



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Steuerberater, Wien<sup>1</sup>, vom 8. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Mai 2011 betreffend Kammerumlage 1 gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für das erste, zweite, dritte und vierte Quartal 2010 entschieden:

Der Bescheid betreffend Kammerumlage für das erste Quartal 2010 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Kammerumlage für das zweite, dritte und vierte Quartal 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 23. Mai 2011 die Kammerumlage 1 wie folgt fest:

<b>1-3/2010</b>	<b>€ 19.826,34</b>
4-6/2010	€ 19.943,09
7-9/2010	€ 21.803,81
10-12/2010	€ 24.116,84

Betragsmäßig entspricht die Festsetzung der Kammerumlage 1 für das erste Quartal 2010 der von der Bw. mit Schriftsatz vom 23.5.2011 abgegebenen „Nullmeldung“ für das erste Quartal 2011, wonach sich ein Zahlungsbetrag von € 19.826,34 ergibt, den die Bw. aber ihrer Ansicht nach nicht schuldet.

Die Bw. erhob mit Schriftsatz vom 8. Juni 2011 Berufung gegen die og. Bescheide und führte ausdrücklich aus, die Berufung richte sich „gegen die Festsetzung der Kammerumlage 1 für 01-03/2010 mit Betrag von EUR 19.826,34, für 04-06/2010 mit dem Betrag von EUR 19.943,09, für 07-09/2010 mit dem Betrag von EUR 21.803,81 und für 10-12/2010 mit dem Betrag von EUR 254.116,84“. Die Bw. beantragte mit nachstehender Begründung, die Kammerumlage 1 für og. Zeiträume jeweils mit EUR 0,00 festzusetzen:

"Gemäß § 122 WKG ist die Umlage in einem Tausendsatz von jenen Beträgen zu berechnen, 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.*

Die Bw. ist Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ("MWSt-Systemrichtlinie").

Nach Art 168 MWSt-Systemrichtlinie ist ein Steuerpflichtiger berechtigt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, 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 MWSt-Systemrichtlinie sowie Artikel 27 MWSt-Systemrichtlinie gleichgestellt sind;*

*c. die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i MWSt-Systemrichtlinie geschuldet wird;*

*d. die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 MWSt-Systemrichtlinie geschuldet wird;*

*e. die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist".*

Die Bestimmung des Art 168 MWSt-Systemrichtlinie ist eindeutig, genau und unbedingt und erfüllt daher die Voraussetzungen dafür, dass sich ein Einzelner vor den nationalen Behörden und Gerichten auf diese Bestimmung berufen kann (vgl. zur Vorgängerbestimmung Art 17 der Sechsten Richtlinie des Rates 77/388/EWG schon EuGH 11.7.1991, Rs C-94/90, Lennartz).

Wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, folgt aus dem Mehrwertsteuersystem, dass die Steuerpflichtigen das Recht auf Abzug der gesamten Steuerbelastung sofort ausüben dürfen, sofern es keine Vorschrift gibt, die den Mitgliedstaaten eine Einschränkung dieses Rechts gestattet. Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten müssen, sind 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, Rn 16 und 17).

Die Systematik der Bemessungsgrundlage der KU1 führt daher im Ergebnis dazu, dass den von ihr betroffenen Unternehmen der Vorsteuerabzug nicht zu 100 % gewährt wird, weil ein Teil des Vorsteuerabzuges durch Entrichtung der KU1 faktisch wieder rückgängig gemacht wird. Da der Gesetzgeber somit mit einem Gesetz den Vorsteuerabzug gewährt, diesen aber mit einem anderen Gesetz teilweise wieder zurücknimmt, liegt darin uE ein Verstoß gegen das System der in der MWSt-Systemrichtlinie festgelegten Kostenneutralität der Mehrwertsteuer durch vollständige Vorsteuerentlastung vor.

§ 122 WKG verstößt uA gegen Art 168 der MWSt-Systemrichtlinie. Der Verstoß liegt darin, dass Art 168 MWSt-Systemrichtlinie einen Vorsteuerabzug für bestimmte Beträge vorsieht, während Art 122 WKG diese Beträge der Umlagepflicht unterzieht und somit den Vorsteuerabzug in einer Weise einschränkt, die nach der MWSt-Systemrichtlinie nicht ausdrücklich zugelassen ist.

In den Bescheiden über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010, 04-06/2010, 07-09/2010 und 10-12/2010 (jeweils) vom 23. Mai 2011 wird argumentiert, dass auch kein Verstoß gegen Art 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG (nunmehr Art 401 MWSt-

Systemrichtlinie) vorliegt, da die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe ist. Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH in einem Vorabentscheidungsurteil zwar festhält, dass Art 33 der 6. MWSt-Systemrichtlinie der Erhebung der Kammerumlage nicht entgegensteht (vgl. EuGH 19.2.1998, Rs C-318/96, Spar, Rn 29), die Frage, ob durch die Kammerumlage das Recht auf Vorsteuerabzug iSd Art 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (neu: Art 168 ff MWSt-Systemrichtlinie) in unzulässiger Weise eingeschränkt wird, jedoch bisher weitestgehend ungeklärt blieb.

Die Bw. als Steuerpflichtiger wird zudem durch die Umlagepflicht unverhältnismäßig belastet, da aufgrund der Freigrenze iHv EUR 150.000,00 entsprechend § 122 Abs 5 Z 4 WKG eine Vielzahl anderer Kammermitglieder keine oder nur wesentlich geringere Umlagen zu leisten haben. Überdies ergibt sich eine ungleiche Belastung durch die Kammerumlagen, da als Bemessungsgrundlage die auf die von anderen Unternehmern an das jeweilige Kammermitglied erbrachten Lieferungen und Leistungen entfallende Umsatzsteuer heranzuziehen ist und somit Unternehmen, die Waren und Dienstleistungen im hohen Ausmaß zukaufen, benachteiligt werden.

Die ungleiche und unverhältnismäßige Lastenverteilung durch Kammerumlagen dürfte ferner eine gemeinschaftswidrige Beihilfe iSd Art 87 des EG-Vertrages (nunmehr Art 107 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) darstellen, da Unternehmen mit keiner oder relativ geringer Kammerumlagenbelastung wohl idR gleichermaßen von der Kammermitgliedschaft profitieren wie Unternehmen, die Kammerumlagen in hohem Ausmaß zu entrichten haben, jedoch als „Trittbrettfahrer“ erheblich geringere Beiträge zu leisten haben. Diese Begünstigung von einzelnen Kammermitgliedern führt zu einer Verfälschung des Wettbewerbes, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar sein dürfte.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Aus den dem UFS vorgelegten Akten des Finanzamtes ist ersichtlich, dass das Finanzamt die Kammerumlage 1 für das erste Quartal 2010 bereits mit Bescheid vom 8. Juni 2010 - mit einem Betrag von € 14.418,82 - festgesetzt hatte. Dieser Bescheid wurde nicht mit Berufung bekämpft und ist in Rechtskraft erwachsen.

Nach Einbringung der gegenständlichen Berufung, welche sich ua. gegen den Bescheid vom 23. Mai 2011 betreffend Festsetzung der Kammerumlage 1 für 01-03/2010 mit € 19.826,34 richtete, erließ das Finanzamt nochmals einen - mit 23. Mai 2011 datierten - Bescheid betreffend Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2011 mit dem von der Bw. (siehe

„Nullmeldung“ vom 23. Mai 2011) erklärten Betrag von € 19.826,34. Dieser Bescheid wurde der Bw. am 5. Juli 2011 zugestellt.

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

#### **1.) Kammerumlage „01-03/2010“:**

Der Bescheid vom 8. Juni 2010 „über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010“ ist in Rechtskraft erwachsen.

Bei Erlassung des berufungsgegenständlichen Bescheides vom 23. Mai 2011 „über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010“ (zugestellt am 31. Mai 2011) mit dem Betrag von € 19.826,34, der der Selbstbemessung der Bw. für das erste Quartal 2011 entspricht, ist daher dem Finanzamt offenbar ein Schreibfehler unterlaufen, sodass dieser Bescheid nach § 293 BAO berichtigt werden hätte können.

Das Finanzamt hat aber in weiterer Folge anstelle einer Bescheidberichtigung mit gleichem Datum eine weitere (der Höhe nach mit € 19.826,34 erklärungskonforme) Festsetzung der Kammerumlage für das erste Quartal 2011 vorgenommen, sodass der Bescheid vom 23. Mai 2011 „über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010“ (zugestellt am 31. Mai 2011) aufrecht ist. Dieser Bescheid ist wie folgt zu beurteilen:

Das Finanzamt hat durch die Erlassung dieses Bescheides den auch im Abgabenrecht geltenden Grundsatz „ne bis in idem“ verletzt, sodass der berufungsgegenständliche Bescheid vom 23. Mai 2011 „über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010“ (zugestellt am 31. Mai 2011) gemäß § 289 Abs. 2 BAO ersatzlos aufzuheben war (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 289, Tz 34; VwGH 27.2.2003, 99/15/0126).

#### **2.) Kammerumlage zweites, drittes und viertes Quartal 2010:**

Gemäß § 122 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz (in der Folge kurz WKG) kann zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer 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. ....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 Kammermitgliedes 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.

Der Kammertag der Wirtschaftskammer Österreich fasste am 29. November 2001, mit Wirkung ab 1.1.2002, ua. folgenden Beschluss:

- a) Der Umlagensatz für die Bundeskammer wird mit 1,2 von Tausend der Bemessungsgrundlagen gemäß § 122 Abs. 1 WKG 1998 festgelegt.
- b) Der Umlagensatz für die Landeskammern wird einheitlich mit 1,8 von Tausend der Bemessungsgrundlagen gemäß § 122 Abs. 1 vom 23. Mai 2011 „über die Festsetzung der Kammerumlage 01-03/2010“ (zugestellt am 31. Mai 2011) WKG 1998 festgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 28.4.2011, 2009/15/0172 entschieden,

- 1.) dass die Richtlinie 2006/112 der Erhebung einer Abgabe mit den Merkmalen der Kammerumlage 1 nach § 122 Abs. 1 bis 6 WKG nicht entgegensteht,
- 2.) dass der Umstand, dass der Gesetzgeber mit BGBl. Nr. 661/1994 hinsichtlich der Kammerumlage 1 den Anknüpfungspunkt der Umsätze durch jenen der Vorsteuern ersetzte, beim Verwaltungsgerichtshof keine verfassungsrechtlichen Bedenken zu erwecken vermag,
- 3.) dass auch kein Anwendungsfall der Gemeinschaftsgrundrechte (Unionsgrundrechte), so auch des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes, vorliegt und im Hinblick auf die Befreiung von Unternehmen mit (geringen) Umsätzen sowie die unterschiedliche Belastung von Unternehmen je nach der Höhe des Betriebsaufwandes der Verwaltungsgerichtshof keine gleichheitswidrigen Bedenken hegt,

4.) dass das Beihilfenverbot des Art. 107 AEUV der Erhebung der Kammerumlage 1 nicht entgegensteht.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Kammerumlage 1 für das zweite, dritte und vierte Quartal 2010 war somit als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2011