw. ihrer Tätigkeiten zu den Mitgliedern der Wirtschaftskammer zählen. Da für ihre Tätigkeiten keine Befreiung von der Kammermitgliedschaft vorgesehen ist, unterliegen sie mit ihren gesamten Vorsteuern der Kammerumlage. In welchem Ausmaß die Organgesellschaften Leistungen für den kammerumlagebefreiten Elektrizitätserzeugungs- oder verteilungsbereich der Organschaft erbringen, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung für die Berechnung irrelevant.

Die Gesellschaften des Organkreises werden bei dieser Berechnungsmethode nicht als ein Unternehmen, sondern jede Gesellschaft als eigenständiges, unabhängiges Unternehmen behandelt.

Die Betriebsprüfung stützt ihre Berechnungsmethode für Organgesellschaften auf Aussagen im Bericht des Handelsausschusses zur 10. Handelskammergesetznovelle (1388 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII.GP, abrufbar unter https://www.parlamentgv.at/PAKTNHG/XVIII/I/I_01388/imfname_262725.pdf), welcher uns bei einer Besprechung am 21.10.2015 vorgelegt wurde.

Vorweg zu schicken ist, dass mit der 10. Handelskammergesetznovelle (Bundesgesetz vom 30.12.1993, BGBl 1993/958) die Kammerumlage 1 eingeführt und im Handelskammergesetz (HKG) gesetzlich verankert wurde. Die Kammerumlage war bei ihrer Einführung noch als umsatzbezogene Umlage konzipiert (dh Bemessung der Umlage von den Umsätzen der Kammermitglieder). Erst mit der 11. Handelskammergesetznovelle (Bundesgesetz vom 23.8.1994, BGBl 1994/661) wurde die umsatzbezogene Umlage durch eine vorsteuerabhängige Kammerumlage ersetzt (dh Bemessung der Umlage von den Vorsteuern der Kammermitglieder). Mit 1.1.1999 löste schließlich das Wirtschaftskammergesetz (WKG) das HKG ab. Die Bestimmungen des § 57 HKG zur Bemessungsgrundlage der Kammerumlage wurden in § 122 WKG übernommen und die vorsteuerabhängige Kammerumlage beibehalten.

Bei Einführung der Kammerumlage mit der 10. Handelskammergesetznovelle wurde bereits die Anknüpfung der Kammerumlage an die abgabenrechtlichen Bestimmungen des UStG gesetzlich verankert.

Im vorgelegten Bericht des Hauptausschusses zur 10. Handelskammergesetznovelle wird ausgeführt, dass Organgesellschaften nicht als Umsatzsteuerunternehmer zu betrachten und daher nicht selbständig umlagepflichtig sind. Laut Bericht „ist von der Fiktion auszugehen, dass der Umlagepflicht, insoweit sie der wirtschaftlichen Aktivität der Organgesellschaften zuzuordnen ist, durch den Organträger entsprochen wird “(1388 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen 7 des Nationalrates XVIII.GP)

Aus der angeführten Textpassage zieht die Betriebsprüfung folgende Rückschlüsse: Die Umsätze an andere Organgesellschaften seien der wirtschaftlichen Aktivität der

Organgesellschaft zuzuordnen. Die Aussagen im Bericht des Hauptausschusses implizieren daher, dass es richtig sei, auch jene Vorsteuern, die auf nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze im Organkreis entfallen, der Kammerumlage zu unterwerfen - unabhängig davon, ob diese Innenumsätze iZm kammerumlagebefreiten Tätigkeiten der Organschaft stehen.

3.3. Würdigung

Nach der gleichen Logik, wie die Betriebsprüfung auf Ebene der Organträgerin einen Umsatzschlüssel errechnet hat, hätte auch auf Ebene der Organgesellschaften ein Umsatzschlüssel ermittelt werden müssen.

Nach der angewandten Berechnungsmethode der Betriebsprüfung werden die Organgesellschaften und Organträgerin derzeit ungleich behandelt. Bei der Organträgerin werden Umsätze aus Verrechnungen an Organgesellschaften des Elektrizitätserzeugungs- und Verteilungsbereiches als nicht kammermitgliedschaftsbezogene Umsätze eingestuft und die darauf entfallenden Vorsteuern nur anteilig in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Auf Ebene der Organgesellschaften werden hingegen Umsätze aus Verrechnungen an Organgesellschaften des Elektrizitätserzeugungs- und verteilungsbereiches als kammermitgliedschaftsbezogene Umsätze beurteilt und die Vorsteuern zur Gänze der Kammerumlage unterworfen.

Der vorgelegte Bericht des Hauptausschusses ist dabei nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der von der Betriebsprüfung angewandten Berechnungsmethode zu belegen. Die daraus gezogenen Rückschlüsse der Betriebsprüfung auf die richtige Berechnungsmethode bei Organschaften sind nicht zutreffend. Der Bericht trifft Aussagen zur 10. Handelskammergesetznovelle, worin die Kammerumlage noch als umsatzbezogene Umlage konzipiert war. Nach der damaligen Rechtslage waren nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze der Organschaft nicht der Kammerumlage zu unterwerfen. § 57 Abs. 1 HKG idF 10. Handelskammergesetznovelle sah die Bemessung der Kammerumlage von den Umsätzen gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG vor. Der Durchführungserlass des BMF zur 10. Handelskammergesetznovelle präzisiert: „Bei der Ermittlung der Kammerumlage 1 sind alle Bestimmungen, die für die Berechnung des Umsatzes gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG gelten, anzuwenden. Maßgeblich sind die der Umsatzbesteuerung zugrunde gelegten steuerbaren Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze unter Kennzahl 000 der Umsatzsteuererklärung). (BMF-Erlass vom 24.2.1994, 140607/1-IV/14/94, AOF 1994/130)“

Der vorgelegte Bericht untermauert daher nicht die Richtigkeit der von der Betriebsprüfung angewandten Berechnungsmethode. Im Gegenteil: Nach der damaligen Rechtslage waren Innenumsätze der Organschaft bei der Bemessungsgrundlage der Kammerumlage gänzlich auszuscheiden. Da bereits bei Einführung der Kammerumlage eine besondere Behandlung von Innenumsätzen der Organschaft bei der Berechnung vorgesehen war, könnte man für die

vorsteuerabhängige Kammerumlage ableiten, dass Vorsteuern iZm nicht umsatzsteuerbaren Innenumsätze generell von der Bemessungsgrundlage der Kammerumlage auszuscheiden sind.

Die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage wurde mit der 11. Handelskammergesetznovelle geändert (seither Bemessung der Kammerumlage von den Vorsteuern und nicht mehr vom Umsatz). Die Anknüpfung an die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften wurde jedoch beibehalten und wortgleich ins WKG übernommen.

Aus dem zitierten Bericht des Hauptausschusses und den Erlässen des BMF zur 10. Bzw. 11. Handelskammergesetznovelle geht hervor, dass dieser Verweis im WKG insbesondere bedeutet, dass § 2 UStG auch für die Kammerumlage relevant ist und Organschaften auch für Zwecke der Kammerumlage als ein Unternehmen zu betrachten sind. Dieser Umstand ist uE nicht nur bei der Erhebung der Kammerumlage, sondern auch bei deren Berechnung entsprechend zu berücksichtigen.

Es ist keine gesetzliche Rechtfertigung für eine isolierte Betrachtung der Organgesellschaft bei der Berechnung der Kammerumlage gegeben. Die Auslegung des § 122 WKG der Betriebsprüfung, wonach die Bemessung der Kammerumlage zwingend von den gesamten Vorsteuern der Organgesellschaft vorzunehmen ist - ohne dass die Leistungsbeziehungen im Organkreis besonders berücksichtigt werden -, ist weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Materialien zu den Vorgängerbestimmungen des WKG abzuleiten.

Um sachgerechte Ergebnisse zu erzielen, sind jene Vorsteuern, die iZm Innenumsätzen für den kammerumlagebefreiten Bereich der Organschaft stehen, sowohl auf Ebene der Organträgerin als auch auf Ebene der Organgesellschaften aus der Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage auszuscheiden.

Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung.

Sollten weitere Unterlagen oder Informationen benötigt werden, ersuchen wir um Rückmeldung.“

Der Beschwerde wurden vier Beilagen angehängt, die die Berechnung des Umsatzschlüssels für die ***7*** (Beilage 1), der ***6*** (Beilage 2) und der ***Bf.*** (Beilage 3) sowie die Bemessungsgrundlage und Kammerumlage nach der Berechnungsmethode der ***Bf.*** (Beilage 4) beinhalten.

II.4. Die Beschwerde wurde am 27.10.2016 zur Entscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Der Vorlagebericht nimmt zum Sachverhalt näher Stellung. Rechtlich wird darin die Auffassung bekräftigt, dass für die Berechnung der Kammerumlage jede Organgesellschaft isoliert zu betrachten sei. Dies ergebe sich aus § 2 WKG iVm § 122 WKG, wonach die Art der wirtschaftlichen Aktivität die Kammermitgliedschaft begründe. Es komme daher für die Ermittlung der Kammerumlage nicht darauf an, an wen die Umsätze getätigt bzw. die

Leistungen erbracht werden. Vielmehr sei wesentlich, ob die vom Unternehmen ausgeübte Tätigkeit selbst als befreit oder nicht befreit iSd § 2 WKG einzustufen sei und dementsprechend seien die damit zusammenhängenden Vorsteuern/Erwerbsteuern/Einfuhrumsatzsteuern als Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage heranzuziehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Im Zuge einer Betriebsprüfung der Wirtschaftsjahre 2010 bis 2012 sowie der Nachschau für das Wirtschaftsjahr 2013 wurde vom Finanzamt Kammerumlage 1 gemäß §§ 122 und 126 WKG für folgende Gesellschaften vorgeschrieben:

- ***Bf.***
- ***6***
- ***7***, vormals: ***11***
- ***8***
- ***9***
- ***10***.

Die sechs angeführten Gesellschaften befinden sich in einer Umsatzsteuer-Organschaft mit der ***Bf.*** als Organträgerin, sodass die Kammerumlage 1 für alle angeführten Gesellschaften bei der ***Bf.*** als Organträgerin festgesetzt wurde.

Bei der ***Bf.*** und der ***10*** handelt es sich um Holdinggesellschaften. Diese haben Serviceabteilungen in eigene Tochtergesellschaften ausgegliedert. Diese vier Tochter-GmbHs sind nun als Servicedienstleister hauptsächlich im Konzern tätig.

Zur Tätigkeit der Organträgerin ***Bf.***: Diese Gesellschaft ist eine (Zwischen-) Holdinggesellschaft. Sie erbringt Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften. Darüber hinaus ist die ***Bf.*** Besitzerin sämtlicher Vermögenswerte und auch Konzessionen im Zusammenhang mit der Energieerzeugung und Energieverteilung und wurde daher mit den Umsätzen in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter als Elektrizitätsversorgungsunternehmen iSd WKG eingestuft. Mit ihren Leistungen als Elektrizitätsversorger ist sie nicht kammerumlagepflichtig, mit ihren übrigen Leistungen kammerumlagepflichtig. Folglich wurde für die Berechnung der Kammerumlage eine Aufteilung der Umsätze in KU-befreite und KU-pflichtige vorgenommen und nur der dem KU-pflichtigen Umsatz entsprechende Prozentsatz (8,14%) auf das Vorsteuervolumen der ***Bf.*** angewandt.

Hingegen wurden die Organgesellschaften voll kammerumlagepflichtig behandelt und vom Finanzamt sämtliche der bei ihnen angefallenen Vorsteuern als Bemessungsgrundlage zur Kammerumlage 1 herangezogen.

Dass die Organgesellschaften Tätigkeiten ausüben, die zur Gänze der Kammermitgliedschaft iSd § 2 WKG unterliegen, ist ebenso unstrittig wie die „Teilkammermitgliedschaft“ der Bf. als Organträgerin, die mit ihren Tätigkeiten teils der Wirtschaftskammermitgliedschaft unterliegt und teils nicht.

B. Beweiswürdigung

Der vorliegende Sachverhalt ist unstrittig.

C. Rechtliche Beurteilung

C.1. Wirtschaftskammermitgliedschaft und Kammerumlage

C.1.1.

§ 2 WKG in der Fassung der Beschwerdejahre legt die Mitgliedschaft zur Wirtschaftskammer fest. § 2 WKG lautet:

§ 2 (1) Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen sind alle physischen und juristischen Personen sowie sonstige Rechtsträger, die Unternehmungen des Gewerbes, des Handwerks, der Industrie, des Bergbaues, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs, des Nachrichtenverkehrs, des Rundfunks, des Tourismus und der Freizeitwirtschaft sowie sonstiger Dienstleistungen rechtmäßig selbständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind.

(2) Zu den Mitgliedern gemäß Abs. 1 zählen jedenfalls Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen sowie insbesondere solche, die in der Anlage zu diesem Gesetz angeführt sind.

(3) Mitglieder sind auch alle im Firmenbuch eingetragenen Holdinggesellschaften, soweit ihnen zumindest ein Mitglied gemäß Abs. 1 angehört.

(4) Unternehmungen im Sinne der Abs. 1 bis 3 müssen nicht in der Absicht betrieben werden, einen Ertrag oder sonstigen wirtschaftlichen Vorteil zu erzielen.

(5) Die Mitgliedschaft wird in der Bundeskammer sowie in jenen Landeskammern und Fachorganisationen begründet, in deren Wirkungsbereich eine Betriebsstätte vorhanden ist, die der regelmäßigen Entfaltung von unternehmerischen Tätigkeiten im Sinne des Abs. 1 dient.

Gem. Anlage zu § 2 WKG zählen zu den Mitgliedern der Wirtschaftskammer- und Fachorganisationen gemäß Abs. 2 insbesondere Energieversorgungsunternehmen ausschließlich der Elektrizitätswerke, jedoch einschließlich der Erdgasversorgungsunternehmen und Energieverteilungsunternehmen, Letztere ausschließlich der Elektrizitätsverteilungsunternehmen.

§ 122 WKG regelt die Kammerumlagen und lautet:

*„§ 122. (1) Zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer kann von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden; die Verhältnismäßigkeit ist auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen zu messen. Ist an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Kammermitglied, dem für die im Rahmen der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten keine Unternehmereigenschaft im Sinne der Umsatzsteuer zukommt, gemeinsam mit einer oder mehreren physischen oder juristischen Personen beteiligt, so gelten die Bemessungsgrundlagen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Bemessungsgrundlage für die Umlage; diesfalls kann die Erhebung der Umlage bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts erfolgen. Die Umlage ist in einem Tausendsatz **zu berechnen** von jenen Beträgen, die*

1. auf Grund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen auf Grund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden,

2. als Umsatzsteuerschuld auf Grund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist,

3. auf Grund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.

Der Tausendsatz beträgt für die Bundeskammer 1,3 vT und für alle Landeskammern einheitlich 1,9 vT der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 bis 3. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann jeweils geringere Tausendsätze beschließen.

(2) Abweichend von Abs. 1 wird die Bemessungsgrundlage für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern wie folgt bestimmt:

1. Bei Kreditinstituten im Sinne des Art. 1 (Bankwesengesetz) § 1 Abs. 1

Finanzmarktanpassungsgesetz 1993, BGBl. Nr. 532/1993, ist die Summe der Bruttoprovisionen und die Summe der mit einem für alle Umlagepflichtigen geltenden Faktor vervielfachten Nettozinserträge heranzuziehen, jeweils unter entsprechender Ausscheidung des Auslandsgeschäftes. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer hat sowohl den Faktor unter Bedachtnahme auf das allgemeine durchschnittliche Verhältnis zwischen Brutto- und Nettozinserträgen als auch Art und Umfang der Ausscheidung des Auslandsgeschäftes festzulegen.

2. Bei Versicherungsunternehmen ist das Prämienvolumen des direkten inländischen Geschäftes, abzüglich eines Abschlags von 80 vH des Prämienvolumens aus Versicherungsgeschäften im Sinne von § 6 Abs. 1 Z 1 Versicherungssteuergesetz 1953, BGBl. Nr. 133/1953, heranzuziehen.

Um die Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme dieser Kammermitglieder im Vergleich zu anderen Kammermitgliedern zu gewährleisten, darf der für diese Bemessungsgrundlage vom Erweiterten Präsidium der Bundeskammer festzulegende Tausendsatz höchstens 0,41 vT betragen. Das Umlagenaufkommen auf Grund dieser Bemessungsgrundlage wird im Verhältnis der für das jeweilige Einhebungsjahr geltenden Hebesätze gemäß Abs. 1 zwischen der Bundeskammer und den Landeskammern aufgeteilt.

(3) Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann beschließen, dass Teile der Bemessungsgrundlagen außer Betracht bleiben, soweit deren Berücksichtigung in einzelnen Berufszweigen zu einer unverhältnismäßigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde. Dies gilt auch für die Zuordnung von einzelnen Gruppen von Kammermitgliedern zu einer Bemessungsgrundlagenermittlung im Sinne des Abs. 2, die an steuerbarem Umsatz anknüpft.

(4) Ist die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in einzelnen Berufszweigen für die Kammermitglieder mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, so kann das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer für die Kammermitglieder in diesen Berufszweigen die Möglichkeit einer pauschalierten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach den jeweiligen Erfahrungen des Wirtschaftslebens beschließen.

*(5) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu **erheben**:*

1. Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.

2. Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Bei der Berechnung der Umlage für das jeweils letzte Kalendervierteljahr sind Unterschiedsbeträge, die sich zwischen den berechneten Vierteljahresbeträgen und dem Jahresbetrag der Umlage ergeben, auszugleichen. Ein gemäß § 201 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung, festgesetzter Umlagenbetrag hat den vorgenannten Fälligkeitstag.

3. Ist auf dem amtlichen Formular für die Umsatzsteuererklärung die Angabe des Jahresbetrages der Umlage vorgesehen, so ist dieser Jahresbetrag in der Umsatzsteuererklärung bekannt zu geben.

4. Von Kammermitgliedern, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, jährlich 150 000 Euro nicht übersteigen, wird die Umlage nicht erhoben.

5. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen gemäß § 128 Abs. 3.

(6) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes an die Bundeskammer zu überweisen. Die auf die Landeskammern entfallenden Anteile sind nach Maßgabe der Eingänge zu verrechnen und von der Bundeskammer an die Landeskammern zu überweisen. Die Aufteilung des Landeskammeranteiles auf die einzelnen Landeskammern erfolgt nach dem Verhältnis der Zahl der Kammermitglieder der Landeskammern; das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann Sockelbeträge vorsehen.

(...)“

Gem. § 126 Abs. 2 WKG stellen Kammerumlagen Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung dar, weshalb die entsprechenden Verfahrensvorschriften insoweit anzuwenden sind, als das Wirtschaftskammergesetz keine abweichenden Bestimmungen enthält. Insbesondere hat über Rechtsmittel, mit denen die Kammerumlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 128 Abs. 3; § 128 Abs. 3 und 5 sind sinngemäß anzuwenden.

C.1.2.

Die Kammerumlage 1 wurde mit der 10. Handelskammergesetznovelle (BGBl. Nr. 22/1993) eingeführt. Sie war damals als umsatzbezogene Umlage konzipiert. Dh. die Bemessung der Umlage erfolgte von den Umsätzen der Kammermitglieder. Hintergrund für die Einführung der Kammerumlage war, wie der Bericht des Handelsausschusses zu 10. Handelskammergesetznovelle (1388 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats XVIII. GP) festhält, dass infolge der Abschaffung der Gewerbesteuer die

Kammerfinanzierung neu geregelt werden musste. Dabei sollte die neu eingeführte Kammerumlage 1 nicht nur verfassungs- und EU-rechtskonform sein, sondern auch eine dem Prinzip der Pflichtgemeinschaft angemessene Form der Kammerfinanzierung darstellen, die im Sinne der Interessensvertretungs- und Dienstleistungsfunktion gleichermaßen den Geboten der Solidarität und der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme der Kammermitglieder genügt. Die neue Umlage sollte überdies so gestaltet sein, dass der Verwaltungsaufwand bei den Mitgliedern so gering wie möglich ist. Für die Anknüpfung am steuerbaren Umsatz hat unter anderem eine stärkere Orientierung am Äquivalenzprinzip gesprochen. Bei der Finanzierung beruflicher Selbstverwaltungskörper geht es primär um die Verteilung der Kosten bestimmter Aufgaben auf die Kammermitglieder. Eine Finanzierung nach dem Äquivalenzprinzip (Nutzen- bzw. Kostenaspekte) soll die Heranziehung der einzelnen Kammermitglieder an Hand des jeweils aus der Mitgliedschaft zu ziehenden Nutzens bzw. der vom Mitgliedschaft verursachten Kosten sicherstellen. Daher wurde eine Anknüpfung gewählt, die auf die Betriebsgröße Bedacht nimmt, weil dies ein Kriterium ist, dass typischerweise mit Nutzen und Kosten einer Kammermitgliedschaft zusammenhängt. Von der Anknüpfung an eine ertragsbezogene Umlagenbemessungsgrundlage, wie zB. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd EStG 1988 oder Zuschläge zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Mitglieder, wurde abgesehen, weil diese Größe zwar die Leistungsfähigkeit der Kammermitglieder berücksichtigt, jedoch wesentliche Merkmale des Äquivalenzprinzips vernachlässigt. Der Nutzen aus der Interessensvertretung oder aus der Inanspruchnahme von Dienstleistungen der Wirtschaftskammer wurde unabhängig von der relativen Ertragsstärke eines Kammermitglieds gesehen; bei Vorliegen von Verlusten wären Nutzen überhaupt nicht abgegolten worden. Durch die Anknüpfung an den steuerbaren Umsatz für die Kammerumlage 1 werden im Vergleich zur Kammerumlage 2 (= Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) in typisierender Weise andere Kriterien für die Betriebsgröße herangezogen, sodass davon ausgegangen wurde, dass die Kombination aus den beiden Kammerumlagen eine im Sinne der Verhältnismäßigkeit gleichmäßigere Inanspruchnahme der Kammermitglieder bewirkt.

Auf Seite 3 der Beilage wird festgehalten, dass „die unmittelbare Anknüpfung an die Erhebung durch die Umsatzsteuerverwaltung auch bedingt, dass die Umlagepflicht in allen Verfahrensfragen der Umsatzsteuer folgt. So sind insbesondere Organgesellschaften nicht als Umsatzsteuerunternehmer zu betrachten und daher nicht selbständig umlagepflichtig. Hier ist von der Fiktion auszugehen, dass der Umlagepflicht, insoweit sie der wirtschaftlichen Aktivität der Organgesellschaften zuzuordnen ist, durch einen Dritten – den Organträger – entsprochen wird; die Aufteilung der Umlage ist dem Innenverhältnis der Organschaft vorbehalten.“

Mit der 11. Handelskammergesetznovelle (BGBl 1994/661) wurde die umsatzbezogene Kammerumlage 1 durch eine vorsteuerabhängige Kammerumlage ersetzt. Das heißt die Berechnung der Umlage knüpft an die einem Kammermitglied in Rechnung gestellten Vorsteuern an. Im Bericht und Antrag des Finanzausschusses (1828 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) wird zu dieser Änderung (Art. III Z 2

(§ 57 HKG)) festgehalten: „ Mit dem Inkrafttreten des Vertrages über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union ist das Außenhandelsförderungs-Beitragsgesetz nicht mehr anwendbar. Um für eine entsprechende Ersatzfinanzierung für die Außenwirtschaftsorganisation der Wirtschaftskammer Österreich zu sorgen, werden die Kammerumlagen angepasst und die Höchsthebesätze so bestimmt, dass durch die Neuordnung die Wirtschaft um insgesamt rund 800 Millionen Schilling Umlageaufkommen entlastet wird. Da die Inzidenz des bisherigen Außenhandelsförderungsbeitrages besser durch eine Umlage auf die Vorbezüge nachgebildet wird, wird eine Bemessungsgrundlage auf die Vorsteuern (einschließlich Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbsteuer) geschaffen. Um die Kammermitglieder von Verwaltungsarbeit zu entlasten, wird aus diesem Anlass unter Wahrung der Umsatzbezogenheit die derzeitige Umlage auf den steuerbaren Umsatz technisch ebenfalls auf diese Bemessungsgrundlage umgestellt, so dass nach wie vor zwei Kammerumlagen erhoben werden, die in ihrer kombinierten Wirkung die wesentlichen Komponenten des Umsatzes erfassen.

Die Bestimmungen des Abs. 2 stellen sicher, dass Banken und Versicherungen in einer der neuen Umlagenbasis wirtschaftlich vergleichbaren Höhe zur Umlagenleistung herangezogen werden. Auch die neue Umlage führt nur dann zu Umlagenleistungen, wenn mehr als zwei Millionen Schilling Jahresumsatz getätigt werden. (...)“

Mit 1.1.1999 löste schließlich das Wirtschaftskammergesetz (WKG) das HKG ab, weil das Handelskammergesetz aus dem Jahr 1946 stammte und das Stammgesetz bis zum Außerkrafttreten elfmal novelliert worden ist (1155 der Beilage zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX.GB). Die Bestimmungen des § 57 HKG zur Bemessungsgrundlage der Kammerumlage wurden in § 122 WKG, jene des § 57e HKG zur Vorschreibung und Einhebung der Kammerumlagen wurde in § 126 WKG übernommen. Die vorsteuerabhängige Kammerumlage wurde beibehalten. Aus den Erläuternden Bemerkungen ergeben sich dazu keine weiteren Ausführungen.

C.1.3.

Das BFG hat sich an die Wirtschaftskammer Österreich, Abteilung Recht und Organe, gewandt, um abzuklären, ob es Beschlüsse des Erweiterten Präsidiums der Bundeskammer iSd § 122 WKG für den Beschwerdezeitraum gibt, in denen für umsatzsteuerliche Organschaften oder für Energieversorgungsunternehmen mit Ausnahme der Elektrizitätsunternehmen Sonderregelungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der Kammerumlage 1, zB. betreffend Berechnung oder Höhe, geschaffen wurden.

Mit Antwort vom 17.11.2021 wurde dies mit der nachfolgend zusammengefassten Begründung verneint:

§ 122 Abs 4 (früher: Abs 3) WKG eröffnet die Möglichkeit, in Konstellationen, in denen das Ausgehen von der gesamten, sich aus der Anwendung des Gesetzes ergebenden KU1-Bemessungsgrundlage in einzelnen Berufszweigen zu einer unverhältnismäßigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde, eine Sonderregel des Inhalts zu schaffen, dass Teile der Bemessungsgrundlage außer Betracht zu bleiben haben. Voraussetzung für die Anwendbarkeit dieser Vorschrift ist das Vorliegen eines Berufszweiges.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft stellt keine nach beruflich-unternehmerischen Tätigkeiten abgrenzbare Gruppe von Mitgliedern und damit keinen Berufszweig dar. Fehlt es am Vorliegen eines Berufszweiges, kann auch keine Sonderregel gem. § 122 Abs. 4 WKG erlassen werden.

Für jene Berufszweige, in denen die Gesellschaften des Organkreises der Bf. tätig sind, wurden keine Beschlüsse gem. § 122 Abs. 4 WKG gefasst.

C.2. Organschaft

C.2.1.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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.

Gem. § 2 Abs. 2 UStG 1994 wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen, verpflichtet sind;
2. wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische, Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, daß sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

C.2.2.

Bürgler in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.01} § 2 (Stand 1.1.2021, rdb.at) beschreibt in den RZ 234 und 235 die Auswirkungen der Organschaft wie folgt:

„Die Auswirkungen sind, dass das Organ die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers hat. Vorgänge zwischen Organträger und dem Organ (im Organkreis) sind nicht steuerbare Innenumsätze. Die Umsätze des Organs werden dem Organträger zugerechnet. Der Organträger kann Vorsteuern auch aus Rechnungen geltend machen, die auf das Organ lauten. „Rechnungen“, die innerhalb des Organkreises erteilt werden, sind umsatzsteuerrechtlich nur unternehmensinterne Belege. Da der Organträger mit seinen Organgesellschaften ein einheitliches Unternehmen bildet, ist für den Umfang des Vorsteuerabzugs maßgebend, mit welchen Ausgangsumsätzen gegenüber Dritten die Eingangsleistungen im Zusammenhang stehen. Soweit die Eingangsleistungen in unecht befreite Ausgangsumsätze des Organkreises eingehen, kommt ein Vorsteuerabzug dafür nicht in Betracht (vgl. VwGH 21. 12. 2016, 2013/13/0047).

Die formalen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten sind vom Organträger zu erfüllen. Dies gilt insbesondere für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten (§ 18 UStG 1994), die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen und für die Zahlungspflichten (siehe auch § 13 BAO). (...)“

C.3. Anwendung im konkreten Beschwerdefall**C.3.1.**

Aus den angeführten Gesetzesvorschriften geht hervor, dass die Antworten zu den Fragen, ob, in welcher Höhe und von wem Kammerumlage zu entrichten ist, an drei verschiedenen Gesetzesstellen geregelt sind. Kammerumlage ist nach § 122 Abs. 1 WKG nur von Kammermitgliedern zu entrichten. § 122 Abs. 1 und Abs. 5 unterscheiden klar zwischen Berechnung und Erhebung der Kammerumlage.

C.3.2.

Wer Kammermitglied ist, wird in § 2 WKG geregelt. Die Kammermitgliedschaft knüpft dabei an die Art der Tätigkeit eines Unternehmens an. Im Beschwerdefall ist unstrittig, dass die beschwerderelevanten Organgesellschaften zur Gänze und die Organträgerin, die Beschwerdeführerin im Beschwerdefall ist, nur mit einem Teil ihrer Tätigkeit wirtschaftskammerzugehörig nach § 2 WKG ist. Dieser auf die Kammermitgliedschaft entfallende Teil wurde einvernehmlich mit 8,14%, wenn der Berechnungsmethode des Finanzamtes gefolgt, und mit Prozentsätzen von 4,07% (10-12/2009) bis 5,48% (1-9/2013), wenn der Berechnungsmethode der Bf. gefolgt wird, festgelegt.

C.3.3.

Zur Berechnung der Kammerumlage 1 bei Vorliegen einer Organschaft finden sich in der Literatur zwei Meinungen: Die eine Meinung (Rattinger/Kuderer, SWK 34-35/2018, 1496; dieselben in SWK 7/2019, 387 und in SWK 27/2019, 1128 in Replik zu Menheere in SWK 19/2019, 851), die auch das Finanzamt vertritt, steht auf dem Standpunkt, dass auf Ebene jeder Gesellschaft des Organkreises zu prüfen ist, ob Kammermitgliedschaft nach § 2 WKG besteht und, wenn ja, in welcher Höhe daraus eine Kammerumlagepflicht nach § 122 Abs. 1 bis 4 WKG resultiert. Die Kammerumlage ist daher für jede Gesellschaft des Organkreises selbständig zu berechnen. Die andere Meinung (Menheere in SWK 19/2019, 85) tritt für eine organschaftsweite Berechnung der Kammerumlage 1 ein, weil ein Gleichklang zwischen dem Terminus des Kammermitglieds und dem umsatzsteuerlichen Unternehmer bestehe. Die Organschaft ist dabei als einziger umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen. Diese Ansicht wird auch von der Bf. vertreten.

C.3.4.

Für die Erhebung wird – bis auf wenige hier nicht relevante Ausnahmen – auf das UStG verwiesen. Bei Vorliegen einer Organschaft gilt nur der Organträger als Unternehmer und ist nur dieser Steuerschuldner. Daher hat auch der Organträger – darüber besteht zwischen den Parteien aber ohnehin Einigkeit – die Kammerumlage für den gesamten Organkreis zu entrichten.

Für die Berechnung der Kammerumlage 1 findet sich im Gegensatz zur Erhebung dieser Verweis nicht. Im Gegenteil stellt § 122 Abs. 1 WKG für die Berechnung der Kammerumlage 1 auf das einzelne Kammermitglied ab, wenn in Z 1 bis Z 3 immer das Kammermitglied genannt wird. So heißt es beispielsweise in Z 1 „Die Umlage ist in einem Tausendsatz zu berechnen von jenen Beträgen, die Z 1 auf Grund der an das Kammermitglied für dessen „. Kammermitglied kann nach § 2 WKG nur eine physische oder juristische Person oder ein anderer Rechtsträger im zivilrechtlichen Sinn sein. Eine Organschaft ist kein Rechtsträger in diesem Sinn. Das Vorliegen einer Organschaft spielt daher für die Kammermitgliedschaft keine Rolle und damit auch nicht für die Berechnung.

Liegt eine Organschaft vor, so ist daher nach Ansicht des BFG aufgrund des klaren Wortlautes des § 122 Abs. 1 WKG zur Berechnung der Kammerumlage auf jede einzelne Gesellschaft des Organkreises abzustellen, deren Wirtschaftskammermitgliedschaft zu prüfen und bei deren Vorliegen die Kammerumlage zu berechnen. Das bedeutet im Ergebnis, dass von jeder einzelnen Gesellschaft des Organkreises, die der Kammerumlagepflicht unterliegt, die Kammerumlage 1 für das eigene Unternehmen selbst zu berechnen ist. Dieses Ergebnis entspricht auch dem bei Einführung der Kammerumlage 1 als wesentlich betrachteten Äquivalenzprinzip. Die Kammerumlage soll möglichst gerecht den Nutzen der Wirtschaftskammern widerspiegeln und deren Kosten auf die Kammermitglieder aufteilen.

Diese Kosten oder dieser Nutzen verändern sich jedoch nicht, je nachdem, ob eine Gesellschaft einem Organkreis angehört oder nicht, weil Dienstleistungen der Wirtschaftskammer, zB. Rechtsberatung, Interessensvertretung, etc., unabhängig davon in Anspruch genommen werden.

Aus den wiedergegebenen Gesetzesmaterialien zum Handelskammergesetz und zum Wirtschaftskammergesetz lässt sich zur Berechnung bei Vorliegen einer Organschaft keine andere Aussage gewinnen, weil die Erwähnung der Organschaft darin nur bei der Erhebung der Kammerumlage erfolgte, Erhebung aber klar von der Berechnung, wie bereits ausgeführt wurde, getrennt wird. Aus diesem Grund kann dem Gesetzgeber auch keine planwidrige Lücke unterstellt werden.

Die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage 1 ergibt sich gem. § 122 Abs. 1 WKG aus der Summe der an das Kammermitglied in Rechnung gestellten Vorsteuern, der Einfuhrumsatzsteuern, der Erwerbsteuern und der Vorsteuern aufgrund des Reverse-Charge-Systems. Nach dem insofern klaren Wortlaut sind die an die einzelnen Organgesellschaften in Rechnung gestellten Vorsteuern zur Gänze als Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage 1 heranzuziehen. Verrechnungen zwischen den Organgesellschaften bzw. der Organgesellschaft und der Organträgerin finden sich in diesen Vorsteuern nicht, da sie nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze darstellen und sie daher ohne Umsatzsteuer verrechnet werden. Innenumsätze finden daher nicht in die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage 1 Eingang.

Entgegen der Ansicht der Bf. kommt aus den genannten Gründen eine Gesamtschau auf die Organschaft zur Berechnung der Kammerumlage und damit eine Einbeziehung in die Kammerumlage nur jener Vorsteuern, die dem kammerumlagepflichtigen Bereich der Organschaft zuzuordnen sind, nicht in Betracht.

D Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, auf welche Betrachtungsebene bei Vorliegen einer Organschaft zur Berechnung der Kammerumlage 1 abzustellen ist – jede einzelne Gesellschaft des Organkreises oder die Organschaft als ein Unternehmen insgesamt –, gibt es noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung. Es ist daher die ordentliche Revision zulässig.

Linz, am 7. Dezember 2021