

GZ. RV/0354-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen vom 20. März 2003 und vom 21. März 2003 der Berufungswerberin, vertreten durch Ecker & Kappler Steuerberatungs OEG, 4040 Linz, Knabenseminarstraße 7, und Dr. Michael Metzler, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden betreffend Werbeabgabe für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung vom 20. März 2003 der Vertreterin Ecker & Kappler Steuerberatungs OEG wird Folge gegeben.

Die Berufung vom 21. März 2003 des Vertreters Dr. Michael Metzler wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe für das Jahr 2001 beträgt € 82.592,32.

Die Werbeabgabe für das Jahr 2001 beträgt € 4.129,82.

Die Fälligkeit tritt einen Monat nach Zustellung des Bescheides ein.

### 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 oder einem Wirtschaftsprüfer 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**

In der am 30. Jänner 2003 abgegebenen **Erklärung über die Werbeabgabe** für das Kalenderjahr 2001 bezifferte die Berufungswerberin die Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken (gemeint wohl in Hörfunk und Fernsehen) mit € 76.092,32. Sie berechnete die fünfprozentige Werbeabgabe mit € 3.804,62.

Mit **Bescheid** vom 20. Februar 2003 wurde unter Zugrundelegung der erklärten Bemessungsgrundlage von € 76.092,32 Werbeabgabe in Höhe von € 3.804,62 festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurden zwei Berufungen von zwei Vertretern der Berufungswerberin - einer Steuerberatungs OEG (erstgenannter Vertreter) und einem Rechtsanwalt (zweitgenannter Vertreter) - eingebracht.

Der erstgenannte Vertreter erhob mit Schreiben vom 20. März 2003 Berufung. Es wurde ausführt, dass bei Erstellung der Werbeabgabeklärung für das Jahr 2001 irrtümlich der werbeabgabepflichtige Umsatz mit € 76.092,32 statt € 82.592,32 angegeben wurde. Es wurde beantragt, die Werbeabgabe mit € 4.129,62 festzusetzen.

Der zweitgenannte Vertreter erhob mit Schreiben vom 21. März 2003 **Berufung** und beantragte, die Werbeabgabe für das Jahr 2001 mit € 0,00 festzusetzen bzw. den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Er führte aus, dass die Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar sei, weil im angefochtenen Bescheid konkrete Darlegungen, wie sich der Betrag zusammensetzte, nicht enthalten seien. Es liege daher ein Begründungsmangel vor.

Weiters bezeichnete der Vertreter das Werbeabgabegesetz als verfassungs- und europarechtswidrige Norm. Insbesondere verstößt die Werbeabgabe gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie, die Abgaben verbiete, die auf der Grundlage des Umsatzes berechnet werden und daher den Charakter von Umsatzsteuern haben. Der Vertreter verwies diesbezüglich auf die Entscheidung des EuGH vom 19. Februar 1998, Rs C-318/96, SPAR Österreichische Warenhandels AG, und die dort aufgezählten Merkmale einer Abgabe, welche den Charakter einer Umsatzsteuer haben:

Die Abgabe bemasse sich nach Dienstleistungen, die der Abgabepflichtige durchführe.

Die Bemessungsgrundlage sei der für Dienstleistungen empfangene Betrag.

Die Abgabe treffe Verbraucher und die den Abgabepflichtigen vorangeschalteten Unternehmer, die aufgrund des durch die Abgabe entstandenen höheren Entgeltes geringere Umsätze und dadurch geringere Einkünfte erleiden.

Der Handel zwischen den Mitgliedstaaten werde dadurch tangiert, weil die Kunden der Berufungswerberin Unternehmen sind, die ihren Sitz im europäischen Ausland haben und die entweder direkt oder durch Beteiligungen in Österreich wirtschaftlich tätig sind.

Die Werbeabgabe sei auch aus Sicht des Sachlichkeitsgebotes des Art.7 B-VG nicht berechtigt.

Weiters behauptete der Vertreter, dass das Werbeabgabegesetz auch Artikel 3 (3) der Verbrauchsteuerrichtlinie widerspreche. Eine Ausnahme nach dieser Richtlinienbestimmung sei nur für nicht umsatzbezogene Steuern gegeben. Da die Werbeabgabe vom Umsatz berechnet werde, liege diese Ausnahme nicht vor.

***Über die Berufungen wurde erwogen:***

**Berufung vom 20. März 2003 der Vertreterin Ecker & Kappler Steuerberatungs OEG**

Da in dieser Berufung lediglich die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe berichtigt wurde, war der Berufung Folge zu geben und die Werbeabgabe entsprechend der berichtigten Bemessungsgrundlage festzusetzen.

**Berufung vom 21. März 2003 des Vertreters Dr. Michael Metzler**

**Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide**

Nach § 93 Abs.2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach Abs. 3 lit. a leg.cit. hat der Bescheid ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Als Anbringen sind nach § 85 Abs. 1 BAO Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkensvorhalten, Rechtsmittel) zu verstehen.

Aus diesen Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass das Finanzamt bei Erlassung eines Bescheides nur dann zur Begründung verpflichtet ist, wenn der Spruch des Bescheides von der abgegebenen Abgabenerklärung abweicht. Da im berufungsgegenständlichen Fall die Veranlagung zur Werbeabgabe für die Jahre 2001 und 2002 erklärungsgemäß erfolgte (entsprechend der in der (berichtigten) Erklärung bekannt gegebenen Bemessungsgrundlage), war das Finanzamt nicht zur Begründung der angefochtenen Bescheide verpflichtet.

Ein Begründungsmangel kann daher mangels Begründungspflicht nicht vorliegen.

#### Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes

Der Vertreter begründet die behauptete Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes lediglich damit, dass die Werbeabgabe auch aus Sicht des Sachlichkeitsgebotes des Artikel 7 B-VG nicht berechtigt sei.

Da für die Rechtsmittelbehörde nicht erkennbar ist, aus welchen Gründen nach Ansicht der Berufungswerberin die Werbeabgabe dem Sachlichkeitsgebot (Gleichheitsgebot) des Artikel 7 B-VG nicht entsprechen könnte, kann darauf auch nicht eingegangen werden.

Es ist daher entsprechend dem Legalitätsprinzip von der Verfassungsmäßigkeit der ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze auszugehen.

#### Europarechtswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes

Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388 des Rates) lautet:

Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den **Charakter von Umsatzsteuern** haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.

Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie (Richtlinie 92/12 EWG) lautet:

Die Mitgliedstaaten können Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke, Tabakwaren) einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübergang verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Unter der gleichen Voraussetzung ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch in Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um **umsatzbezogene Steuern** handelt.

Nach Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie und Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie steht es den Mitgliedstaaten also frei, Steuern, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen bzw. Steuern auf Dienstleistungen zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.

Sowohl der Europäische Gerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof haben sich bereits wiederholt damit beschäftigt, ob Steuern und Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben bzw. ob es sich um umsatzbezogene Steuern handelt.

Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.2.2001, Zl. 2000/15/0218, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur zur Normverbrauchsabgabe ausgeführt, weshalb ein Verstoß gegen Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeschlossen ist:

*Die Normverbrauchsabgabe erfasst nur eine bestimmte Kategorie von Waren (die im § 2 NoVAG definierten Kraftfahrzeuge), sie ist damit keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen. Sie wird nicht auf allen "Stufen" erhoben, weil sie nur Lieferungen an den "Letztverbraucher" erfasst. Sie ist nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig (verfügt auch nicht über ein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugssystem) und ist wegen des auch an den Verbrauchswerten orientierten Tarifs nicht genau proportional im Verhältnis zum Preis der Waren. Damit steht der Inhalt von Art. 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie, wie er sich aus der Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, ÖStZB 2000/396) ergibt, der Beibehaltung der Normverbrauchsabgabe nach dem NoVAG 1991 nicht entgegen.*

Wie sich aus dem zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis und der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere dem Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, ergibt, hat die Werbeabgabe vor allem aus zwei Gründen nicht den **Charakter von Umsatzsteuern** und widerspricht daher nicht Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie:

1. Die Werbeabgabe erfasst **nur eine bestimmte Kategorie von Dienstleistungen (Werbeleistungen)**. Sie ist damit keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen.
2. Die Werbeabgabe ist **nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig** (und verfügt auch nicht über ein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugs-system).

Daraus ergibt sich aber auch, dass es sich bei der Werbeabgabe auch nicht um umsatzbezogene Steuern im Sinne des Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie handelt. Hin gewiesen wird dabei nochmals auf das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97.

In diesem Urteil hatte der Gerichtshof erkannt, dass zwar die Getränkesteuern auf alkoholische Getränke einen Verstoß gegen die Verbrauchsteuerrichtlinie darstellen, nicht aber die Getränkesteuern auf nicht alkoholische Getränke, weil es sich bei der Getränkesteuern aus den gleichen Gründen (keine allgemeine Steuer, kein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugs system) eben nicht um eine umsatzbezogene Steuer handelte.

Da weder ein Begründungsmangel des angefochtenen Bescheides vorliegt noch eine Europa rechtswidrigkeit oder Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes gegeben ist, war diese Berufung (vom 21. März 2003 des zweitgenannten Vertreters) als unbegründet abzuweisen.

Linz, 23. September 2003