



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,P-Gasse, vertreten durch BDO Auxilia Treuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10, vom 28. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes xxxx vom 16. April 2009 betreffend Kammerumlage 1 gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Der Antrag auf Festsetzung der Kammerumlage 1 für die Jahre 2004 bis 2007 wird zurückgewiesen.

Der Antrag auf Festsetzung der Kammerumlage 1 für 2008 wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hatte auf Basis der quartalsmäßigen Selbstberechnung die Kammerumlage 1 in der im Folgenden dargestellten Höhe gemeldet und entrichtet:

Jahr	Betrag in Euro
2004	4.070,59
2005	2.722,24
2006	3.330,20

2007	3.380,74
2008	3.372,81
Summe	16.876,58

Sie stellte mit Schreiben vom 31. März 2009 den Antrag, die Abgabenbehörde möge die Kammerumlage 1 für die Jahre 2004 bis 2008 jeweils mit 0,- € festsetzen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, § 122 WKG verstoße gegen Art 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („MwSt-Systemrichtlinie“).

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge für jedes Jahr einen Bescheid, mit dem die Kammerumlage 1 in der bereits von der Bw. gemeldeten und entrichteten Höhe festgesetzt wurde.

Die Bw. erhob gegen diese Bescheide fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führte in der Begründung aus:

1. Die Bw. sei eine Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („MwSt-Systemrichtlinie“).
2. Einer der wichtigsten Grundsätze dieser Richtlinie sei der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer. Die zentrale Bestimmung, die diesen Grundsatz gewährleisten solle, sei § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, nach der der Unternehmer berechtigt sei, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, als Vorsteuer abzuziehen.
3. Der EuGH habe bereits mehrmals festgehalten, dass das Recht auf Vorsteuerabzug das wesentliche Element der Kostenneutralität sei und durch Maßnahmen des Staates nicht beeinträchtigt werden dürfe.
4. Nach § 122 WKG sei die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage 1 die Summe aus den Vorsteuerbeträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, den Erwerbsteuern auf innergemeinschaftliche Erwerbe, aus Einfuhrumsatzsteuern und jener Umsatzsteuerschuld, die auf die Gesellschaft übergegangen sei. Wirtschaftlich betrachtet werde durch § 122 WKG das Recht auf Vorsteuerabzug eingeschränkt bzw. teilweise rückgängig gemacht.

5. Der Verstoß des § 122 WKG gegen Artikel 168 der MwSt-Systemrichtlinie liege darin, dass Artikel 168 der MwSt-Systemrichtlinie einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsehe, während § 122 WKG diese Beträge der Umlagepflicht unterziehe und somit den Vorsteuerabzug einschränke.

6. § 122 WKG verletze auch den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

7. Weiters verstoße § 122 WKG gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG bzw. dem EU-rechtlich gebotenen Gleichheitssatz auf Grund der Rechtsprechung des EuGH, da die Kammerumlage 1 derzeit nicht Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder nehme und derzeit viele Kammermitglieder trotz vorhandener Leistungskraft umlagefrei gestellt würden, während andere durch sehr hohe Umlagen belastet würden.

8. Die Bw. werde im Vergleich zu anderen Unternehmern verhältnismäßig stärker mit Kammerumlagen belastet, was zu einem Verstoß gegen den verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz führe.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

In den Streitjahren wurden die von der Bw. bekannt gegebene selbstberechnete Abgabe an nachfolgend angeführten Tagen am Finanzamtskonto verbucht:

Zeitraum	Betrag in Euro	Buchungstag
1-3-/2004	1.060,07	17.5.2004
4-6-/2004	943,60	16.8.2004
7-9/2004	939,03	15.11.2004
10-12/2004	1.127,89	15.2.2005
1-3/2005	538,90	17.5.2005
4-6-/2005	658,85	16.8.2005
7-9/2005	703,51	15.11.2005
10-12/2005	820,98	15.2.2006

1-3-/2006	673,96	15.5.2006
4-6/2006	909,14	16.8.2006
7-9/2006	789,72	15.11.2006
10-12/2006	957,38	15.2.2007
1-3/2007	787,90	15.5.2007
4-6/2207	727,82	16.8.2007
7-9/2006	795,45	15.11.2007
10-12/2007	1.069,57	15.2.2008
1-3/2008	853,24	15.5.2008
4-6/2008	765,49	18.8.2008
7-9/2008	801,36	17.11.2008
10-12/2008	952,72	16.2.2008

Der Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Kammerumlage für 2004 bis 2008 wurde am 30. März 2009 der Post übergeben.

Für das Jahr 2008 waren die im Folgenden angeführten Beträge als Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage heranzuziehen (alle Beträge in Euro):

Zeitraum	Vorsteuer	Vorsteuer aus ig Erwerb	Summe
1/2008	81.096,43	8.157,50	89.253,93
2/2008	89.823,92	-	89.823,92
3/2008	92.528,27	12.807,50	105.335,77
4/2008	78.987,42	11.382,50	90.369,92
5/2008	69.879,75	9.951,63	79.831,38
6/2008	80.451,38	4.510,44	84.961,82
7/2008	82.112,50	11.232,50	93.345,00

8/2008	86.544,29	693,66	87.237,95
9/2008	86.537,19		86.537,19
10/2008	92.351,30	7.331,25	99.682,55
11/2008	95.157,52	8.287,50	103.445,02
12/2008	109.910,41	4.534,98	114.445,39

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dokumentierten Buchungstagen, dem Poststempel auf dem Kuvert sowie den für das Jahr 2008 vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der für sämtliche Streitjahre geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Aus § 201 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass erstmalige Festsetzungen von Selbstberechnungsabgaben von Amts wegen oder auf Antrag des Abgabepflichtigen zu erfolgen haben bzw. erfolgen können. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt auch nach der nunmehrigen Rechtslage stets voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist oder dass der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt.

Die Festsetzung kann § 201 Abs. 2 BAO zufolge erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

4. wenn sich die Selbstberechnung wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union als nicht richtig erweist, oder

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b BAO oder des § 295a BAO die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

Gemäß § 201 Abs. 3 BAO hat die Festsetzung zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder

2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

Dem § 201 Abs. 2 und 3 BAO zufolge ist die Festsetzung in einigen Fällen stets antragsgebunden. Die Antragsbefugnis steht dem Abgabepflichtigen im Sinne des § 77 BAO zu.

Fristen zur Antragstellung ergeben sich aus:

§ 201 Abs. 2 Z 1 BAO: ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

§ 201 Abs. 3 Z 1 BAO: ein Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages; bei Wahrung dieser Frist liegt die Festsetzung der Abgabe nicht im Ermessen der Abgabenbehörde,

§ 201 Abs. 3 Z 2 BAO: drei Monate ab nachweislicher Kenntnis des "Wiederaufnahmsgrundes", sofern der Antrag innerhalb der für Wiederaufnahme auf Antrag maßgebenden Frist des § 304 BAO eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO³, § 201 Tz 25).

Ein nicht fristgerecht eingebrachter Antrag auf Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben ist zurückzuweisen (vgl. Ritz, aaO, Tz. 29).

Die der Bw. vom Gesetz längstens eingeräumte Antragsfrist beträgt - im Hinblick darauf, dass kein Wiederaufnahmegrund genannt wurde - entsprechend der oben dargestellten Regelung ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages. Die Bw. stellte ihren Antrag mit Postaufgabe am 30. März 2009. Damit wurde dieser Antrag für die für Jänner 2004 bis Dezember 2007 selbstberechnete Kammerumlage 1 verspätet gestellt, weil - wie aus den Buchungstagen auf dem Finanzamtskonto ersehen werden kann - deren Selbstberechnung bereits vor dem 30. März 2008 bekannt gegeben wurde. Aus diesem Grund ist der Antrag auf

Festsetzung der Kammerumlage 1 für die Jahre 2004 bis 2007 als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen.

Da das Finanzamt mit den in Berufung gezogenen Bescheiden die Kammerumlage 1 für die Jahre 2004 bis 2007 festsetzte anstatt den Antrag zurückzuweisen, waren die angefochtenen Bescheide insoweit aufzuheben und der Antrag auf Festsetzung der Kammerumlage hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 zurückzuweisen.

Für das Jahr 2008 bedeuten die obigen Ausführungen, dass der Antrag zwar fristgerecht gestellt wurde, aber aus den im Folgenden angeführten Erwägungen kein Festsetzungsbescheid zu ergehen hatte:

Gemäß § 122 WKG kann zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer 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.Die Umlage ist in einem Tausendsatz zu berechnen von jenen Beträge, 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 Kammermitgliedes oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitgliedes 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.

Der Kammertag der Wirtschaftskammer Österreich fasste am 29. November 2001, mit Wirkung ab 1.1.2002, ua folgenden Beschluss:

a) Der Umlagensatz für die Bundeskammer wird mit 1,2 von Tausend der Bemessungsgrundlagen gemäß § 122 Abs 1 WKG 1998 festgelegt.

b) Der Umlagensatz für die Landeskammern wird einheitlich mit 1,8 von Tausend der Bemessungsgrundlagen gemäß § 122 Abs 1 WKG 1998 festgelegt.

Zu den in der Berufung getätigten Ausführungen ist Folgendes anzumerken:

I) Verfassungswidrigkeit:

Der Behauptung der Bw., sie werde im Vergleich zu anderen Unternehmern verhältnismäßig stärker mit Kammerumlagen belastet, was zu einem Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz führe, ist entgegenzuhalten, dass der UFS gemäß Art. 18 Abs 1 B-VG an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden ist, solange diese nicht vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben werden. Die Entscheidung über die behauptete Verletzung eines verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes fällt nicht in seine Zuständigkeit, sondern in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes.

II) EU-Widrigkeit:

Artikel 168 der für das Jahr 2008 geltenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem („MwSt-Systemrichtlinie“) lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;
- b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;
- c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;
- d) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

Artikel 401 der MwSt-Systemrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist.“

Die nunmehr in Geltung stehende Mehrwertsteuersystemrichtlinie trat am 1. Januar 2007 in Kraft und löste die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ab. Bei den in den Artikeln 168 und 401 der MwSt-Systemrichtlinie im Gegensatz zu Art. 17 Absatz 2 und Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgenommenen Änderungen handelt es sich um keine Änderungen inhaltlicher Natur. Diesbezüglich ist auf Artikel 412 Absatz 1 der MwSt-Systemrichtlinie zu verweisen (vgl auch Berger, Was bringt die neue Mehrwertsteuerrichtlinie? in SWK 2007, S 462).

Art. 401 der MwSt-Systemrichtlinie regelt die Zulässigkeit anderer Abgaben und Steuern neben der Mehrwertsteuer und sind nach dieser Bestimmung grundsätzlich konkurrierende Abgaben zulässig. Nach der Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie soll durch diese Bestimmung die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren verhindert werden, die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen, indem sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr sowie kommerzielle Umsätze so belasten, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (vgl EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, „Banca popolare di Cremona“).

Eine Belastung liegt jedenfalls dann vor, wenn die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer gegeben sind:

- Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte
- Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen
- Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe

- Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, sodass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird

Im Zuge einer gesamthaften Beurteilung ist jedoch zu prüfen, ob die Abgabe das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, es ist besonderes Augenmerk auf das Erfordernis zu legen, dass die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems jederzeit gewährleistet ist.

Wendet man diese Kriterien auf die streitgegenständliche Kammerumlage 1 an, so ist festzustellen, dass der Kammerumlage 1 die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer fehlen und sich eine der Mehrwertsteuer vergleichbare Abgabe auch nicht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ergibt.

1. Die Kammerumlage 1 ist von den Beträgen zu rechnen, die von anderen Unternehmern auf Grund der an das Kammermitglied erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen geschuldet werden. Es liegt damit aber keine Bemessung von den Umsätzen der Gegenstände und Dienstleistungen des umlageverpflichteten Kammermitglieds vor.
2. Die Abgabe wird von der Mehrwertsteuer des Vorlieferanten berechnet, daher ist keine proportionale Zuordnung zum Preis des Gegenstandes und der Dienstleistung gegeben.
3. Sie wird auf der Einzelhandelsstufe nicht erhoben.
4. Eine Zuordnung der Belastung der Kammermitglieder auf allfällige Verbraucher ist nicht möglich; die Abgabe wird nicht vom Verbraucher getragen.

Im Zuge der nach der Rechtsprechung des EuGH darüber hinaus anzustellenden Gesamtbeurteilung ist auf die Belastungskonzeption und die Besteuerungstechnik der Kammerumlage abzustellen: Im Gegensatz zur Mehrwertsteuer ist bei der Kammerumlage von der Belastungskonzeption her eine Abwälzung auf den Letztverbraucher nicht beabsichtigt und auch nicht möglich, weil eine genaue Zuordnung der Belastung nicht erfolgen kann. Auch die Besteuerungstechnik der Kammerumlage, und zwar die Bemessung von den Vorsteuern, Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbssteuern, deutet nicht auf eine mit der Umsatzsteuer vergleichbare Abgabe hin.

Wenn vorgebracht wird, § 122 WKG verstoße gegen Artikel 168 der MwSt-Systemrichtlinie, da Artikel 168 der MwSt-Systemrichtlinie einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsehe,

während § 122 WKG diese Beträge der Umlagepflicht unterziehe und somit den Vorsteuerabzug in einer Weise einschränke, die nach der MwSt-Systemrichtlinie nicht ausdrücklich zugelassen sei, ist auf das Urteil des EuGH vom 19. Februar 1998, C-318/96, zu verweisen, zumal die Artikel 17 Absatz 2 und 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie inhaltlich praktisch unverändert in die Artikel 168 und 401 der MwSt-Systemrichtlinie übernommen wurden. Ruppe gelangt in seinem Beitrag „Kein Verstoß der KU 1 gegen Gemeinschaftsrecht“ (SWI 1998, 121) zur Auffassung, dass die Regelung des § 122 WKG mit einer Beschneidung des Vorsteuerabzuges inhaltlich nichts zu tun habe, da die Kammerumlage 1 nicht an die abziehbaren Vorsteuern anknüpfe, sondern die in Rechnung gestellten Vorsteuern die Bemessungsgrundlage bildeten. Das bedeute aber, so Ruppe aaO, dass ein Unternehmer auch dann mit Kammerumlage 1 belastet sei, wenn er seine Vorsteuern gar nicht oder nur teilweise abziehen könne, weil er zum Beispiel ausschließlich oder teilweise steuerfreie Umsätze im Inland tätige. In diesem Fall bedeute die Kammerumlage 1 offensichtlich keine Beschneidung des Vorsteuerabzuges, sondern eine Zusatzbelastung. Wäre die Kammerumlage 1 inhaltlich als Regelung zu verstehen, die den Vorsteuerabzug wieder teilweise rückgängig machen solle, dürfte sie selbstverständlich nicht erhoben werden, wenn der Steuerpflichtige ohnehin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei. Damit sei aber bestätigt, dass die Kammerumlage 1 nicht eine Beschneidung des Rechts auf Vorsteuerabzug bezwecke, sondern dass man eine praktikable und objektive Bemessungsgrundlage für eine Beitragsfinanzierung gesucht habe, die lediglich bemessungstechnisch mit dem Vorsteuerabzug in Verbindung stehe.

Dem Vorbringen der Berufung, die Kammerumlage nehme nicht Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder, viele Kammermitglieder seien trotz vorhandener Leistungskraft umlagefrei gestellt, während andere durch sehr hohe Umlagen belastet würden, was einen Verstoß gegen den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz führe, ist entgegenzuhalten:

Nach dem allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung dürfen nach dem in der Berufung zitierten EuGH-Urteil vom 13. Juli 2000, Rs C-36/99, Randnr. 35, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre.

Die Kammerumlage 1 auf die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge dient gemeinsam mit der Kammerumlage 2, die von den Arbeitslöhnen zu bemessen ist, der Finanzierung der Aufwendungen der Wirtschaftskammern. Die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge ist also nur eines unter mehreren Kriterien für die Bestimmung der von den Kammermitgliedern für die Kammerfinanzierung zu leistenden Beträge.

In der Tatsache, dass der Gesetzgeber als Kriterium für die Bemessung der Kammerumlage 1 die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge normiert hat, kann der Unabhängige Finanzsenat keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung erkennen, da in jedem Fall vom selben Kriterium ausgegangen wird und somit vergleichbare Sachverhalte (d.h. Unternehmen mit Vorsteuern in vergleichbarer Höhe) nicht unterschiedlich behandelt werden. Der Einwand, bei dieser Art der Bemessung finde die Leistungsstärke des Kammermitglieds keine Berücksichtigung, mag zwar zutreffen, ist aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass auch der steuertechnische Gewinn als Parameter für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht aussagekräftig ist. So könnte der steuertechnische Gewinn etwa infolge von steuerlich bevorzugten Rücklagenbildungen erheblich geringer sein, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

Die in §122 WKG geregelte Kammerumlage 1 verstößt aber auch nicht gegen andere Gemeinschaftsrechte – in Betracht kommen allenfalls die Niederlassungsfreiheit oder das Beihilfenrecht.

Art. 43 EG verbietet es jedem Mitgliedstaat, in seinen Rechtsvorschriften für die Personen, die von der Freiheit, sich in diesem Staat niederzulassen, Gebrauch machen, andere Bedingungen für die Ausübung ihrer Tätigkeit vorzusehen, als sie für seine eigenen Staatsangehörigen festgelegt sind (vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 22. Dezember 2008, C-161/07, Kommission/Republik Österreich, Randnr. 28). Die Niederlassungsfreiheit umfasst auch das Recht zu Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie zur Errichtung von Unternehmen und zur Ausübung der Unternehmertätigkeit nach den Bestimmungen, die im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörige gelten (Randnr. 27). Der Begriff der Niederlassung im Sinne des EG-Vertrages ist ein sehr weiter Begriff, der die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates als seines Herkunftsstaates teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen.

Die Verpflichtung zur Entrichtung der Kammerumlage 1 knüpft an die Kammermitgliedschaft an. Diese ist in § 2 WKG wie folgt geregelt:

§ 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.

Das Wirtschaftskammergesetz stellt nicht auf die jeweilige „Nationalität“ des Unternehmens ab, die Kammerumlage 1 ist bei Vorliegen einer Kammermitgliedschaft unabhängig von der Staatsangehörigkeit zu entrichten. Eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit liegt somit nicht vor.

Überlegungen hinsichtlich der Beihilfenqualität der Kammerumlage 1:

Nationale Gerichte müssen für Neubehilfen den Rechtsschutz des Art. 87 EG garantieren. Bestehende Beihilfen oder Altbeihilfen, das sind alle Beihilfen, die vor dem Beitritt des Mitgliedstaates eingeführt wurden und weiter anwendbar sind, sind so lange gemeinschaftskonform, bis die Kommission in einem Überwachungsverfahren deren Unvereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht festgestellt hat.

§ 57 HKG, die Vorläuferbestimmung des §122 WKG, die im Zeitpunkt des EU-Beitritts Österreichs zum 1.1.1995 in Geltung stand, wurde praktisch unverändert in § 122 WKG übernommen. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass im Bereich der Kammerumlage – soweit überhaupt ein beihilfenrechtliches Problem gegeben ist – eine Altbeihilfe vorliegt und sich die Bw. daher nicht auf Art. 87 berufen kann.

III) Rechnerische Überprüfung der selbstberechneten Kammerumlage

Die rechnerische Überprüfung der von der Bw. selbstberechneten Kammerumlage für das Jahr 2008 bestätigte, dass sie den gesetzlichen Vorschriften entsprechend gemeldet und entrichtet worden ist. Erweist sich jedoch die bekanntgegebene Selbstberechnung als richtig, ist die Erlassung eines Abgabenbescheides – auch wenn ein diesbezüglicher Antrag fristgerecht

gestellt wurde – nicht zulässig (vgl. VwGH vom 13.5.2003, 2001/15/0097). Gründe, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, wurden nicht genannt.

Da das Finanzamt dies verkannt und mit dem in Berufung gezogenen Bescheid die Kammerumlage 1 für 2008 in der von der Bw. bekanntgegebenen Höhe festsetzte anstatt den Antrag abzuweisen, war auch der das Jahr 2008 betreffende Bescheid aufzuheben und der Antrag abzuweisen.

Wien, am 26. August 2009