

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache X., vertreten durch econoris treuhand gmbh wp u stbges, Karl-Leitl-Straße 1, 4048 Puchenau, über die Beschwerde vom 27.04.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 28.03.2017, betreffend Werbeabgabe 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Am 20.2.2017 reichte die beschwerdeführende Partei (Bf) eine Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2016 ein und gab darin Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken in Höhe von € 4.446.686,20 sowie die bereits erfolgte Entrichtung der sich daraus ergebenden Werbeabgabe bekannt.

Mit Werbeabgabebescheid 2016 vom 28.03.2017 wurde der Bf Werbeabgabe in Höhe von € 222.334,31 antragsgemäß vorgeschrieben.

In der dagegen von der Bf eingebrachten Beschwerde vom 27.04.2017 regte die Bf einen Antrag auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes, BGBl I 142/2000, an den Verfassungsgerichtshof an und beantragte, die Werbeabgabe 2016 mit 0,00 festzusetzen.

Diese Anregung bzw. dieser Antrag wurde von der Bf wie folgt begründet:

Gemäß § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz würden Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht würden, der Werbeabgabe unterliegen. Als Werbeleistungen würden gemäß § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz gelten: Z1: Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes, Z2: Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen, Z3: Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften. Online-Werbung sei im Werbeabgabegesetz als Werbeleistung nicht genannt. Eine

Subsumierbarkeit der Online-Werbung unter die bestehenden Tatbestände des Werbeabgabegesetzes werde sowohl vom Bundesministerium für Finanzen als auch in der Literatur verneint.

Nach Hinweis auf die Regierungsvorlage zum Werbeabgabegesetz (87 d B. XXI. GP) zu dem in § 1 Abs. 1 definierten Steuergegenstand, auf den Durchführungserlass zur Webeabgabe und auf das Erkenntnis des VfGH zu B171/02 zitierte die Bf Art. 7 B-VG und führte aus, dass das aus dem Gleichheitssatz resultierende Verbot sachlich nicht begründbare Differenzierungen auch im Abgabenrecht gelte.

Zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung reiche es nicht aus, dass zwischen den besteuerten Werbeformen und der nicht besteuerten Online-Werbung irgendwelche Unterschiede im Tatsächlichen bestünden. Entscheidend sei, ob diese Unterschiede vor dem Hintergrund des hier maßgebenden Regelungsgegenstandes – die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt – wesentlich in dem Sinn seien, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen und gebieten würden. Entscheide sich der Gesetzgeber daher dafür, den Aufwand für entgeltliche Werbeleistungen im Zusammenhang mit Werbung in Printmedien, in Hörfunk und Fernsehen ebenso wie Außenwerbung (Plakate etc.) zu besteuern, so müsse er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund des maßgebenden Regelungsgegenstandes gleichartig seien, auch gleich besteuern. Dies schon deswegen, weil andernfalls der Aufwand für Werbeleistungen, je nachdem welcher Weg der Werbung eingeschlagen werde, unterschiedlich belastet werde und damit Wettbewerbsverzerrungen entweder zwischen den Auftragnehmern (Werbeleistern) oder aber zwischen den Auftraggebern (Werbeinteressenten) zu erwarten seien.

Eine solche Wettbewerbsverzerrung auf Seiten der Auftragnehmer werde hier ohne sachliche Rechtfertigung erzeugt. Auch aus den zitierten Materialien zum Werbeabgabegesetz ergebe sich kein Anhaltspunkt für eine sachliche Rechtfertigung der Begünstigung von Online-Werbung gegenüber der Printwerbung, der Hörfunkwerbung, der Fernsehwerbung und der Außenwerbung. Aus gutem Grund, denn es bestünden aus der Sicht der Bf keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen zwischen Online-Werbung einerseits und den besteuerten Webeformen andererseits, welche eine Ausnahme der Online-Werbung rechtfertigen würden. So bestehe – wie von der Bf in der Beschwerdeschrift im Einzelnen dargelegt wird - online-Werbung in der Verbreitung von Werbebotschaften an die Öffentlichkeit, online-Werbung sei ein Distributionskanal für mit Printwerbung sowie mit TV-Werbung identische Werbemittel, die Veröffentlichung von Online-Werbung erfolge entgeltlich und es bestehe Inlandsbezug von Online-Werbung.

Eine verfassungskonforme Auslegung sei ebenfalls nicht möglich weil sich die Online-Werbung – wie von der Bf im Detail ausgeführt wird - unter keinen der bestehenden Tatbestände 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. Dies habe sich in den vergangenen 16 Jahren jedoch massiv verändert. Während der Umsatz österreichischer Werbeträger mit online-Werbung im Jahr 2001 derartig geringfügig gewesen sei, dass der noch nicht einmal erhoben worden sei, habe der „Brutto-Umsatz“ (ohne Berücksichtigung von Rabatten) österreichischer Werbeträger laut der jährlichen Werbeausgabenerhebung von Focus Media Research GmbH im Jahr 2015 bereits 242 Millionen Euro betragen, damit mache Online Werbung mittlerweile 6,9 % des auf österreichische Werbeträger entfallenden Gesamtwerbevolumens (Brutto-Wert: 3,5 Mrd. Euro) aus und habe somit einen höheren Anteil am Gesamtwerbevolumen als zB Hörfunkwerbung (rund 203 Millionen Euro bzw. 5,8 %). Der Anteil der Printwerbung am Gesamtvolumen sei im selben Zeitraum (2001 bis 2015) 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.

Zu betonen sei, dass die Focus-Studie lediglich das Gesamtvolume österreichischer Werbeträger erhebe, also nicht jene Umsätze, welche ausländische Unternehmen (etwa Google Inc. Bzw. Google Europe Ltd. oder Facebook Inc. bzw. Facebook Europe Ltd.) mit der Verbreitung von Werbebotschaften in Österreich generieren würden. Betrachte man die Verteilung nach Spendings österreichischer Werbetreibender für die Verbreitung von Werbebotschaften in Österreich unter Einbeziehung von Werbeträger ausländischer Unternehmen, so liege der Anteil der Online-Werbung noch bedeutend höher – laut dem Fachmedium für Digitalmedium Werbeplanung.at 17,2 %.

Soweit die Nichteinbeziehung von Online-Werbung in die Werbeabgabe im Zeitpunkt der Erlassung des Gesetzes aufgrund der untergeordneten Bedeutung am Werbemarkt und der insofern damals noch vernachlässigbaren Wettbewerbsverzerrung im Hinblick auf den Gleichheitssatz rechtfertigbar gewesen sein sollte, hätten sich die Umstände seither derart geändert, dass eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung in Anwendung des Gleichheitssatzes nicht mehr in Betracht komme.

Das Werbeabgabegesetz verletze den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG, weil durch die Besteuerung von Printmedien einerseits und die Nichtbesteuerung von Online-Werbung andererseits im Wesentlichen Gleches ungleich behandelt werde. Die Bf sei als Medieninhaber eines Printmediums und Unternehmen, welches Werbeumsätze überwiegend durch Printmedienwerbung erziele, hierdurch beschwert. Der in § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz definierte Steuertatbestand sei einer verfassungskonformen Interpretation nicht zugänglich. Der bekämpfte Bescheid beruhe daher auf einem verfassungswidrigen Gesetz.

Diese Beschwerde wurde – ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdeentscheidung – dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## **II. Sachverhalt:**

Die Bf ist ein Unternehmen, welches Werbeumsätze durch Printmedienwerbung erzielt. Laut der von der Bf eingereichten Erklärung über die Werbeabgabe für das Jahr 2016 wurde von ihr ein Gesamtbetrag der Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken in Höhe von € 4.446.686,20 erzielt. Mit dem nunmehr angefochtenen Werbeabgabebescheid 2016 schrieb das Finanzamt entsprechend der von der Bf eingereichten Erklärung eine Werbeabgabe in Höhe von € 222.334,31 vor. Die Entrichtung dieser Werbeabgabe ist – wie der von der Bf eingereichten Erklärung zu entnehmen ist – bereits erfolgt.

## **2. Rechtsgrundlagen:**

### **2.1. Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29/2000 idF BGBl. I 142/2000:**

*„§ 1. (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“.*

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 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 Entgelt bezahlt wird.*

*Nicht notwendig ist, dass der Werbeinhalt unmittelbar und deutlich erkennbar „Werbung“ im herkömmlichen Sinn ist. ... Neben der Voraussetzung der „Werdeleistung“ ist 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, unterliegt dieser Auftrag nur mit seinem inländischen Anteil der Werbeabgabe. ...“*

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

### **2.2. Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) idF BGBl I 102/2014:**

„Artikel 7. (1) Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich. ...“

„Artikel 18. (1) Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.“

„Artikel 89. (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.“

„Artikel 135. (4) Art. 89 ist auf die Verwaltungsgericht und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.“

„Artikel 140. (1) Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Verfassungswidrigkeit

1. von Gesetzen

a) auf Antrag eines Gerichts;

....

(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.

....“

### **2.3. Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 (VfGG):**

*„§ 62. (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 Einzelfall 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 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 Verfassungsgerichtshof auf die beim Gericht anhängige Rechtssache hätte.“*

### **III. rechtliche Erwägungen:**

Unstrittig ist, dass die von der Bf erzielten Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken gem. § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 1 Werbeabgabegesetz 2000 der Werbeabgabe unterliegen.

Die Bf bringt demnach nicht vor, dass der angefochtene Werbeabgabebescheid 2016 gegen einfachgesetzliche Vorschriften, nämlich gegen das Werbeabgabegesetz 2000 verstößt, sie bekämpft diesen Bescheid vielmehr mit der Begründung, dass das Werbeabgabegesetz 2000 verfassungswidrig sei. Die Verfassungswidrigkeit wird mit der Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 7 B-VG und des daraus abgeleiteten allgemeinen Sachlichkeitsgebots begründet, weil im Gegensatz zu den Werbeumsätzen aus Printwerbung, Hörfunkwerbung, Fernsehwerbung und Außenwerbung Umsätze aus Online-Werbung ohne sachliche Rechtfertigung nicht von der Werbeabgabepflicht umfasst sind.

Die Bf begehrt daher die Aufhebung des angefochtenen Werbeabgabebescheides 2016 und eine Festsetzung der Werbeabgabe mit 0,00 Euro und regte die Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht an den Verfassungsgerichtshof wegen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des Werbeabgabegesetzes an.

Einleitend ist dazu ausdrücklich festzuhalten, dass aufgrund des in Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerten Legalitätsprinzips die Gerichte – ebenso wie die Verwaltungsbehörden

– verpflichtet sind, ihre Entscheidungen – unabhängig von einer eventuellen Verfassungswidrigkeit – auf der Grundlage der geltenden Gesetze zu treffen. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher grundsätzlich die Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes 2000 so lange anzuwenden, wie sie dem Rechtsbestand angehören.

**Zur Anregung der Bf auf Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht an den Verfassungsgerichtshof zwecks Gesetzesprüfung wird wie folgt ausgeführt:**

Aus Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG ergibt sich für das Bundesfinanzgericht die Verpflichtung, einen derartigen Antrag zu stellen, wenn es Bedenken gegen eine anzuwendende Norm hat (VfSlg 1962, 2187, 5176, 5310; Klecatsky-Morscher, Bundesverfassungsrecht, 3. Aufl., Wien 1982, E 13ff; Öhlinger, Verfassungsrecht, Rz 1012).

Das Bundesfinanzgericht hat daher im gegenständlichen Beschwerdeverfahren 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.

Aus dem 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 führt die Bf aus, 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 dazu Aufzählung in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000) besteuere, nicht hingegen Online-Werbung. Eine dadurch erzeugte Wettbewerbsverzerrung sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

**Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 12.07.2016, RV/7102893/2016:**

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

Im zitierten Erkenntnis legt 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 Gleches 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 verstößendes Gesetz zugrunde liegt.

### **Ergänzende Ausführungen:**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könnte aber auch dann, wenn man die Einschränkung des Steuergegenstandes auf die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken und in Hörfunk und Fernsehen sowie Außenwerbung als verfassungsrechtlich problematisch erachte (siehe dazu Achatz, Die Auswahl von Besteuerungsgegenstände – verfassungsrechtliche Aspekte, in ÖStZ 2002, 534) und in der Nichtbesteuerung von Online-Werbung eine unsachliche Differenzierung erblicke, nicht von einer Vorschreibung der Werbeabgabe im vorliegenden Beschwerdefall abgesehen werden; dies aus folgenden Gründen:

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 2000 – beruhe. Die Verfassungswidrigkeit wird aber nicht damit begründet, dass die Werbeabgabe grundsätzlich verfassungswidrig sei oder die Bf keine Werbeleistungen erbringe, sondern damit, dass bestimmte Formen von

Werbeleistungen (Online-Werbung), die von anderen Unternehmen getätigt werden, von der Besteuerung ausgenommen sind.

Dass 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 vom 28.09.2002, B171/02, bestätigt. Dem Tatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 ist auch keine Einschränkung der Werbeleistungen zu entnehmen.

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, konkret aufgezählt sind.

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

Selbst wenn man diese Einschränkung in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 wegen Nichterfassung von Werbeleistungen aus Online-Werbung als gleichheitswidrig erachten würde, so könnte der Verfassungsgerichtshof entsprechend obiger Ausführungen die Verfassungswidrigkeit durch Aufhebung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000, der die alleinige Wurzel der nach Ansicht des Bf bestehenden Verfassungswidrigkeit bildet, beseitigen.

In seinem Erkenntnis vom 12.04.1997, G400/96, G44/97, hat der Verfassungsgerichtshof 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 Ausnahmebestimmung ausgedehnt hatte, auf seine in ständiger Rechtsprechung vertretene Ansicht 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.*“

Im Erkenntnis vom 12.04.1997, G400/96, G44/97, kam der Verfassungsgerichtshof letztlich zu dem Ergebnis, „*dass die Verfassungswidrigkeit durch die Aufhebung der Ausnahmebestimmung der Z. 1 des § 8 KommStG 1993 beseitigt werden kann, und dass durch die Aufhebung dieser Bestimmung der Inhalt des Gesetzes insgesamt in wesentlich geringerem Maße verändert wird, als dies im Falle der Aufhebung der die Kommunalsteuerpflicht selbst anordnenden Bestimmung des § 1 KommStG 1993 der Fall wäre. Angesichts dessen hatte der Verfassungsgerichtshof die Z 1 des § 8 KommStG 1993 aufzuheben. Fällt aber mit dieser Aufhebung die Steuerbefreiung für die ÖBB weg, so ist den vom Verfassungsgerichtshof im (ersten) Einleitungsbeschluß 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 für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof die Bedenken der Bf hinsichtlich Verfassungskonformität wegen Nichterfassung der Online-Werbung teile, 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 bereits in seinem Erkenntnis vom 28.09.2002, B171/02, zum Ausdruck gebracht.

Seitens der Abgabenbehörden und des Bundesfinanzgerichtes wäre diesfalls der im Rechtsbestand verbliebene Generaltatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 anzuwenden, der der Werbeabgabe grundsätzlich alle 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 Fall ausreichend bestimmt.

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 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 bedingten Verfassungswidrigkeit nicht entsprochen werden könnte. Die Norm des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 bildet somit im gegenständlichen Fall 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 Gerichtes 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.

Da die Vorschreibung der Werbeabgabe im gegenständlichen Fall somit nicht die Anwendung der in Zweifel gezogenen Norm des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 zur Voraussetzung hat, ist seitens des Verwaltungsgerichtes allein schon aus diesem Grund vom Bundesfinanzgericht kein Antrag auf ein Gesetzesprüfungsverfahren gemäß Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Diese ergänzenden Ausführungen entsprechen im Wesentlichen der im BFG-Erkenntnis RV/5100956/2016 vom 10.8.2016 vertretenen Rechtsansicht.

Im Übrigen darf auf die Ausführungen des BFG- Erkenntnisses RV/6100328/2016 vom 17.8.2016 betreffend Werbeabgabe für das Jahr 2015 verwiesen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV. Begründung der Revisionsentscheidung:**

Das BFG hat im Spruch seines Beschlusses auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen einen Beschluss des BFG ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

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 (zB VwGH vom 30.01.2014, 2011/15/0111) umstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

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.

Salzburg-Aigen, am 15. Mai 2017