

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri 1***, die Richterin ***Ri 2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi 1*** und ***LRi 2*** in der Beschwerdesache der

Bf1, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die ***anwaltliche Vertretung GmbH***, ***Adresse anw. Vertr.***,

über die Beschwerde vom 08.04.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 05.03.2024 betreffend Nachsicht gemäß § 236 BAO, Steuernummer ***BF1Stnr2***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 04.05.2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF 1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schriftsatz vom 05.10.2023 (eingegangen am 16.10.2023) beantragte die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz „Bf“) durch ihre anwaltliche Vertretung die Nachsicht nach § 236 BAO der Kammerumlage 1 (in der Folge kurz „KU“) in der Höhe von gesamt 155.180,91 Euro wegen sachlicher Unbilligkeit der Einhebung. Unter Punkt I. des Schreibens gab die Antragstellerin bekannt, *„dass sie die ***anwaltliche Vertretung GmbH***, ***Adresse anw. Vertr.***, mit ihrer rechtsfreundlichen Vertretung beauftragt und bevollmächtigt hat. Die ausgewiesene Rechtsvertreterin beruft sich auf die ihr erteilte Vollmacht (§ 8 RAO) und ersucht um Zustellung sämtlicher Schriftstücke zu ihren Händen.“*

In inhaltlicher Hinsicht wurde Folgendes ausgeführt: Die Bf betreibt eine Einkaufsgemeinschaft und ermögliche ihren Mitgliedern (kleine und mittlere Unternehmen aus dem Bereich der

Fachgruppe Sanitär-, Heizungs- und Lüftungstechniker bei der Wirtschaftskammer Österreich) Installationsbedarf zu verbilligten Konditionen (etwa Mengenrabatten) einzukaufen. Ein Kontrahieren über die Bf habe den Vorteil, dass die Vertragspartner die Zahlungstreue und Liquidität der Bf schätzen und dieser Umstand wesentlich dazu beitrage, bessere Einkaufskonditionen für die Mitglieder zu schaffen. Den Preisvorteil können die Mitglieder wiederum nützen, um ihre Dienstleistungen zu konkurrenzfähigen Preisen anzubieten, was sie nicht könnten, wenn sie direkt bei den Vertragspartnern der Bf einkaufen würden.

Der Installationsbedarf werde im Wesentlichen ohne Aufschlag weiterverrechnet und stelle lediglich einen Durchlaufposten ohne eigene Wertschöpfung dar.

Die Erhebung der Kammerumlage für den beschriebenen Vorgang erfolge sowohl bei der Bf als auch bei ihren Mitgliedern, was dazu führe, dass sowohl die Umsätze der Bf als auch jene der Mitglieder steuerbar sind. Die Bf führte dazu weiters aus, dass die Entrichtung der KU in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe vor allem deshalb sachlich unbillig sei, weil sie eine vom Gesetzgeber nicht gewollte, überschießende Belastung der Bf bewirke. Es liege eine Doppelbesteuerung derselben Umsätze iZm den eingekauften Waren vor und würde der doppelte Anfall der KU den Zweck der Einkaufsgemeinschaft konterkarieren und größere Unternehmen bevorteilen. Zu beachten sei im Übrigen, dass die Handelsspanne der Bf „extrem niedrig“ sei (1 %), weil sie sich nur durch Provisionen und Mitgliedsbeiträge finanzieren.

Ferner habe die Bf als Einkaufsgemeinschaft, die auf eigene Rechnung für ihre Mitglieder Verträge abschließt, aufgrund der hohen, aber ertraglosen Umsätze einen massiven Wettbewerbsnachteil und wird zunehmend aus dem Wettbewerb gedrängt. Die Einhebung der KU 1 stehe in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zu den erwarteten wettbewerbsrechtlichen Nachteilen, die die Bf erleidet.

Es liege eine sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 BAO vor, weil die Entrichtung der KU eine vom Gesetzgeber nicht gewollte, überschießende Belastung der Bf bewirke.

„Die Kammerumlagen dienen der Finanzierung der Wirtschaftskammer. Um für eine gerechte Verteilung der Finanzierungsbeiträge zu sorgen, wird bei der KU 1 und KU 2 einerseits auf den Umsatz (Vorsteuer, Erwerbsteuer) und andererseits auf die Zahl der Mitarbeiter (Lohnsumme) Rücksicht genommen.

Die Einbettung der KU 1 in ein Mischfinanzierungssystem und die Anknüpfung an die Umsatzsteuerspezifika lässt diese Umlage als "Hybridwesen" erscheinen. Im Vergleich zur Umsatzbesteuerung weist sie eine eigenständige Belastungskonzeption auf. Auch der ihr zugrundeliegende Leistungsfähigkeitsgedanke ist polymorph und lässt sich weder mit dem Leistungsfähigkeitsbegriff des Ertragssteuerrechts noch mit jenem des Umsatzsteuerrechts vergleichen.

Die gesetzlich angeordnete Bedachtnahme auf die unterschiedliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Unternehmungen ist im Rahmen dieser spezifischen KU 1-Konzeption insoweit ein Fremdkörper und erzeugt ein Spannungsverhältnis innerhalb des WKG-Umlagensystems. Dies spiegelt sich insbesondere im gegenständlichen Sachverhalt wider, wenn man die bezahlten Beiträge betrachtet (und dabei auch die Handelsspanne der Antragstellern berücksichtigt).“

Die Bf werde durch die KU 1 systematisch behindert, da sie wirtschaftlich nicht mit Einkaufsgemeinschaften, die nicht auf eigene Rechnung kaufen, oder mit größeren Betrieben konkurrieren könne. Das Argument, wonach die Art der Rechnungslegung der Bf von ihr selbst gewählt worden sei und sohin zum unternehmerischen Risiko gehöre, sei verfehlt.

Dies stehe dem Zweck der Kammerbeiträge, nämlich Finanzierung der Wirtschaftskammerorganisation zum Nutzen ihrer Mitglieder diametral gegenüber. Die Bf sei unverhältnismäßig belastet.

Zusammenfassend führte die Bf Folgendes aus:

„Die Antragstellerin ist durch die KU 1 unverhältnismäßig und überschießend belastet. Trotz der beschriebenen unverhältnismäßigen Belastung der Antragstellerin, verhielt sich diese aus abgabenrechtlicher Sicht stets vorbildhaft und entrichtete die festgesetzten Abgaben fristgerecht und in voller Höhe.

Die Doppelbesteuerung der Umsätze der Antragstellerin und der Umsätze ihrer Mitglieder widerspricht dem Zweck der KU 1. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine vom Gesetz objektiv jedenfalls nicht gewollte Doppelbesteuerung. Die Einhebung der Abgaben in voller Höhe sowohl bei der Antragstellerin als auch bei den einzelnen Mitgliedern ist als unbillig im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO zu werten.

Die multiplen Krisen, insbesondere die Pandemie und der Krieg in der Ukraine, führen dazu, dass kleinere Betriebe nur durch die Bündelung ihres Bedarfs am Markt konkurrenzfähig sind und bleiben.

Als Einkaufsgemeinschaft, die auf eigene Rechnung für ihre Mitglieder Verträge abschließt, hat die Antragsteilerin aufgrund der hohen, aber ertraglosen Umsätze einen massiven Wettbewerbsnachteil und wird zunehmend aus dem Wettbewerb gedrängt. Die Einhebung der KU 1 steht in keinem wirtschaftlichen Verhältnis zu den erwarteten wettbewerbsrechtlichen Nachteilen, die die Antragstellerin erleidet.

Die Einhebung der KU1 Beträge iHv EUR 155.180,91 erweist sich insgesamt als unbillig.“

Mit Bescheid vom 05.03.2024, zugestellt an die Bf, wies das Finanzamt für Großbetriebe (in der Folge kurz „FA“ oder „FAG“) den Nachsichtsantrag ab. Die Zustellung erfolgte direkt an die Bf

(siehe Abweisungsbescheid, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Begründend führte es nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen aus, dass die Kammerumlage zwar nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (in welches das Argument der geringen Handelsspanne hineinspiele) eingehoben werde, aber dieser Umstand nur im Rahmen der Bemessungsgrundlage, nicht aber im Nachsichtsverfahren Bedeutung haben könne.

Eine Doppelbesteuerung, welche aus dem Geschäftsmodell der Bf resultiert, sei nicht ersichtlich. Sowohl die Bf, als auch ihre Abnehmer treten als selbständige Unternehmer im Wirtschaftsleben auf und können die Leistungen der Wirtschaftskammer in Anspruch nehmen. Ob das tatsächlich auch genutzt werde, spiele keine Rolle.

Die Frage der Höhe der Kammerumlage sei ausschließlich im Festsetzungsverfahren zu klären und diene eine Nachsicht nicht dazu, das Festsetzungsverfahren zu umgehen. Eine sachliche Unbilligkeit liege nämlich nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (VwGH 30.9.2004, 2004/16/0151). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten ("Ungerechtigkeiten") seien keine Unbilligkeiten im Sinne des § 236 BAO. Im Gegenteil würden durch eine individuelle Nachsicht andere Unternehmen, auf die ähnliche Unverhältnismäßigkeiten zutreffen würden, benachteiligt. Mangels Vorliegens einer (persönlichen oder sachlichen Unbilligkeit) bleibe für eine Ermessensentscheidung sohin kein Raum

In der Beschwerde gegen den abweisenden Bescheid wird nach Wiedergabe des bereits im Antrag dargestellten Sachverhaltes sowie der rechtlichen Grundlagen Folgendes dargelegt:

„Sachliche Unbilligkeit ist anzunehmen, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes aus anderen als aus persönlichen Gründen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Der im atypischen Vermögenseingriff gelegene offensichtliche Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der auf eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Weise eine nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist. Eine sachliche Unbilligkeit kann darüber hinaus beispielsweise vorkommen, wenn eine vom Gesetz objektiv nicht gewollte Doppelbesteuerung eintritt.

Gegenständlich erfolgt die Erhebung der Kammerumlage 1 („KU 1“) gemäß § 122 Abs 6 WKG sowohl von der Beschwerdeführerin als auch von ihren Mitgliedern. Dies führt dazu, dass sowohl die Umsätze der Beschwerdeführerin als auch die Umsätze ihrer Mitglieder steuerbar sind. Folglich kommt es zu einer Doppelbesteuerung derselben Umsätze iZm mit den eingekauften Waren, nämlich bei der Beschwerdeführerin selbst als auch bei ihren Mitgliedern. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Handelsspanne der Antragstellerin extrem niedrig (rund

1%) ist, weil sie sich wie dargelegt nur durch Provisionen und Mitgliederbeiträge finanziert. Die Doppelbesteuerung kann nicht im Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmung sein und führt der Anfall der KU 1 auf jeder Handelsstufe in der gesetzlich vorgeschriebenen Höhe zu einer anormalen Belastungswirkung bei der Beschwerdeführerin.“

Entgegen der Rechtsansicht der Behörde liege eine Doppelbesteuerung und damit eine sachliche Unbilligkeit vor. Die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 236 BAO seien erfüllt und eine Ermessensentscheidung, bei der das bisherige steuerliche Verhalten der Bf zu berücksichtigen ist, daher zu treffen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.02.2026 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Nach Wiedergabe der gesetzlichen Grundlagen sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung liege eine sachlich bedingte Unbilligkeit nicht vor.

§ 122 Abs 1 WKG bringe klar zum Ausdruck, dass von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden kann. Die Verhältnismäßigkeit werde auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen gemessen. Die Umlage sei in einem Tausendsatz von jenem Betrag, der als Umsatzsteuerschuld auf Grund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmen erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist, zu berechnen.

Im vorliegenden Verfahren sei daher die Frage zu beurteilen, ob durch die Festsetzung der nunmehr nachsichtsgegenständlichen Kammerumlagen ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eingetreten ist. Die Höhe der Kammerumlage für das von der Bf. selbst gewählte Geschäftsmodell sei ausschließlich im Festsetzungsverfahren zu klären.

Nachteilige Folgen, die alle Wirtschaftstreibenden in ähnlicher Lage treffen, Geschäftsmodelle, Konjunkturschwankungen und Geschäftsvorfälle, die dem Bereich des Unternehmerwagnisses zuzuordnen sind, würden hingegen eine Nachsicht nicht rechtfertigen (VwGH 16.12.2003, 2003/15/0099; 25.01.2001, 98/15/0176).

Zusammenfassend führte das Finanzamt schließlich aus, dass eine in der Abgabefestsetzung gelegenen Unbilligkeit nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. VwGH 08.04.1991, 90/15/15; 23.03.1999, 98/14/0147) keine Nachsicht iSd § 236 BAO rechtfertige; für eine Ermessensentscheidung bliebe daher kein Raum.

Am 13.03.2025 begehrte die Bf durch ihre anwaltliche Vertretung die Vorlage an das Bundesfinanzgericht.

Am 14.04.2026 langte ein Fristsetzungsantrag beim Bundesfinanzgericht ein, welcher dem Verwaltungsgerichtshof mit Verfügung des BFG vom 29.04.2026 vorgelegt wurde.

Mit Beschluss über den Auftrag zur Mängelbehebung vom 20.04.2026 wurde der Bf aufgetragen, den Antrag auf Nachsicht im Hinblick auf die fehlende Unterschrift zu sanieren. Die Behebung des Mangels erfolgte durch Eingabe der anwaltlichen Vertretung vom 28.04.2026 und Nachholen der Unterschriftsleistung.

Das FAG reichte am 28.04.2026 eine Stellungnahme ein und gab zunächst bekannt, keinen Behördenvertreter zur mündlichen Verhandlung zu entsenden. Ferner wurde auf den möglichen Umstand der Heilung des Zustellmangels gemäß § 9 Zustellgesetz verwiesen.

Am 04.05.2026 fand die mündliche Verhandlung statt. Zunächst wurde der Umstand der Zustellung des Bescheides an die Bf trotz aufrechter Zustellvollmacht der anwaltlichen Vertretung thematisiert: der Anwalt führte dazu in Replik auf die im Vorfeld der mündlichen Verhandlung eingereichte Stellungnahme des FAG aus, dass ihm der beschwerdegegenständliche Bescheid im Original übergeben wurde und somit eine Heilung des Zustellmangels eingetreten sei.

In inhaltlicher Hinsicht führte er aus, dass es auf Grund der Höhe der Kammerumlage (die durch hohe Umsätze bedingt ist), fast unmöglich sei, weiteres Wachstum zu betreiben. Der Vorteil des Geschäftsmodells werde durch die hohe Kammerumlage konterkariert. Die faktisch vorliegende Doppelbelastung betreffe nicht nur die Bf sondern auch andere Einkaufsgemeinschaften, die ähnlich geringe Gewinnspannen haben. Eine Vorsprache bei der Wirtschaftskammer sei erfolglos geblieben.

Der Geschäftsführer der Bf ergänzte, dass eine Umstellung der Rechnungsmodalitäten – wie etwa von der Wirtschaftskammer vorgeschlagen – nicht zielführend sei, da sodann die Vorteile der Einkaufsgemeinschaft, die auf Grund einer Bündelung von Mengen besteht, zu Nichte gemacht würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz „Bf“) ist eine mit Sitz in ***Ort*** zu Firmenbuchnummer ***FN 1*** des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Graz eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie hat 14 Gesellschafter (siehe Auszug aus dem Firmenbuch vom 03.05.2026, OZ 20 des BFG-Beschwerdeaktes sowie Ausführungen des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung, OZ 24 des BFG-Beschwerdeaktes).

Die Bf betreibt eine Einkaufsgemeinschaft mit insgesamt 62 Mitgliedern, wovon 14 zugleich Gesellschafter der Bf sind (die jeweiligen Unternehmen sind alle Mitglieder der Fachgruppe Sanitär-, Heizungs- und Lüftungstechniker bei der Wirtschaftskammer Österreich). Die Bf tritt nach außen hin als Großhändlerin auf. Sie bestellt Installationsbedarf im eigenen Namen und

auf eigene Rechnung. Gegenüber ihren Mitgliedern ist sie selbst Lieferantin, allerdings gibt sie die Vorteile, die sie als Großhändler genießt, an ihre Mitglieder weiter.

Die Bf erhält für ihre Tätigkeit Provisionen (von den Vertragspartnern) sowie jährliche Beiträge ihrer Mitglieder in der Höhe von 2.616,24 Euro. Die Lieferung des Installationsbedarfs erfolgt im Streckengeschäft: Die Ware wird direkt von den Vertragspartnern an die Mitglieder verschickt – über ein Lager oä. verfügt die Bf nicht. Die Handelsspanne der Bf beträgt rund 1 % (vgl die seitens des FAG unwidersprochen gebliebenen Angaben im Nachsichtsantrag, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes).

Durch Kauf des Installationsbedarfes bei der Bf können die Mitglieder bessere Konditionen nützen und können ihre Dienstleistungen daher zu konkurrenzfähigen Preisen anbieten.

Der zentrale Einkauf der Bf führt zu einem jährlichen Umsatz von rund 73 Millionen Euro (vgl das Vorbringen der Bf im Nachsichtsantrag, OZ 1 des BFG-Beschwerdeaktes sowie Auszug aus dem elektronischen Akt der Finanzverwaltung, zB Umsatzsteuerbescheid 2023, OZ 21 des BFG-Beschwerdeaktes).

Für diese Vorgänge meldete und entrichtete die Bf Kammerumlage (im nachsichtsgenständlichen Zeitraum 01-03/2018 bis 04-06/2023 in der Höhe von 155.180,91 Euro), für die sie die Nachsicht nach § 236 BAO begehrte. Im Nachsichtsantrag berief sich die anwaltliche Vertretung gem § 8 RAO auf die Vollmacht inklusive Zustellvollmacht (siehe Antrag auf Nachsicht, OZ 1 des BFG-Beschwerdeaktes). Der hier gegenständlich abweisende Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe wurde der Bf direkt zugestellt (siehe Abweisungsbescheid vom 05.03.2024, OZ 2 des BFG-Beschwerdeaktes). Der anwaltlichen Vertretung wurde der Bescheid schließlich im Original übergeben (glaubhafte Ausführungen des Anwaltes in der mündlichen Verhandlung, Niederschrift, OZ 24 des BFG-Beschwerdeaktes).

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zur Bf ergeben sich aus einer durchgeführten Firmenbuchabfrage vom 03.05.2026 zu FN ***FN 1***.

Die Feststellungen zum Geschäftsmodell der Bf ergeben sich aus den Ausführungen im Nachsichtsantrag, die von der belangten Behörde nicht bestritten wurden.

Dass der Abweisungsbescheid zunächst an die Bf direkt zugestellt worden war und dann der anwaltlichen Vertretung im Original seitens der Bf übergeben wurde, ergibt sich einerseits aus der Zustellverfügung am Bescheid sowie den glaubhaften Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zur Rechtswirksamkeit der Zustellung des angefochtenen Bescheides

Ist ein Zustellungsbevollmächtigter bestellt, so hat die Behörde, soweit gesetzlich nicht anderes bestimmt ist, diesen als Empfänger zu bezeichnen. Geschieht dies nicht, so gilt die Zustellung als in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem das Dokument dem Zustellungsbevollmächtigten tatsächlich zugekommen ist (§ 9 Abs 3 Zustellgesetz).

Vorliegend wurde - trotz bestehender Zustellungsvollmacht der ***anwaltsliche Vertretung GmbH*** – der Bescheid über die Abweisung eines Nachsichtersuchens von Abgabenschuldigkeiten der Bf direkt zugestellt. Nachdem aber sowohl das Finanzamt für Großbetriebe in seiner Stellungnahme eine Heilung der Zustellungsvollmacht in den Raum stellte und die anwaltsliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung selbst glaubhaft ausführte, dass ihr der Bescheid im Original zugekommen ist, trat gem § 9 Abs 3 Zustellgesetz eine Heilung der Zustellung ein und war die Beschwerde daher einer inhaltlichen Beurteilung zuzuführen.

3.1.2. Zur Nachsicht

Die Kammerumlagen, geregelt in § 122 WKG, sind Selbstbemessungsabgaben im Sinne des § 201 BAO (vgl Ritz/Koran, BAO⁸ § 201 BAO Rz 4).

Die gesetzliche Bestimmung des § 122 WKG lautet auszugsweise wie folgt:

„(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 Hundertsatz 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 Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.“*

Der Hundertsatz beträgt für die Bundeskammer 0,13 vH und für alle Landeskammern einheitlich 0,19 vH der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 bis 3. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann jeweils geringere Hundertsätze beschließen. Außerdem hat das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer zwei unterschiedlich hohe Schwellenwerte festzusetzen, wobei der niedrigere EUR 2 Millionen nicht unterschreiten darf. Für jene Teile der Bemessungsgrundlage, die den niedrigeren Schwellenwert übersteigen und den höheren nicht überschreiten, kommt der um 5 vH verminderte Teil des Hundertsatzes zur Anwendung, und für jene, die den höheren Schwellenwert übersteigen, kommt der um 12 vH verminderte Teil des Hundertsatzes zur Anwendung.

(2) Von der Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 ist die Umsatzsteuer auf Investitionen in das ertragssteuerliche Anlagevermögen in Abzug zu bringen.

(3) Abweichend von Abs. 1 wird die Bemessungsgrundlage für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern wie folgt bestimmt:

- 1. Bei Kreditinstituten im Sinne des Art. 1 (Bankwesengesetz) § 1 Abs. 1 Finanzmarktanpassungsgesetz 1993, BGBl. Nr. 532/1993, ist die Summe der Bruttoprovisionen und die Summe der mit einem für alle Umlagepflichtigen geltenden Faktor vervielfachten Nettozinserträge heranzuziehen, jeweils unter entsprechender Ausscheidung des Auslandsgeschäftes. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer hat sowohl den Faktor unter Bedachtnahme auf das allgemeine durchschnittliche Verhältnis zwischen Brutto- und Nettozinserträgen als auch Art und Umfang der Ausscheidung des Auslandsgeschäftes festzulegen.*
- 2. Bei Versicherungsunternehmen ist das Prämienvolumen des direkten inländischen Geschäftes, abzüglich eines Abschlages von 80 vH des Prämienvolumens aus*

Versicherungsgeschäften im Sinne von § 6 Abs. 1 Z 1 Versicherungssteuergesetz 1953, BGBl. Nr. 133/1953, heranzuziehen.

Um die Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme dieser Kammermitglieder im Vergleich zu anderen Kammermitgliedern zu gewährleisten, darf der für diese Bemessungsgrundlage vom Erweiterten Präsidium der Bundeskammer festzulegende Hundertsatz höchstens 0,041 vH betragen. Das Umlagenaufkommen auf Grund dieser Bemessungsgrundlage wird im Verhältnis der für das jeweilige Einhebungsjahr geltenden Hebesätze gemäß Abs. 1 zwischen der Bundeskammer und den Landeskammern aufgeteilt. Außerdem hat das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer zwei unterschiedlich hohe Schwellenwerte festzusetzen, wobei der niedrigere EUR 16 Millionen nicht unterschreiten darf. Für jene Teile der Bemessungsgrundlage, die den niedrigeren Schwellenwert übersteigen und den höheren nicht überschreiten, kommt der um 5 vH verminderte Teil des Hundertsatzes und für jene, die den höheren Schwellenwert übersteigen, der um 12 vH verminderte Teil des Hundertsatzes zur Anwendung.

(4) Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann beschließen, dass Teile der Bemessungsgrundlagen außer Betracht bleiben, soweit deren Berücksichtigung in einzelnen Berufszweigen zu einer unverhältnismäßigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde. Dies gilt auch für die Zuordnung von einzelnen Gruppen von Kammermitgliedern zu einer Bemessungsgrundlagenermittlung im Sinne des Abs. 3, die an steuerbarem Umsatz anknüpft.

(5) Ist die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in einzelnen Berufszweigen für die Kammermitglieder mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, so kann das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer für die Kammermitglieder in diesen Berufszweigen die Möglichkeit einer pauschalierten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach den jeweiligen Erfahrungen des Wirtschaftslebens beschließen.

[...]

(11) Wird ein Rechtsmittel erhoben, mit dem die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, so ist das Verfahren zu unterbrechen und die Frage dem Präsidenten der zuständigen Landeskammer zur Entscheidung vorzulegen. Auf dieses Verfahren ist § 128 Abs. 3 und 5 sinngemäß anzuwenden.“

Gemäß § 236 Abs 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil durch Abschreibung nachgesehen werden, wenn ihre Einhebung nach der Lage des Falles unbillig wäre.

Abs. 1 findet auf bereits entrichtete Abgabenschuldigkeiten sinngemäß Anwendung (§ 236 Abs 2 BAO).

Die Bestimmungen des § 235 Abs. 2 und 3 gelten auch für die Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten (§ 236 Abs 3 BAO).

Die Unbilligkeit der Einhebung einer Abgabe nach Lage des Falles kann eine persönliche oder sachliche sein (zB VwGH 20.05.2010, 2006/15/0337; VwGH 17.11.2010, 2007/13/0135).

Die Bf brachte in ihrem Nachsichtsansuchen die sachliche Unbilligkeit der Einhebung von Kammerumlage(n) auf Grund der doppelten Belastung sowohl der Bf als auch der Mitglieder der Einkaufsgemeinschaft mit dieser Abgabe vor. Die Meldung der Kammerumlagen für die Zeiträume 01-03/2018 bis 04-06/2023 an das Finanzamt erfolgte dem Gesetz entsprechend. Bescheide einer abweichenden Festsetzung der Kammerumlagen (§ 201 BAO) ergingen nicht (vgl die Ausführungen des Anwaltes in der mündlichen Verhandlung, Niederschrift, OZ 24 des BFG-Beschwerdeaktes).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 25.11.2002, 97/14/0013; VwGH 29.06.2006, 2006/16/0007; VwGH 26.02.2013, 2010/15/0077; BFG 15.06.2023, RV/6300011/2022) hat die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nur die vom Nachsichtswerber geltend gemachten Gründe zu prüfen. Der Bf stützt sich vorliegend auf den Grund der sachlichen Unbilligkeit und war daher nur das Vorliegen dieses zu beurteilen:

Nach der Verordnung zur Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO (BGBl II 435/2005 idgF) liegt eine sachliche Unbilligkeit insbesondere vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruches

„1. von Rechtsauslegungen des Verfassungsgerichtshofes oder des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden;

2. in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die

a) dem Abgabepflichtigen gegenüber von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde geäußert oder

b) vom Bundesministerium für Finanzen im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung oder im Internet als Amtliche Veröffentlichung in der Findok veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die betreffende Äußerung bzw. Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.“

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (Ritz/Koran, BAO⁸ § 236 BAO Rz 11 mwN auf die Rechtsprechung), *„sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen*

Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist“ (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Eine sachliche Unbilligkeit liegt nicht vor, wenn sie ganz allgemein die Auswirkung genereller Normen ist (zB VwGH 10.5.2022, Ra 2020/13/0069; BFG 03.07.2023, RV/7101799/2023). Materiellrechtlich legislatorisch bedingte Unzulänglichkeiten („Ungerechtigkeiten“) sind keine Unbilligkeiten iSd § 236 (Stoll, BAO, 2421; BFG 05.11.2024, RV/7103460/2024).

§ 122 WKG regelt in seinem Absatz 1 (Ziffern 1, 2 und 3) grundsätzlich, welche Bemessungsgrundlage für die Berechnung (sowie Meldung) der Kammerumlage heranzuziehen ist. Sonderregelungen für einzelne Berufszweige können vom Erweiterten Präsidium der Bundeskammer erlassen werden (vgl § 122 Abs 4 und 5 WKG; siehe dazu die Kammerumlagen-Beschlüsse seit 01.01.1995: <https://www.wko.at/oe/wko/kammerumlagen-rechtsgrundlagen-beschluesse>). Eine abweichende – günstigere - Regelung für die Bf existiert nicht, womit das Präsidium das Bestehen von Unverhältnismäßigkeiten in diesen Fällen offenbar in Kauf nimmt. Die seitens der Wirtschaftskammer tolerierte Unverhältnismäßigkeit soll nun aber nicht dazu führen, dass einzelne „belastete“ Unternehmen diese im Nachsichtsweg sanieren könnten (vgl UFS vom 29.11.2007, RV/1800-W/07 zur Nachsicht von Kammerumlage).

Gerade vor diesem Hintergrund kann aus dem Argument des Anwalts, dass die Wirtschaftskammer eine Herabsetzung der Bemessungsgrundlage für Einkaufsgemeinschaften (wie der vorliegenden) nicht in Erwägung zog, für die Nachsicht bzw. das Element der sachlichen Unbilligkeit nichts gewonnen werden: Im Gegenteil würden durch eine individuelle Nachsicht andere Unternehmen, auf die ähnliche Unverhältnismäßigkeiten zutreffen würden, benachteiligt. Diesen Umstand bestätigte im Übrigen auch der Anwalt der Bf in der mündlichen Verhandlung, als er ausführte, dass die doppelte Belastung der Kammerumlage *„auch andere Einkaufsgemeinschaften, die ähnlich geringe Gewinnspannen haben oder sich durch Mitgliedsbeiträge finanzieren“* betrifft. Die von der Bf angeprangerte Ungleichbehandlung entstünde somit erst recht im Falle einer Nachsicht der Abgabe im Einzelfall (vgl UFS vom 29.11.2007, RV/1800-W/07 zur Nachsicht von Kammerumlage; siehe auch VfGH 06.03.2017, G 126/2016: *„Soweit bloß bei einzelnen Kammermitgliedern auf Grund einer besonderen Gestaltung ihrer Umsätze eine allenfalls unverhältnismäßige Inanspruchnahme erfolgt, bilden diese Härtefälle, die nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes der Gesetzgeber in Kauf nehmen darf [...]. Es liegt daher – allenfalls – ein "Härtefall" im Sinne der Judikatur des*

Verfassungsgerichtshofes vor, der aber nicht die Unsachlichkeit der getroffenen Regelung zur Folge hat. Es ist dabei auch in Betracht zu ziehen, dass die KU 1 nicht isoliert gesehen werden darf und gegebenenfalls ein Ungleichgewicht bei der Berechnung der KU 1 insbesondere auch durch die (lohnsummenabhängige) KU 2 gemäß § 122 Abs. 7 und 8 WKG und die Grundumlage gemäß § 123 WKG abgeschwächt werden kann.“).

Im Übrigen dient die Nachsicht nicht dazu, im Festsetzungsverfahren unterlassene Einwendungen (vor allem Bescheidbeschwerden) nachzuholen (zB VwGH 17.11.2022, Ra 2020/15/0079; BFG 03.07.2023, RV/7101799/2023). Wie die anwaltliche Vertretung in der Verhandlung ausführte, wurde nicht versucht, ein (Abgaben)verfahren (§ 201 BAO oder § 122 Abs 11 WKG) zur Frage der Kammerumlagepflicht der Bf anzustrengen. Dass dieses von vornherein aussichtslos gewesen wäre, wurde nicht behauptet.

Da sohin aus den angeführten Gründen eine sachliche Unbilligkeit nicht zu erblicken war, ist der Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe nicht mit Rechtswidrigkeit behaftet. Die Beschwerde war daher abzuweisen. Für eine Ermessensübung bleibt daher kein Raum.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Beurteilung, ob die Einhebung der Kammerumlage sachlich unbillig ist, gründet sich auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden nicht berührt, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 13. Mai 2026