



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 15

GZ. RV/3335-W/10,  
miterledigt RV/2094-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen Bw, vertreten durch Stb, vom 17. April 2009 und 5. Oktober 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. März 2009 und 22. September 2010 betreffend Abweisung des Antrags auf Rückzahlung der Kammerumlage I für die Jahre 2004 – 2008 und Abweisung des Antrags auf Rückzahlung der Kammerumlage I für das zweite Quartal 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw stellte Anträge auf Rückzahlung der bereits eingezahlten Beträge betreffend Kammerumlage I für die Jahre 2004 – 2008 und für das zweite Quartal 2010, da ein Verstoß von § 122 WKG gegen Art 168 MwSt-Systemrichtlinie vorliege und aG dieser Rechtsansicht die Kammerumlage I mit € 0,-- zu berechnen sei.

Das Finanzamt wies die Anträge mit Bescheiden vom 16.3.2009 und 22.09.2010 ab und führte iW aus, das Finanzamt sei aG des Legalitätsprinzips zur Anwendung des § 122 WKG verpflichtet. Eine Prüfung dieser Bestimmung auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität stehe den Abgabenbehörden nicht zu.

In den Berufungen vom 17.4.2009 und 5.10.2010 brachte die Bw iW vor, die Gesellschaft sei eine Steuerpflichtige iSd Art 9 der MwSt-Systemrichtlinie.

Die zentrale Bestimmung, die den Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer gewährleisten solle, sei das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994. Diese Bestimmung beruhe auf Art 17 Abs 1 bis 3 der Sechsten MwSt-Richtlinie bzw Art 168 der MwSt-Systemrichtlinie.

Nach der Judikatur des EuGH dürfe das Recht auf Vorsteuerabzug nicht durch Maßnahmen der Staaten beeinträchtigt werden. Ausnahmen seien nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.

Die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage I sei die Summe aus verschiedenen Vorsteuerbeträgen. Wirtschaftlich betrachtet werde dadurch das Recht auf Vorsteuerabzug eingeschränkt bzw teilweise rückgängig gemacht.

Es liege ein Verstoß gegen Art 17 Abs 1 – 3 der Sechsten MwSt-Richtlinie bzw gegen Art 168 MwSt-Systemrichtlinie vor, da diese Bestimmungen einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsähen, 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.

Weiters verletze Art 122 WKG den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

Weiters berufe sich die Bw auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz gem Art 7 B-Vg bzw gem dem EU-rechtlich gebotenen Gleichheitssatz aG der Rechtsprechung des EuGH, da die Kammerumlage I keine Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder nehme und derzeit viele Kammermitglieder trotz vorhandener Leistungskraft umlagenfrei gestellt würden, während andere Kammermitglieder durch sehr hohe Umlagen belastet würden.

Die Bw würde nämlich im Vergleich zu anderen Unternehmern verhältnismäßig stärker mit Kammerumlagen belastet, was zu einem Verstoß gegen den Gleichheitssatz führe.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der UFS hat in zahlreichen Berufungsentscheidungen entschieden, dass die Kammerumlage 1 (§ 122 Wirtschaftskammergesetz idgF; in der Folge kurz: WKG) gemeinschaftsrechtskonform ist (*vgl zB UFS 9.6.2010, RV/2113-W/09, UFS 29.5.2009, RV/0439-L/09; UFS 4.6.2009, RV/0428-L/09; UFS 12.6.2009, RV/0427-L/09; UFS 16.6.2009, RV/0462-L/09, UFS 15.9.2009, RV/2231-W/09*). Der UFS kam in seinen Entscheidungen zum Schluss, dass die Einforderung der Umlage keine "*Rückgängigmachung*" der gemäß Art 168 MWSt-Systemrichtlinie gewährten Vorsteuer darstellt und dass ein Verstoß gegen Art 33 der 6.

Mehrwertsteuerrichtlinie (neu Art 401) nicht gegeben ist, weil die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe ist.

Der VwGH hat die Rechtsansicht des UFS in ständiger Rechtsprechung bestätigt. (Siehe Erkenntnis des VwGH vom 28.4.2011, ZI 2009/15/0172 und zahlreiche in diesem Sinne erledigte Erkenntnisse.)

Der VfGH hat eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der genannten Bestimmung mit Beschluss vom 30.11.2009, B 882/09 ff abgelehnt, da die wesentlichen Fragen schon im Erkenntnis vom 7.3.1995, B 1933/94 (ergangen zu § 57 HKG), geklärt worden sind.

Im gegenständlichen Fall ist in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des VfGH, des VwGH und des UFS auszuführen wie folgt (vgl dazu auch *Laudacher* in SWK 2009, T 145, und die dort zitierte Lehre und EuGH-Rechtsprechung).

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

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

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

Z 3: 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.

Der Tausendsatz beträgt für die Bundeskammer 1,3 vT und für alle Landeskammern einheitlich 1,9 vT der Bemessungsgrundlagen. 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.

Gem § 122 Abs 5 Z 4 WKG wird die Kammerumlage von Kammermitgliedern, deren Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994, BGBl Nr. 663/1994, jährlich 150.000,00 € nicht übersteigen nicht erhoben.

Die nunmehr in Geltung stehende Mehrwertsteuersystemrichtlinie trat am 1. Jänner 2007 in Kraft und löste die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ab. Die Artikel 17 Abs 2 und Art 33 Abs 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wurden durch die Artikel 168 und 401 der MwSt-Systemrichtlinie ersetzt. Die dabei vorgenommenen Änderungen sind keine Änderungen inhaltlicher Natur.

Es ist zu prüfen, ob § 122 WKG gegen die Art 168 oder Art 401 der MWSt-Systemrichtlinie bzw Art 17 oder Art 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

Artikel 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ("MwSt-Systemrichtlinie") lautet:

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

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

Artikel 401 der MwSt-Systemrichtlinie hat folgenden Wortlaut:

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

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

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

1. Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte
2. Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen
3. Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe
4. Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, sodass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird.

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

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

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

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

Da die Kammerumlage 1 die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist, kann keine unzulässige Einschränkung des Vorsteuerabzugs iSd Art 168 der MWSt-Systemrichtlinie vorliegen. Hinzugefügt wird, dass daher auch der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht verletzt wird.

Aus diesen Gründen widerspricht § 122 WKG weder dem Art 168 noch 401 der MWSt-Systemrichtlinie bzw weder Art 17 noch Art 33 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und ist daher anzuwenden.

Zur monierten Verletzung des Gleichheitssatzes ist entsprechend der zit Judikatur auszuführen, dass der Verfassungsgerichtshof zu der für das Jahr 1994 geltenden Regelung der Kammerumlage 1 (§ 57 HKG idF BGBI 21/1995) in seinem Erkenntnis vom 7.3.1995, B 1933/94, VfSlg 14.072, ausgeführt hat, der Gesetzgeber habe seinen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum nicht überschritten, wenn er neben anderen Kriterien unter anderem auch den Umsatz als Bemessungsgrundlage heranziehe, um die Höhe der von den einzelnen Mitgliedern zu leistenden Beträge zu bestimmen. Es liege grundsätzlich im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, an welche Kriterien er bei der Bemessung der Umlage anknüpfe. Der Gesetzgeber habe sich für ein Mischsystem entschieden. Der Verfassungsgerichtshof könne nicht finden, dass der Gesetzgeber durch ein derartiges System das dem Gleichheitsgrundsatz innwohnende Sachlichkeitsgebot verletzt habe. Weder sei es verfassungswidrig, eine Kombination von Anknüpfungspunkten heranzuziehen, noch unter ihnen auch auf den Umsatz als einen der Anknüpfungspunkte abzustellen. Der Gesetzgeber könnte insoweit (anstelle auf die Umsätze als solche) auch auf die Umsatzsteuer (als Bemessungsgrundlage) abstellen. Das Äquivalenzprinzip könne zwar für die Bemessung von Gebühren, nicht aber für die Festsetzung von Abgaben der Art einer der Gesamtfinanzierung einer Selbstverwaltungsorganisation dienenden Umlage gelten. Eine Zuordnung der zentralen Aufgaben der Kammern, die gemeinsamen Interessen der in ihnen zusammengefassten Personen einerseits gegenüber dem Staat zu vertreten und andererseits gegenüber dem Sozialpartner durchzusetzen zu versuchen, lasse eine individuelle Zuordnung an einzelne Mitglieder naturgemäß nicht zu, weshalb die Kammerumlagen als steuerähnliche Abgaben, nicht aber als Gebühren zu verstehen seien.

Dass der Gesetzgeber mit BGBI Nr 661/1994 (in Kraft getreten gleichzeitig mit dem EU-Beitrittsvertrag, vgl Kundmachung BGBI Nr 50/1995 Z 7) hinsichtlich der Kammerumlage I den Anknüpfungspunkt der Umsätze durch jenen der Vorsteuern ersetzte, vermag keine verfassungsrechtliche Bedenken zu erwecken (siehe Erkenntnis des VwGH vom 30.1.2003, ZI 99/15/0112). Es ist in keiner Weise ersichtlich, dass die Erhebung der gegenständlichen Kammerumlage 1 den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts (nunmehr: Unionsrechts) berührt. Demnach liegt auch kein Anwendungsfall der Gemeinschaftsgrundrechte (Unionsgrundrechte), so auch des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes, vor (zu "Einfallstoren" der Unionsgrundrechte in das nationale Recht vgl. *Elicker*, DStZ 2011, 162 ff, mwN).

Aber selbst für den Fall, dass der gemeinschaftsrechtliche Gleichheitssatz hier anwendbar wäre, erweist sich der angefochtene Bescheid nicht als rechtswidrig:

Der EuGH erkennt in ständiger Rechtsprechung, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen, es sei denn, dass eine unterschiedliche Behandlung objektiv gerechtfertigt wäre (vgl EuGH 13.4.2000, C- 292/97, *Kjell Karlsson uA*, Rz 39; vgl auch die Schlussanträge des Generalanwalts in Rs C-264/09, *Europäische Kommission gegen Slowakische Republik*, Rz 41, mwN; zu Artikel 20 der – hier zum Teil anwendbaren – Charta der Grundrechte vgl die Erläuterungen 2007/C 303/02, welche gemäß Artikel 6 Abs. 1 EUV in der ab 1. Dezember 2009 geltenden Fassung des Vertrages von Lissabon bei Auslegung und Anwendung der Charta "gebührend" zu berücksichtigen sind: Artikel 20 entspreche dem allgemeinen Rechtsprinzip, das in allen europäischen Verfassungen verankert sei und das der Gerichtshof als ein Grundprinzip des Gemeinschaftsrechts angesehen habe).

Die Bw wendet ein, die Umlage nehme nicht Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder und sei unverhältnismäßig.

Nähere Ausführungen zur wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Bw enthält die Berufung nicht. Eine (unsachliche) Ungleichbehandlung zeigt die Bw vor dem Hintergrund der Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im zitierten Erkenntnis vom 7.3.1995 nicht auf.

Vor diesem Hintergrund hegt der UFS in Übereinstimmung mit der Judikatur des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes zur Kammerumlage 1 im Hinblick auf die Befreiung von Unternehmen mit (geringen) Umsätzen sowie die unterschiedliche Belastung von Unternehmen je nach der Höhe des Betriebsaufwandes keine gleichheitsrechtlichen Bedenken.

Die Festsetzungen durch das FA sind der Höhe nach unbestritten.

Die Abweisung der Rückzahlungsanträge durch das FA erfolgte somit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Mai 2012