



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung A, vertreten durch B, vom 11. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. April 2009 betreffend Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz 1998 für die Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Bescheide wie folgt abgeändert:

Die Kammerumlage wird festgesetzt:

für das Jahr 2004	mit € 9.788,66
für das Jahr 2005	mit € 9.632,32
für das Jahr 2006	mit € 4.853,44
für das Jahr 2007	mit € 5.033,03

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 15. April 2009 setzte das Finanzamt die Kammerumlage 1 u.a. für die Jahre 2004 bis 2007 mit € 12.725,25 (2004), € 12.522,01 (2005), € 6.309,48 (2006) und € 6.542,90 (2007) fest und wich damit von der Selbstberechnung der Bw sowie der nunmehr beantragten Festsetzung mit jeweils € 0,00 ab

Das Finanzamt änderte mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juni 2009 die festgesetzten Kammerumlagen für die Jahre 2004 bis 2007 insofern, als ein Steuersatz von 3 vT anstelle von 3,9 vT auf die Bemessungsgrundlagen angewendet wurde..

Die Bw. stellte mit Schreiben vom 29. Juni 2009 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Inhaltlich wird in der Berufung folgendes ausgeführt:

1. Die Gesellschaft ist eine Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 9 der Richtlinie 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 als 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 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 Rechts gestattet. Da derartige Einschränkungen in allen Mitgliedsstaaten in gleicher Weise gelten müssen, sind Ausnahmen nur in den in der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (Vgl. EuGH 11.7.1992, Rx 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 168 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.

6. Weiters verletzt § 122 WKG den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer,

7. Da die Kammerumlage von Vorsteuerbeträgen für Lieferungen und sonstige Leistungen, den Erwerbsteuern auf innergemeinschaftliche Erwerbe und aus Einfuhrumsatzsteuern der Gesellschaft berechnet wird, beruft sich die Gesellschaft weiters auf einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dem Art 7 BVG bzw dem EU-rechtlich gebotenen Gleichheitsgrundsatz auf Grund der Rechtsprechung des EuGH (Vgl zB 13.7.2000, C-36/99, Ideal Tourisme SA; EuGH 19.11.1998, C-85/97, Societe financiere d investissements SPRL (SFI) u.a) da die -Kammerumlage 1 derzeit nicht Rücksicht auf die Leistungskraft der Kammermitglieder nimmt und

-derzeit viele Kammermitglieder trotz vorhandener Leistungskraft umalgefrei 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 Unternehmen verhältnismäßig stärker mit Kammerumlage belastet, was zu einem Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz führt. "

Die Bw. beantragt daher die Kammerumlage jeweils mit € 0,00 festzusetzen

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Beträge, 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 WKG 1998 festgelegt.

Art. 168 der für das Jahr 2008 geltenden 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 dem 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 Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ab. Bei den in den Artikeln 168 und 401 der MwSt-Systemrichtlinie im Gegensatz zu Art. 17 Absatz 2 und Artikel 33 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgenommenen Änderungen handelt es sich um keine Änderungen inhaltlicher Natur. Diesbezüglich ist auf Artikel 412 Absatz 1 der MwSt-Systemrichtlinie zu verweisen (vgl auch Berger, Was bringt die neue Mehrwertsteuerrichtlinie? in SWK 2007, S 462).

Art. 401 der MwSt-Systemrichtlinie regelt die Zulässigkeit anderer Abgaben und Steuern neben der Mehrwertsteuer und 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:

- Allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte
- Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen

- Erhebung der Steuer auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe
- 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.

Im Zuge einer gesamthaften Beurteilung ist jedoch zu prüfen, ob die Abgabe das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigt, es ist besonderes Augenmerk auf das Erfordernis zu legen, dass die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems jederzeit gewährleistet ist.

Wendet man diese Kriterien auf die streitgegenständliche Kammerumlage 1 an, so ist festzustellen, dass der Kammerumlage 1 die wesentlichen Merkmale der Mehrwertsteuer fehlen und sich eine der Mehrwertsteuer vergleichbare Abgabe auch nicht im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ergibt.

1. Die Kammerumlage 1 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, 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 Beschneidung 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 Beschneidung 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 Beschneidung 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.

Der Unabhängige Finanzsenat hat bereits mehrfach entschieden, dass die Kammerumlage 1 (§ 122 WKG) gemeinschaftsrechtskonform ist, wobei an dieser Stelle auf die umfangreichen Berufungsentscheidungen verwiesen wird (vgl zB UFS 29.5.2009, RV/0439-L/09; 4.6.2009, RV/0428-L/09; 12.6.2009, RV/0427-L/09; 16.6.2009, RV/0462-L/09, 26.8.2009, RV/2116-W/09). Zusammenfassend dargestellt kam der Unabhängige Finanzsenat in diesen Entscheidungen - die Berufungsvorbringen stimmen mit dem gegenständlichen Berufungsvorbringen inhaltlich weitestgehend überein - unter Hinweis auf die Ausführungen von Laudacher zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Kammerumlage 1 (SWK 2009, T 145) zum Schluss, dass

- die Einforderung der Umlage keine "Rückgängigmachung" der gemäß Art. 168 MwSt-Systemrichtlinie gewährten Vorsteuer darstellt;
- ein Verstoß gegen Art. 33 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (neu Art. 401) nicht gegeben ist, weil die Kammerumlage keine der Mehrwertsteuer ähnliche Abgabe ist;

- die Niederlassungsfreiheit und das Beihilfenrecht durch das WKG in diesem Zusammenhang nicht verletzt werden.

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen bestand keine Veranlassung von der bisherigen Spruchpraxis des UFS abzugehen.

Die Bescheide werden im Sinne der Berufungsvorentscheidung aber insoweit abgeändert, als auf die Bemessungsgrundlagen der richtige Satz von 3,0 vT (gültig seit dem Jahr 2002) angewendet wird.

Wien, am 5. November 2009