



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/4101-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., XY, vertreten durch Steuerberater, Wien, vom 27. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. September 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Festsetzung mit Null und Rückzahlung der Kammerumlage gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für die Jahre 2004 bis 2008 und das erste Halbjahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 24. September 2009 den Antrag auf Festsetzung mit Null und Rückzahlung der Kammerumlage für die Zeiträume 2004 bis 2008 und das erste Halbjahr 2009 ab.

Mit Berufung vom 27. Oktober 2009 beantragte die Bw. nochmals die Festsetzung mit Null und Rückzahlung der Kammerumlage für diese Zeiträume. Zur Begründung führte die Bw. aus:

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

2. Einer der wichtigsten Grundsätze dieser Richtlinie und somit des gesamten europäischen Umsatzsteuerrechts ist der Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer. Die zentrale Bestimmung, die diesen Grundsatz gewährleisten soll, ist das Recht auf Vorsteuerabzug. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ist der Unternehmer berechtigt, die von anderen Unternehmen in einer Rechnung gem § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abzuziehen. Diese Bestimmung beruht auf Art 17 Abs 1 bis 3 der Sechsten MWSt-Richtlinie bzw Art 168 der MWSt-Systemrichtlinie, welche ausdrücklich dieses Recht auf Vorsteuerabzug einräumen.

3. In seiner Rechtsprechung hat der EuGH bereits mehrmals festgehalten, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein wesentliches Element der Kostenneutralität ist, welches durch Maßnahmen der Staaten nicht beeinträchtigt werden soll: Die Neutralität der Mehrwertsteuer darf durch Einschränkung des Vorsteuerabzuges grundsätzlich nicht in Frage gestellt werden, weil sie ein Grundprinzip des durch das einschlägige Gemeinschaftsrecht geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist (siehe dazu zB EuGH 21.5.2005, C-25/003, HE, Rn 80; EuGH 21 .3.2000, C-110/98 bis C 147/98, Gabalfrisa u.a.). Weiters 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 Recht 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 11.7.1992, Rs C 94-90 Lennartz, Rz 28 und EuGH 21.9.1998, Rs 50/87, Kommission/Frankreich, Rn 16 und 17).

4. Nach § 122 WKG ist die Bemessungsgrundlage der Kammerumlage 1 die Summe aus den Vorsteuerbeträgen für Lieferungen und sonstige Leistungen, den Erwerbsteuern auf innergemeinschaftliche Erwerbe, aus Einfuhrumsatzsteuern und jener Umsatzsteuerschuld, die auf die Gesellschaft übergegangen ist (Reverse Charge-Beträge). Wirtschaftlich betrachtet wird durch § 122 WKG das Recht auf Vorsteuerabzug eingeschränkt bzw teilweise rückgängig gemacht.

5. Die Gesellschaft beruft sich auf den Verstoß von § 122 WKG gegen Art 17 Abs 1 bis 3 der sechsten MWSt bzw gegen Art 168 MWSt-Systemrichtlinie. Der Verstoß liegt darin, dass Art 17 Abs 1 bis 3 Sechste MWSt-Richtlinie bzw 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.

6. Weiters verletzt Art 122 WKG den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

7. Da die Kammerumlage von Vorsteuerbeträgen für Lieferungen und sonstige Leistungen, den Erwerbsteuern auf innergemeinschaftliche Erwerbe, aus Einfuhrumsatzsteuern und den Reverse-Charge-Beträgen der Gesellschaft berechnet wird, beruft sich die Gesellschaft weiters auf einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz gem Art 7 BVG bzw gem dem EU-rechtlich gebotenen Gleichheitssatz auf Grund der Rechtsprechung des EuGH (Vgl zB EuGH 13.7.2000, C-36/99, Ideal Tourisme SA; EuGH 19.11.1998, C-85/97, Société financière d'investissements SPRL (SF1) u.a.), da die

- Kammerumlage 1 derzeit nicht Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder nimmt und
- derzeit viele Kammermitglieder trotz vorhandener Leistungskraft umlagenfrei gestellt werden,
- während andere Kammermitglieder durch sehr hohe Umlagen belastet werden (Vgl Beiser, Rechtfertigung und Grenzen der Umlagenfinanzierung der Wirtschaftskammern - eine verfassungsrechtliche Analyse des Status quo und Vorschläge de lege ferenda, SWK 9/2008.)

8. Die Gesellschaft wird nämlich im Vergleich zu anderen Unternehmern verhältnismäßig stärker mit Kammerumlagen belastet, was zu einem Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz führt."

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Verstoß des § 122 WKG gegen Art 17 Abs 1 bis 3 der sechsten MWSt-RL bzw gegen Art 168 MWSt-SystemRL

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat bereits mehrfach entschieden, dass die Kammerumlage (§ 122 Wirtschaftskammergesetz; in der Folge kurz: WKG) gemeinschaftsrechtskonform ist (vgl 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). Der Unabhängige Finanzsenat 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. In seinen Entscheidungen hat der Unabhängige Finanzsenat zusammengefasst im Wesentlichen

Folgendes ausgeführt (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.

Es ist zu prüfen, ob § 122 WKG gegen Art 17 Abs 1 bis 3 der sechsten MWSt-Richtlinie bzw gegen Art 168 MWSt-Systemrichtlinie 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."

Die nunmehr in Geltung stehende Mehrwertsteuersystemrichtlinie trat am 1. Januar 2007 in Kraft und löste die 6. 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.

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 verstöße 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, 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 Beschniedung des Vorsteuerabzuges inhaltlich nichts zu tun habe, da die Kammerumlage 1 nicht an die abziehbaren Vorsteuern anknüpfe, sondern die in Rechnung gestellten Vorsteuern die Bemessungsgrundlage bildeten. Das bedeute aber, so Ruppe aaO, dass ein Unternehmer auch dann mit Kammerumlage 1 belastet sei, wenn er seine Vorsteuern gar nicht oder nur teilweise abziehen könne, weil er zum Beispiel ausschließlich oder teilweise steuerfreie Umsätze im Inland tätige. In diesem Fall bedeute die Kammerumlage 1 offensichtlich keine Beschniedung 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 Beschniedung 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.

Deshalb widerspricht § 122 WKG nicht Art 17 der sechsten MWSt-Richtlinie bzw Art 168 MWSt-Systemrichtlinie.

Verletzung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer

Da die Kammerumlage die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer nicht aufweist, kann keine Einschränkung des Vorsteuerabzugs iSd Art 17 der sechsten MWSt-Richtlinie (Art 168 der MWSt-Systemrichtlinie) vorliegen, weshalb der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht verletzt wird.

Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Art 7 BVG bzw gemäß Gemeinschaftsrecht

Zunächst ist allgemein festzustellen, dass die Anknüpfung an den Umsatz als solches Gegenstand einer Beschwerde beim VfGH war. Diese Anknüpfung wurde mit Entscheidung vom 7.3.1995, B 1933/94, nicht als verfassungswidrig eingestuft. Darüber hinaus ist der UFS an das Legalitätsprinzip des Art 18 Abs 1 B-VG gebunden und hat daher bestehende Gesetze bis zu ihrer Aufhebung anzuwenden.

Nach dem allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung dürfen nach dem in der Berufung zitierten EuGH-Urteil vom 13. Juli 2000, Rs C-36/99, Rn 35, "*Idéal Tourisme*", vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt wäre.

Die Kammerumlage 1 auf die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge dient gemeinsam mit der Kammerumlage 2, die von den Arbeitslöhnen zu bemessen ist, der Finanzierung der Aufwendungen der Wirtschaftskammern. Die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge ist also nur eines unter mehreren Kriterien für die Bestimmung der von den Kammermitgliedern für die Kammerfinanzierung zu leistenden Beträge.

In der Tatsache, dass der Gesetzgeber als Kriterium für die Bemessung der Kammerumlage 1 die Umsatzsteuer für Leistungsbezüge normiert hat, kann der Unabhängige Finanzsenat keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung erkennen, da in jedem Fall vom selben Kriterium ausgegangen wird und somit vergleichbare Sachverhalte (d.h. Unternehmen mit Vorsteuern in vergleichbarer Höhe) nicht unterschiedlich behandelt werden. Der Einwand, bei dieser Art der Bemessung finde die Leistungsstärke des Kammermitglieds keine Berücksichtigung, mag zwar zutreffen, ist aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass auch der steuertechnische Gewinn als Parameter für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht aussagekräftig ist. So könnte der steuertechnische Gewinn etwa infolge von steuerlich bevorzugten Rücklagenbildungen erheblich geringer sein, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

Aus den oa. Gründen war der Antrag auf Festsetzung mit Null und Rückzahlung der Kammerumlage vom Finanzamt abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Jänner 2010