



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, y, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GesmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 22. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 26. November 2010 betreffend Kammerumlage gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für den Zeitraum 1. Juli 2010 bis 30. September 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. November 2010 stellt die M (i.d.F. Bw.) den Antrag, die Kammerumlage I für den Zeitraum 1. Juli bis 30. September 2010 (3. Quartal 2010) mit € 0,- festzusetzen. Nach Darlegung der Bemessungsgrundlagen (bzw. der sich daraus allenfalls ergebenden Kammerumlage) erläuterte die Bw. ihrem Antrag liege ein erkannter Verstoß von § 122 WKG gegen Art. 168 MWSt Systemrichtlinie zugrunde der darin bestehe, 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. Das Finanzamt Wien 1/23 setzte demgegenüber die Kammerumlage I für das 3. Quartal 2010 mit € 4.613,11 entsprechend der in der Eingabe angegebenen Bemessungsgrundlage bescheidmäßig fest.

Die Bw. berief mit Schreiben vom 22. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes und beantragte die Festsetzung der Kammerumlage I mit Null.

Nach Darlegung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen des § 122 WKG sowie des Art. 168 MWSt-Systemrichtlinie wiederholt die Bw. ihre in der oben angeführten Eingabe dargelegte Rechtsansicht.

Die Behörde argumentiere zwar, dass die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe sei was vom EuGH bereits abschließend beantwortet worden sei, die Frage, wie weit ein Mitgliedstaat bei der Einschränkung des Vorsteuerabzuges gehen könne müsse jedoch als offen betrachtet werden (Hinweis auf Sedlaczek, Die KU 1 „hält“, SWK 1998 S 193).

Die Bw. gehe auch davon aus, dass die durch die Kammerumlage hervorgerufene ungleiche und unverhältnismäßige Lastenverteilung nach § 122 WKG stark belastete Unternehmen in ihrer Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtige und sieht im Gegensatz zur Behörde darin eine gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe iSd Art. 87 EG-Vertrag.

Über die Berufung wurde erwogen:

122. (1) Wirtschaftskammergesetz lautet:

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

1. auf Grund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmen 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 Unternehmen erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist,

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

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

Die Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 WKG (KU I) beträgt derzeit 3,0 vT.

Gemäß § 122 Abs. 5 WKG ist die Kammerumlage I von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben.

§ 126 Abs. 2 WKG lautet:

Kammerumlagen stellen Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung dar, weshalb die entsprechenden Verfahrensvorschriften insoweit anzuwenden sind, als das Wirtschaftskammergegesetz 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.

Die Kammerumlage wurde von Seiten der Behörde in Übereinstimmung mit der von der Bw. bekanntgegebenen Bemessungsgrundlage entsprechend den geltenden gesetzlichen Bestimmungen festgesetzt.

Streit besteht lediglich darüber, ob ein derart offenkundiger Widerspruch zu Art. 168 MWSt-Systemrichtlinie bzw. Art. 87 EG-Vertrag besteht, sodass der Unabhängige Finanzsenat die Bestimmung des § 122 WKG von Amts wegen unbeachtet lassen müsste.

Zu einzelnen Fragen im Zusammenhang mit der Regelung der Kammerumlage führt Laudacher (SWK 2009, T 145 „Kammerumlage und Gemeinschaftsrecht“) näher aus:

,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 MwStSyst-RL 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 Berufungswerberin 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 vornehmerein keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs iSd Art 17 der 6. MwSt-RL (Art 168 der MwStSyst-RL) vorliegen.

2.6. Kumulierung mehrerer Steuern

Soweit die Kritik der Lehre und die Argumente der Berufung darauf abstellen, dass ein Belastungcocktail mehrerer Steuern einen Verstoß gegen das Mehrwertsteuersystem darstellen könnte, dh Umsatzsteuer und Kammerumlage und eventuell weitere Abgaben im Gesamten betrachtet werden sollten, so hat der EuGH mehrfach klargestellt, dass eine gehäufte Belastung durch mehrere Steuern zulässig ist. Auf die Frage der Wettbewerbsverzerrung durch die zusätzliche Steuer ging der EuGH dabei idR nicht ein.

2.7. Funktionsbeeinträchtigung des Mehrwertsteuersystems und Einheitlichkeit der Rechtsordnung

Die in der Vorabentscheidung zur Kammerumlage intendierte Einheitsbetrachtung der Umsatzsteuer auch mit nicht mehrwertsteuerähnlichen Abgaben und Steuern kommt nach Ansicht des UFS nicht in Betracht, ist doch Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie die Harmonisierung der Umsatzsteuern, Verbrauchsteuern und indirekten Steuern. Der EuGH ist einer solchen Auffassung bisher nicht nähergetreten. Sie würde auch einen erhöhten Prüfungsmaßstab bedingen, der über die bisher in der Rechtsprechung des EuGH angewandten Maßstäbe - wesentliche Merkmale und Gesamtbetrachtung - weit hinausgehen

würde. Für die Notwendigkeit eines solchen erhöhten Prüfungsmaßstabs sind aber keine Gründe erkennbar.'

Zu der von Seiten der Bw. behaupteten Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch Vorliegen einer gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfe i.S.d. Art. 87 EG-Vertrag nimmt der UFS u.a. in seiner Entscheidung RV/0439-L/09 vom 29. Mai 2009 Stellung und kommt darin zum Schluss: „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).

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 erfolgte mit 1. Januar 1995, 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 eine Altbeihilfe vorliegt. Die Bw. kann sich daher vor dem UFS nicht auf Art. 87 EG berufen.'

Laudacher kommt in der Folge in seinem o.a. Artikel zum Schluss:

,3.1. Keine Änderung der Rechtsfolgen gegenüber der bisherigen EuGH-Rechtsprechung

Der UFS kommt zum Schluss, dass die von der Berufungsverberin eingewendete Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nicht vorliegt, da Art 17 der 6. MwSt-RL (Art 168 der MwStSyst-RL) nur im Zusammenhang mit Art 33 (Art 401) geprüft werden kann und schon die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Rs Spar diesbezüglich Klarheit geschaffen hat. Da eine Änderung der Rechtslage weder im System der MwSt-RL noch beim Übergang vom HKG zum WKG eingetreten ist, haben auch die Rechtsfolgen keine Veränderung erfahren.'

Aus obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Kammerumlage I aus mehreren Gründen keine umsatzsteuerähnliche Abgabe i.S.d. Art. 33 der 6. MWSt-RL (bzw. Art. 401 der MwStSyst-RL) darstellt. Auch wenn der EuGH in der Rechtssache vom 19. Februar 1998 C-318/96 den Aspekt der Beeinträchtigung des Mehrwertsteuerabzuges gem. Art. 17 der 6. MwSt-Richtlinie nicht mehr aufgegriffen hat so hat er dies nur deshalb getan, weil er eine getrennte Betrachtung von Art. 33 abgelehnt hat. Liegt daher, wie bei der KU I aus den oben genannten Gründen (vgl. Pkt. 2.4.2 u. 2.4.3. Artikel Laudacher) keine mehrwertsteuerähnliche Abgabe vor, kann auch keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs vorliegen. Der dargestellten Rechtssprechung ist infolge sinngleichen Inhalts der Nachfolgebestimmung in Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu folgen.

Der UFS hat mittlerweile in einer Reihe von Berufungsentscheidungen (u.a. RV/0439-L/09 vom 29. Mai 2009) dargelegt, dass kein Verstoß der Kammerumlage I gegen das Gemeinschaftsrecht vorliegt.

Die oben dargelegte Rechtsansicht erweist sich als zutreffend, wie auch der Berufungsentscheidung des UFS Gz. RV/3154-W/09 vom 19. Oktober 2009 zu entnehmen ist: „Gemäß Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 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 geschuldeten oder entrichteten 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.

Bei der gegenständlichen Kammerumlage handelt es sich um eine Abgabe, deren Bemessungsgrundlage sich aus Vorsteuern (außer bei Geschäftsveräußerung), Einfuhrumsatzsteuern, Erwerbssteuern und nach der Reverse-Charge-Regel geschuldeten Umsatzsteuerbeträgen zusammensetzt, wobei die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer abgezogen werden kann. Für die Berechnung der KU 1 ist es unerheblich, ob tatsächlich ein Vorsteuerabzug zulässig ist.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei der gegenständlichen Abgabe bereits aus diesem Grund um keine Einschränkung des Vorsteuerabzuges, sondern vielmehr um eine Abgabe, deren Bemessung an die Höhe des Entgeltes für die bezogenen Vorleistungen anknüpft (vgl. Ruppe, SWI 3/1998, 121).

Der Gesetzgeber hat sich für ein System der Finanzierung der Kammern als gesetzlicher Interessensvertretungen mit Pflichtmitgliedschaft aufgrund eines Umlagensystems entschieden, bei dem sowohl Grundumlagen erhoben werden, die von allen Mitgliedern zu entrichten sind, als auch weitere, von der Unternehmensgröße abhängige Umlagen, wobei es Freigrenzen gibt. Bei der Bemessung dieser Umlagen werden sowohl die bezogenen Vorleistungen als auch die Zahl der beschäftigten Dienstnehmer berücksichtigt.

Da die Vorsteuern bei dazu berechtigten Unternehmen in voller Höhe abgezogen werden können und diese lediglich als einfach zu ermittelnde Bezugsgröße für die Berechnung der Kommunalabgaben verwendet werden, liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine derart offenkundige EU-Rechtswidrigkeit vor, dass die geltenden gesetzlichen Bestimmungen von Amts wegen außer Acht gelassen werden müssten (vgl. EuGH vom 19. Februar 1998, C-318/96, SPAR Österreichische Warenhandels AG zur inhaltlich vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 122 WKG; zur Vergleichbarkeit siehe UFS vom 12. Juni 2009, GZ. RV/0427-L/09 sowie Laudacher, SWK 17/2009, T 145).¹

Der UFS schließt sich im vorliegenden Fall den oben dargelegten Rechtsansichten an. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2011