

GZ. RV/0218-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch GMC-Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk betreffend Festsetzung der Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 WKG 1998 für die Zeiträume Jänner bis Dezember 1999, Jänner bis Dezember 2000, Jänner bis Dezember 2001, Jänner bis Dezember 2002, Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis September 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt seit 1996 das Gewerbe der Autovermietung (Vermietung von Kraftfahrzeugen ohne Beistellung eines Lenkers). Sie ist Pflichtmitglied der Wirtschaftskammer Österreich. Im Rahmen einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung wurde die folgende, in Textziffer 28 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. Juni 2005 (mit Verweis auf Punkt 7 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2005) dargestellte, Feststellung getroffen:

Die Bw. habe in einer Selbstanzeige vom 1. Dezember 2004 für die Jahre 1999 bis 2003 nachträglich die Bemessungsgrundlagen und die jeweils daraus resultierenden Beträge an Kammerumlage mitgeteilt. Zudem sei die Höhe der Kammerumlage für den Zeitraum erstes bis drittes Quartal 2004 von der Betriebsprüfung ermittelt worden.

Die entsprechenden Abgabenfestsetzungen wurden vom Finanzamt mit den Bescheiden vom 16. Juni 2005 vorgenommen.

In den verwendeten Formularen ist die Rechtsgrundlage der Bescheide wie folgt angegeben:

"Die Kammerumlage (§ 57 Abs. 1 Handelskammergegesetz) wird wie folgt festgesetzt (Rechtsgrundlage ab 1995)".

Die Kammerumlage wurde mit den angefochtenen Bescheiden folgendermaßen festgesetzt:

Jänner bis Dezember 1999: Bemessungsgrundlage € 12.741.392,31, davon 3,90 vT, Kammerumlage € 49.691,43.

Jänner bis Dezember 2000: Bemessungsgrundlage € 11.251.503,23, davon 3,90 vT, Kammerumlage € 43.880,86.

Jänner bis Dezember 2001: Bemessungsgrundlage € 11.608.276,98, davon 3,90 vT, Kammerumlage € 45.272,28.

Jänner bis Dezember 2002: Bemessungsgrundlage € 11.248.222,84, davon 3,00 vT, Kammerumlage € 33.744,67.

Jänner bis Dezember 2003: Bemessungsgrundlage € 10.209.085,76, davon 3,00 vT, Kammerumlage € 30.627,26.

Jänner bis September 2004: Bemessungsgrundlage € 8.338.845,39, davon 3,00 vT, Kammerumlage € 25.016,54.

In der gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kammerumlage erhobenen Berufung vom 30. Juni 2005 brachte die Bw. folgendes vor:

Die Umlagepflicht werde dem Grunde oder dem Umfang nach nicht bestritten. Die Berufung richte sich ausschließlich gegen die Höhe der festgesetzten Kammerumlage. Die Ermittlung der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Kammerumlage (1) sei auf Basis der Vorsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen erfolgt. Dieser Berechnungsmodus trage jedoch den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Bw. nicht vollständig Rechnung.

Zur Begründung dieser Ansicht wurde folgendes ausgeführt:

Die Besonderheit bei den Autovermietern bestehe darin, dass das so genannte "Vermietvermögen" (die Fahrzeugflotte) im Durchschnitt nur ein halbes Jahr gehalten werde, also de facto extrem kurzfristiges Anlagevermögen darstelle. Durch den wirtschaftlich regelmäßig notwendigen Austausch des Vermietvermögens entstünden im Unternehmen hohe Vorsteuerbeträge, die – nach der derzeit herrschenden Gesetzeslage – als Basis zur Ermittlung der Kammerumlage dienten. Vom Gesetzgeber werde jedoch nicht berücksichtigt, dass durch den Austausch des Vermietvermögens auch Umsätze erzielt würden, die im Wesentlichen den Buchwerten zum Zeitpunkt der Veräußerung des Vermietvermögens entsprächen. Es würden somit aus der Veräußerung des Fuhrparks grundsätzlich weder Gewinne noch Verluste erwirtschaftet. Es handle sich demzufolge bei diesem Betrag nur um einen reinen Durchlaufposten (begründet aus der Erneuerung der Flotte), aus dem jedoch der größte Vorsteuerabzug entstehe. Ein noch schnellerer Austausch des Vermietvermögens (z.B. monatlich) würde eine sechsmal höhere Belastung mit Kammerumlage bedeuten, als dies zur Zeit (halbjährlicher Austausch) der Fall sei. Würde sich das Unternehmen entscheiden, ihre Fahrzeugflotte zu leasen, würde sich die Belastung mit Kammerumlage drastisch reduzieren. Sowohl in der Ist-Situation (halbjährlicher Austausch) als auch in den zwei zuvor erwähnten Varianten (Austausch monatlich bzw. Leasing) erwirtschaftete das Unternehmen immer dasselbe Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Abzug der Kammerumlage). Dies ergebe sich im Wesentlichen daraus, dass die Erlöse aus der Vermietung und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in allen drei Fällen konstant blieben. Die Veränderung der Umsätze aus der Veräußerung des Fuhrparks führe eben nicht, so wie zum Beispiel bei einem Autohandelsunternehmen, zu einer Veränderung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, da der Fuhrpark grundsätzlich nicht mit Gewinn bzw. Verlust veräußert werde. Es handle sich, wie bereits zuvor erwähnt, lediglich um einen

Durchlaufposten. Es erscheine daher unangemessen, dass die aus dem Einkauf des Fuhrparks resultierende Vorsteuer in die Basis der Berechnung für die Kammerumlage Eingang finde.

Es sei der Bw. bewusst, dass die Abgabenbehörde ihre Bescheide auf Basis der geltenden Rechtslage erlassen habe. Die Bw. sei aber der Meinung, dass die geltende Rechtslage nicht zu der verfassungsrechtlich gebotenen sachlichen Differenzierung führe bzw. im Extremfall sogar mit konfiskatorischer Wirkung behaftet sei. Um die verfassungsrechtlichen Bedenken möglichst rasch beim Verfassungsgerichtshof vorbringen zu können, werde um möglichst rasche Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersucht.

Es werde beantragt, die Berechnungsbasis für die Kammerumlage der Bw. (Branche der Autovermieter) den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen und die Höhe der mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Kammerumlagen neu festzusetzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Februar 2006, RV/1323-W/05, als unbegründet abgewiesen.

Die Bw. erhob gegen diesen Bescheid Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes sowie wegen Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten.

Der Bescheid wurde mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25. September 2006, B 751/06, wegen Verletzung der Bw. im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz durch den Bescheid aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes vom 16. Juni 2005 betreffend die Festsetzung der Kammerumlage für die Zeiträume Jänner bis Dezember 1999, Jänner bis Dezember 2000, Jänner bis Dezember 2001, Jänner bis Dezember 2002, Jänner bis Dezember 2003 und Jänner bis September 2004 wurden laut den Bescheidbegründungen gemäß § 57 Abs. 1 Handelskammerge setz (HKG) erlassen.

Das Handelskammerge setz 1949, welches mehrfach novelliert worden war (§ 57 idF BGBl. Nr. 661/1994) trat mit Ausnahme einiger Bestimmungen der 8. HKG-Novelle BGBl. Nr. 620/1991 und der §§ 35 bis 40 HKG, welche im vorliegenden Zusammenhang unerheblich sind, mit Beginn des 1. Jänner 1999 außer Kraft (§ 150 Abs. 3 Wirtschaftskammerge setz 1998 – WKG, BGBl. I Nr. 103/1998). Für die Vorschreibung von Kammerumlagen gelten somit ab dem 1.

Jänner 1999 die Bestimmungen des WKG 1998, die zwar dem § 57 HKG nachgebildet sind, aber doch von der Vorgängerbestimmung abweichen (§ 122 WKG 1998, zuletzt idF BGBl. I Nr. 153/2001).

Da die Kammerumlage mit den angefochtenen Bescheiden gemäß § 57 Abs. 1 HKG und somit nach einem für die betreffenden Zeiträume nicht mehr anzuwendenden Gesetz vorgeschrieben wurde, ermangelt es an einer gesetzlichen Grundlage.

Die angefochtenen Bescheide enthalten eine Begründung, die auf einem nicht mehr geltenden Gesetz beruht und daher in Wahrheit völlig fehlt.

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a) BAO, BGBl.Nr. 194/1961, hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117).

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die gesetzliche Grundlage für die angefochtenen Bescheide ist nicht - wie in den Bescheidbegründungen des Finanzamtes angegeben - § 57 Abs. 1 HKG, sondern § 122 WKG 1998, BGBl. I Nr. 103/1998 in den für die jeweiligen Zeiträume geltenden Fassungen.

In § 122 Abs. 1 WKG 1998, BGBl. I Nr. 103/1998, ist folgendes normiert:

"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 zu berechnen von jenen Beträgen, die

- 1. auf Grund 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,*
- 2. 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 Umlage wird vom Kammertag der Bundeskammer in einem Tausendsatz der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 und 2 festgesetzt. Der Tausendsatz darf höchstens 4,3 vT betragen".

§ 122 Abs. 1 WKG wurde mit dem Bundesgesetz, mit dem das Wirtschaftskammerge setz 1998 geändert wird, BGBl. I Nr. 153/2001, neu gefasst:

"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 Unternehmen 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".

Gemäß Art III § 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes, mit dem das Wirtschaftskammerge setz 1998 geändert wird (BGBl. I Nr. 153/2001) trat dieses Bundesgesetz – mit Ausnahme des Art. II § 11 sowie der in Art. III §§ 2 bis 11 genannten Bestimmungen – mit 1. Jänner 2002 in Kraft.

In Art III § 2 dieses Gesetzes ist folgendes normiert: "*§ 122 Abs. 1 tritt am 1. Jänner 2004 in Kraft. Bis zu diesem Zeitpunkt lautet § 122 Abs. 1 wie folgt:*

§ 122 (1) 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 Unternehmen von anderen Unternehmen erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen auf Grund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden,

2. 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 2,2 vT, und für alle Landeskammern einheitlich 2,1 vT der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 und 2. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann jeweils geringere Tausendsätze beschließen".

Demnach war § 122 Abs. 1 WKG 1998 für die Zeiträume 1999, 2000 und 2001 in der Stammfassung BGBl. I Nr. 103/1998, für die Zeiträume 2002 und 2003 in der Fassung der Übergangsbestimmung des Art. III § 2 der WKG-Novelle BGBl. I Nr. 153/2001 und für den Zeitraum 2004 in der Fassung der WKG-Novelle BGBl. I Nr. 153/2001 anzuwenden.

Die auf der Grundlage des § 122 Abs. 1 WKG 1998 gemäß den Beschlüssen des Kammertages der Wirtschaftskammer Österreich in Satzungen verbindlich festgelegten Umlagesätze betragen für die Zeiträume 1999, 2000 und 2001 insgesamt 3,90 vT und für die Zeiträume 2002, 2003 und 2004 insgesamt 3,00 vT.

Diese Umlagesätze wurden bei der Festsetzung der Kammerumlage mit den angefochtenen Bescheiden angewendet. Ebenso wurden die Bemessungsgrundlagen für die Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 WKG 1998 in den jeweils geltenden Fassungen ermittelt. Die rechnerische Richtigkeit der für die betreffenden Jahre festgesetzten Beträge an Kammerumlage ist gegeben.

Wie auch die Bw. ausdrücklich betont, wurden die angefochtenen Bescheide über die Festsetzung der Kammerumlage vom Finanzamt auf der Grundlage des geltenden Rechts erlassen.

Die Bw. erachtet § 122 Abs. 1 WKG 1998 insoweit als gleichheitswidrig und somit verfassungswidrig, als der in dieser Rechtsnorm normierte Berechnungsmodus generell an umsatzsteuerliche Merkmale anknüpft. Durch diesen generalisierenden Charakter wäre sie als Betreiberin einer Autovermietung wegen der ausführlich dargelegten Besonderheiten dieser Branche gegenüber anderen Branchen gravierend benachteiligt, so dass diese gesetzliche Anordnung die verfassungsrechtlich gebotene sachliche Differenzierung vermissen lasse.

Im Hinblick auf den bereits bei Vornahme einer Verbalinterpretation der Rechtsnorm § 122 Abs. 1 WKG klar zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, besteht im Rahmen der

Rechtsanwendung keine Differenzierungsmöglichkeit nach Branchen, so dass hier Überlegungen in Richtung verfassungskonforme Interpretation verfehlt wären.

Auch geht aus § 122 Abs. 2 WKG 1998 eindeutig hervor, dass nach dem Willen des Gesetzgebers eine von Abs. 1 abweichende Bemessungsgrundlage nur für bestimmte taxativ aufgezählte Gruppen von Kammermitgliedern (Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen) vorgesehen ist.

Für eine Anpassung der Berechnungsbasis an die "tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse", wie von der Bw. beantragt, besteht demnach keine Rechtsgrundlage.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG, wonach die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf, ist § 122 WKG 1998 vom unabhängigen Finanzsenat anzuwenden. Die Kompetenz zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Jänner 2007