



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0630-L/10,
miterledigt RV/0657-L/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A, vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Stahlstraße 14, vom 15. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18. Dezember 2009 betreffend Zurückweisung des Antrages auf Festsetzung Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) für die Jahre 2004 bis 2007 und für den Zeitraum Jänner bis August 2008, sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 18. Dezember 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG für den Zeitraum September bis Dezember 2008:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die berufungswerbende Aktiengesellschaft (Bw.) beantragte mit Eingabe vom 27.10.2009 die Festsetzung der Kammerumlage gem. § 122 Abs. 7 und 8 WKG (Kammerumlage 2 = KU 2) für die Jahre 2004 bis 2008. Sie machte geltend, dass die Berechnung der besagten Umlage deshalb unrichtig sei, weil sie im Widerspruch zum zwingend anzuwendenden Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union (EU) verstöße.

Die Bestimmung des § 122 Abs. 7 und 8 WKG verstöße gegen Art. 43 EGV (Niederlassungsfreiheit) weil nach dieser Bestimmung in Verbindung mit § 2 WKG unterschiedslos alle Unternehmen, deren Tätigkeit der Gewerbeordnung unterliegen würden, die KU 2 zu entrichten

hätten. Eine solche undifferenzierte Bestimmung sei mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, weil insbesondere grenzüberschreitend tätige Unternehmen in mehreren Mitgliedsstaaten mit Mitgliedsbeiträgen zu gesetzlichen Interessenvertretungen belastet würden.

Die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Verpflichtung zur Errichtung der KU 2 würden darüber hinaus gegen Art. 87 EGV (Beihilfenverbot) verstößen. Die Mitglieder der Wirtschaftskammern würden mit ihren gesetzlichen Beiträgen grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten, etwa jene des WIFI, finanzieren, was eine mit dem gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe darstelle. Auf Grund der Bestimmungen des § 122 Abs 7 und 8 WKG iVm § 41 FLAG 1967 würden vor allem Unternehmen mit arbeitsintensiven Produktionszweigen unverhältnismäßig stark belastet. Dieser Effekt werde durch die Freigrenze des § 41 Abs. 4 letzter Satz noch verstärkt. Durch diese Ausnahmen für Unternehmen mit wenigen oder keinen Arbeitslöhnen sei die Umlagepflicht nicht auf alle Unternehmen und Produktionszweige anwendbar und begünstige weniger arbeitsintensive Unternehmen.

Diese Maßnahme sei auch nicht durch den inneren Aufbau des österreichischen Steuer- und Abgabensystems gerechtfertigt. Es stelle nämlich kein Leitprinzip dieses Systems dar, personalintensive Betriebe stärker zu belasten, als kapitalintensive Betriebe.

Durch die aufgezeigte ungerechtfertigte Begünstigung bestimmter Wirtschaftsteilnehmer, welche in einem unmittelbaren Wettbewerb zu ausländischen Anbietern stünden, verstießen die besagten gesetzlichen Bestimmungen gegen das Beihilfenverbot des Art. 87 EGV. Auf Grund des Durchführungsverbotes des Art. 88 Abs. 3 EGV sei es der Behörde untersagt, diese Abgabe einzuhören.

Die strittige Umlagenregelung verstöße überdies gegen das dem Gleichheitssatz innwohnende Sachlichkeitsgebot und sei daher auch verfassungswidrig. Diese Regelungen würden in unsachlicher Weise nicht nach der Unternehmensgröße differenzieren, sondern jene Unternehmen benachteiligen, die viele Arbeitnehmer beschäftigten. Ein vernünftiger Zusammenhang zwischen dem Zweck der Abgabe (Kammerfinanzierung) und dem Kriterium der Verteilung dieser Abgabe auf die Mitglieder sei nicht erkennbar.

Einer verfassungskonformen Interpretation sei § 122 Abs. 7 und 8 WKG nicht zugänglich, weil diese Bestimmung im aufgezeigten Sinne eindeutig unsachlich sei.

Mit Bescheid vom 18.12.2009 wies das Finanzamt den Antrag auf Festsetzung der KU 2 für die Jahre 2004 bis 2007 sowie hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis August 2008 zurück und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Da der Antrag auf Festsetzung (Antragstellung am 27.10.2009, Postaufgabe 28.10.2009) außerhalb der einjährigen Frist des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO gestellt worden sei, müsse er für die im Bescheid angeführten Zeiträume als verspätet zurückgewiesen werden.

Mit weiterem Bescheid, ebenfalls vom 18.12.2009, wies das Finanzamt den Antrag auf

Festsetzung der KU 2 für den Zeitraum September bis Dezember 2008 ab. Dieser Bescheid wurde unter Hinweis auf die UFS-Entscheidung RV/0407-L/09 vom 7.7.2009 damit begründet, dass die maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen weder gegen Art 43 EGV, noch gegen Art. 87 EGV verstießen. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit stehe nur dem Verfassungsgerichtshof zu und könne daher im Rahmen dieser Entscheidung nicht vorgenommen werden.

Die Bw. erhaben gegen den Zurückweisungsbescheid vom 18.12.2009 rechtzeitig Berufung. Darin führte sie aus, dass sich die Erhebung der KU 2 für die Jahre 2004 bis 2008 auf Grund unmittelbar anwendbarer gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen als unrichtig iSd § 201 BAO erweise. Aufhebungen nach § 299 BAO, die wegen Widerspruchs mit dem Gemeinschaftsrecht begeht würden, hätten nach der im Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Rechtslage bis zum Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht werden können (Hinweis auf § 302 Abs. 2 lit. d BAO). Die Verkürzung der Berichtigungsfrist auf ein Jahr durch Aufhebung des Sondertatbestandes „Verletzung von Gemeinschaftsrecht“ sei mit Wirkung ab 1.11.2009 erfolgt; der gegenständliche Antrag sei im Oktober 2009 und daher rechtzeitig gestellt worden.

Auch gegen den Abweisungsbescheid vom 18.12.2009 (hinsichtlich des Zeitraumes September bis Dezember 2008) erhaben die Bw. rechtzeitig Berufung. Zur Begründung verwies sie auf die im Antrag auf Bescheiderlassung dargelegte Argumentation (Verstoß der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen gegen Gemeinschaftsrecht und gegen Verfassungsrecht). Danach sei die Selbstberechnung der betreffenden Abgaben unrichtig, weshalb gem. § 201 BAO auf Grund fristgerechter Antragstellung ein Festsetzungsbescheid zu erlassen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wendet bezüglich § 122 Abs 7 und 8 WKG einen Verstoß gegen Art. 43 EGV (Niederlassungsfreiheit), einen Verstoß gegen Art. 87 EGV (Beihilfenverbot) und Verfassungswidrigkeit (Verstoß gegen den Gleichheitssatz) ein. Die rechtliche Würdigung des dargestellten Sachverhaltes wird daher in dieser Reihenfolge vorgenommen.

Die Kammerumlage 2 und ihre rechtliche Ausgestaltung:

Neben der Kammerumlage 1 wird von der Wirtschaftskammer zusätzlich eine Kammerumlage 2 erhoben, letztere dient primär der Bedeckung der Aufwendungen der jeweiligen Landeskammern, zu einem kleineren Teil der Aufwandsdeckung der Bundeskammer.

Die KU 2 ist wie folgt in § 122 WKG geregelt (stand 1.1.2008).

Abs. 7:

„Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhnen zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, BGBl Nr. 376/67, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen.

.....

Die Bestimmungen der §§ 42a und 43 FLAG 1967, BGBl Nr. 376/67, finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung..... Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich)“.

Abs 8:

„Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15% der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf.“

Als Bemessungsgrundlage ist die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG angeführt.

Diese Regelung lautet wie folgt:

Abs. 1: „Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.“

Abs. 2: „Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.“

Abs. 3: „Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 des EStG 1988.“

Die Umlage ist von Kammermitgliedern zu entrichten, dazu gehören nach § 2 WKG 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 selbständig betreiben

oder zu betreiben berechtigt sind (Abs. 1); ebenso Unternehmungen, die der Gewerbeordnung unterliegen sowie insbesondere solche, die in der Anlage zu diesem Gesetz angeführt sind (Abs. 2) und alle im Firmenbuch eingetragenen Holdinggesellschaften, soweit ihnen zumindest ein Mitglied gemäß Abs. 1 angehört (Abs. 3). Die Mitgliedschaft ist eine gesetzlich zwingende Pflichtmitgliedschaft.

Aufgaben und Funktionen der Wirtschaftskammern (§ 2 WKG) bestehen in der Vertretung der gemeinsamen Interessen der Mitglieder (Abs. 1) und der Förderung der gewerblichen Wirtschaft und einzelner ihrer Mitglieder (Abs. 3). Damit ist der Interessenausgleich und die Vertretung der gemeinsamen Interessen aller Mitglieder zentrales Element der Aufgaben der Kammern (sh. Beiser, Rechtfertigung und Grenzen der Umlagenfinanzierung der Wirtschaftskammern - eine verfassungsrechtliche Analyse des Status quo und Vorschläge de lege ferenda, Pkt IV. 2).

Sonderleistungen die über die allgemeine Interessenvertretung hinausgehen, werden nach § 125 WKG durch Gebühren finanziert, die auf Kostendeckung abzielen und in einer Gebührenordnung festgelegt werden.

1. Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit:

Art. 43 EGV (jetzt Art 49 AEUV) lautet:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.“

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Art. 48 Abs 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine Angehörigen.“

Die in den Art 43 bis 48 EGV geregelte Niederlassungsfreiheit hat die Freiheit der Erwerbstätigkeit von Selbständigen (als Abgrenzung zur Arbeitnehmerfreizügigkeit) und Gesellschaften (also auch juristischen Personen in der Abgrenzung zu natürlichen Personen) im Gemeinschaftsgebiet zum Ziel. Der Begriff der Niederlassung wird vom Gerichtshof definiert als "tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat auf unbestimmte Zeit" (EuGH 25.7.1991, Rs C-221/89, "Factortame", Rz 20). Unterschieden wird zwischen der primären (erstmalige Gründung, Umzug und grenzüberschreitende Verschmelzung) und der sekundären (Schaffung einer von der Hauptniederlassung wirtschaftlich oder rechtlich abhängigen Einheit in einem anderen

Mitgliedstaat) Niederlassungsfreiheit. Weiters wird zwischen Inbound-Fällen (Besteuerung im Aufnahmestaat) und Outbound-Fällen (Besteuerung im Herkunftsstaat) unterschieden.

Der UFS hat sich bereits in mehreren Entscheidungen mit der gegenständlichen Frage beschäftigt und ist zusammen gefasst zu folgendem Ergebnis gekommen (sh. UFS 7.07.2009, RV0407-L709; 5.08.2009, RV/0517-L/09 und UFS 12.11.2009, RV/1141-L/09):

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt kein Eingriff in Art. 43 EGV vor, da die "Belastung" durch die KU 2 unterhalb jener Schwelle liegt, ab der von einer Behinderung oder Einschränkung der Niederlassung gesprochen werden kann. Wie der in den angeführten UFS-Entscheidungen zitierten Judikatur und Lehrmeinung zu entnehmen ist, wird der Ansatz jener Grenze, ab der von einem spezifischen "Markt- oder Verkehrshindernis" (in Form der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit) ausgegangen wird, mit äußerster Vorsicht vorzunehmen sein. Andernfalls würde praktisch jede Steuer, Abgabe oder Gebühr (oder Umlage) automatisch die Niederlassungsfreiheit behindern und bedürfte dann entsprechender Rechtfertigungsgründe, um überhaupt innerstaatlich anwendbar zu sein. Damit wäre die Souveränität der Mitgliedstaaten in diesem (nicht harmonisierten Bereich) weitgehend beseitigt.

Daher unterliegen bestimmte Vorschriften (insbesondere im Steuer- und Sozialbereich; s dazu Eilmannsberger/Herzig/Jaeger/Thyri, Materielles Europarecht, 2. Auflage, Seite 114 zu "neutralen Behinderungen") nicht dem Maßstab der Niederlassungsfreiheit, wenn nur rechtliche Rahmenbedingungen (zB arbeitsrechtliche, gewerberechtliche oder umweltrechtliche Vorschriften) der Ausübung der Tätigkeit geschaffen werden. Ebenso wie in EuGH 17.6.1997, Rs C-70/95, "Sodemare" die Regelung auf Erstattung von Kosten von Leistungen der Sozialhilfe als Teil des Systems der Sozialhilfe eingestuft wurde (Rz 28), das bestimmte Schutzleistungen sichern soll, ist die KU 2 Teil eines umfassenderen Systems der Interessenvertretung, das als solches die Niederlassungsfreiheit nicht beschränkt und dem sich daher einzelne Kammermitglieder durch Nichtabfuhr der Umlage nicht entziehen können. Derartige nach Gemeinschaftsrecht gerechtfertigte Ziele - zu denen auch die Einrichtung von wirtschaftlich sinnvoll agierenden Interessenvertretungen gehören - bleiben Ausdruck bestimmter nationaler Entscheidungen, die den Mitgliedstaaten vorbehalten sind (s auch EuGH 20.6.1996, Rs C-418/93, "Semeraro casa Uno" zur Regelung von Ladenöffnungszeiten; ebenso EuGH 12.2.1987, Rs 221/85, "Kommission/Belgien zur Beschränkung des Betreibens von Laboratorien der klinischen Biologie auf juristische Personen, deren Mitglieder, Gesellschafter oder Geschäftsführer nach dem Gesetz Ärzte oder Apotheker sein müssen).

Zur KU 2 ist auch anzuführen, dass die Einhebung von Umlagen zur Finanzierung von Berufs- und Wirtschaftsverbänden seit Jahrzehnten vom Grunde her unbestritten ist und eine nachhaltig erfolgreiche Betätigung der Kammern im Steuer- und Wirtschaftsbereich nur mit qualifiziertem Personal und entsprechender Infrastruktur bewältigt werden kann, wobei diese

Ressourcen wiederum nur mit Beiträgen der Mitglieder finanziertbar sind. Wenn argumentiert wird, der Kammerbeitrag stehe im Vergleich zu den angebotenen Leistungen in einem Missverhältnis und nehme keine Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen, so ist dies nicht nachvollziehbar. Es sind nämlich hier auch indirekt den Betrieben zugute kommende Leistungen der gesetzlichen Interessenvertretung mit einzubeziehen, die über den Jahresbetrag der Umlage sicherlich hinausgehen (sh. dazu die ausführliche Begründung in der Entscheidung des UFS RV/0415-L/09 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

2. Verstoß gegen das Beihilfenverbot (Art. 87 EGV nunmehr Art 107 AEUV):

Mit Entscheidung 2009/15/0169 vom 31.05.2011 hat der VwGH ausgesprochen, dass die gesetzlichen Regelungen betreffend die KU 2 nicht gegen das unionsrechtliche Beihilfenverbot verstößen. Auf die Ausführungen in dieser Entscheidung darf – zur Vermeidung von Wiederholungen - verwiesen werden

3. Verfassungswidrigkeit (Verstoß gegen den Gleichheitssatz):

Zu diesem Berufungspunkt wird auf den Beschluss des VfGH vom 30.11.2009, B 1034/09 u.a., verwiesen. Darin hat der VfGH die Behandlung mehrerer Beschwerden, in denen die Verfassungswidrigkeit der die KU 2 tragenden gesetzlichen Bestimmungen behauptet wurde, mangels hinreichender Erfolgsaussichten abgelehnt.

Aus den angeführten Gründen erweist sich die Selbstberechnung der strittigen Umlage nicht als unrichtig. Sowohl der angefochtene Zurückweisungsbescheid für die Jahre 2004 bis 2007 und für den Zeitraum Jänner bis August 2008, als auch der angefochtene Abweisungsbescheid für den Zeitraum September bis Dezember 2008 ergingen somit zu Recht.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 09. September 2011