

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 13.07.2016 betreffend Werbeabgabe für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) betreibt ein Printmedienunternehmen in der Rechtsform einer KG. In ihrer für das Jahr 2015 eingereichten Werbeabgabeklärung gab die Bf als Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken in Höhe von 160.666.042,99 € bekannt.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 13.7.2016 die Werbeabgabe für das Jahr 2015 auf Basis der erklärten Bemessungsgrundlage mit 8.033.302,15 € fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die gegenständliche Beschwerde, in der die Bf ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des dem Bescheid zu Grunde liegenden Werbeabgabegesetzes geltend macht. Die Bf führt dazu näher aus, dass das Werbeabgabegesetz den Gleichheitsgrundsatz verletze, weil die Online-Werbung in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz nicht als Werbeleistung genannt werde und damit nicht unter die bestehenden Tatbestände subsumiert werden könne. Der Gleichheitssatz verbiete es dem Gesetzgeber, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zu schaffen. Zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung reiche es nicht aus, dass zwischen den besteuerten Werbeformen und der nicht besteuerten Online-Werbung irgendwelche Unterschiede im Tatsächlichen bestehen. Entscheidend sei, ob diese Unterschiede vor dem Hintergrund des hier maßgebenden Regelungsgegenstandes - die Besteuerung der Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt - wesentlich in dem Sinn sei, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertige oder gebiete. Entscheide sich der Gesetzgeber dafür, den Aufwand für entgeltliche Werbeleistungen im Zusammenhang mit Werbung in Printmedien, Hörfunk und Fernsehen sowie Außenwerbung zu besteuern,

so müsse er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund des maßgeblichen Regelungsgegenstandes gleichartig seien, auch gleich besteuern. Andernfalls könne es, weil der Aufwand für Werbeleistungen, je nach dem eingeschlagenen Weg der Werbung, unterschiedlich belastet werde, zu Wettbewerbsverzerrungen kommen. Eine sachliche Rechtfertigung dafür bestehe nicht, zumal keine wesentlichen Unterschiede zwischen Online-Werbung und den besteuerten Werbeformen bestünden. Online-Werbung bestehe in der Verbreitung von Werbebotschaften an die Öffentlichkeit, sei ein Distributionskanal für mit Printwerbung sowie mit TV-Werbung identen Werbemitteln, die Veröffentlichung erfolge entgeltlich, die Abgrenzbarkeit des Inlandsbezugs von Online-Werbung könne nach den selben Kriterien erfolgen wie bei Print-, TV- und Radiowerbung. Das Werbeabgabegesetz sei im Hinblick auf Online-Werbung auch keiner verfassungskonformen Auslegung zugänglich, weil sich die Online-Werbung unter keinen der bestehenden Steuertatbestände subsumieren lasse. Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Online-Werbung bei Erlassung des Werbeabgabegesetzes schlicht übersehen habe, weil diese zum damaligen Zeitpunkt am Werbemarkt noch von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung gewesen sei, in den letzten 16 Jahren habe sich dies jedoch massiv geändert, die Online-Werbung mache mittlerweile 6,9% des auf österreichische Werbeträger entfallenden Gesamtwerbevolumens aus und habe somit einen höheren Anteil als die Hörfunkwerbung, der Anteil der Printwerbung sei im selben Zeitraum von 60,5% auf 51,2% gefallen. Auch hieraus ergebe sich deutlich die Interdependenz zwischen den Werbegattungen und die Wettbewerbsverzerrung durch die Ungleichbehandlung im Hinblick auf deren Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung mit Werbeabgabe. Da der bekämpfte Bescheid sohin auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruhe, werde beantragt, die Werbeabgabe 2015 mit 0,00 € festzusetzen, weiteres werde angeregt, das BFG möge gemäß Art. 135 Abs. 4 i.V.M. Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 140 Abs. 1 B-VG einen Antrag an den Verfassungsgerichts auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes 2000 stellen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Steuergegenstand der Werbeabgabe ist in § 1 Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I 29/2000 i.d.F. 142/200 geregelt. Dieser lautet:

"(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."

Es ist unstrittig, dass die Bf im Beschwerdejahr Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken erzielt hat. Ebenso ist es unstrittig, dass die Bf mit diesen Entgelten im Jahr 2015 nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000 werbeabgabepflichtig war und die Abgabepflicht 8.033.302,15 € betragen hat. Außer Streit steht aber auch, dass die Online-Werbung unter keinen der drei Steuertatbestände des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz fällt.

Aus diesem Grunde macht die Bf ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes geltend und regt einen Gesetzesprüfungsantrag des Bundesfinanzgerichtes an den Verfassungsgerichtshof an. Die Verfassungswidrigkeit besteht ihrer Auffassung nach darin, dass die Online-Werbung im Gegensatz zur Print- (inklusive Prospekt-), TV-, Radio- und Außenwerbung nicht der Werbeabgabe unterzogen werde, was einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG darstelle.

Hiezu ist zu sagen:

Gemäß Art. 89 Abs. 1 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge, soweit in den folgenden Absätzen nicht anderes bestimmt ist, den ordentlichen Gerichten nicht zu.

Die Beurteilung die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze obliegt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof.

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

Ein Gericht hat gemäß Art. 89 Abs. 2 B-VG einen Antrag auf Aufhebung von Rechtsvorschriften zu stellen, wenn es Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsvorschrift hat. Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 auf die Verwaltungsgerichte und den Verfassungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 62 Abs. 2 VfGG kann der Antrag auf Aufhebung eines Gesetzes oder von bestimmten Stellen eines solchen von einem Gericht oder einer Person gemäß § 62a 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.

Daher hat das Bundesfinanzgericht die Pflicht, einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat und wenn Präjudizialität vorliegt (VfSlg 1692, 2187, 5176, 5310; *Klecatsky-Morscher*, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; *Öhlinger*, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Solche Bedenken bestehen im Beschwerdefall nicht:

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 hat der Gesetzgeber bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes darauf zu achten, dass Differenzierungen sachlich sind. Das bedeutet, dass jene Kriterien, an Hand derer Gleches als gleich erachtet und gleich behandelt sowie Ungleiches als ungleich erachtet wird, sachlich sein müssen. Der Gleichheitssatz verbietet es daher, wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleches ungleich zu behandeln.

Im Bezug auf das Werbeabgabegesetz hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28.09.2002, B171/02, ausgesprochen, dass dann, wenn der Gesetzgeber sich dafür entscheide, den Aufwand für Werbeleistungen im Zusammenhang mit Printmedien zu besteuern (§ 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz), er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund dieses Ziels gleichartig seien, auch gleich besteuern müsse. Dies schon deshalb, weil andernfalls der Aufwand für Werbeleistungen, je nachdem welcher Weg der Werbung eingeschlagen wird, unterschiedlich belastet werde und damit Wettbewerbsverzerrungen entweder zwischen den Auftragnehmern („Werbeleistern“) oder aber zwischen den Auftraggebern (Werbeinteressierten) zu erwarten seien.

Zu den typischen Formen der Printmedien-Werbung zählt der Verfassungsgerichtshof die Anzeigenwerbung im engeren Sinn, die Beilagenwerbung und die selbständige Prospektwerbung. Diese verschiedenen Formen der Printmedien-Werbung müsse der Gesetzgeber gleich behandeln. Daher liege eine unsachliche Differenzierung und ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vor, wenn die Aufwendungen für diese Printmedienformen steuerlich unterschiedlich behandelt würden.

Damit hat der Verfassungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass es im zulässigen rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegt, nur Werbeleistungen innerhalb von nach sachlichen Kriterien bestimmten Gruppen einer Abgabepflicht zu unterwerfen und nicht alle Werbeleistungen. Nur innerhalb dieser Gruppen von Werbeleistungen besteht demnach eine Vergleichbarkeit und muss der Gesetzgeber eine Gleichbehandlung beachten. Daraus ist aber zu schließen, dass mit der Ausnahme von Online-Werbung aus der Steuerpflicht nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen wird, weil das Medium Internet keinem in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz erwähnten Medien - Printmedien, Hörfunk und Fernsehen, Flächen und Räume - gleicht (vgl. auch BFG 12.07.2016, RV/7102893/2016).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könnte der Anregung der Bf auf Stellung eines Antrages auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes an den Verfassungsgerichtshof aber auch dann nicht gefolgt werden, wenn Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des Steuergegenstandes auf die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken und in Hörfunk und

Fernsehen bzw. der Nichtbesteuerung von Online-Werbung bestünden, weil es, wie das Bundesfinanzgericht in einem vergleichbaren Fall bereits entschieden hat (vgl. BFG 10.08.2016, RV/5100956/2016), an der bei einer Antragstellung durch ein Gericht erforderlichen Präjudizialität gemäß § 62 Abs. 2 VfGG fehlte, weil auch in diesem Fall die Werbeabgabenschuld der Bf zu Recht bestehe.

Zur Begründung, auf die für diese Entscheidung verwiesen wird, hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 10.08.2016, RV/5100956/2016, ausgeführt:

„a) *Die Bf wendet in ihrer Beschwerde zwar ein, dass die Vorschreibung einer Werbeabgabe in ihrem Fall zu unterbleiben habe, weil diese auf einem verfassungswidrigen Gesetz - nämlich dem Werbeabgabegesetz - beruhe. Die Verfassungswidrigkeit wird aber nicht damit begründet, dass die Werbeabgabe grundsätzlich verfassungswidrig wäre oder die Bf keine Werbeleistungen erbringe, sondern damit, dass bestimmte Formen von Werbeleistungen (Online-Werbung), die von anderen Unternehmen getätigten werden, von der Besteuerung ausgenommen sind.*

b) *Dass aber gegen die Werbeabgabe an sich, so wie sie in § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 allgemein als Abgabe für "Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden" konzipiert ist, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, wurde bereits ausdrücklich vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfGH 28.09.2002, B171/02, bestätigt. Dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 ist auch keine Einschränkung der Werbeleistungen zu entnehmen.*

c) *Dass nicht sämtliche Formen von Werbeleistungen (Online-Werbung) der Werbeabgabe unterliegen, ergibt sich vielmehr erst aus § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000, wo jene Werbeleistungen, die der Werbeabgabe unterliegen, folgendermaßen aufgezählt sind:*

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.

Nach herrschender (übereinstimmender) Meinung sind daher Werbeeinschaltungen in Form von Online-Werbung nicht umfasst (siehe hiezu wiederum Thiele, Werbeabgabegesetz, Rz 55-57, der eine allfällige Ausdehnung auch als wirtschaftspolitisch bedenklich sehen würde; Harb in SWK 25/2000, S 640).

d) *Selbst wenn man nun aber diese Einschränkung in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 wegen Nichterfassung von Werbeleistungen aus Online-Werbung als gleichheitswidrig erachtet, so kann aufgrund obiger Ausführungen die Verfassungswidrigkeit durch Aufhebung lediglich des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000, der die alleinige Wurzel der nach Ansicht der Bf bestehenden Verfassungswidrigkeit bildet, durch den Verfassungsgerichtshof beseitigt werden. In seinem Erkenntnis VfGH 12.04.1997, G400/96, G44/97, hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Kommunalsteuerbefreiung der ÖBB, nachdem er zwar die*

Prüfung des ursprünglich in Prüfung gezogenen Generaltatbestandes aufgrund des Zusammenhangs des normativen Gehalts auf die Ausnahmebestimmungen ausgedehnt hatte, auf seine in ständiger Rechtsprechung vertretene Auffassung hingewiesen, dass er im Falle der Verfassungswidrigkeit von Gesetzesbestimmungen diese in einem Umfang aufzuheben hat, dass die Verfassungswidrigkeit beseitigt wird, dass dabei aber einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden soll, als Voraussetzung für die Entscheidung im Anlassfall ist, und andererseits der verbleibende Teil des Gesetzes eine möglichst geringe Veränderung seiner Bedeutung erfährt. Bezogen auf den Gegenstand des Verfahrens bildenden Fall kam er zum Ergebnis, dass die Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung der Ausnahmebestimmung der Z 1 des § 8 KommStG 1993 beseitigt werden konnte, und dass dadurch der Inhalt des Gesetzes insgesamt in wesentlich geringerem Maße verändert wurde, als dies im Falle der Aufhebung der die Kommunalsteuerpflicht selbst anordnenden Bestimmung des § 1 KommStG 1993 der Fall gewesen wäre. Dadurch, dass mit dieser Aufhebung die Steuerbefreiung für die ÖBB weggefallen war, war den vom Verfassungsgerichtshof zunächst aufgeworfenen Bedenken gegen § 1 KommStG 1993 der Boden entzogen. Diese Bestimmung wurde daher nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Legt man diese Aussagen auf den beschwerdegegenständlichen Fall um, so kommt man zum Ergebnis, dass selbst für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof die Bedenken der Bf hinsichtlich Verfassungskonformität wegen Nichterfassung der Online-Werbeleistungen teilt, diesen allein durch die Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 Rechnung getragen werden kann. Dass gegen die Werbeabgabe an sich, wie sie im Generaltatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 definiert ist, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, hat der Verfassungsgerichtshof aber bereits in seinem Erkenntnis VfGH 28.09.2002, B171/02, zum Ausdruck gebracht.

e) Seitens der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichtes wäre diesfalls der im Rechtsbestand verbliebene Generaltatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 anzuwenden, der der Werbeabgabe grundsätzlich sämtliche Werbeleistungen unterwirft, soweit sie im Inland erbracht werden.

Eine genauere Erläuterung des Begriffes "Werbeleistungen" ergibt sich aus der Regierungsvorlage zum Werbeabgabegesetz (EB RV 87 BlgNR 21. GP), wonach die Leistung eine (werbende) Information enthalten und dafür Entgelt bezahlt werden muss. Neben der Voraussetzung der "Werbeleistung" ist - wie sich aus der Regierungsvorlage ergibt - weitere Voraussetzung der Werbeabgabe, dass die Werbeleistung in Form der Verbreitung einer Werbebotschaft im Inland erfolgt. Der Begriff "Werbeleistung" erscheint sohin für den vorliegenden Anlassfall ausreichend bestimmt.

f) Insgesamt ist somit eine Werbeabgabepflicht der Bf schon aufgrund des Generaltatbestandes des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000, dessen Verfassungskonformität vom Verfassungsgerichtshof bereits bestätigt wurde, gegeben, sodass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem Beschwerdebegehren auch bei einer durch die Einschränkung der Werbeleistungen durch den Gesetzgeber in § 1 A

bs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 bedingten Verfassungswidrigkeit nicht entsprochen werden könnte. Die Norm des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 bildet somit im gegenständlichen Anlassfall keine notwendige Voraussetzung für die Vorschreibung der Werbeabgabe bzw. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Wenn die in Frage stehende Gesetzesbestimmung aber offenkundig nicht Voraussetzung für die Entscheidung des Gerichts ist, mangelt es an der für die Stellung eines Antrages auf Prüfung der Verfassungswidrigkeit durch das Verwaltungsgericht an der erforderlichen Präjudizialität (siehe zB VfGH 09.12.2014, G136/2014) und kann damit nicht als Vorfrage gemäß § 62 VfGG angesehen werden.

g) Da die Vorschreibung der Werbeabgabe im gegenständlichen Anlassfall somit nicht die Anwendung der in Zweifel gezogenen Norm des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 zur Voraussetzung hatte, war seitens des Verwaltungsgerichtes allein schon aus diesem Grunde kein Antrag auf ein Gesetzesprüfungsverfahren gemäß Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen."

Die Gerichte sind - ebenso wie die Verwaltungsbehörden - gemäß Art. 18 B-VG 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. Nach den Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes in der geltenden Fassung wurde der Bf mit dem angefochtenen Bescheid zu Recht eine Werbeabgabe in Höhe von 8.033.302,15 € vorgeschrieben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Frage der Zulässigkeit einer 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 gegenständliche Entscheidung beruht auf einer auch zwischen den Parteien unstrittigen Gesetzesanwendung. Die allein strittige 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. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 15. September 2016

