



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Mag. Karoline Windsteig, Rainer Baburek und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw. vertreten durch GWT Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1130 Wien, Eitelbergergasse 24, vom 16. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14/ Purkersdorf vertreten durch Christine Kleindienst vom 26. März 2003 betreffend die Festsetzung der Kammerumlage gemäß § 57 Abs. 1 Handelskammergesetz für die Jahre 1997 und 1998 und gemäß § 122 Wirtschaftskammergesetz 1998 für den Zeitraum 1999 bis 2002 nach der am 18. November 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung der Kammerumlage für die Jahre 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Kammerumlage für das erste, zweite und dritte Quartal des Jahres 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und vertrieb während des Zeitraumes 1997 bis einschließlich das 3. Quartal 2002 in Österreich Kucheneinrichtungen des Mutterkonzerns Z mit Sitz in Deutschland. Sie entrichtete für diesen Zeitabschnitt jedoch keine Kammerumlage 1.

Anlässlich einer Betriebsprüfung errechnete die Prüferin auf Basis der in § 122 WKG festgelegten Bemessungsgrundlagen und Tausendsätzen die für die Bw. bestehende Kammerumlagepflicht wie folgt:

		Vorsteuerbetrag	Kammerumlage
1997	ATS	40,584.841,68	158.281,00
1998	ATS	38,313.326,05	149.422,00
1999	ATS	43,464.485,59	169.511,00
2000	ATS	56,018.605,78	218.473,00
2001	€	4,094.095,58	15.967,00
1. bis 3. Quartal 2002	€	1,135.075,94	4.427,00

Das Finanzamt setzte die Kammerumlage 1 mit den Bescheiden vom 26. März 2003 für den genannten Zeitraum im Ausmaß von insgesamt 70.951,54 € fest.

In der dagegen erhobenen Berufung wendet die Bw. ein, das Finanzamt habe bei der Festsetzung der Kammerumlage den in § 122 WKG verankerten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht berücksichtigt und demnach die Abgabenfestsetzung zu hoch sei. In § 122 Abs. 1 WKG werde nämlich festgelegt, dass bei Einhebung der Kammerumlage der "Grundsatz der Verhältnismäßigkeit" einzuhalten sei. Demnach sei die Verhältnismäßigkeit auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen zu messen. Die Kammerumlage 1 sei von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben (§ 122 Abs. 5 WKG) und stelle eine Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung dar, weshalb die entsprechenden Verfahrensvorschriften anzuwenden seien (§126 Abs. 2 WKG).

Da für die Einhebung der Kammerumlage das Finanzamt zuständig sei, liege es auch im Bereich dieser Behörde bei der Abgabenfestsetzung die Verhältnismäßigkeit dem Grunde und der Höhe nach entsprechend zu berücksichtigen. Die rechtsanwendende Behörde habe demnach eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen, wenn sie einen entsprechenden im Gesetz gedeckten Entscheidungsspielraum vorfindet, oder zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit ausdrücklich ermächtigt werde.

Die Bw. führte weiters aus, dass der Gesetzgeber offensichtlich durch die Aufnahme eines Verhältnismäßigkeitsmerkmals in den Tatbestand einer Norm die Ansicht vertrete, dass seine generell abstrakten Abwägungen und die damit verbundene Tatbestandsgestaltung keine abschließende sachgerechte Wertung erlaube und deshalb der zu entscheidende Sachverhalt einer ergänzenden individuell-konkreten Abwägung durch die Behörde nach Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten bedürfe. Aus dem Wortlaut des § 122 Abs. 1 WKG und dem Gesetzeszweck ergebe sich, dass der Maßstab für die Beurteilung, ob Verhältnismäßigkeit gegeben ist oder nicht, nur beispielhaft im Gesetz erwähnt wurde, demnach für eine solche Prüfung durchaus andere Kriterien in Frage kommen würden. Die Bedeutung der Einhaltung der Verhältnismäßigkeit bei der Abgabeneinhebung gehe aus § 122 Abs. 3 WKG hervor, worin das Präsidium der Bundeskammer ermächtigt werde, Ermäßigungen für einzelne Berufsgruppen zu beschließen, wenn dies zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit erforderlich sei. Diese Bestimmung ermächtige auch das Präsidium der Bundeskammer Ermäßigungen für die Umlagenberechnung zu beschließen und diene somit der Verwaltungsökonomie. Wenn bei einer Gruppe von Unternehmern, auf Grund von branchenspezifischen Gegebenheiten, unverhältnismäßige Kammerbeiträge anfallen würden, sollte eine generelle Ausnahmeregelung für alle Mitglieder dieser Gruppe vermeiden, dass jeder einzelne Unternehmer die Verhältnismäßigkeit der Abgabeneinhebung im Instanzenzug durchsetzen müsste.

122 Abs. 3 WKG verhindere aber nicht die Verhältnismäßigkeitsprüfung für jene Fälle, in denen noch keine generelle Ausnahmeregelung für eine Gruppe bestehe. Der Gesetzgeber habe nicht zum Ausdruck gebracht, dass Unverhältnismäßigkeit nur dann vorliege, wenn eine ganze Gruppe davon betroffen sei, und dass nur vereinzelt auftretende Härtefälle unberücksichtigt bleiben bzw. hingenommen werden sollen. Hätte der Gesetzgeber dies zum Ausdruck bringen wollen, hätte er nach Ansicht der Bw. den Begriff der "Verhältnismäßigkeit" in § 122 Abs. 1 WKG gar nicht eingeführt. Hingegen hätte er die Bundeskammer in § 122 Abs. 3 WKG nicht bloß ermächtigt, sondern dazu verpflichtet, in jenen Fällen Ausnahmen vorzusehen in denen einzelne Berufszweige unverhältnismäßig in Anspruch genommen werden würden. Somit leite sich aus dem Gesetz die Notwendigkeit der Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit ab, da die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen bei der Abgabenfestsetzung jedoch nicht berücksichtigt habe, seien die angefochtenen Bescheide rechtswidrig ergangen. Ob nun die festgesetzte Kammerumlage unverhältnismäßig hoch sei, wäre aus Sicht des Verhältnisses zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen sowie der Lieferbeziehungen in wirtschaftlicher und umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilen.

Die Bw. sei ein Tochterunternehmen der Z (Konzernmutter des B Konzerns) in Deutschland, die Kücheneinrichtungen produziere und in Österreich über die Bw. an ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechnigte Großhändler liefern würde. Die Waren würden, da die Bw. über kein eigenes Lager verfüge, ausschließlich aus dem deutschen Lager in Pfullendorf direkt an

die österreichischen Kunden geliefert werden. Lediglich die Fakturierung der Warenlieferungen erfolge von der Z über die Bw. und von dieser an die österreichischen Kunden.

Die Bw. habe im Inland kein eigenes Büro und demnach ihren statutarischen Sitz beim steuerlichen Vertreter. Für die Kundenbetreuung seien vier Dienstnehmer angestellt.

Fest stehe in diesem Zusammenhang, dass die Bw. indem sie nur einen Teil, der dem Handel üblicherweise zugeschriebenen Funktionen erfülle, einen geringen Wertschöpfungsbeitrag erbracht habe. Lediglich die laufende Kundenbetreuung und die Führung von Verkaufsverhandlungen würden direkt durch die Mitarbeiter der Bw. geführt werden. Der geringe Leistungsbeitrag der Bw. an der Wertschöpfung des Gesamtkonzerns und der allgemeinen Preisentwicklung am Markt führe schließlich dazu, dass die von der Z an die Bw. verrechneten Einkaufspreise nur eine geringe Handelsspanne aufweisen würden.

Aus der beschriebenen Zwischenschaltung der Bw. komme es nach ihrer Ansicht zu zwei Umsätzen, obwohl nur eine Lieferung stattgefunden habe, demnach die Bw. eine sonstige Dienstleistung erbringen würde. Anders wie bei der Umsatzsteuer, die innerhalb der Unternehmerkette keine Belastung darstelle, werde die Kammerumlage zum einen vom Kunden durch den vollen Verkaufspreis, zum anderen von der Bw. vom Konzerneinkaufspreis erhoben. Dies ignoriere den Umstand, dass die Bw. angesichts der umsatzsteuerlich fingierten Lieferung der Z gar keine echte Vorleistung erbracht hätte. Vorleistungen der Bw. wären in diesem Zusammenhang lediglich jene Dienstleistungen, die sie durch Kundenbetreuung und Verkaufsverhandlungen an die Z erbracht hätte. Die Bw. führte aus, dass die Z ihre Lieferungen auch direkt den österreichischen Kunden verrechnen und der Bw. eine Vermittlungsprovision bezahlen könnte. Diesfalls würde formal eine andere Vorgehensweise, wirtschaftlich hingegen ein und derselbe Sachverhalt vorliegen, was letztlich zu einer Einfachbelastung der Warenlieferung und zur Bemessung der Kammerumlage von jenen echten Vorleistungen führen würde, die im Zusammenhang mit den von der Bw. erbrachten Dienstleistungen stünden.

Erleichterungen würden für eine Reihe von Berufsgruppen bei der Umlageberechnung ermöglicht werden, so würde nur ein Teil der Umsatzsteuern (10% bei Eigenhändler-Tankstellen bzw. 4% bei Werbefirmen) aus den Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, die das Kammermitglied beziehe, für die Berechnung der Kammerumlage herangezogen werden. Die Bw. nimmt an, dass es nicht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar sei, dass es bei Leistungen an einen Endkunden, bei denen mehrere Händlerstufen zwischengeschaltet seien, aus rein formaler umsatzsteuerlicher Betrachtung bloß fingierter Leistungsbeziehungen zu einer Kumulierung von Kammerbeiträgen komme. Dem Wortlaut des § 122 Abs. 1 WKG sei eine solche formale Anknüpfung an das Umsatzsteuergesetz weder zu entnehmen noch entspreche dies dem Gesetzeszweck. § 122 Abs. 3 WKG lege eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise, nach der tatsächliche Leistungsbeziehungen und nicht "durchlaufende Posten" für die Kammerumlagenberechnung herangezogen werden sollten, nahe. Die Bw. verwies in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VfGH vom 7.3.1995, B 1933/94.

Die für die Eigenhändler-Tankstellen bestehende Ausnahmeregelung müsste bei verfassungskonformer Interpretation auch für die Bw. gelten, da der Sachverhalt (Treibstoffumsätze seien im Verhältnis zu den Dienstleistungsumsätzen sehr hoch, die Gewinnspannen daraus aber sehr gering) wirtschaftlich mit dem der Bw. vergleichbar sei.

Die Bw. legte aus dem Verhältnis zwischen Umsatz- und Ertragsituation eine alternative Berechnung der Kammerumlage - analog zur Ausnahmeregelung für Eigenhändler-Tankstellen - dar, wonach nur 10 % der durch die Möbellieferungen verursachten Umsatzsteuern in die Bemessungsgrundlage für die Kammerumlage einbezogen werden sollten. Die in den sonstigen Betriebsaufwendungen enthaltenen Umsatzsteuern sollten hingegen der Grundregel folgend, zur Gänze in die Bemessungsgrundlage einfließen. Daraus ergebe sich für den gesamten Prüfungszeitraum eine Kammerumlage in Höhe von 8.491,00 €

Weiters habe eine in der Berufung dargestellte Analyse aufgezeigt, dass die vom Finanzamt geforderte Kammerumlage rd 1 % bis 2 % der Handelsspanne betrage, während ein Vergleich mit anderen Unternehmen und Branchen ergeben habe, dass die Kammerumlage in diesen Fällen im Durchschnitt zwischen 0,03 % und 0,30 % der Handelsspanne ausmache.

Daraus gehe hervor, dass die Abgabenhöhe im Berufungsfall unverhältnismäßig hoch sei, demnach im Sinne der bestehenden Ausnahmeregelungen eine sachgerechte Lösung durch das Ausscheiden eines bestimmten Anteils aus der Bemessungsgrundlage herbeigeführt werden könne. In diesem Sinne wäre analog zur bestehenden Ausnahmeregelung für Eigenhändler-Tankstellen nur 10 % jener mit Möbellieferungen direkt zusammenhängenden Vorsteuern in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, während die Vorsteuern für andere Leistungen in voller Höhe zu berücksichtigen wären.

Die Bw. stellte den Antrag, die Kammerumlage für den Zeitraum 1997 bis 2002 in Höhe von 8.491,00 € festzusetzen. Darüber hinaus regte sie an, zur gegenständlichen Problematik eine Stellungnahme der Wirtschaftskammer einzuholen.

Die Betriebsprüfung verweist in ihrer Stellungnahme auf § 122 Abs. 1, 2, 3 und 4 WKG und hebt hervor, dass in Abs. 3 und 4 dieser Bestimmung dem erweiterten Präsidium der Bundeskammer die Möglichkeiten eingeräumt werde auf besondere Umstände einzelner Berufszweige bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen Rücksicht zu nehmen, wovon auch in der Folge durch die Kammer Gebrauch gemacht wurde, jedoch nicht für den Möbelgroßhandel. Eine darüber hinausgehende Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall könne daraus jedoch aus der genannten Bestimmung nicht abgeleitet werden. Auch ergebe sich aus Abs. 5 dieser Bestimmung,

wonach die Umlage von den Abgabenbehörden des Bundes zu erheben seien und dabei die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden seien, keine Verpflichtung, in jedem Einzelfall über die Bestimmung des § 122 Abs. 1, 2, 3 und 4 WKG hinausgehende, betriebswirtschaftliche Überlegungen und Analysen anzustellen, um dann möglicherweise zu einer abweichenden Bemessungsgrundlage zu kommen.

Zur alternativen Berechnung in den Berufungsausführungen führte die Betriebsprüfung aus, dass bei Berücksichtigung der von der Bw. angegebenen unverhältnismäßig geringen Handelsspannendifferenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis die Vergleichbarkeit der Einkaufspreise mit denen der anderen Unternehmen der Branche Berücksichtigung finden müsse. Demnach würden die Einkaufspreise der Gesellschaft neben dem Preis für die Produkte auch die Abgeltung für vom Lieferanten Z erbrachte sonstige Leistungen wie Lagerung etc. für den österreichischen Markt umfassen, wodurch die Handelsspanne natürlich verkleinert werde. Diese Leistungen müssten von anderen vergleichbaren Unternehmen selbst beschafft und aus der Handelsspanne verdient werden, sodass eine bei der Bw. angestellte, von § 122 WKG abweichende Berechnung der Kammerumlage zu einer Wettbewerbsverzerrung in der Möbelgroßhandelsbranche führen würde.

Schließlich entgegnete die Prüferin, dass § 122 Abs. 5 Z 1 WKG eindeutig auf die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes verweise, demnach die Überlegungen der Bw. hinsichtlich "durchlaufender Posten" ins Leere gingen und es außerdem nicht Aufgabe des Finanzamtes sein könne, im Einzelfall mit Herren der Wirtschaftskammer individuell zu verhandeln und ein einzelnes Unternehmen betreffende Kammerumlagen festzusetzen.

Dem entgegnete die Bw. am 5. September 2003, dass die Kammerumlage eine Abgabe im Sinne der Bundesabgabenordnung sei, demnach die entsprechenden Verfahrensvorschriften anzuwenden seien (§ 126 Abs. 2 WKG), die Abgabenbehörden des Bundes für die Erhebung der Kammerumlagen zuständig seien und sich zudem im Zusammenhang mit § 115 Abs. 1 BAO zwingend der Schluss ableite, dass die Finanzbehörde in Ausübung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht sehr wohl zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall verpflichtet sei (§§ 122 Abs. 1 und 5, 126 Abs. 6 WKG iVm § 115 Abs. 1 BAO).

Weiters führte die Bw. aus, dass die in § 122 Abs. 5 Z 1 WKG geforderte sinngemäße Anwendung der Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes nicht in Widerspruch zu einer abweichenden Umlagenberechnung unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit stünde, da § 122 Abs. 3 WKG gerade eine solche abweichende Berechnung ermögliche. Die Bw. sieht die sinngemäße Anwendung des Umsatzsteuergesetzes lediglich für die Beurteilung, welche Vorleistungen dem Grunde nach in die Umlagenberechnung einfließen sollten, während die Frage der Höhe der Vorleistungen nach § 122 Abs. 1 WKG nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beurteilen sei.

Zu den von der Betriebsprüfung ins Treffen geführten Wettbewerbsverzerrungen brachte die Bw. vor, dass sie keinen "Handel" mit Möbel im eigentlichen Sinn betreibe, sondern lediglich als Berater und Abschlussvermittler im Auftrag der Muttergesellschaft fungiere, demnach über keine feste Geschäftseinrichtung in Österreich verfüge. Lieferungen würden ausschließlich zwischen der Z und dem österreichischen Kunden abgewickelt werden, weshalb sie mit anderen Möbelgroßhändlern nicht vergleichbar sei und daher eine Wettbewerbsverzerrung nicht vorliegen könne.

Die Bw. brachte weiters mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2003 vor, dass für die ersten drei Quartale des Kalenderjahres 2002 neue Kammerumlagesätze beschlossen worden wären (0,3%), weshalb die Kammerumlage für diesen Zeitraum nicht wie im angefochtenen Bescheid mit 4.427 €, sondern mit 3.405,00 € festzusetzen wäre.

In der Begründung der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung verwies die Abgabenbehörde erster Instanz auf § 122 Abs. 1 WKG, wonach es lediglich der Bundeskammer obliege, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Kammerumlage festzusetzen. Das Finanzamt gab der Berufung lediglich hinsichtlich der Berechnung der Kammerumlage für die ersten drei Quartale des Jahres 2002 statt und setzte die Umlage in Höhe von 3.405,00 € fest.

Im Vorlageantrag vom 30. März 2004 zitierte die Bw. ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 1933/94 aus dem hervorgehe, dass das Finanzamt bei der Festsetzung der Kammerumlage den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung entsprechend zu würdigen hätte. Ferner sei die Wirtschaftskammer nur für Entscheidungen über solche Berufungen zuständig, in denen die Kammerangehörigkeit eines Unternehmers bestritten werde, nicht aber für Entscheidungen, die die Frage der Bemessung und Berechnung der Umlage betreffen. Die erstinstanzliche Berufungsvorentscheidung sei wegen fehlender Begründung, da das Finanzamt sich mit der Frage der Verhältnismäßigkeit unter Hinweis auf ihre fehlende Begründung nicht befasst habe, formell rechtswidrig. Darüber hinaus verletze die erstinstanzliche Entscheidung das Recht der Bw. auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter.

Auf eine Anfrage der Bw führte die Wirtschaftskammer Wien am 22. April 2004 zum konkreten Fall schriftlich aus, dass bezüglich der Zuständigkeit für Herabsetzungen der Kammerumlage 1 im Einzelfall auf § 126 Abs. 2 WKG zu verweisen sei, wonach Kammerumlagen Abgaben im Sinn der BAO darstellen würden, weshalb die entsprechenden Verfahrensvorschriften insoweit anzuwenden seien, als das Wirtschaftskammergesetz keine abweichenden Bestimmungen enthielte. Da das WKG die Nachsicht von Kammerumlagen nicht regle, sei in dieser Frage allein die Finanzbehörde zuständig und § 236 BAO maßgeblich, wonach fällige Abgabenschuldigkeiten auf Antrag des Abgabepflichtigen ganz oder zum Teil nachgesehen werden könnten, wenn ihre Einhebung nach Lage des Falles unbillig wäre. Die

Wirtschaftskammer geht in weiterer Folge davon aus, dass die Höhe der Kammerumlage korrekt ermittelt worden sei und mangels gesetzlicher Voraussetzungen keine Möglichkeit bestehe, sowohl in diesem Einzelfall als auch generell einer Ermäßigung der Kammerumlage näher zu treten. Der Bw. stünde jedenfalls als Gestaltungsmöglichkeit offen, als Vermittlerin für die Z aufzutreten und so die anfallende Kammerumlage weitgehend zu vermeiden. Schließlich sei der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit keinesfalls so auszulegen, dass dort, wo die Kammerumlage im Verhältnis zur Handelsspanne als zu hoch erachtet werde, Ermäßigungsbestimmungen ins Auge gefasst werden müssten. Aus dem Umstand, dass das Verhältnis von Einkaufs- und Verkaufspreisen auf Grund kosten – und marktmäßiger Überlegungen gestaltunfähig wäre, könne nur in bestimmten branchenbezogenen Fällen dieser dem Äquivalenzprinzip dienende Grundsatz zum Tragen kommen. Im Falle der Bw. handle es sich jedoch nicht um eine branchenspezifisch bedingte unvermeidbare unverhältnismäßige Inanspruchnahme, sodass eine kürzende Berücksichtigung von Teilen der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 122 Abs. 3 WKG kein Raum bleibe.

In der am 18. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die gegenständliche Berufung richte sich nicht gegen die Kammerumlage dem Grunde und dem Umfang nach, sondern betreffe die Frage ihrer richtigen Bemessung. So habe auch der VfGH in dem bereits zitierten Erkenntnis zum Ausdruck gebracht, dass die Frage, ob ein Unternehmen einer Wirtschaftskammerorganisation angehöre eine solche der Umlagepflicht dem Grunde nach, nicht aber der Bemessung und der Berechnung sei. Dabei komme den Worten "dem Grunde nach" und dem "Umfang nach" die gleiche Bedeutung zu und sie würden sich nur auf die persönliche Kammerumlagepflicht beziehen. Der steuerliche Vertreter verweist dabei auf den Wortlaut des § 122 Abs. 5 Z 5 WKG, nach dem über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, der Präsident der Landeskammer zu entscheiden habe und des § 126 Abs. 2 WKG, wonach insbesondere über Rechtsmittel, mit denen die Kammerumlagepflicht dem Grunde nach bestritten werde, der Präsident der Landeskammer zu entscheiden habe. Demnach könne das Wort "dem Umfang" nach keine andere Bedeutung als "dem Grunde nach" besitzen, da sonst die beiden Gesetzesbestimmungen widersprüchliche Aussagen enthielten.

Über die Frage, in welchem Umfang bei einem Kammermitglied eine Kammerumlagenverpflichtung entstehe, könne die Wirtschaftskammer auch fundiert entscheiden, da sie nur Zugang zu Informationen bezüglich der Gewerbeberechtigung hätte. Die Höhe der Handelsspanne und ihre Berechnung wären hingegen eine Materie, die in den Aufgabenbereich der Finanzverwaltung fallen würde.

Im Zusammenhang mit der Frage der Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes verweist der steuerliche Vertreter auf die Entwicklung des Handelskammergesetzes, nach der

in der 10. Handelskammergesetznovelle ein Anliegen der Kammer zum Ausdruck gebracht worden wäre, wonach die Kammerumlage nicht von den Vorsteuerbeträgen, sondern von den Umsätzen gerechnet wurde, wobei es eine degressive Staffelung der Umsätze gegeben habe. Diese Staffelung wäre nicht nur bestimmten Berufsgruppen, sondern auch jedem einzelnen vorbehalten gewesen. Zusätzlich habe es die Regelung gegeben, dass die Wirtschaftskammer in bestimmten anderen Fällen Ermäßigungen festlegen könne, wenn eben eine gesamte Berufsgruppe davon betroffen wäre.

In der 11. Handelskammergesetznovelle wäre diese degressive Staffelung vom Umsatz weggefallen und gleichzeitig der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in das Gesetz aufgenommen worden. Hingegen wäre in den Gesetzesmaterialien zur 11. Handelskammergesetznovelle kein Hinweis darauf enthalten gewesen, dass sich an der erwähnten Einstellung der Kammer grundsätzlich etwas geändert hätte. Da die degressive Umsatzstaffelung für alle Unternehmer Gültigkeit hatte, müsste dies somit auch für den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gelten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall sind für die Jahre 1997 und 1998 die gesetzlichen Bestimmungen des Handelskammergesetzes und für die Jahre 1998 bis 2002 jene des Wirtschaftskammergesetzes anzuwenden. Da die der konkreten Kammerumlagepflicht zugrunde liegenden Gesetzesbestimmungen des HKG und des WKG inhaltsgleich sind, werden im Folgenden nur die Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes zitiert.

Gemäß § 122 Abs. 1 WKG kann von den Kammermitgliedern zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden; die Verhältnismäßigkeit ist auch nach dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreisen zu messen.

Nach § 122 Abs. 2 dieser Bestimmung wird abweichend von Abs. 1 die Bemessungsgrundlage für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern bestimmt.

Der Kammertag 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. 2, die an steuerbarem Umsatz anknüpft (§ 122 Abs. 3 WKG).

Ist die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in einzelnen Berufszweigen für die Kammermitglieder mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, so kann der Kammertag der Bundeskammer für die Kammermitglieder in diesen Berufszweigen die

Möglichkeit einer pauschalierten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach den jeweiligen Erfahrungen des Wirtschaftslebens beschließen (§ 122 Abs. 4 WKG).

Nach § 122 Abs. 5 WKG ist die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erheben:

Z. 1 Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des § 21 UStG 1994 sinngemäß anzuwenden.

Z. 2 Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Bei der Berechnung der Umlage für das jeweils letzte Kalendervierteljahr sind Unterschiedsbeträge, die sich zwischen den berechneten Vierteljahresbeträgen und dem Jahresbetrag der Umlage ergeben, auszugleichen. Ein gemäß § 201 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, in der jeweils geltenden Fassung, festgesetzter Umlagenbetrag hat den vorgenannten Fälligkeitstag.

Z. 3 Ist auf dem amtlichen Formular für die Umsatzsteuererklärung die Angabe des Jahresbetrages der Umlage vorgesehen, so ist dieser Jahresbetrag in der Umsatzsteuererklärung bekanntzugeben.

Z. 4 Von Kammermitgliedern, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der jeweils geltenden Fassung, jährlich zwei Millionen Schilling nicht übersteigen, wird die Umlage nicht erhoben.

Z. 5 Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 128 Abs. 3.

Die Bw. bringt vor, dass die Wirtschaftskammer nur für Entscheidungen über Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Festsetzung der Kammerumlage zuständig sei, in denen die Kammerangehörigkeit eines Unternehmers (Umlagepflicht dem Grunde nach) bestritten werde. Für Entscheidungen, die die Frage der Bemessung und Berechnung der Umlage zum Gegenstand haben, wäre demnach das Finanzamt zuständig gewesen. Aus § 122 Abs. 1 WKG ergebe sich, dass die Einhebung der Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu erfolgen habe. Dies bedeute für den Berufungsfall, dass der österreichische Wertschöpfungsbeitrag, den die Bw. im Zusammenhang mit den über sie fakturierten Warenlieferungen an die Z erbracht hätte, nur gering gewesen sei, sodass bei der Erhebung der Umlage durch die Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit auch wirtschaftliche Erwägungen in Betracht zu ziehen gewesen wären. Da jedoch die Finanzbehörde erster Instanz bei der Abgabenfestsetzung Verhältnismäßigkeitsüberlegungen nicht berücksichtigt habe, seien die angefochtenen Bescheide rechtswidrig ergangen.

Die im Berufungsfall zu beurteilende Zuständigkeit zur Entscheidung richtet sich nach § 126 Abs. 2 WKG (§ 57 Abs. 1 Z 3 HGK), wonach "über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird" der Präsident der Landeskammer zu entscheiden hat.

In diesem Zusammenhang führte der VfGH in dem bereits zitierten Erkenntnis aus, dass vom Gesetz die Frage der Umlagepflicht dem Grunde nach als eine Frage, ob ein Unternehmen der Wirtschaftskammerorganisation angehört, zu verstehen ist, nicht aber die Frage der Bemessung und der Berechnung der Umlage.

Daraus leitet sich für den vorliegenden Fall ab, dass über die gegenständliche Berufung, mit der die Bw. die Bemessung und Berechnung der Kammerumlage bestritten hatte, die Abgabenbehörde zu entscheiden hat.

Die Bw. verkennt jedoch mit ihren Berufungsausführungen insoweit die Rechtslage, als der Gesetzgeber zwar normiert hat, dass bei der Kammerumlage der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme zu beachten sei (§ 122 Abs. 1 WKG). Die Kammerumlage wird jedoch nicht von den Abgabenbehörden des Bundes, sondern vom Kammertag der Bundeskammer mit einem Tausendsatz der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 und Z 2 dieser Bestimmung festgesetzt, wobei dieser höchstens 4,3 vT betragen darf. Nach § 122 Abs. 2 der genannten Bestimmung darf dieser Tausendsatz bei Kreditinstituten und Versicherungen, um die Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme dieser Kammermitglieder im Vergleich zu anderen Kammermitgliedern zu gewährleisten, höchstens 0,55 vT betragen. In Abs. 3 der genannten Bestimmung wird normiert, dass Teile der Bemessungsgrundlagen außer Betracht bleiben, soweit deren Berücksichtigung zu einer unverhältnismäßigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde. Daraus folgt eindeutig, dass es der Bundeskammer obliegt, die Kammerumlage unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit festzusetzen. Die Abgabenbehörden des Bundes sind gemäß Abs. 5 der Bestimmung lediglich mit der Erhebung dieser dem Grunde nach bereits festgesetzten Umlage betraut. Ihnen wurde demnach durch den Gesetzgeber keine Möglichkeit eingeräumt, Teile der Bemessungsgrundlagen außer Ansatz zulassen bzw. Kürzungen der Kammerumlage durchzuführen (vgl. VwGH 30.1.2003, 99/15/0112).

Somit geht auch der Einwand der Bw., die erstinstanzlichen Entscheidungen wären wegen einer fehlenden Begründung formell rechtswidrig, ins Leere, zumal die Abgabenbehörde von Gesetzes wegen nicht berechtigt war, die Frage der Verhältnismäßigkeit zu prüfen.

Im Übrigen hat der VfGH in dem bereits erwähnten Erkenntnis zum Äquivalenzprinzip dargelegt, dass dieses Prinzip für die Bemessung von Gebühren, nicht aber für die Festsetzung von Abgaben der Art einer Gesamtfinanzierung einer Selbstverwaltungsorganisation dienenden Umlage gelten kann. Denn eine Zuordnung der zentralen Aufgaben der Kammern, die gemeinsamen Interessen der in ihnen

zusammengefassten Personen einerseits gegenüber dem Staat zu vertreten und andererseits gegenüber dem Sozialpartner durchzusetzen zu versuchen, lässt eine individuelle Zuordnung an einzelne Mitglieder naturgemäß gar nicht zu, weshalb die Kammerumlagen als steuerähnliche Abgaben, nicht aber als Gebühren zu verstehen sind.

Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen ist der Bw. schließlich die von ihr in der Berufung angeregte Stellungnahme der Wirtschaftskammer Wien entgegenzuhalten, wonach die Wirtschaftskammer die Ansicht der Bw., aus § 126 Abs. 2 WKG iVm § 115 Abs. 1 BAO leite sich zwingend der Schluss ab, die Abgabenbehörden seien in Ausübung ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit im Einzelfall verpflichtet, nicht teilt. Vielmehr verweist sie zutreffend auf die der Bw. einzig zustehende Möglichkeit, unter den Voraussetzungen des § 236 BAO die Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten im Wege der Nachsicht zu beantragen.

Zudem hielt die Wirtschaftskammer auch fest, dass zweifelsohne **die Höhe** der in Streit stehenden Kammerumlage korrekt festgestellt wurde, demnach, da es sich im Falle der Bw. nicht um eine branchenspezifisch bedingte unvermeidbare unverhältnismäßige Inanspruchnahme handle, weder eine Ermäßigung der Abgabe im Einzelfall noch generell möglich sei, sodass für eine kürzende Berücksichtigung von Teilen der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 122 Abs. 3 WKG kein Raum bleiben würde.

Angesichts der für das erste, zweite und dritte Quartal des Jahres 2002 geltenden Kammerumlagesätze (0,3%), war die Kammerumlage für diesen Zeitraum in Höhe von 3.405,00 € festzusetzen und der Berufung insoweit stattzugeben:

2002	1,135.076,00 €	0,3 %	3.405,00 €
------	----------------	-------	------------

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. November 2004