



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BUP, vertreten durch IWG, vom 12. Dezember 2008 und 4. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 27. November 2008 und 23. Februar 2009 betreffend Kammerumlage gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für 7-9/2008 und 10-12/2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. (a) Die Bw. reichte beim zuständigen Finanzamt am 14. November 2008 (für das dritte Quartal 2008) und am 13. Februar 2009 (für das vierte Quartal 2008) jeweils eine Erklärung ein, mit der die Kammerumlage 1 (für das dritte Quartal eigentlich mit 14.080,78 € und für das vierte Quartal mit 13.121,14 € zu berechnen) für jedes Vierteljahr mit 0,00 € bemessen wurde.

Sie brachte dabei folgende Begründung vor:

Die Bw. sei eine Steuerpflichtige iSd Art. 9 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-Systemrichtlinie).

Die Abgabepflichtige berufe sich auf einen Verstoß von § 122 WKG gegen Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie. Der Verstoß liege darin, dass 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 MwSt-Systemrichtlinie nicht ausdrücklich zugelassen sei.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Abgabenbehörde möge die KU 1 bescheidmäßigt mit dem Betrag von 0,00 € festsetzen, jedenfalls aber mit Bescheid.

(b) Das zuständige Finanzamt erließ am 27. November 2008 und am 23. Februar 2009 jeweils einen Bescheid über die Festsetzung der Kammerumlage, wobei die Abgabe für 7-9/2008 mit 14.080,78 € und für 10-12/2008 mit 13.121,14 € (also mit den von der Bw. angegebenen Beträgen) festgesetzt wurde.

2. Gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kammerumlage wurde mit Schreiben vom 12. Dezember 2008 (drittes Quartal) und 4. März 2009 (viertes Quartal) Berufung eingelegt: Man stelle den Antrag, die Kammerumlage mit Null festzusetzen.

(a) Gemäß § 122 WKG sei die Umlage in einem Tausendsatz von jenen Beträgen zu berechnen, die

- aufgrund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmen erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, geschuldet werden,

- als Umsatzsteuerschuld aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen sind, oder

- aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder aufgrund des ig. Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.

(b) Die Bw. sei eine Steuerpflichtige iSd Art. 9 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-Systemrichtlinie).

Nach Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie sei ein Steuerpflichtiger berechtigt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet würden, in dem Mitgliedsstaat, in dem er diese Umsätze bewirke, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- Die in diesem Mitgliedsstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden,

- die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen bzw dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Art. 18 lit. a MwSt-Systemrichtlinie sowie Art. 27 MwSt-Systemrichtlinie gleichgestellt sind,
- die Mehrwertsteuer, die für den ig Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs 1 Buchstabe b Z i MwSt-Systemrichtlinie geschuldet wird,
- die Mehrwertsteuer, die für dem ig Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Art. 21 und 22 MwSt-Systemrichtlinie geschuldet wird,
- die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.

Die Bestimmung des Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie sei eindeutig, genau und unbedingt und erfülle die Voraussetzungen dafür, dass sich ein Einzelner vor den nationalen Behörden und Gerichten auf diese Bestimmung berufen könne (vgl zur Vorgängerbestimmung Art. 17 der 6. RL des Rates 77/388/EWG; so schon EuGH 11.7.1991, Rs C-94/90, „Lennartz“).

Wie der EuGH in ständiger Rspr ausführe, folge aus dem Mehrwertsteuersystem, dass die Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung sofort ausüben dürften, sofern es keine Vorschrift gebe, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechtes gestatte. Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssten, seien Ausnahmen nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (vgl. EuGH 11.7.1991, Rs C-94/90, „Lennartz“, Rz 27 und EuGH 21.9.1988, Rs 50/87, „Kommission/Frankreich“, Rz 16 und 17).

Die Abgabepflichtige berufe sich auf einen Verstoß von § 122 WKG gegen Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie. Der Verstoß liege darin, dass Art. 168 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.

3. Die Berufungen wurden am 13. Mai 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Regelung der Kammerumlage:

(a) Die nach dem Handelskammergesetz (HKG) vom 24. Juli 1946, BGBI 182/1946 vom 10. Oktober 1946, errichteten Kammern der gewerblichen Wirtschaft, wurden als

Körperschaften öffentlichen Rechts ausgebildet. Zur Deckung der Kosten wurden nach § 57 HKG von den Mitgliedern der Landeskammern Beiträge eingehoben, die erstens aus einer Grundumlage und zweitens aus einem Zuschlag zur Gewerbesteuer bestanden. Die Grundumlage wurde zur Deckung der durch besondere Einnahmen nicht gedeckten Auslagen der Fachgruppen und Landeskammern eingehoben, die Höhe wurde von der Fachgruppe beschlossen. Der Beschluss unterlag der Genehmigung der Landeskammern. Zur Deckung der weder durch besondere Einnahmen noch durch die Grundumlage gedeckten Auslagen der Landeskammer (bzw der Bundeskammer) wurde auch ein Zuschlag zur Gewerbesteuer vorgeschrieben und mit dieser Steuer eingehoben. Soweit eine Gewerbesteuer nicht vorlag, war zum Zweck der Umlageberechnung von den Einkünften aus der die Kammerzugehörigkeit begründenden Tätigkeit eine Gewerbesteuer zu errechnen (§ 57 Abs 3). Der Zuschlag zur Gewerbesteuer war von den Finanzbehörden gegen eine Einhebungsvergütung von höchstens 4% vorzuschreiben, einzuheben und der Kammer zu überweisen.

(b) Mit dem Bundesgesetz vom 23.8.1994, BGBl Nr. 661/1994, wurden die Kammerumlagen (KU 1) nach dem Auslaufen des Gewerbesteuergesetzes neu geregelt. Die Normierung erfolgte in § 57 Abs 1 bis 8 des HKG idF der 11. HKG-Novelle. Die Kammerumlagen waren Abgaben iSd § 3 BAO, deren Erhebung oblag dem Bund. Sie betrugen 3,9 v. T. und bemaßen sich nach

- jenen Beträgen, die von Leistungen geschuldet wurden, die an den umlagepflichtigen Unternehmer erbracht wurden
- den vom umlagepflichtigen Unternehmer geschuldeten Beträgen an EUSt und
- den vom umlagepflichtigen Unternehmer geschuldeten Beträgen an Erwerbsteuer (entsprach § 12 Abs 1 und 2 und Art. 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994). Die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges hatte für die Berechnung der Umlage keine Bedeutung. Im Fall des Überganges der Steuerschuld war die geschuldete Umsatzsteuer nicht in die Umlagenberechnung miteinzubeziehen. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage waren die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften mit Ausnahme des § 20 Abs 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden (Durchführungserlass des BMF zur Kammerumlage vom 10.4.1995, GZ 14 0613/1-IV/14/95). Schuldner der KU 1 waren Unternehmer nach § 2 UStG 1994, die Kammermitglieder gemäß § 3 Abs 2 und 3 HKG waren. Die Umlagenschuld erstreckte sich nur auf jene Umsatzsteuerbeträge der von anderen Unternehmern erbrachten Leistungen, die für Tätigkeiten beansprucht wurden, welche die Kammermitgliedschaft begründeten.

Über Rechtsmittel, die ausschließlich die Höhe der KU 1 betrafen, entschieden die Abgabenbehörden. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach (zB Feststellung von Tätigkeiten, die keine Kammermitgliedschaft begründeten) bestritten wurde, entschied der Präsident jener Landeskammer, bei der eine Mitgliedschaft bestand. Wurde in einem Rechtsmittel die Umlagepflicht sowohl dem Grunde bzw dem Umfang nach als auch der Höhe nach bestritten, so hatte zuerst der Präsident der zuständigen Landeskammer darüber zu entscheiden, ob die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach zu Recht bestand.

Zur Erhebung der Umlage waren jene Abgabenbehörden sachlich und örtlich zuständig, denen die entsprechende Zuständigkeit im Bereich der Umsatzsteuer oblag.

Die KU 1 war kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und am 15. Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Zusätzlich waren auch jene Vorsteuerbeträge in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, die gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen waren. Umsatzsteuern anderer Länder blieben unberücksichtigt. Vorsteuern die durch Eigenverbrauch rückgängig gemacht wurden, konnten von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Das galt auch für Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs 10 oder 11 UStG 1994. Wurden vom Kammermitglied Tätigkeiten ausgeführt, die einer Kammermitgliedschaft nicht zuzuordnen waren, konnten vereinfachend die dabei anfallenden Vorsteuern durch Ermittlung eines Umsatzteilers abgegrenzt werden.

(c) Im Erkenntnis vom 7.3.1995, GZ 1933/94 stellte der VfGH aufgrund einer Klage von Handelsunternehmen, betreffend die Heranziehung des Umsatzes als Basis für eine Umlage fest, dass eine Anknüpfung an verschiedene Kriterien (darunter auch den Umsatz) nicht unsachlich ist.

(d) Mit 1.1.1999 trat das Wirtschaftskamergesetz 1998 (WKG), BGBl 103/1998, in Kraft. Mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes trat das Handelskamergesetz, BGBl 182/1946, außer Kraft. Die maßgeblichen Bestimmungen des WKG im Zeitpunkt 1.1.2008 normieren folgendes:

Gemäß § 2 Abs 1 Wirtschaftskamergesetz 1998 (WKG) gehören zu den Mitgliedern 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 sonstige Dienstleistungen rechtmäßig selbstständig betreiben oder zu betreiben berechtigt sind. 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.

Gemäß § 122 Abs 1 WKG kann nunmehr zur Bedeckung nicht gedeckter Aufwendungen von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden. Der Umsatz ist zu berechnen von jenen Beträgen, die

- aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden (Z 1)

- aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied als Umsatzsteuerschuld übergegangen sind (Z 2)

- aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitgliedes oder aufgrund des ig Erwerbes für das Unternehmen des Kammermitgliedes vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden (Z 3).

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 2 WKG kann für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern eine abweichende Bemessungsgrundlage bestimmt werden.

Nach § 122 Abs 3 WKG kann das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer 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 am steuerbaren Umsatz anknüpft.

Nach § 122 Abs 4 WKG kann für einzelne Berufszweige eine pauschalierte Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach den jeweiligen Erfahrungen des Wirtschaftslebens beschlossen werden.

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 ist die Höhe der Kammerumlagen unverzüglich nach der Festsetzung vom Generalsekretariat der Bundeskammer dem Bundesministerium für Finanzen bekanntzugeben. Die Höhe der Vergütung ... darf vier Prozent der eingehobenen Beträge nicht übersteigen. Kammerumlagen stellen nach § 126 Abs 2 WKG 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.

2. Bisherige Rechtsprechung zur Kammerumlage.

(a) Die Frage, ob die KU 1 gegen unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht verstößt (bzw verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte verletzt), wurde bereits für den Zeitraum 1995 gestellt.

(b) Eine im Handel tätige AG und Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft berief gegen die Vorschreibung der Kammerumlage mit der Begründung, die Anwendung von § 57 HKG verletze sie in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten. Sie brachte gegen die Vorschreibung Berufung und anschließende Beschwerde beim VwGH ein. Dieser legte mit Beschluss vom 18. September 1996, Zl. 96/15/0065, dem EuGH gem. Art. 177 EG-Vertrag folgende Fragen zur Auslegung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vor:

Verbietet Art. 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Gemeinsames

Mehrwertsteuersystem: Einheitliche Steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) – einem Mitgliedstaat die Erhebung einer Abgabe, die in einem festen Satz aus folgender Bemessungsgrundlage bemessen wird:

- der Umsatzsteuer, die aufgrund der an den Abgabepflichtigen für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, geschuldet wird, und
- der Umsatzsteuer, die vom Abgabepflichtigen aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für sein Unternehmen oder aufgrund des ig Erwerbs für sein Unternehmen geschuldet wird?

Verbietet Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG die Erhebung einer in Frage 1 beschriebenen Abgabe?

Zu den Vorlagefragen führte der VwGH zusammengefasst folgendes aus:

(1) Es bestünden Zweifel, ob die Regelung des § 57 Abs 1 bis 6 HKG betreffend die KU 1 mit Art. 17 der Richtlinie vereinbar sei. Die Regelung des § 57 Abs 1 HKG führe dazu, dass im Ergebnis den betroffenen Unternehmern der Vorsteuerabzug nicht zu 100% gewährt werde, sondern nur in geringerem Ausmaß. Der Betrag, der als Vorsteuer geltend gemacht werden könne, werde nämlich durch § 57 Abs 1 HKG als Bemessungsgrundlage für eine steuerähnliche Abgabe herangezogen. Es werde dadurch der Vorsteuerabzug gewährt, andererseits aber ein Anteil dieses Vorsteuerabzuges wiederum vom Finanzamt zurückgefordert. Dadurch könne ein Mitgliedstaat den Vorsteueranspruch durch Einbehaltung mittels einer Abgabe in jeder Weise einschränken.

Dazu komme, dass die KU 1 grundsätzlich auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe anfalle. Jeder Wirtschaftsteilnehmer sei nämlich Mitglied von Wirtschaftskammern. Durch die Zurücknahme des Vorsteuerabzuges könne ein Verstoß gegen das System der in der Richtlinie 77/388/EWG festgelegten Mehrwertsteuer vorliegen, weil zu diesem die vollständige Vorsteuerentlastung gehöre.

(2) Der VwGH halte weiters Bedenken für gerechtfertigt, ob durch die Regelung der KU 1 nicht gegen das in Art. 33 der Richtlinie 77/388/EWG normierte Verbot von Steuern mit Umsatzsteuercharakter verstoßen werde. Wie sich aus dem Urteil des EuGH vom 7. Mai 1992, Rs C-347/90, Aldo Bozzi, Slg 1992, I-2947, ergebe, stehe es dem Umsatzsteuercharakter einer gesetzlich festgelegten Zwangsleistung nicht entgegen, wenn diese der Finanzierung anderer Einrichtungen als Gebietskörperschaften diene. Zwar scheine die KU 1 der Mehrwertsteuer nicht ähnlich, da an einem Anteil des Vorsteuerbetrages angeknüpft werde. Dessenungeachtet erhebe sich die Frage, ob sie nicht der Intention und dem Geist der Richtlinie 77/388/EWG

widerspreche. Die Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems könne nämlich auch dadurch bewirkt werden, dass die Vorsteuer nicht in vollem Ausmaß zum Tragen komme und dadurch die Umsatzsteuer atypisch und allgemein erhöht werde.

(c) Nach dem zur Vorabentscheidung des VwGH ergangenen EuGH-Urteil vom 19.2.1989, Rs C-318/96, „Spar Österreichische Warenhandels AG“, stehen die Art. 17 Abs 2 und 33 der Erhebung einer Abgabe mit den Merkmalen der KU 1 nicht entgegen. Der EuGH hat dazu folgendes ausgeführt:

Zu prüfen war, ob Art. 17 Abs 2 und Art. 33 es verbieten, von Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft eine Abgabe (KU 1) zu erheben, die auf Grundlage der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuern festgesetzt wird und nicht von der für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgesetzt werden kann. Während nach Auffassung der FLD Salzburg die Umlage nicht mit der Mehrwertsteuer vergleichbar sei und das Vorsteuerabzugssystem nicht beeinträchtige, sei sie nach Auffassung der Kommission als verbotene Umsatzsteuer anzusehen.

(1) Zu verweisen sei auf die Ziele, die mit der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems verbunden seien. Die Harmonisierung der Rechtsvorschriften (Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967) über die Umsatzsteuern solle einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrsche und der ähnliche Merkmale aufweise wie ein Binnenmarkt. Dazu sollten Unterschiede in der Besteuerung ausgeschaltet werden, die geeignet seien, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern. Dem habe die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967) gedient, welches das genannte Ziel durch die Einführung einer allgemeinen Verbrauchsteuer einer auf allen Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundlage verwirklichen sollte.

(2) Art. 33 der Sechsten Richtlinie gestatte daher die Beibehaltung oder Einführung von Steuern, Abgaben oder Gebühren auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen und Einführen nur, wenn sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern hätten. Dagegen enthalte das Gemeinschaftsrecht keine besondere Vorschrift, die die Befugnis der Mitgliedstaaten andere Steuern, Abgaben oder Gebühren als die Umsatzsteuern einzuführen, ausschließe oder beschränke; vielmehr ergebe sich aus Art. 33, dass das Gemeinschaftsrecht konkurrierende Abgabenregelungen zulasse (Urteil 8. Juli 1986, Rs 73/85, „Kerrut“, Slg 1986, 2219, Rn 22; Urteil „Wisselink“ ua, Rn 14 und Urteil 19. März 1991, Rs C-109/90, „Giant“, Slg 1991, I-1385, Rn 9).

(3) Ob der Charakter einer Umsatzsteuer gegeben sei, hänge davon ab, ob das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems so beeinträchtigt sei, dass Waren- und Dienstleistungsverkehr und kommerzielle Umsätze so belastet würden, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend sei (Urteil 27. November 1985, Rs 295/84, „Rousseau Wilmot“, Slg 1985, 3759; Urteil „Bergandi“, Rn 14; Urteil „Giant“, Rn 11; Urteile 17. September 1997, Rs C-347/95, „UCAL“, Slg 1997, I-4911, Rn 33 sowie Rs C-28/96, „Fricarnes“, Slg 1997, I-4939, Rn 37 und Rs C-130/96, „Solisnor-Estaleiros Navais“, Slg 1997, I-5053, Rn 13, 14; Urteil 31. März 1992, Rs C-200/90, „Dansk Denkavit und Poulsen Trading“, Slg 1992, I-2217, Rn 11).

Zum Wesen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gehöre, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen bis zur Einzelhandelsstufe – ungeachtet der Zahl der Umsätze auf den vorangehenden Stufen – eine allgemeine proportionale Verbrauchsteuer angewendet werde (abzüglich des auf Kostenelemente entfallenden Mehrwertsteuerbetrages).

(4) Die KU 1 belaste die bezeichneten Umsätze nicht so, wie dies für die Mehrwertsteuer kennzeichnend sei:

- Die Umlage werde nicht nach Maßgabe der Lieferungen, Dienstleistungen und Einfuhren berechnet, die der Steuerpflichtige durchföhre, sondern nach Maßgabe derjenigen, die seine Lieferanten durchgeführt hätten.
- Die Umlage sei auch nicht proportional zum Preis der vom Abgabepflichtigen angebotenen Gegenstände und Leistungen.
- Die Umlage werde nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben und betreffe nicht die letzte Stufe des Verkaufs an Verbraucher.

Da die genannten Merkmale nicht vorliegen würden, sei die Berechtigung der Abgabepflichtigen zum Vorsteuerabzug bei ihr nicht gegeben.

Die Erhebung der KU 1 nach § 57 Abs 1 bis 6 HKG widerspreche daher nicht den Art. 17 Abs 2 und 33 der Sechsten Richtlinie.

(d) Das Urteil des EuGH erfuhr in der Folge eine (teilweise äußerst) kritische Würdigung:

(1) So führt Ruppe an (SWI 1998, 121), der EuGH habe nur auf die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer abgestellt, aber nicht geprüft, ob die Abgabe geeignet sei, das Funktionieren des gemeinsamen Marktes oder des Binnenmarktes zu beeinträchtigen. Zudem sei die Frage, ob ein Verstoß gegen Art. 17 Abs 2 vorliege, offenbar so gelöst worden, dass eine Abgabe, die mit dem Mehrwertsteuersystem vereinbar sei, nicht noch in weiteren

Punkten überprüft werden müsse, das sei aber in der Entscheidung nicht so ausgedrückt worden.

Der Entscheidung sei daher im Ergebnis zuzustimmen, die Begründung lasse aber Wünsche offen:

- Der VwGH habe bei der Vorlage gar keine Ähnlichkeit der Umlage mit der MwSt angenommen, sondern auf die Intention und der „Geist“ der Sechsten Richtlinie abgestellt.

Der EuGH habe diese Frage nicht explizit beantwortet.

- Während Art. 33 von Steuern, Abgaben und Gebühren spreche, handle es sich nach österreichischer Terminologie nicht um eine Abgabe, weil die Wirtschaftskammer eine Körperschaft öffentlichen Rechts, aber keine Gebietskörperschaft sei. Es hätte daher explizit erörtert werden müssen, ob Art. 33 auch Geldleistungen an Einrichtungen erfasse, die keine Gebietskörperschaften seien und damit auch nicht den Charakter von Steuern oder Abgaben hätten.

- Schon mit einem Verweis darauf, dass die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie eine Harmonisierung der Umsatzsteuern, Verbrauchsteuern und indirekten Steuern beabsichtige, die KU 1 aber (ebenso wie die Fremdenverkehrsabgabe) eine direkte Belastung darstelle, auf die die Mehrwertsteuerrichtlinie keine Anwendung finde, hätte man die Bedenken des VwGH entkräften können.

- Zudem habe die KU 1 mit dem Vorsteuerabzug inhaltlich nichts zu tun, was vom Generalanwalt festgestellt, aber in der Entscheidung des EuGH nicht ausgeführt worden sei. Ziel der KU 1 sei die Finanzierung einer gesetzlichen Interessenvertretung und die Anknüpfung an den Vorsteuerabzug als objektiven Maßstab und praktikable Maßgröße für den Betriebsaufwand. Erfasst seien aber nicht die abziehbaren, sondern die in Rechnung gestellten Vorsteuern, sodass keine Einschränkung des Vorsteuerabzuges beabsichtigt sei, sondern sogar eine Zusatzbelastung des Kammermitgliedes in Beitragsform. Andernfalls dürfte eine Belastung von nichtabziehbaren Vorsteuern nicht stattfinden.

(2) Nach Zorn (SWK 1998, S 256) bestünden Bedenken, wenn der in einem Gesetz gewährte Vorsteuerabzug in einem anderen Gesetz wieder (zu einem kleinen Teil) zurückgenommen werde. So könnte der Gesetzgeber Vorsteuern für Gebäudeerrichtungen gewähren, in einem zweiten Gesetz aber festlegen, dass ein Teil dieser Vorsteuern wiederum als Abgabe an die Standortgemeinde zu entrichten sei. Damit werde zwar keine umsatzsteuerähnliche Abgabe normiert, wohl aber das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, zumal eine solche Regelung im Umsatzsteuergesetz selbst gegen das Gemeinschaftsrecht verstößen würde. Aus dem Blickwinkel der Einheitlichkeit der Rechtsordnung sei es nicht entscheidend,

ob die Einschränkung des Vorsteuerabzuges in einem anderen Gesetz als dem UStG vorgenommen werde.

(3) Nach den Anmerkungen von Moritz in RdW 1998, 168, habe der EuGH mit dem Urteil klargestellt, dass zu den wesentlichen Merkmalen einer Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs 2 gehöre und daher eine Steuer, die keinen Vorsteuerabzug kenne, nicht gegen Art. 33 verstößen könne, auch wenn sie sich äußerst störend auf den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten auswirke. Das gelte dann auch für die Getränkesteuer, da sie einige der angesprochenen Merkmale nicht aufweise.

Auf die Frage, ob Art. 17 Abs 2 Einfluss auf die Erhebung einer Abgabe außer der Umsatzsteuer habe, gehe der Gerichtshof nicht ein, komme aber zum Ergebnis, dass Art. 17 die Erhebung der KU 1 nicht störe und zwar offenbar deshalb, weil die KU 1 nicht den Charakter einer Umsatzsteuer habe. Der EuGH hätte sich dann aber grundsätzliche Gedanken zum Sinn von Art. 33 machen müssen.

(4) Sedlaczek führt an (SWK 8/1998, S 253), dass zwar der Generalanwalt durchaus eine Beeinträchtigung des Rechtes auf Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs 2 durch die KU 1 konstatiert, aber dann gestützt auf die Aufgriffsschwelle des Prüfungsmaßstabes (Umsatzsteuerähnlichkeit) verneint habe. Eine Abgabe, die nicht die Kriterien des Art. 33 erfülle, sei daher nicht richtlinienwidrig. Allerdings müsse die Frage, wieweit ein Mitgliedstaat dabei gehen könne (dh bis zu welcher Höhe eine Abgabe keine Beeinträchtigung sei) als völlig offen betrachtet werden.

3. Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie und MwSt-Systemrichtlinie:

Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde 2006 von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie abgelöst. Der im EuGH-Urteil vom 19.2.1989, Rs C-318/96, „Spar Österreichische Warenhandels AG“, relevante Art. 17 Abs 2 wurde durch Art. 168, Art. 33 Abs 1 durch Art. 401 und Art. 33 Abs 2 durch Art. 2 Abs 3 ersetzt. Die Inhalte des Art. 5 Abs 7 Buchstabe a sind nunmehr in Art. 18 Buchstabe a und der Inhalt des Art. 6 Abs 3 neu in Art. 27 enthalten. Die in Art. 168 Buchstabe c und 168 Buchstabe d enthaltenen Passagen haben in der Richtlinie 77/388/EWG keine Entsprechung. Die in der Rspr betreffend Art. 33 Abs 2 und Art. 2 Abs 3 MwSt-Systemrichtlinie hinsichtlich der Einrichtung verbrauchsteuerpflichtiger Waren entwickelten Grundsätze, sind insoweit von Bedeutung, als darin Ausführungen zur Umsatzsteuerähnlichkeit enthalten sind. Relevant für die vorliegenden Fragestellungen sind daher primär die Art. 33 Abs 1 Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie und 401 MwSt-Systemrichtlinie.

(a) Art. 17 Abs 2 und Art. 168:

Art. 17 Abs 2	Art. 168
Entstehung und Umfang des Rechtes auf Vorsteuerabzug	Entstehung und Umfang des Rechtes auf Vorsteuerabzug
Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen	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
Buchstabe a) die geschuldeten oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw erbracht wurden oder erbracht werden,	Buchstabe a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldeten oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw erbracht wurden oder werden,
Buchstabe b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist; (1) Abl Nr. L 194 vom 6.8.1968, S. 13 (2) Abl Nr. L 58 vom 8.3.1969, S 11 (3) Abl Nr. L 58 vom 8.3.1969, S 7 (4) Abl Nr. L 238 vom 28.9.1968, S 1,	Buchstabe e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist,
Buchstabe c) die Mehrwertsteuer, die nach Art. 5 Abs 7 Buchstabe a und Art. 6 Abs 3 geschuldet wird.	Buchstabe b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Art. 18 Buchstabe a sowie Art. 27 gleichgestellt sind,
Art. 5 Abs 7: Die Mitgliedstaaten können einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellen a): die Zuordnung eines im Rahmen seines	Art. 18: Die Mitgliedstaaten können der Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt folgende Vorgänge gleichstellen a): die

<p>Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde;</p>	<p>Verwendung durch einen Steuerpflichtigen eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands zu seinem Unternehmen, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen würde;</p>
<p>Art. 6 Abs 3: Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten vorbehaltlich der Konsultation nach Art. 29 auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte.</p>	<p>Art. 27: Um Wettbewerbsverzerrungen vorzubeugen, können die Mitgliedstaaten nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses auch die Erbringung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen, falls ihn die Erbringung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen würde.</p>
<p>Keine Entsprechung</p>	<p>Buchstabe c) die Mehrwertsteuer, die für den ig Erwerb von Gegenständen gemäß Art. 2 Abs 1 Buchstabe b Z i geschuldet wird;</p>
<p>Keine Entsprechung</p>	<p>Buchstabe d) die Mehrwertsteuer, die für dem ig Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Art. 21 und 22 geschuldet wird.</p>

Wie eine Analyse der jeweiligen Textstellen der beiden Richtlinien zeigt, wurden jeweils nur einzelne Worte ersetzt, der Sprachgehalt verbessert und tw die Reihenfolge der Absätze geändert, eine Abänderung des Sinngehalts der Sechsten Richtlinie erfolgte dagegen nicht. Abgesehen von den – für die vorliegende Frage nicht entscheidungswesentlichen –

Tatbeständen in Art. 168 Buchstabe c und 168 Buchstabe d ist der Inhalt der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unverändert in die MwSt-Systemrichtlinie übernommen worden.

(b) Art. 33 Abs 1 und Art. 401:

Art. 33 Abs 1	Art. 401
<p>Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesonders der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf 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 Grenzübergang verbunden ist.</p>	<p>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 Grenzübergang verbunden ist.</p>

Art. 33 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie hat nach dieser Gegenüberstellung in Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (bis auf die Aufzählung der Gemeinschaftsbestimmungen) seinen Niederschlag gefunden und inhaltlich keine Änderung erfahren.

4. § 57 Handelskammergegesetz und § 122 Wirtschaftskammergegesetz:

Vorzunehmen ist auch ein Vergleich der beiden Bestimmungen über die Kammerumlage, einmal im Zeitpunkt der EuGH-E vom 19.2.1989, Rs C-318/96, „Spar“ und weiters im Zeitpunkt der gegenwärtig strittigen Abgabenbelastung:

§ 57 HKG	§ 122 WKG
----------	-----------

<p>Abs 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 Einkaufspreis und Verkaufspreis zu messen.</p>	<p>Abs 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 Einkaufspreis und Verkaufspreis zu messen. Ist an einer GesbR 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 GesbR als Bemessungsgrundlage für die Umlage; diesfalls kann die Erhebung der Umlage bei der GesbR erfolgen.</p>
<p>Die Umlage ist zu berechnen von jenen Beträgen, die</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden, 	<p>Die Umlage ist in einem Tausendsatz zu berechnen, von jenen Beträgen die</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. aufgrund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen aufgrund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden, 2. als Umsatzsteuerschuld aufgrund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten

	Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist,
2. aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder aufgrund des ig Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden. Die Umlage wird vom Kammertag der Bundeskammer mit einem Tausendsatz der Bemessungsgrundlage gemäß lit. a und b festgesetzt. Der Tausendsatz darf höchstens 4,3 vT betragen.	3. aufgrund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder aufgrund des ig 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.

Eine Analyse dieser Bestimmungen ergibt, dass zwischen § 57 Handelskammergesetz idF der besagten EuGH-Entscheidung und § 122 Wirtschaftskammergesetz nur marginale (sprachliche), aber keine inhaltlichen Unterschiede bestehen.

5. Zuständigkeit und Berechnung der Abgabe:

(a) In § 122 Abs 5 Z 5 WKG ist geregelt, dass über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht von Umlagen der Wirtschaftskammer dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, der Präsident der Landeskammer zu entscheiden hat. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen gemäß § 128 Abs 2 WKG.

Die bezeichnete Regelung des § 122 Abs 5 Z 5 WKG ist praktisch wortident mit der ursprünglichen Regelung in § 57 Abs 1 Z 3 HKG. Wie der VfGH in der Entscheidung vom 7.3.1995, B 1933/94 ausführte, war die Regelung des § 57 Abs 1 Z 3 HKG so zu verstehen, dass Rechtsmittel über die persönliche Umlagepflicht in die Zuständigkeit des Präsidenten der Landeskammer fallen. Dies sind Rechtsmittel im Zusammenhang mit der Frage der Kammerzugehörigkeit und der daraus abgeleiteten Umlagepflicht an sich. Also Rechtsmittel, mit denen bestritten wird, dass eine bestimmte Tätigkeit die Kammermitgliedschaft dem Grunde nach oder im angenommenen Umfang begründet hat. Die Zuständigkeitsbestimmung ist aber nicht auf Rechtsmittel anwendbar, die sich auf eine behauptete Verfassungswidrigkeit der Kammerumlage stützen. In diesen Fällen wird die Festsetzung der Abgabe und nicht die Umlagepflicht aus der Sicht der Kammerzugehörigkeit bestritten.

Auf den vorliegenden Fall übertragen bedeutet dies, dass auch im Falle einer Geltendmachung der Europarechtswidrigkeit die Finanzbehörde zuständig ist, weil die Kammerzugehörigkeit als solche nicht in Streit steht. Die Bw. weist eine Gewerbeberechtigung für die Verarbeitung von Stahl auf (Gewerbeart freies Gewerbe – Industriebetrieb) und ist somit Kammermitglied.

(b) Die Bemessungsgrundlagen wurden den Schreiben der Bw. entnommen und sind daher unstrittig.

6. Prüfung des Verstoßes gegen die MwSt-Systemrichtlinie:

(a) Zunächst ist allgemein festzustellen, dass die Anknüpfung an den Umsatz als solches Gegenstand einer Beschwerde beim VfGH war. Diese Anknüpfung wurde mit Entscheidung vom 7.3.1995, B 1933/94, nicht als verfassungswidrig eingestuft.

(b) Anwendung der MwSt-Systemrichtlinie:

Die Bw. führt in der Berufung aus, § 122 WKG verstoße gegen Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie, weil in der letztgenannten Bestimmung ein Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorgesehen sei, während § 122 WKG durch die Umlagepflicht (und die Berechnung der Umlage von den Vorsteuern) die Vorsteuerabzugsberechtigung in unzulässiger Weise einschränke.

De facto führt die Bw. damit die Argumentation des Verwaltungsgerichtshofes (Beschluss vom 18. September 1996, Zl. 96/15/0065) fort, welcher Bedenken hatte, ob nicht eine Einschränkung des durch Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG vorgegebenen Vorsteueranspruches dadurch gegeben sei, dass die Regelung des § 57 Abs 1 HKG einen 100%igen Vorsteuerabzug verhindere.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die neue MwSt-Systemrichtlinie vom 28. November 2006 (2006/112/EG) am 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist und die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie abgelöst hat. Die meisten der am Text der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgenommenen Änderungen (ausgenommen Art. 2 Abs 3, Art. 44, Art. 59 Abs 1 und 399) sind keine Änderungen inhaltlicher Natur (s. dazu Art. 412 der MwSt-Systemrichtlinie zur Anpassung der Änderungen; Berger, SWK 2007, S 462), da die neue MwSt-Systemrichtlinie lediglich mit dem Ziel der Gewährleistung der Klarheit und Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen verfasst worden ist (Erwägungsgrund 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006).

(c) Umsatzsteuerähnliche Abgabe – Art. 33 Abs 1 bzw Art. 401 MwSt-Systemrichtlinie:

(1) Art 401 MwSt-Systemrichtlinie regelt ab 1. Januar 2007 (bis 2006 Art. 33 Abs 1 Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) die Zulässigkeit anderer Abgaben und Steuern neben der

Mehrwertsteuer. Danach kann ein Mitgliedstaat 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. Steuern sind Vorschreibungen, die öffentlich-rechtliche Gemeinwesen natürlichen und juristischen Personen zwangsweise auferlegen, wobei diese der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfes dienen, ohne dass ein Anspruch auf Gegenleistung bestünde. Abgaben werden von einer Gebietskörperschaft einseitig festgesetzt, wobei sie als Gegenleistung für eine öffentlich-rechtliche Leistung zu qualifizieren sind. Gebühren werden von Gebietskörperschaften für individuell zurechenbare öffentliche Leistungen festgesetzt. Beiträge sind Aufwandsersatzleistungen, für die ein konkreter wirtschaftlicher Vorteil in Anspruch genommen werden kann (Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn 20). Abgaben die einer Zwangsmitgliedschaft (beispielsweise von Handelskammern oder Wirtschaftskammern) entspringen, werden ebenfalls als Beiträge bezeichnet und sind Abgaben im weiteren Sinn. Die KU 1 ist aber keine Abgabe iSd Finanzverfassung, weil die Wirtschaftskammer keine Gebietskörperschaft ist. Da eine Prüfung der österreichischen Kammerumlage am Maßstab des Art. 33 bereits erfolgt ist (EuGH-Urteil vom 19.2.1989, Rs C-318/96, „Spar“), kann davon ausgegangen werden, dass eine solche Prüfung auch zulässig ist und derartige Geldleistungen von Art. 401 (bzw Art. 33) auch miterfasst werden, andernfalls hätte der EuGH dies wohl releviert (s zu diesem Punkt krit. Ruppe, SWI 1998, 121).

Mit der Mehrwertsteuer konkurrierende Abgaben sind nach dieser Regelung grundsätzlich zulässig. Das nationale Gericht hat zu prüfen, ob ein Verstoß gegen Art. 33 vorliegt, weil die Richtlinie für den einzelnen Rechte begründet, deren Schutz den nationalen Gerichten obliegt (EuGH 19.1.1982, Rs 8/81, „Finanzamt Münster“; EuGH vom 31.3.1992, Rs C 200/90, „Dansk Denkavit und Poulsen Trading“; Achatz SWK 23/24/1997, S 516).

(2) Bereits in der Rspr vor dem EU-Beitritt Österreichs hat der EuGH in seinen Urteilen den Umsatzsteuercharakter nationaler Abgaben und Steuern untersucht. So hat er im Rahmen der Prüfung einer dänischen Arbeitsmarktabgabe festgelegt, welche Umstände für bzw gegen die Vergleichbarkeit der Abgabe mit der Mehrwertsteuer sprechen (s dazu EuGH vom 31.3.1992, Rs C-200/90, „Dansk Denkavit und Poulsen Trading“). Die Dänische Regierung erhob zur staatlichen Finanzierung von Sozialleistungen eine Abgabe, die mit einem festen Satz des Gesamtbetrags der innerhalb eines bestimmten Zeitraumes vom Unternehmen getätigten Verkäufe und erbrachten Leistungen abzüglich des Betrages der an das Unternehmen erbrachten Dienstleistungen und von ihm getätigten Käufe bemessen wurde. Sie wurde weder bei der Ausfuhr noch bei der Einfuhr von Gegenständen oder Dienstleistungen erhoben (Rn 4). Die Erhebung erfolgte neben der bestehenden Mehrwertsteuerregelung (Rn 13). Nach der Rspr des EuGH soll Art. 33 die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren verhindern,

die das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dadurch beeinträchtigen, dass sie den Waren- und Dienstleistungsverkehr (sowie kommerzielle Umsätze, s dazu EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, „Banca Popolare di Cremona“) in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art. und Weise belasten. Eine Belastung liegt jedenfalls dann vor, wenn die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer gegeben sind (Rn 21):

- Die allgemeine Anwendung der Steuer auf Umsätze betreffend Gegenstände und Dienstleistungen,
- die Proportionalität gegenüber dem Preis der Gegenstände und Dienstleistungen,
- die Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe und
- die Erfassung des Mehrwertes der Gegenstände und Dienstleistungen durch Abzug der auf den vorangegangenen Umsatz gezahlten Mehrwertsteuer.

Die bezeichnete Arbeitsmarktabgabe wurde auf mehrwertsteuerpflichtige und auf andere wirtschaftliche Tätigkeiten erhoben, die in der Lieferung von Leistungen gegen Entgelt bestanden und war auf jeder Umsatzstufe zu entrichten. Sie wurde auf allen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben und in Form eines Prozentsatzes des Wertes der verkauften Gegenstände oder Dienstleistungen abzüglich des Wertes der im selben Zeitraum gekauften Gegenstände und Dienstleistungen berechnet (Rn 22). Ungeachtet dessen, dass diese Abgabe nicht in allen Punkten der Mehrwertsteuer glich, verstieß sie trotzdem gegen Art. 33, weil die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer gegeben waren (Rn 24).

(3) In der Folge hat der EuGH die Charakterisierung dieser Merkmale weiter ausgebaut (s zB EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, „Banca Popolare di Cremona“, Rn 28 (s auch Darstellung Achatz, SWK 23/24/1997, S 516):

- a. Es bedarf einer allgemeinen Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte. Werden dagegen Abgaben nur auf bestimmte Erzeugnisse angewandt (bzw sind sie dem Preis der Erzeugnisse nicht proportional, werden sie nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben und erfassen sie nicht den Mehrwert der Erzeugnisse), haben sie nicht den Charakter einer Umsatzsteuer iSd Art. 33 (s insbesondere EuGH 3.3.1988, Rs 252/86, „Bergandi“ zu einer Abgabe auf die Bereitstellung von Spielautomaten; EuGH 13.7.1989, Rs 93/88 und 94/88, „Wisselink & Co BV“ zu einer Verbrauchsteuer auf Personenkraftwagen und Mopeds; EuGH 17.9.1997, Rs C-347/95, „UCAL“ zu Vermarktungsabgaben sowie C-28/96, „Fricarnes SA“ zu Vermarktungsabgaben und Rs C-130/96, „Solisnor-Estaleiros Navais SA“ zu Stempelsteuern; ebenso EuGH vom 9.3.2000, Rs C-437/97, „Evangelischer Krankenhausverein Wien“ zur Getränkestuer).

- b. Maßgebend ist die Festsetzung der Höhe der Steuer proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält. Bei Steuern mit einem festen Satz wird nur ausnahmsweise ein proportionaler Charakter zuerkannt. Im Fall einer nur teilweisen Proportionalität wird das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend sein (s Achatz, SWK 23/24/1997, S 516, Fn 16 mwN).
- c. Die Erhebung der Steuer muss auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe stattfinden, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze. Auch eine nur einmal erhobene Steuer kann gegen das Gemeinschaftsrecht verstößen, wenn sie die volle Wirkung des Mehrwertsteuersystems verhindert (EuGH 13.7.1989, Rs 93/88 und 94/88, „Wisselink“, Rn 12).
- d. Notwendig ist der 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 auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (mit Verweis auf das Urteil 8.6.1999, Rs C-388/97, „Pelzl u.a.“). Die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges wird somit vom EuGH als wesentliches Kriterium für das Vorliegen einer mehrwertsteuerähnlichen Abgabe angesehen.
- (4) Dabei wird es noch nicht genügen, dass die Abgabe eines der wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist (so zwar andeutungsweise in EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, „Banca Popolare di Cremona“, Rn 27 mit Verweis auf EuGH 17.9.1997, Rs C-130/96, „Solisnor Estaleiros Navais“, Rn 19, 20 und EuGH 29.4.2004, Rs C-308/01 „Gil Insurance“, Rn 34, tatsächlich aber dort nicht bestätigt; nach Achatz, SWK 23/24/1997, S 516 genügt die Nichterfüllung eines Merkmals nicht, daher prüfe der EuGH auch stets sämtliche Merkmale und ausschlaggebend sei die gesamthafte Beurteilung).

Zwei Merkmale können aber schon genügen. So zählt die Erhebung einer Regionalsteuer auf Produktionstätigkeiten (EuGH 3.10.2006, Rs C-475/03, „Banca Popolare di Cremona“), die vom Nettoproduktionswert bemessen wird, nicht zu den Mehrwertsteuern. Einerseits ist eine solche Steuer nicht proportional zum Preis der gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen, weil sie im Gegensatz zur Mehrwertsteuer auf den Nettowert der Produktion des Unternehmens im Lauf eines bestimmten Zeitraumes abstellt, also auf die aus der Gewinn- und Verlustrechnung hervorgehende Differenz zwischen den „betrieblichen Erträgen“ und den „betrieblichen Aufwendungen“ nach ihrer jeweiligen Definition (Rn 30). Andererseits ist die Bedingung einer mehrwertsteuerähnlichen Abgabe nicht erfüllt, wonach nur der Endverbraucher belastet wird und die Abgabe für die vor der endgültigen Besteuerung tätigen Steuerpflichtigen völlig neutral ist, weil ein Steuerpflichtiger den in den Preis der Gegenstände und Dienstleistungen bereits eingeflossenen Betrag nicht genau erkennen kann und selbst

wenn der Betrag in die Gemeinkosten einfließen würde, nicht alle Steuerpflichtigen die Möglichkeit hätten, die Steuerbelastung in vollem Umfang abzuwälzen (Rn 33, 34).

Dasselbe gilt, wenn eine lokale Steuer kommunaler Gebietskörperschaften sich aus der Differenz der Nettoeinnahmen aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen und dem Einstandspreis der Waren, dem Wert der von Dritten erbrachten Dienstleistungen und den Ausgaben für Material bemisst. Die Proportionalität (zweites Merkmal) ist nicht gegeben, weil sich der Betrag der auf den Kunden abgewälzten Steuer nicht genau bestimmen lässt (EuGH 11.10.2007, Rs C-283/06 und Rs C-312/06, „KÖGAZ“, Rn 39, 40). Sind zudem Regelungen enthalten, die in einer Reihe von Fällen vereinfachte, pauschalisierende Vorschriften für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorsehen, so wird diese offensichtlich nach anderen Maßstäben gebildet, als den von den Kunden entrichteten Preisen (Rn 41, 42). Ebenso liegt das vierte Merkmal nicht vor, wenn die Bemessungsgrundlage nicht durch den Mehrwert auf einer bestimmten Stufe des Produktions- oder Vertriebsprozesses gebildet wird (Rn 45-47).

(5) Das Verbot gleichartiger Steuern, Abgaben und Gebühren war auch Thema weiterer grundlegender EuGH-Verfahren:

a. In Bezug auf Tourismusabgaben nach dem Fremdenverkehrsabgabegesetz bzw dem Tourismusgesetz wurde ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gerichtet, ob diese Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern hätten und damit dem Art. 33 widersprechen würden.

Nach der Darstellung des Generalanwalts in den Schlussanträgen vom 18.3.1999, Rs C-338/97, „Erna Pelzl u.a.“, ist zuerst eine Prüfung der einzelnen Merkmale vorzunehmen, allenfalls im Anschluss daran („kann“) eine Gesamtbetrachtung der Abgabe geboten (Rn 17).

Die Kläger verweisen insbesondere auf die verfahrensrechtlich enge Bindung der Abgabe an das Umsatzsteuerrecht, so zB das Nachvollziehen von Änderungen des UStG in der jeweiligen Landesregelung.

Die Tourismusabgabe wirkt zunächst allgemein und nicht nur für einzelne Personen und Tätigkeiten, daran ändern einzelne Ausnahmen nichts. Sie wirkt auch allgemein auf Gegenstände und Lieferungen, dh auf Umsätze, und belastet den Verbrauch, weil sie den Jahresumsatz des jeweiligen Unternehmers betrifft, auf den zur Berechnung abgestellt wird.

Die geforderte Proportionalität ist aber nicht gegeben, weil die einzelnen Regelungen Mindest- und Höchstbeiträge und die Abrundung auf Pauschalbeträge vorsehen und auch der

Verbraucher nicht in einer mit dem Mehrwertsteuersystem vergleichbaren Weise belastet wird (Rn 60).

Die Tourismusabgabe wird auch nicht auf jeder Stufe erhoben. Die Belastung durch die Abgabe müsste in einer mit der Mehrwertsteuer vergleichbaren Weise auf den Endverbraucher abgewälzt werden können. Die Belastung des Endverbrauchers muss dann genau proportional zum Preis des jeweiligen Gegenstandes oder der jeweiligen Dienstleistung sein (Rn 63). Entrichtet wird die Abgabe aber vom beitragspflichtigen Unternehmer, bei Lieferungen an Endverbraucher fällt sie nicht an. Selbst wenn sie kostenmäßig weitergegeben wird, ist dies nicht die von der Richtlinie vorgesehene Belastung des Endverbrauchers (Rn 64). Da ein Abwälzen auf den Endverbraucher somit nicht gegeben ist, wird die Abgabe nicht auf jeder Stufe bis hin zum Endverbraucher erhoben.

Für die Abgabe ist zudem kein Vorsteuerabzug vorgesehen. Auch die Möglichkeit, dass hinsichtlich einzelner Berufsgruppen die Umsatzsteuer nicht in den beitragspflichtigen Umsatz einzurechnen ist, kann nicht als Möglichkeit des Vorsteuerabzuges angesehen werden. Eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit wäre nur dann gegeben, wenn der Unternehmer die Tourismusabgaben, die er selbst als Kunde bei den von ihm empfangenen Leistungen bezahlt hat, von der von ihm selbst zu zahlenden Tourismusabgabe abziehen könnte. Dies ist jedoch nicht der Fall (Rn 78).

Bei der zuletzt anzustellenden Gesamtbetrachtung ist anzuführen, dass Art. 33 nicht verhindern will, dass die Mitgliedstaaten neben der Mehrwertsteuer die Umsätze noch in anderer Form belasten (Rn 87). Zu den geltend gemachten Wettbewerbsnachteilen ist festzustellen, dass die Abgaben hauptsächlich zur Verbesserung des Tourismusangebotes verwendet werden, wodurch sich die Attraktivität des Fremdenverkehrsangebotes erhöht, sodass die „Verteuerung“ schon dadurch gerechtfertigt ist (Rn 88). Auch das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems insgesamt und die mittelbare Sicherstellung der Eigenmittel der Gemeinschaft wird nicht beeinträchtigt (Rn 89).

Im Urteil vom 8.6.1999, Rs C-338/97, Rs C-344/97 und Rs C-390/97, „Erna Pelzl u.a.“, kommt der EuGH daher zum Ergebnis, dass ein Verstoß gegen Art. 33 nicht vorliegt, weil die fraglichen Abgaben die kommerziellen Umsätze nicht so belasten, wie es für die Mehrwertsteuer kennzeichnend ist (Rn 27). Einerseits ist kein Abzug der zuvor bereits erhobenen Beträge vorgesehen (Rn 23), andererseits werden die Abgaben nicht in einer für die Mehrwertsteuer kennzeichnenden Weise auf den Endverbraucher abgewälzt (Rn 24). Zudem ist es nicht möglich, den Betrag der auf den Kunden abgewälzten Abgabe genau zu bestimmen (Rn 25), sodass die Voraussetzung der Proportionalität nicht erfüllt ist.

b. Mit Urteil vom 16.12.1992, Rs C-208/91, „Beaulande“, beurteilte der EuGH die Frage, ob Eintragungsgebühren auf den Erwerb von Baugrundstücken dem Art. 33 entgegenstehen. Diese werden nur erhoben, wenn die unbewegliche Sache in das Vermögen des Endverbrauchers übergeht. Sie betreffen daher nicht verschiedene Stufen eines Produktions- und Verteilungsprozesses. Sie können auch nicht von gleichartigen, aus Anlass einer späteren Veräußerung entrichteten Steuer abgezogen werden und ihre Erhebung lässt den Mehrwert unberücksichtigt. Sie weisen somit nicht den Charakter von Mehrwertsteuern auf.

c. Für den Bereich der Getränkesteuern legte der VwGH mit Beschluss vom 18.12.1997, 97/16/0221, dem EuGH mehrere Fragen (unter anderem zu Art. 33) zur Vorabentscheidung vor: Die Kläger wendeten ein, für die Feststellung des allgemeinen Charakters einer Steuer müsse die Gesamtheit der in einem Mitgliedstaat bestehenden mehrwertsteuerähnlichen Abgaben berücksichtigt werden. Neben der Getränkesteuer gebe es in Österreich eine Vielzahl sonstiger Abgaben, wie zB die Vergnügungssteuer und die Tourismusabgaben, die den gleichen Charakter hätten und denen bei der Beurteilung des gesamten Abgabensystems Rechnung getragen werden müsse (s Schlussantrag des Generalanwaltes vom 1.7.1999, Rs C-437/97, „Evangelischer Krankenhausverein“, Rn 19). In der Stellungnahme der Republik vom 3.4.1998 zur obangeführten Rs wird in Pkt 1.2 ausgeführt, dass durch das Abstellen auf den Entgeltbegriff des Umsatzsteuerrechtes die Getränkesteuer noch nicht der Umsatzsteuer gleichzuhalten ist. Auf die Frage (der Kläger) nach einer gemeinsamen Betrachtung aller „mehrwertsteuerähnlichen“ Abgaben ging der Gerichtshof im abschließenden Urteil nicht ein. Nach dem EuGH ist die Getränkesteuer keine allgemeine Steuer iSd Art. 33 EG, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze im beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen, sondern nur eine bestimmte Kategorie von Waren (EuGH 9.3.2000, Rs C-437/97, „Evangelischer Krankenhausverein“).

(6) Wendet man die vorangehenden Ausführungen auf die gegenständlich bestrittene Kammerumlage des Jahres 2008 an, so stellt man fest, dass der KU 1 wesentliche Merkmale einer Mehrwertsteuer fehlen und sich eine der Mehrwertsteuer vergleichbare Abgabe auch nicht im Rahmen einer Gesamtschau ergibt.

a. Wesentliche Merkmale:

Die KU 1 ist von den Beträgen zu berechnen, die von anderen Unternehmern aufgrund der an das Kammermitglied erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen geschuldet werden, vereinfacht gesagt, von einem Tausendsatz der in Rechnung gestellten Vorsteuern, Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbsteuern. Damit liegt aber keine Bemessung von den Umsätzen der Gegenstände und Dienstleistungen des umlageverpflichteten Kammermitglieds vor.

Da die Abgabe von der Mehrwertsteuer der Vorlieferanten bemessen wird, ist schon von vornehmerein keine proportionale Zuordnung zum als Gegenleistung erhaltenen Preis des Gegenstandes und der Dienstleistung des Kammermitgliedes gegeben.

Auf der Einzelhandelsstufe wird diese Abgabe nicht erhoben.

Zudem wäre eine punktgenaue Zuordnung der Belastung der Kammermitglieder auf allfällige Verbraucher nicht möglich. Es fehlt daher auch der Verbrauchsteuercharakter der Abgabe, weil diese nicht vom Verbraucher getragen wird.

Die vom EuGH als wesentlich eingestuften Merkmale sind nach diesen Ausführungen gerade nicht gegeben.

b. Gesamtbetrachtung:

Der EuGH nimmt im wesentlichen eine Prüfung der vier in seinen Urteilen zu Art. 33 bezeichneten Wesensmerkmale vor. Nach dem Generalanwalt im Schlussantrag 18.3.1999, Rs C-338/97, „Erna Pelzl u.a.“, Rn 17, soll zusätzlich eine Gesamtbetrachtung angestellt werden, auch der EuGH und die Lehre gehen von einer Gesamtbeurteilung aus; dabei ist nach Achatz, SWK 23/24/1997, S 516 auf die Belastungskonzeption und Besteuerungstechnik der Abgabe abzustellen. Die Abgabe müsste diesbezüglich mit der Umsatzsteuer vergleichbar sein:

- Die Mehrwertsteuer ist nach der Einordnung durch den EuGH als Verbrauchsteuer konzipiert (Ruppe, UStG 1994, 3. Auflage, Einführung, Rz 36 ff), das deutsche Bundesverfassungsgericht ordnet die Mehrwertsteuer unter die Verbrauchsteuern in Form einer Verkehrsteuer ein. Art. 1 Abs 2 MwSt-Systemrichtlinie spricht von einer allgemeinen, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionalen Verbrauchsteuer. Von der Belastungskonzeption her zielt die Richtlinie daher auf die Belastung des Letztverbrauchers. Eine Abwälzung der österreichischen Kammerumlage iSd Richtlinie auf den Letztverbraucher ist aber – wie bereits dargestellt – nicht beabsichtigt und auch nicht möglich, weil eine genaue Zuordnung der Belastung nicht erfolgen kann.

- Auch die Besteuerungstechnik der Kammerumlage, die von den an das Unternehmen erbrachten Umsätzen und nicht von der Gegenleistung für die vom Unternehmen erbrachten Leistungen erhoben wird, also deren Bemessung von den Vorsteuern (Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbsteuern), deutet nicht auf eine mit der Umsatzsteuer vergleichbare Abgabe hin.

Soweit im Rahmen der Gesamtbetrachtung darauf einzugehen ist, ob die Kammermitglieder durch die (zwangsweise) Zahlung der Kammerumlage im Geltungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems Nachteile erleiden, gibt es dafür keine Nachweise. Derartiges wurde auch in der Berufung – beweispflichtig wäre wohl die Steuerpflichtige – nicht vorgebracht. Zu

verweisen wäre in diesem Zusammenhang auf die Schlussanträge vom 18.3.1999, Rs C-338/97, „Erna Pelzl u.a“, Rn 88, mit denen die im Verfahren geltend gemachten Wettbewerbsnachteile für die inländischen Unternehmen durch die Tourismusabgabe vom Generalanwalt verneint wurden. Im vorliegenden Fall dienen die Abgaben vorwiegend dem Service und der Beratung der Kammermitglieder. Die Kammerumlage wirkt sich positiv auf die Wettbewerbsfähigkeit der Kammermitglieder aus, indem die Wirtschaftskammer diese zB individuell berät oder auf Gesetzesvorhaben Einfluss nimmt, was wiederum allen Betrieben indirekt zugute kommt.

Zudem werden Kammerumlagen auch in anderen (Österreich benachbarten) EU-Ländern vorgeschrieben, zT ebenfalls im Rahmen einer Pflichtmitgliedschaft, sodass auch aus diesem Blickwinkel eine übermäßige – das Funktionieren des Binnenmarktes beschränkende – Belastung der Kammermitglieder (im Vergleich mit Mitgliedern anderer Kammern im europäischen Bereich) nicht erkennbar ist.

c. Die Erhebung der Abgabe ist auch nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden.

Art. 33 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist inhaltlich praktisch unverändert in den Art. 401 der MwSt-Systemrichtlinie übernommen worden. Ebenso inhaltlich unverändert ist der Text des § 57 HKG in den § 122 WKG übertragen worden. Die Rspr zum Zeitraum vor 2006 gilt daher auch für 2007 und die Folgejahre im Bereich der Neuregelung in Art. 401. Auch im Rahmen der Gesamtbetrachtung ist davon auszugehen, dass die Kammerumlage nicht gegen Art 401 (gleichzuhalten Art. 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) verstößt (so auch EuGH 19.2.1998, Rs C-318/96, „Spar Österreichische Warenhandels AG“). Sie wäre nur dann von gemeinschaftsrechtlicher Bedeutung, wenn sie zur Verletzung von unmittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht beitragen würde.

(d) Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems durch Verstoß gegen Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie (Art. 17 Abs 2 Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie).

(1) Die Bw. bezieht sich in der Berufung auf Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie und das Verbot der Einschränkung des Vorsteuerabzuges. Die Einschränkung im gegenständlichen Fall liege darin, dass durch die Umlageverpflichtung der Vorsteuerabzug eingeschränkt werde und zwar in einer Weise, die die MwSt-Systemrichtlinie ausdrücklich nicht zulasse.

(2) Die Bw. hat damit Teile der Argumentation des VwGH übernommen. In der Vorlage an den EuGH zur EU-Widrigkeit der Kammerumlage macht der VwGH geltend, die Regelung des § 57 Abs 1 HKG führe nicht zur Gewährung des Vorsteuerabzuges im Ausmaß von 100%, sondern nur in einem geringeren Ausmaß. Der Betrag, der als Vorsteuer geltend gemacht werden könne, werde nämlich durch § 57 Abs 1 HKG als Bemessungsgrundlage für eine

steuerähnliche Abgabe herangezogen. Damit werde einerseits der Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 gewährt, andererseits werde für eine große Gruppe von Unternehmern ein Anteil dieses Vorsteuerbetrages wiederum vom Finanzamt rückgefordert. Dies geschehe dadurch, dass die Vorsteuern, Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbsteuern die Bemessungsgrundlage für die KU 1 bildeten. Ein Mitgliedstaat könnte dadurch den durch Art. 17 der Richtlinie eingeräumten Vorsteueranspruch in jeder Weise einschränken, wenn die Bestimmung nicht verbiete, den Vorsteuerabzug im Wege einer Abgabe einzubehalten. § 57 HKG dürfte daher bei einem Verstoß gegen Art. 17 der Richtlinie nicht zur Anwendung kommen.

(3) Die Frage nach der Beziehung der Kammerumlage zu Art. 17 Abs 2 der Sechsten Richtlinie hat der EuGH im Urteil vom 19.2.1998, Rs C-318/96, „Spar“, nicht explizit beantwortet, sondern nur darauf verwiesen, dass beide Fragen des vorlegenden Gerichts (Art. 17 und Art. 33 betreffend) zusammen zu prüfen seien (Rn 13) und dass – nach Prüfung der Merkmale – die Art. 17 Abs 2 und 33 es nicht verbieten würden, eine Abgabe wie die KU 1 zu erheben.

Die Formel von der „Beeinträchtigung der Funktion des Mehrwertsteuersystems“ ist in den Urteilen des EuGH regelmäßiger Bestandteil der Prüfung des Art. 33 (Art. 401). Auch in der Vorabentscheidung zur Kammerumlage wurde diese Beeinträchtigung mit Blickwinkel auf den Art. 33 (Art. 401) vom VwGH angesprochen (... „ob durch die Regelung der KU 1 nicht gegen das in Art. 33 der Richtlinie normierte Verbot von Steuern mit Umsatzsteuercharakter verstoßen wird; ... erhebt sich die Frage, ob sie nicht der Intention und dem Geist der Richtlinie 77/388/EWG widerspricht“). Der EuGH hat den Aspekt einer Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems aber nicht direkt aufgegriffen und eine getrennte Betrachtung des Art. 17 abgelehnt.

Das Urteil des EuGH zur Kammerumlage lässt daher folgende Schlussfolgerung zu: Eine Abgabe kann nicht per se – wie vom VwGH in der Vorabentscheidung angedeutet – durch ihre Normierung als Einschränkung des Vorsteuerabzuges nach Art. 17 Abs 2 (Art. 168) oder als „atypische Erhöhung der Umsatzsteuer“ im Bereich des Art. 33 (Art. 401), die das System der Mehrwertsteuer beeinträchtigt, gesehen werden. Die Frage nach einer Einschränkung des Vorsteuerabzuges betreffend Art. 17 Abs 2 (Art. 168) macht nur dann Sinn, wenn gleichzeitig Art. 33 (Art. 401) geprüft und bejaht wird, also eine der Mehrwertsteuer gleichwertige Abgabe vorliegt. Denn wenn eine Abgabe die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist, zieht sie gar keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 Abs 2 nach sich (EuGH 19.2.1989, Rs C-318/96, „Spar“, Rn 28). Es kann daher durch die Einführung oder Beibehaltung einer Abgabe, die die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht hat, von vorneherein keine „Einschränkung des Vorsteuerabzuges“ iSd Art. 17 (bzw. Art. 401) vorliegen. Schon Ruppe (SWI 1998, 121) hat darauf verwiesen, dass das Ziel der KU 1 in der

Finanzierung der Interessenvertretung gelegen ist und die Anknüpfung an den Vorsteuerabzug nur der Ermittlung eines objektiven und praktikablen Maßstabes dienen soll, aber keine Vorsteuereinschränkung beabsichtigt ist. Art. 17 (Art. 168) ist daher von der Bemessung der Abgabe von den Vorsteuern, Einfuhrumsatz- und Erwerbsteuern (und damit von § 57 HKG bzw § 122 WKG) gar nicht berührt. Gegen Art. 33 (Art 401) wiederum liegt kein Verstoß vor, weil keine der Mehrwertsteuer gleichwertige Abgabe normiert wurde. In diesem Zusammenhang ergibt die vom EuGH vorgenommene gemeinsame Prüfung beider Bestimmungen auch einen klar erkennbaren Sinn, sodass die auf Art. 168 (Art. 17) bezogene Kritik einer „Rückgängigmachung der Vorsteuer“ (Vorabentscheidung) bzw deren „Einschränkung in einer Weise, die nach der Richtlinie nicht ausdrücklich zugelassen ist“ (Berufung betreffend Art 168) ins Leere geht.

(e) Belastungcocktail mehrerer Steuern:

Soweit die Kritik der Lehre (und der Berufung) generell darauf abzielen will, dass ein Verstoß gegen das Mehrwertsteuersystem deswegen vorliegt, weil eine zusätzliche Belastung durch eine nicht mehrwertsteuerähnliche Abgabe erfolgt, dh Umsatzsteuer und Kammerumlage und ev. weitere Abgaben im Gesamten betrachtet werden sollten, so sind der Judikatur des EuGH für diesen Fall keine dezidierten Grenzen für die mögliche Mehrbelastung durch eine Steuer mit gleicher (oder ähnlicher) Bemessungsgrundlage (wie die Mehrwertsteuer) zu entnehmen.

Wie der EuGH aber mehrfach in seinen Urteilen ausgeführt hat, ist ein Mitgliedstaat nicht daran gehindert, einen nach der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit weiteren Steuern zu belegen, sofern diese nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben. Damit ist aber eine gehäufte Belastung durch mehrere Steuern (unterschiedlichen Charakters) zulässig. Zuletzt wurde diese Judikaturlinie durch den Beschluss des Gerichtshofs vom 27.11.2008, Rs C-156/08, „Monika Vollkommer“ zur Grunderwerbsteuer bestätigt: Von der deutschen Grunderwerbsteuer waren künftige Bauleistungen einer Grundstücksgesellschaft erfasst, die zugleich als eigenständige Leistungen der Umsatzsteuer unterlagen. Das vorlegende Gericht ging davon aus, dass möglicherweise diese Steuerkumulierung dem Gemeinschaftsgrundsatz einer Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen zuwiderlaufe. Dieser Grundsatz sei Ausdruck eines „im Steuerrecht und im internationalen Recht geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatzes“ (Rn 15). Zudem könne die Erhebung der Grunderwerbsteuer auf die Baukosten den Wettbewerb verzerren, weil Bauinteressenten es vorziehen könnten, ein Bauunternehmen zu beauftragen, das keinerlei Verbindung zum Verkäufer des Grundstücks aufweise. Die Erhebung der Steuer hänge davon ab, ob zwischen dem Verkäufer des Grundstücks und dem Bauunternehmen eine

Verbindung bestehe oder nicht (Rn 17). Die Vorlagefrage bezog sich auf einen Verstoß gegen Art. 401 (ehemals Art. 33).

In der Rs „Monika Vollkommer“ wurde sogar ausdrücklich die Frage nach der Vereinbarkeit einer Mehrfachbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrecht gestellt, wobei nicht auf Art. 17 Abs 2 Bezug genommen, wohl aber ausdrücklich auf eine mögliche Wettbewerbsverzerrung hingewiesen wurde. Der EuGH ist aber ebenso wie im Urteil über die Kammerumlage nur auf die Frage eingegangen, ob die Grunderwerbsteuer die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer aufweist. Zur Frage der Kumulierung von Steuern führt er an, Art. 33 (Art 401) hindere einen Mitgliedstaat nicht daran, „einen nach der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegenden Vorgang zusätzlich mit (diesen) weiteren Steuern zu belegen, sofern sie nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben“ (Rn 35) und verweist zudem auf die Rs Kerrut, wonach Steuern, Abgaben und Gebühren auch dann erhoben werden können, wenn sie zu einer Kumulierung führen, weil das Gemeinschaftsrecht die Kumulierung von Steuern zulässt. Damit ist aber klargestellt, dass auch die Erhebung mehrerer Steuern und Abgaben auf dieselbe Besteuerungsgrundlage nicht gegen fundamentale Grundsätze des Mehrwertsteuersystems verstößt.

(f) Funktionsbeeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems und Einheitlichkeit der Rechtsordnung:

Soweit letztlich die Vorabentscheidung über die Kammerumlage trotz einer nicht umsatzsteuerähnlichen Abgabe unter dem „Blickwinkel der Einheitlichkeit der Rechtsordnung“ (dieser Begriff wird zwar nicht in der Vorabentscheidung, wohl aber in der Darstellung von Zorn, SWK 1998, S 256 verwendet) das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt sieht, stellt sich die Frage wie dies zu verstehen ist. Der EuGH hat sich mit der Funktionsfähigkeit des Mehrwertsteuersystems in der Entscheidung über die Kammerumlage konkret nicht beschäftigt.

(1) Eine Einheitsbetrachtung sämtlicher Steuern und Abgaben in einem Mitgliedstaat (nämlich auch solcher, die der Mehrwertsteuer nicht gleichen), kommt in Bezug auf die Sechste Richtlinie nach Ansicht des UFS in der in der Vorabentscheidung zur KU 1 angesprochenen Form nicht in Betracht. Ziel der Richtlinie (n) ist die Harmonisierung der Umsatzsteuern, Verbrauchsteuern und indirekten Steuern, andere Steuern und Abgaben sind nicht Ziel dieser Regelungen. Der EuGH ist in Auslegung der Richtlinie einer solchen – die Einheitlichkeit der Steuerordnung in den Vordergrund rückenden – Auffassung bisher – trotz zahlreicher Urteile zu diesem Thema – nicht nähergetreten, zumal er auch, wie bereits vorangehend dargestellt, die Zulässigkeit einer Steuerkumulierung durch nicht mehrwertsteuergleiche Abgaben und Steuern nicht in Frage stellt. Andernfalls stünde jede neue – nach Einführung des UStG 1994

eingeführte – Steuer oder Abgabe von Anfang an auch unter dem Generalverdacht eines Verstoßes gegen die MwSt-Richtlinie. Es kann aber offenbar eine nicht den Mehrwertsteuerregelungen vergleichbare Norm, die deren wesentliche Merkmale nicht aufweist, grundsätzlich zu keiner Beeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems bzw einer „Rückgängigmachung des Vorsteuerabzuges“ führen.

(2) Die Intention einer Funktionsstörung des Mehrwertsteuerbereiches durch Normierung einer der Umsatzsteuer nicht vergleichbaren Abgabe oder Steuer, deren Bemessungsgrundlage sich an der Vorsteuer orientiert, würde einen erhöhten Prüfungsmaßstab bedingen, der der Rspr des EuGH bisher nicht entnommen werden kann.

Die Harmonisierung der Rechtsvorschriften in Bezug auf die Mehrwertsteuer hatte das Ziel einen gesunden Wettbewerb in einem Markt zu schaffen, der einem Binnenmarkt ähnelt. Art. 33 sollte daher einerseits die Beibehaltung von allgemeinen Verbrauchsteuern aus der Zeit vor der Richtlinie verhindern und andererseits die Einführung von Steuern, Abgaben und Gebühren, die den Waren- und Dienstleistungsverkehr in einer der Mehrwertsteuer vergleichbaren Art und Weise belasten (Achatz, SWK 23/24/1997, S 516). Maßstab der Prüfung einer Funktionsbeeinträchtigung waren nach der Rspr des EuGH bisher die Erfüllung der Wesensmerkmale und die Gesamtschau (bezogen auf die Merkmale). Die zusätzliche Beurteilung anhand der Belastungskonzeption und Besteuerungstechnik im Rahmen der Gesamtbeurteilung (s Achatz, SWK 23/24/1997, S 516, Pkt. 2 Buchstabe e) kann dazu beitragen, Unklarheiten zu beseitigen, die nach der Merkmalsprüfung verbleiben, da nicht immer alle Merkmale in ihrer reinen Form gegeben (bzw nicht geben) sind. Auch diese Zusatzbeurteilung steht aber in engem Kontext mit den Merkmalen und mit dem Ziel der Vergleichbarkeit der Abgabe oder Steuer mit der Mehrwertsteuer. So wurde beispielsweise in der Rs C-200/90, „Dansk Denkavit“ klar vom EuGH im Urteil herausgearbeitet, dass zwar geringfügige Unterschiede zur Mehrwertsteuer bestanden, aber der überwiegende Teil der wesentlichen Merkmale vorlag (allgemeine Anwendung auf Umsätze, Erhebung auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe, Erfassung des Mehrwertes). In der Gesamtschau wurde auch das „Wesen“ der Abgabe beurteilt und zwar in Bezug auf die Merkmale und die Unterschiede zur Mehrwertsteuer. Da die Unterschiede den Mehrwertsteuercharakter (der sich aus den wesentlichen Merkmalen ergab) nicht beseitigen konnten, stand die Abgabe dem Art. 33 entgegen. Dies ist aber offenkundig nur dann der Fall, wenn Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern aufweisen. Art. 33 (Art. 401) normiert somit ein Verbot der Gleichartigkeit, sodass Abgaben, Steuern oder Gebühren umso eher gegen das Gemeinschaftsrecht verstößen, je ähnlicher sie der harmonisierten Umsatzsteuer sind. Daher werden selbst die in Art. 33 (Art. 401) ausdrücklich genannten Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und

Wetten, Verbrauchsteuern und Grunderwerbsteuern auf den Aspekt der Vergleichbarkeit mit der Mehrwertsteuer vom EuGH geprüft.

Die in der Vorabentscheidung zur Kammerumlage zu Art. 33 angeregte Prüfung der Funktionsbeeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems würde durch Miteinbeziehung der außerhalb des MwSt-Systems stehenden Steuern wesentlich über den bisherigen Maßstab nach der Rspr des EuGH in diesem Zusammenhang hinausgehen: In der Vorabentscheidung wird der „Geist der Richtlinie“ dadurch als verletzt angesehen, dass durch die Regelung der Kammerumlage „die Vorsteuer nicht in vollem Ausmaß zum Tragen kommt“ und dadurch die „Umsatzsteuer allgemein und atypisch erhöht wird“. Zorn bezieht sich in seiner Analyse der VwGH-Bedenken (SWK 1998, S 256) auf die Einheitlichkeit der Rechtsordnung, wonach es nicht entscheidend sei, ob „der Vorsteuerabzug in einem formal anderen Gesetz eingeschränkt wird“. Nach der Rspr des EuGH verstößt aber eine Abgabe oder Steuer umso eher gegen das Gemeinschaftsrecht, je ähnlicher sie der harmonisierten Umsatzsteuer ist, im Umkehrschluss können daher der Mehrwertsteuer nicht ähnliche Abgaben auch nicht gegen die Richtlinie verstößen. Es ist daher kein Grund erkennbar, der eine über den bisherigen Prüfungsmaßstab des EuGH hinausgehende Prüfung als notwendig erscheinen lässt.

7. Sonstige Verstöße gegen EU-Recht:

(a) Grundsätzlich existiert das Prinzip des Vorrangs des unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechtes vor dem nationalem Recht. Dabei kommt es auf die Ranghöhe der nationalen Norm nicht an. Dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehendes nationales Recht darf von innerstaatlichen Gerichten und Behörden nicht angewandt werden (Anwendungsvorrang). Unmittelbare Wirkung kommt den Grundfreiheiten des Art. 14, aber uU auch dem Beihilfeverbot zu, soweit von einer Neubeihilfe auszugehen ist (s dazu Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S 31).

(b) Der UFS hatte daher auch zu prüfen, ob der Erhebung der Kammerumlage sonstiges unmittelbar anwendbares Gemeinschaftsrecht entgegensteht. Nach Prüfung der Sachlage ist der Schluss zu ziehen, dass durch die Regelung der KU 1 in § 122 WKG andere Gemeinschaftsrechte – in Betracht kamen allenfalls die Niederlassungsfreiheit oder das Beihilfenrecht – nicht verletzt worden sind:

(1) Zur Niederlassungsfreiheit:

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 (EuGH 22.12.2008, Rs C-161/07, „Kommission/Österreich“, Rn 28). Die

Niederlassungsfreiheit umfasst auch das Recht, zur 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 (Rn 27). Der Begriff der Niederlassung ist ein weiter Begriff (Rn 24), der die Möglichkeit impliziert, am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaates als des Herkunftsstaates teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen.

Die Verpflichtung zur Zahlung der Kammerumlage ist nach § 2 Abs 1 WKG an die Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer geknüpft, wobei Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen und solche, die in der Anlage zum WKG angeführt sind, jedenfalls zu den Mitgliedern zählen (§ 2 Abs 2 WKG). Auf die jeweilige „Nationalität“ der Unternehmen wird im WKG nicht abgestellt, die Kammerumlage betrifft sowohl inländische als auch ausländische Unternehmen gleichermaßen. Damit werden aber ausländische Unternehmen nicht schlechter gestellt als inländische, die KU 1 gilt unterschiedslos bei allen betroffenen Wirtschaftsteilnehmern. Auch wenn das Ausmaß der wirtschaftlichen Belastung der Mitgliedsunternehmen durch die KU 1 unterschiedlich ausgestaltet ist, ebenso wie das Ausmaß der Vertretung der Unternehmung durch die Wirtschaftskammer, liegt keine offene und auch keine verdeckte Diskriminierung vor, sodass die Niederlassungsfreiheit nicht verletzt sein kann. Auch die Prüfung des allgemeinen Beschränkungsverbotes ergibt nichts anderes, da die Wirkungen der Umlagenregelung bei Gesamtbetrachtung aller Umstände zu ungewiss sind, um die Niederlassungsfreiheit behindern zu können. Diesbezüglich schließt sich der Berufungssenat auch den bereits zur KU 2 vertretenen Argumenten in UFS 7.7.2009, RV/0407-L/09 an.

(2) Zum Beihilfenrecht:

a. Am 3. September 2008 wurde seitens der STRABAG SE eine Beschwerde gegen die Republik Österreich wegen des Verstoßes gegen Art. 43 und Art. 87 bei der Europäischen Kommission (Generaldirektion Wettbewerb) eingebbracht. Diese Beschwerde betrifft allerdings die im B-VG verankerte Zwangsmitgliedschaft (wobei auch die KU 1 und deren Höhe als Argument für einen Verstoß gegen EU-Recht angeführt wurden). Diesbezüglich stellt sich daher die Frage, ob die Kammerumlage bzw deren Einhebung gegen das Beihilfenverbot verstößen könnte.

b. Art. 87 EG richtet sich grundsätzlich an die Mitgliedstaaten und ist nicht unmittelbar anwendbar. Rechte Einzelner werden nicht begründet. Aufgrund des Durchführungsverbotes, das nach Art. 88 Abs 3 Z 3 EG die Notifikationsverpflichtung für Neubeihilfen absichert, hat der EuGH in diesen Fällen unmittelbare Anwendbarkeit zugebilligt. Die nationalen Behörden und Gerichte haben – mit Vorlagemöglichkeit nach Art. 234 EG – eine mittelbare

Auslegungskompetenz zu Art. 87 Abs 1 EG (Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, S 31). Die zuerkannte unmittelbare Wirkung betrifft jede Beihilfemaßnahme, die durchgeführt wird, ohne dass sie angemeldet worden ist. Es ist Sache des nationalen Gerichtes, die Rechte des Einzelnen gegen eine mögliche Verletzung des Verbots der Durchführung der Beihilfen durch die staatlichen Stellen zu schützen und entsprechend ihrem nationalen Recht daraus alle Folgerungen für die Gültigkeit der Rechtsakte zur Durchführung der fraglichen Beihilfemaßnahmen zu ziehen.

Zum Begriff der staatlichen Beihilfe zählt auch die Erhebung einer Abgabe zu einer Beihilfemaßnahme selbst (EuGH 27.11.2003, Rs C-34/01, „Enirisorse“). Der EuGH hat in der, der Rspr „Enirisorse“ folgenden Judikatur, die eingeschlagene Linie wiederum eingeschränkt und setzt für die Prüfung nach Art. 87 nunmehr eine Abgabe voraus, die speziell und ausschließlich für die Finanzierung der Beihilfemaßnahme erhoben wird (EuGH 21.10.2003, Rs C-261/01, „van Calster ua“) bzw einen zwingenden Verwendungszusammenhang zwischen Abgabe und Beihilfe aufweist (EuGH 13.1.2005, Rs C-174/02, „Streekgewest Westelijk Noord-Brabant“; zur Kritik Sutter, aaO, S 252 ff).

c. Nationale Gerichte müssen für Neubeihilfen (nicht aber für Altbeihilfen) den Rechtsschutz garantieren. Bestehende Beihilfen oder Altbeihilfen sind alle Beihilfen, die vor dem Beitritt des Mitgliedsstaats eingeführt wurden und weiter anwendbar sind. Diese sind bis zu einer Unvereinbarkeitsentscheidung der Kommission als rechtmäßig anzusehen. Der Beitritt Österreichs zur EU erfolgte mit 1. Januar 1995. Für Österreich ist allerdings nach Art 172 BtrA der Stichtag für die Trennlinie zwischen Alt – und Neubeihilfe der 1. Januar 1994 (Beitritt zum EWR). Zu diesem Zeitpunkt waren die Regelungen des § 57 HKG bereits in Kraft und galten weiterhin. § 57 HKG wurde praktisch unverändert in § 122 WKG übernommen. Der Unabhängige Finanzsenat geht grundsätzlich davon aus, dass im Bereich der Kammerumlage – soweit überhaupt ein beihilfenrechtliches Problem gegeben ist – eine Altbeihilfe vorliegt. Die Bw. kann sich daher vor dem UFS nicht auf Art. 87 EG berufen.

8. Zusammenfassung:

- (a) Die im Berufungsverfahren vorgebrachten Bedenken betreffend der EU-Widrigkeit der Kammerumlage, sind letztlich Resultat der bestehenden gesetzlichen Normierungen,
 - der Bemessung von den in Rechnung gestellten Vorsteuern,
 - des gesetzlich geregelten Zusammenhangs mit dem Umsatzsteuerrecht (§ 122 Abs 5 Z 1 WKG),
 - des für die Erhebung der KU 1 geltenden Verfahrensrechts der BAO (§ 126 Abs 2 WKG)

- und der engen zeitlichen Verbindung zwischen Vorsteuerabzug und Selbstbemessung (oder Festsetzung der Kammerumlage durch die Abgabenbehörde).

Die seit dem Auslaufen der Gewerbesteuer in Österreich bestehende Ausrichtung der Bemessungsgrundlage an den an das Kammermitglied von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen, führt fast zwangsläufig zur Vorstellung einer den Vorsteuerabzug quasi „rückgängig machenden Abgabe“ durch Verkürzung des Vorsteuerabzuges. Nur aufgrund dieser engen Verknüpfung von Kammeragenden und Abgabenrecht, konnte die Bw zur Rechtsansicht einer „Einschränkung“ und der VwGH zur Diktion einer „Rückforderung eines Anteiles“ des Vorsteuerabzuges kommen.

(b) Trotz der vorab erwähnten Umstände ist die Berufung auf eine bestehende EU-Widrigkeit nicht gerechtfertigt.

Die dem Unternehmen zustehenden Vorsteuern, Einfuhrumsatzsteuern und Erwerbsteuern dienen der Bemessung der Kammerumlage. Dies führt – iSd der Mehrwertsteuer(System)-Richtlinie – nicht zu einer rückwirkenden Verkürzung der Vorsteuer. Das wäre nur dann der Fall, wenn nach Art. 401 eine der Mehrwertsteuer vergleichbare Abgabe vorliegen würde.

Art. 168 kann nicht singulär, sondern nur im Zusammenhang mit Art. 401 (Art 33) geprüft werden. Den Intentionen einer „umfassenden“ Zusammenschau verschiedener Steuern ist der EuGH nicht gefolgt. Weder ist er auf das Ansinnen eingegangen, alle „mehrwertsteuerähnlichen“ Abgaben in die Prüfung eines Verstoßes gegen Art. 401 (Art. 33) miteinzubeziehen (EuGH 9.3.2000, Rs C-437/97 zur Getränkesteuer und der Berücksichtigung von Vergnügungssteuer und Tourismusabgabe), noch hat er die viel weitergehende Anregung aufgegriffen, eine Abgabe miteinzubeziehen, die keinen Umsatzsteuercharakter hat und dieser (nach Art. 17 oder auf dem Umweg über Art. 33) einen die Vorsteuer kürzenden Effekt zuzuerkennen (EuGH 19.2.1998, Rs C-318/96, „Spar“). Der UFS sieht keine Veranlassung von dieser klaren Rspr abzugehen.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 10. August 2009