



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/3110-W/09
miterledigte RV/3111-W/09
RV/3112-W/09
RV/3113-W/09
RV3114-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der F, x, vertreten durch BF Consulting Wirtschaftsprüfungs GesmbH, 1070 Wien, Mariahilferstr. 32, vom 13. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. Juli 2009 betreffend sonstige Bescheide für den Zeitraum 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte mit Schreiben vom 4. Juni 2009 einen Antrag auf Rückzahlung der Kammerumlage I (kurz KU I) für die Jahre 2004 bis 2008 ein. Die Behörde möge die KU I für die noch nicht verjährten Jahre 2004-2008 mit je € 0,- festsetzen.

Die Bw. habe folgende Beträge an KU I bezahlt:

Jahr	€
2004	6.762,24
2005	6.218,07
2006	5.465,35
2007	5.760,43
2008	5.440,39

Die Bw. sei eine Steuerpflichtige i.S.d. Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

Laut Ansicht der Bw. liege ein Verstoß von § 122 WKG gegen Art. 168 MWSt-Systemrichtlinie vor, 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 unzulässig sei.

Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ mit 7. Juli 2009 Bescheide hinsichtlich der Festsetzung der Kammerumlage I für die Jahre 2004 bis 2008. Die Höhe der Abgabe ergab sich aus den von der Bw. im Antrag vom 4. Juni 2009 bekanntgegebenen Bemessungsgrundlagen.

Mit mehreren Eingaben vom 13. Juli 2009 wurde mit jeweils identen Schriftsätzen Berufung gegen die Festsetzung der Kammerumlage I für die Jahre 2004 bis 2008 erhoben.

Die Begründung entsprach jener des Antrages vom 4. Juni 2009.

Das zuständige Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen ab.

Begründend führte es aus, dass keine EU-Widrigkeit vorliege.

Der EuGH habe bereits im Rahmen seines Urteils vom 19.2.1998, Rs. C-318/96 ‚Spar‘ einen Verstoß gegen die 6. MwSt-RL verneint und ausgeführt, dass die Sechste Richtlinie, insbesondere ihre Artikel 17 Abs. 2 und 33 es nicht verbieten würden, von den Mitgliedern der Kammern der gewerblichen Wirtschaft, deren Umsatz einen bestimmten Betrag übersteige eine Abgabe wie die KU I zu erheben, die grundsätzlich auf der Grundlage der im Preis der den Kammermitgliedern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen enthaltenen Mehrwertsteuer festgesetzt werde und nicht von der von ihnen für ihre Umsätze geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen werden könne.

Zwar sei die RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem an die Stelle der genannten Rechtsvorschrift getreten, es hätten sich jedoch keine entscheidenden Änderungen ergeben. Die Art. 168ff und 401 der RL 2006/112/EG würden inhaltlich mit der alten Rechtslage übereinstimmen, vor deren Hintergrund die Entscheidung des EuGH in der Rs. ‚Spar‘ ergangen sei.

Auf eine Berufungsentscheidung des UFS vom 29. Mai 2009 Gz. RV/0439-L/09 wurde verwiesen.

Die Bw. brachte daraufhin mit (identen) Schriftsätzen vom 29. Juli 2009 für die Jahre 2004 bis 2008 Vorlageanträge ein, deren begründende Ausführungen jener der Eingabe vom 4. Juni 2009 bzw. den Ausführungen in den einzelnen Berufungsschreiben entsprechen.

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 Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen auf Grund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden,
2. als Umsatzsteuerschuld auf Grund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist,
3. auf Grund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.

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

Die Kammerumlagen wurden im Berufszeitraum entsprechend den geltenden gesetzlichen Bestimmungen in der von der Bw. bekannt gegebenen Höhe festgesetzt. Streit besteht lediglich darüber, ob ein derart offenkundiger Widerspruch zu Art. 168 MWSt-Systemrichtlinie

besteht, dass 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 miteingefasst 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 Urteilen 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 vorneherein 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 Belastungscocktail 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.'

Laudacher kommt in der Folge zum Schluss (aa.O) vgl. auch UFS RV/0439-L/09:

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

Der UFS kommt zum Schluss, dass die von der Berufungswerberin 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 sinn gleichen Inhalts der Nachfolgebestimmung in Art. 401 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie weiterhin 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 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.*

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).'

Der UFS schließt sich im vorliegenden Fall der obben dargelegten Rechtsansicht an.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. November 2009