

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B, vertreten durch C , über die Beschwerde vom 16.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamts Linz vom 30.05.2016, betreffend Werbeabgabe für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt:

Die Bf erzielt als Inhaberin eines Printmedienunternehmens auch Werbeumsätze durch Printmedienwerbung. Diese unterliegen - und wurden von der Bf auch als solche erklärt - der Werbeabgabe nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 Werbeabgabengesetz 2000 .

Die Bf bekämpft in ihrer Beschwerde nicht die Subsumtion ihrer Umsätze unter die genannten gesetzlichen Tatbestände. Sie begehrt die Festsetzung der Werbeabgabe mit 0,00 € vielmehr mit der Begründung, dass die Vorschreibung der Werbeabgabe auf einem verfassungswidrigen Gesetz (= Werbeabgabengesetz) beruht. Die Verfassungswidrigkeit wurde mit der Verletzung des Gleichheitssatzes begründet, da im Gegensatz zu den Werbeumsätzen aus Print-, TV-, Hörfunk und Außenwerbung Umsätze aus Online-Werbung ohne sachliche Rechtfertigung nicht von der Werbeabgabepflicht umfasst sind. Die Bf beehrte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Festsetzung der Werbeabgabe mit 0,00 € und regte die Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht an den Verfassungsgerichtshof wegen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Werbeabgabengesetzes an.

B) Beweiswürdigung:

Der für die rechtliche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Akten, insbesondere aus den Schriftsätzen der Bf (Erklärung über die Werbeabgabe 2015 samt Beiblatt, Beschwerdeschrift).

C) Rechtslage/Allgemeines:

I. Werbeabgabegesetz 2000, BGBl I 29/2000 idF BGBl I 142/2000:

§ 1 Werbeabgabegesetz 2000 betreffend den "**Steuergegenstand**" lautet folgendermaßen:

"(1) Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Wird eine zum Empfang in Österreich bestimmte Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen vom Ausland aus verbreitet, dann gilt sie als im Inland erbracht.

(2) Als Werbeleistung gilt:

1. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes.

2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.

3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

(3) Nicht als Werbeleistung gilt die mediale Unterstützung gemäß § 17 Abs. 7 des Glückspielgesetzes."

Das WerbeAbgG trat mit **01.06.2000 in Kraft** (siehe § 6 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000) und ersetzte die bisherigen Anzeigen- und Ankündigungsabgaben von Ländern und Gemeinden.

In den **Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 1 Abs. 1 WerbeAbgG 2000** (EB RV BlgNR 87 21. GP) wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

"Grundsätzlich ist Voraussetzung für die Abgabepflicht, dass die Leistung eine (werbende) Information enthält und dafür ein Entgelt bezahlt wird.

Nicht notwendig ist, dass der Werbeinhalt unmittelbar und deutlich erkennbar "Werbung" im herkömmlichen Sinn ist. ... Neben der Voraussetzung der "Werbeleistung" ist als weitere Voraussetzung der Werbeabgabe, dass die Werbeleistung in Form der Verbreitung einer Werbebotschaft im Inland erfolgt. Soweit bei einem im Inland übernommenen Auftrag die Werbeleistung, also die Verbreitung im Ausland erfolgt, dann unterliegt dieser Auftrag nur mit seinem inländischen Anteil der Werbeabgabe. ..."

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 1 Abs. 2 WerbeAbgG 2000 erläutern die einzelnen Tatbestände genauer.

II. Maßgebliche Bestimmungen des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG):

Art. 7 Abs. 1 B-VG lautet folgendermaßen:

"Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. ..."

Art. 18 Abs. 1 B-VG lautet folgendermaßen:

"Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden."

Art. 89 Abs. 1 und 2 B-VG lauten folgendermaßen:

"(1) Die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und

Staatsverträge steht, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, den ordentlichen Gerichten nicht zu.

(2) Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, einer Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages) aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit oder eines Staatsvertrages aus dem Grund der Rechtswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. ..."

Art. 135 Abs. 4 B-VG lautet folgendermaßen:

"Art. 89 ist auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden."

Art. 140 Abs. 7 B-VG in den hier maßgeblichen Passagen lautet folgendermaßen:

"(1) Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Verfassungswidrigkeit

1. von Gesetzen

a) auf Antrag eines Gerichtes;

....

(3) Der Verfassungsgerichtshof darf ein Gesetz nur insoweit als verfassungswidrig aufheben, als seine Aufhebung ausdrücklich beantragt wurde oder als der Verfassungsgerichtshof das Gesetz in der bei ihm anhängigen Rechtssache anzuwenden hätte. Gelangt der Verfassungsgerichtshof jedoch zu der Auffassung, dass das ganze Gesetz von einem nach der Kompetenzverteilung nicht berufenen Gesetzgebungsorgan erlassen oder in verfassungswidriger Weise kundgemacht wurde, so hat er das ganze Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben. Dies gilt nicht, wenn die Aufhebung des ganzen Gesetzes offensichtlich den rechtlichen Interessen der Partei zuwiderläuft, die einen Antrag gemäß Abs. 1 Z 1 lit. c oder d gestellt hat oder deren Rechtssache Anlass für die amtswegige Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens gegeben hat.

...

(7) Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden. ..."

§ 62 Abs. 1 und 2 VfGG lauten folgendermaßen:

"(1) Der Antrag, ein Gesetz als verfassungswidrig aufzuheben, muss begehren, dass entweder das Gesetz seinem ganzen Inhalt nach oder dass bestimmte Stellen des Gesetzes als verfassungswidrig aufgehoben werden. Der Antrag hat die gegen die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes sprechenden Bedenken im Einzelnen

darzulegen. Wird ein solcher Antrag von einer Person gestellt, die unmittelbar durch die Verfassungswidrigkeit des Gesetzes in ihren Rechten verletzt zu sein behauptet (Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. c B-VG), so ist auch darzutun, inwieweit das Gesetz ohne Fällung einer gerichtlichen Entscheidung oder ohne Erlassung eines Bescheides für sie wirksam geworden ist.

(2) Von einem Gericht oder einer Person gemäß § 62a kann der Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes oder von bestimmten Stellen eines solchen nur dann gestellt werden, wenn das Gesetz vom Gericht in der anhängigen Rechtssache unmittelbar anzuwenden bzw. wenn die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes eine Vorfrage für die Entscheidung der beim Gericht anhängigen Rechtssache ist oder nach Ansicht der Antragsteller wäre. Der Antrag hat darzulegen, inwiefern das Gericht das Gesetz anzuwenden und welche Auswirkungen die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes auf die beim Gericht anhängige Rechtssache hätte."

D) Erwägungen:

Im gegenständlichen Verfahren bemängelte die Bf weder die Feststellung eines mangelhaften oder falschen Sachverhaltes noch bestritt sie, dass sie selbst als Printmedienunternehmen Entgelte für Werbeleistungen erzielte. Die Bf behauptete auch keine unrichtige Anwendung der in Geltung stehenden Bestimmungen des Werbeabgabengesetzes. Als alleinigen Grund für ihre Beschwerde brachte sie vielmehr vor, dass die streitgegenständliche Werbeabgabe in Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (= Werbeabgabengesetzes) vorgeschrieben worden war.

Diese Verfassungswidrigkeit ergibt sich ihrer Ansicht nach daraus, dass die Online-Werbung im Gegensatz zur Print- (inklusive Prospekt-), TV-, Radio- und Außenwerbung nicht der Werbeabgabe unterzogen werde, was einen Verstoß gegen verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz darstelle.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

I) Zur Anwendung der aktuellen Gesetzeslage:

1. Aufgrund der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 hat über Beschwerden gegen Bescheide der Finanzämter das Bundesfinanzgericht zu entscheiden (Art. 131 Abs. 3 B-VG idF BGBl I 51/2012; § 1 Abs. 1 BFGG [Bundesfinanzgerichtsgesetz], BGBl I 14/2013).

2. Gemäß **Art. 18 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG)** darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist – als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips – die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (**Legalitätsprinzip**; siehe *Walter-Mayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl., Wien 1988, Rz 569).

Dass Art. 18 B-VG ausdrücklich nur von der Verwaltung spricht und die Gerichtsbarkeit nicht nennt, ist historisch zu erklären; an der Geltung des Legalitätsgrundsatzes für die Justiz bestand bei der Schaffung des B-VG längst kein Zweifel mehr. Dass das Legalitätsprinzip auch für die Gerichtsbarkeit gilt, kann nicht ernstlich bestritten werden (siehe *Walter-Mayer*, Grundriss, Rz 572 unter Verweis auf Art. 140 B-VG) und entspricht herrschender Lehre (vgl. *Öhlinger*, Verfassungsrecht, 8. überarb. Aufl., Rz 625).

3. Die Gerichte sind – ebenso wie die Verwaltungsbehörden – verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes in der geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

4. Den Gerichten steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze und Verordnungen nicht zu (Art. 89 Abs. 1 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG). Das entsprechende Prüfungsrecht wurde beim VfGH konzentriert. Gerichte haben generelle Normen anzuwenden, nicht aber auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

5. Wenn die Bf in der Differenzierung der Werbeleistungen zwischen Online-Werbung und den in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz angeführten Werbeleistungen eine Ungleichbehandlung erblickt, so ist dies ein Einwand, der die **Verfassungskonformität** betrifft. Dieser Einwand kann die zuständigen Abgabenbehörden sowie das Bundesfinanzgericht aufgrund des Legalitätsgrundsatzes aber nicht davon entbinden, die gesetzlichen Anordnungen anzuwenden, solange sie in Geltung stehen.

6. Die Bestimmung des § 1 Werbeabgabegesetz ist gemäß **§ 6 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000** auf Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31.05.2000 erbracht werden. Dies bedeutet, dass sie auch auf Werbeleistungen des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes 2015 anzuwenden ist.

7. Die Bf bestreitet auch gar nicht, dass sie im Jahr 2015 Werbeleistungen erbracht hat, die nach dem aktuellen Wortlaut des § 1 Werbeabgabegesetz 2000 der Werbeabgabe zu unterziehen sind.

Die Werbeabgabepflicht ergibt sich schon allein aus der **generellen Bestimmung des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000** , wonach Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden, der Werbeabgabe unterliegen. In Zusammenschau mit den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (EB RV 87 BlgNR 21. GP), wonach Voraussetzungen für die Abgabepflicht der werbende Inhalt der Leistung sowie eine Werbeleistung in Form der Verbreitung einer Werbepotschaft im Inland sind, lässt die grammatikalische in Verbindung mit der teleologischen Interpretation keine andere Auslegung

des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 zu, als dass die Werbeleistungen der Bf der Werbeabgabe unterliegen.

Darüber hinaus ergibt sich die Abgabepflicht aber auch aus **§ 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabengesetz 2000**, wenn hier dezidiert die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes angeführt ist.

8. In Beachtung des Grundsatzes des Art. 18 B-VG, der eine strikte Bindung der Vollziehung an die Gesetze vorsieht, hatten die Abgabenbehörden sowie das Bundesfinanzgericht daher auch im gegenständlichen Fall diese in Geltung stehenden Normen anzuwenden.

Dem Beschwerdebegehren konnte daher aufgrund der geltenden Rechtslage nicht entsprochen werden.

9. Die Bf war sich der Werbeabgabepflicht ihrer eigenen Werbeleistungen aufgrund der geltenden Rechtslage auch durchaus bewusst. Sie relevierte aber die Verfassungswidrigkeit der maßgeblichen Bestimmungen aufgrund der Nichteinbeziehung von Online-Werbeleistungen anderer Unternehmen und regte in diesem Zusammenhang auch die **Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht** an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung des Werbeabgabengesetzes wegen Verfassungswidrigkeit an.

II) Zur Anregung der Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht an den VfGH zwecks Gesetzesprüfung:

Gemäß **Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG** erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf **Antrag eines Gerichts**.

Nach **Art. 89 Abs. 2 B-VG** iVm **Art. 135 Abs. 4 B-VG** hat das Bundesfinanzgericht dann, wenn es gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit **Bedenken** hat, den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Daraus ergibt sich für das Gericht somit die Verpflichtung, einen derartigen Antrag zu stellen, wenn es **Bedenken** gegen eine anzuwendende Norm hat (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; *Klecatsky-Morscher*, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; *Öhlinger*, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren auch Erwägungen dahingehend anzustellen, inwieweit sich aus den von der Bf in Zweifel gezogenen Bestimmungen Anhaltspunkte ergeben, die eine Verfassungswidrigkeit der von ihm anzuwendenden Normen naheliegend erscheinen lassen:

III) Zur Frage der Verfassungswidrigkeit:

Gemäß **Art. 7 Abs. 1 B-VG** *sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich*.

Aus diesem Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG hat der Verfassungsgerichtshof in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet (vgl. *Korinek*, FS Melichar, Wien 1983, 39). Danach muss eine Differenzierung sachlich sein. Das bedeutet, dass

jene Kriterien, an Hand derer Gleiches als gleich erachtet und gleich behandelt sowie Ungleiches als ungleich erachtet wird, sachlich sein müssen.

Im gegenständlichen Verfahren behauptet die Bf nun, dass in Anbetracht des maßgeblichen Regelungsgegenstandes der Werbeabgabe - nämlich der Besteuerung der Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt - eine unsachliche Differenzierung vorliege, wenn der Gesetzgeber den Aufwand für entgeltliche Werbeleistungen im Zusammenhang mit Werbung in Printmedien, Hörfunk und Fernsehen sowie Außenwerbung (siehe hierzu Aufzählung in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000) besteuere, nicht hingegen Online-Werbung. Eine dadurch erzeugte Wettbewerbsverzerrung sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

1. Ebenso wie im dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12.07.2016, RV/7102893/2016, zugrunde liegenden Sachverhalt, ist auch im beschwerdegegenständlichen Fall unstrittig, dass die Bf als Medieninhaberin eines Printmediums und Unternehmen, welches Werbeumsätze überwiegend durch Printmedienwerbung erzielt, der Werbeabgabe gemäß § 1 Werbeabgabegesetz 2000 unterliegt.

Im zitierten Erkenntnis legte das Bundesfinanzgericht seine **Ansicht** folgendermaßen dar:

"Nach geltender Rechtslage gibt es im Internet keine Medienwerke und damit auch keine auf die Körperlichkeit abstellenden Druckwerke. Die Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen im Internet stellen somit keine Werbeleistungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG dar. Aber auch die Tatbestände der Z 2 und 3 kommen nicht zur Anwendung, weil nach herrschender Lehre das Internet nicht unter den Begriff 'Hörfunk und Fernsehen' subsumiert werden kann bzw. auch nicht die Zurverfügungstellung von Werberaum auf einer Homepage unter den Begriff 'Zurverfügungstellung von Flächen und Räumen' fällt (siehe Thiele, Werbeabgabegesetz-Praxiskommentar, Tz 55 bis 57).

Dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28.09.2002, B 171/02 , lässt sich entnehmen, dass die Beurteilung der Gleichartigkeit (nur) vor dem Hintergrund des maßgeblichen Regelungsgegenstandes - die Besteuerung des Aufwandes für Werbeleistungen im Zusammenhang mit Printmedien (§ 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000) - vorzunehmen ist.

Wenn die Bf nun in der Beschwerde ausführt, dass das Werbeabgabegesetz den Gleichheitssatz verletzen würde, weil durch die Besteuerung von Printwerbung einerseits und die Nichtbesteuerung von Online-Werbung andererseits im Wesentlichen Gleiches ungleich behandelt würde, dann übersieht sie, dass die Gleichbehandlung nur innerhalb des Abgabenobjektes (Besteuerungsgegenstandes) "Printmedien"-Werbung zu untersuchen ist. Die steuerliche Behandlung der davon deutlich abweichenden Online-Werbung ist somit nach Ansicht des BFG kein geeigneter Vergleichsmaßstab für die Prüfung der Besteuerung der Printmedien-Werbung (vgl. VfGH 28.09.2002, B 171/02). Werbeleistungen im Internet unterliegen daher zu Recht nicht der Werbeabgabepflicht."

Aufgrund dieser Überlegungen kam das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass dieser Entscheidung kein gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßendes Gesetz zugrunde liegt und

war vom Bundesfinanzgericht **kein Antrag auf ein Gesetzesprüfungsverfahren** gemäß Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

E) Zum Abspruch über die Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die von der Bf aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Linz, am 9. August 2016