



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 26. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes B vom 22. Februar 2010 betreffend die Festsetzung der Kammerumlage gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für den Zeitraum 10-12/2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Februar 2010 beantragte die Berufungswerberin (in der Folge mit Bw. bezeichnet), die Abgabenbehörde möge die Kammerumlage für das 4. Quartal 2009 bescheidmäßig mit einem Betrag von EUR 0,-- festsetzen, und begründete dies wie folgt:

„... 1. Die Abgabepflichtige ist 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. Die Abgabepflichtige beruft sich auf einen Verstoß von § 122 WKG gegen Art 168 MWSt-Systemrichtlinie. Der Verstoß liegt darin, dass Art 168 MWSt-Systemrichtlinie einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsieht, während § 122 WKG diese Beträge der Umlagepflicht unterzieht und somit den Vorsteuerabzug in einer Weise eingeschränkt, die nach der MWSt-Systemrichtlinie nicht ausdrücklich zugelassen ist.“

Wie die Bw. außerdem klarstellte, sei die Kammerumlage mit EUR 0,-- berechnet und somit keine Zahlung geleistet worden, obwohl sich rechnerisch für die Kammerumlage für das 4.

Quartal 2009 ein Zahlungsbetrag von EUR 46.091,67 (Bemessungsgrundlage EUR 15.363.891,57) ergebe.

Mit Bescheid vom 22. Februar 2010 setzte das Finanzamt die Kammerumlage (§ 122 Wirtschaftskammergesetz) für 10-12/2009 wie folgt fest:

	Bemessungsgrundlage	Kammerumlage
Händische Berechnung:	15.363.891,57 EUR x 3,00 %o	46.091,68 EUR
Zur Nachzahlung		46.091,68 EUR

Begründend führte das Finanzamt ins Treffen, dass aufgrund der aktuellsten Berufungsentscheidung vom 29.5.2009 (siehe RV/0439-L/09) die ausgewiesene Kammerumlage (KU 1) zu entrichten sei. Die Kammerumlage (KU 1) sei nicht EU-widrig. Die Einforderung der Umlage stelle keine „Rückgängigmachung der gemäß Art 168 MWSt-Systemrichtlinie gewährten Vorsteuer dar. Auch ein Verstoß gegen Art 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (neu Art 401) sei nicht gegeben, weil die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe sei. Auch die Niederlassungsfreiheit und das Beihilfenrecht würden durch das WKG in diesem Zusammenhang nicht verletzt.

Gegen diese Bescheide wurde von der Bw. mit Schriftsatz vom 26. März 2010 Berufung erhoben und die Festsetzung der Kammerumlage für das 4. Quartal 2009 mit einem Betrag von EUR Null begehrt. Die Bw. führte dazu im Wesentlichen folgendes aus:

Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung der Kammerumlage I in Höhe von EUR 46.091,68, die damit von der erfolgten Selbstberechnung von EUR Null abweiche. Die Bestimmung des Art 168 MWSt-Systemrichtlinie sei eindeutig, genau und unbedingt und erfülle daher die Voraussetzungen dafür, dass sich ein Einzelner vor den nationalen Behörden und Gerichten auf diese Bestimmung berufen könne. Wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung ausführe, folge aus dem Mehrwertsteuersystem, dass die Steuerpflichtigen das Recht auf den Abzug der gesamten Steuerbelastung sofort ausüben dürften, sofern es keine Vorschrift gebe, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechts gestatte. Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssten, seien Ausnahmen nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig. Die Behörde vermeine, dass die Kammerumlage zu keiner rückwirkenden Verkürzung der gem. Art 168 MWSt-Systemrichtlinie gewährten Vorsteuer führe. Nach Ansicht der Bw. liege ein Verstoß von § 122 WKG gegen die Richtlinie insofern vor, als Art 168 MWSt-Systemrichtlinie einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsehe, während Art 122 WKG diese Beträge der Umlagepflicht unterziehe und somit den Vorsteuerabzug in einer Weise einschränke, die nach der genannten Richtlinie nicht ausdrücklich zugelassen sei.

Dem von der Behörde vorgebrachten Argument, wonach auch kein Verstoß gegen Art 401 MWSt-RL (damals 6. MWSt-RL) gegeben sei, werde entgegengehalten, dass zwar die Frage, ob die KU 1 eine der Umsatzsteuer vergleichbare Steuer sei, abschließend geregelt sei, die Frage, wie weit ein Mitgliedstaat bei der Einschränkung des Vorsteuerabzuges gehen könne, jedoch als offen betrachtet werden müsse.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Meinung, wonach keine Verletzung des Beihilfenrechtes vorliege, vertrete die Bw. die Ansicht, dass die extrem ungleiche und unverhältnismäßige Lastenverteilung durch Kammerumlagen nach § 122 WKG stark belastete Unternehmen in ihrer Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtige, was eine gemeinschaftswidrige Beihilfe im Sinne des Art 87 EG-Vertrag darstelle.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 WKG sind Mitglieder der Wirtschaftskammern und Fachorganisationen 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.

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

Laut § 2 Abs. 3 WKG sind Mitglieder auch alle im Firmenbuch eingetragenen Holdinggesellschaften, soweit ihnen zumindest ein Mitglied gemäß Abs. 1 angehört.

Zufolge § 122 Abs. 1 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. 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 (gem. Z 1 bis 3). Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann jeweils geringere Tausendsätze beschließen.

Nach § 122 Abs 5 WKG ist die Umlage von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen (Auszug) zu erheben:

- Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.
- Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten.
- Ist auf dem amtlichen Formular für die Umsatzsteuererklärung die Angabe des Jahresbetrages der Umlage vorgesehen, so ist dieser Jahresbetrag in der Umsatzsteuererklärung bekanntzugeben.
- Von Kammermitgliedern, deren Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994, BGBl Nr. 663/1994, jährlich 150.000,00 € nicht übersteigen, wird die Umlage nicht erhoben.
- 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 iSd § 128 Abs 3 WKG.

Nach § 126 Abs 1 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.

Gemäß Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-Systemrichtlinie) ist der Steuerpflichtige, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, 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 Kammerumlage wurde im Berufungszeitraum entsprechend den geltenden gesetzlichen Bestimmungen in der von der Bw. bekannt gegebenen Höhe festgesetzt. Die Bw. führt jedoch ins Treffen, dass die Bestimmung des § 122 WKG nicht nur einen Verstoß gegen Art 168 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie darstelle, sondern auch gegen Artikel 401 verstoße. Darüber hinaus wird von der Bw. das Vorliegen einer gemeinschaftswidrigen Beihilfe insofern eingewendet, als § 122 WKG stark belastete Unternehmen in ihrer Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtige.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits mehrfach entschieden, dass die Kammerumlage 1 (§ 122 WKG) gemeinschaftsrechtskonform ist, wobei an dieser Stelle auf die umfangreichen

Berufungsentscheidungen verwiesen wird (vgl. etwa UFS 29.5.2009, RV/0439-L/09; 4.6.2009, RV/0428-L/09; 12.6.2009, RV/0427-L/09; 16.6.2009, RV/0462-L/09, 26.8.2009, RV/2116-W/09). In seinen Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat zusammengefasst im Wesentlichen Folgendes ausgeführt (siehe dazu auch *Laudacher* in SWK 2009, T 145, und die dort zitierte Lehre und EuGH-Rechtsprechung):

„...2.2. Vergleich zwischen der 6. MwSt-RL und der MwStSyst-RL“

Aus einem Vergleich zwischen der 6. MwSt-RL und der MwStSyst-RL ergibt sich Folgendes: Art. 17 Abs. 2 wurde durch Art. 168 und Art. 33 Abs. 1 durch Art. 401 ersetzt. Ein Wortvergleich der bezeichneten Bestimmungen zeigt auf, dass jeweils nur einzelne Worte ersetzt, der Sprachgehalt verbessert und teilweise die Reihenfolge der Absätze geändert wurde, der Sinngehalt jedoch gleichgeblieben ist. Ebenso besteht zwischen § 57 HKG und § 122 WKG kein inhaltlicher Unterschied...“

2.4. Prüfung des Vorliegens einer umsatzsteuerähnlichen Abgabe: Art. 33 der 6. MwSt-RL bzw Art. 401 der MwStSyst-RL

2.4.1. Zulässigkeit anderer Abgaben/Steuern neben der Mehrwertsteuer

Die bezeichneten Artikel regeln die Zulässigkeit anderer Abgaben und Steuern neben der Mehrwertsteuer. Ein Mitgliedstaat kann Steuern, Abgaben und Gebühren beibehalten oder einführen, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, sofern diese im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind. Die KU 1 ist keine Abgabe iSd Finanzverfassung, weil die Wirtschaftskammer keine Gebietskörperschaft ist. Da eine Prüfung der österreichischen Kammerumlage am Maßstab des Art. 33 bereits mit EuGH-Urteil vom 19.2.1998, Rs. C-318/96, Spar, erfolgte, geht der UFS davon aus, dass derartige Geldleistungen von Art. 33 der 6. MwSt-RL (bzw Art. 401 der MwStSyst-RL) auch miterfasst werden. Mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Regelungen sind grundsätzlich zulässig, nationale Gerichte prüfen Verstöße gegen Art. 33.

2.4.2. Vier charakteristische Merkmale

Der EuGH hat in zahlreichen Entscheidungen klargestellt, in welcher Form der Umsatzsteuercharakter nationaler Abgaben, Steuern und Gebühren zu untersuchen ist. Er unterscheidet vier wesentliche Merkmale, die charakteristisch für eine der Mehrwertsteuer gleiche Abgabe oder Steuer sind:

- eine allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte;*
- die Festsetzung der Höhe der Steuer proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung erhält;*

- die Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe;
- der Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer (dh Bezug auf den Mehrwert und die Belastung des Verbrauchers).

Schon das Fehlen zweier Merkmale kann dazu führen, dass ein Verstoß gegen Art. 33 der 6. MwSt-RL nicht vorliegt. Seine Judikaturlinie hat der EuGH in weiteren grundlegenden Judikaten bestätigt. Die KU 1 weist mehrere dieser wesentlichen Merkmale nicht auf: Weder wird sie von den Umsätzen der Gegenstände und Dienstleistungen des umlageverpflichteten Kammermitglieds bemessen, noch kann eine proportionale Zuordnung zum Preis von Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommen werden. Die Abgabe wird auch nicht auf der Einzelhandelsstufe erhoben und belastet nicht den (Letzt-)Verbraucher. Diese Einstufung entspricht der bereits vom EuGH getroffenen Einschätzung zur Kammerumlage.

2.4.3. Gesamtbetrachtung

Anzustellen ist - neben der Prüfung der vier Merkmale - auch eine Gesamtbetrachtung. Auch diese führt nicht zur Auffassung einer mehrwertsteuergleichen Abgabe. Die Belastungskonzeption der Kammerumlage zielt nicht - wie dies eindeutige Intention der 6. MwSt-RL bzw. der MwStSystRL ist - auf den Letztverbraucher. Auch die Besteuerungstechnik der Bemessung von den an das Unternehmen erbrachten Umsätzen weist nicht auf eine von Art. 33 der 6. MwSt-RL verbotene Abgabe hin. Soweit darauf einzugehen ist, ob die Kammermitglieder durch die Abgabe Nachteile im gemeinsamen Markt haben, ist darauf zu verweisen, dass die Dienstleistungen der Kammer sich positiv auf die Wettbewerbsfähigkeit der Kammermitglieder auswirken und auch in anderen EuGH-Verfahren ähnliche (angebliche) Wettbewerbsnachteile verneint wurden. Die Abgabe wird zudem auch in anderen Ländern erhoben, sodass eine das Funktionieren des Binnenmarktes beschränkende Belastung nicht erkennbar ist.

2.4.4. Kein Verstoß gegen Art.. 33 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 401 der MwStSyst-RL

Da die Abgabe auch nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden ist, verstößt die Kammerumlage nicht gegen Art. 33 der 6. MwSt-RL. Da Art. 33 unverändert in Art. 401 der MwStSyst-RL übernommen wurde, gelten die Ausführungen betreffend 2002 bis 2006 auch für das Jahr 2007.

2.5. Verstoß gegen Art. 17 Abs. 2 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 168 der MwStSyst-RL?

Die Berufungsgerichtshof geht infolge der Umlageverpflichtung von einer "Einschränkung des Vorsteuerabzuges" aus und hat damit Teile der Argumentation des VwGH aus dem Vorlagebeschluss zur Kammerumlage übernommen. Der EuGH hat in seiner Entscheidung zur

Rs. Spar den Aspekt der Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems nicht direkt aufgegriffen und eine von Art. 33 getrennte Betrachtung des Art. 17 der 6. MwSt-RL abgelehnt. Dem Urteil des EuGH kann nach Ansicht des UFS entnommen werden, dass eine Abgabe nicht per se zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzuges nach Art. 17 der 6. MwSt-RL (Art. 168 der MwStSyst-RL) führen kann, sondern diese Frage nur dann einen Sinn erhält, wenn gleichzeitig Art. 33 (Art. 401 der MwStSyst-RL) geprüft und bejaht wird. Weist eine Abgabe die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht auf, so zieht sie auch keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach sich. Weist sie diese Merkmale nicht auf, kann von vorneherein keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs iSd Art. 17 der 6. MwSt-RL (Art. 168 der MwStSyst-RL) vorliegen...

2.8.2. Keine Verletzung des Beihilfenrechts

Das Beihilfenrecht ist nicht verletzt. Der UFS untersucht auch diesen Aspekt und geht in Bezug auf die Kammerumlage ... grundsätzlich von einer Altbeihilfe aus, da die Kammerumlage unverändert in § 122 WKG übernommen wurde, sodass sich die Berufungswerberin nicht auf Art. 87 EGV berufen kann... "

Im Ergebnis kam der Unabhängige Finanzsenat in diesen Entscheidungen - die Berufungsvorbringen stimmen mit dem gegenständlichen Berufungsvorbringen inhaltlich weitestgehend überein - unter Hinweis auf die Ausführungen von Laudacher zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Kammerumlage 1 (SWK 2009, T 145) zum Schluss, dass

- die Einforderung der Umlage keine "Rückgängigmachung" der gemäß Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie gewährten Vorsteuer darstellt;
- ein Verstoß gegen Art. 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (neu Art. 401 MwSt-Systemrichtlinie) nicht gegeben ist, weil die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe ist;
- die Niederlassungsfreiheit und das Beihilfenrecht durch das WKG in diesem Zusammenhang nicht verletzt werden. Die Referentin schließt sich dieser Rechtsauffassung an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Mai 2010