

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF**, Adr1, vertreten durch RA, Adr2, über die Beschwerde vom 08.06.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 24.05.2016, Steuernummer, betreffend **Werbeabgabe 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

### Verfahrensablauf:

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) betreibt ein Printmedienunternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft.

2. In ihrer am 20.05.2016 beim Finanzamt eingereichten "**Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2015**" wurde von der Bf eine Werbeabgabe in Höhe von 1.076.169,92 € (= 5% von 21.523.398,40 €) ausgewiesen.

In einem händischen Vermerk wurde daneben der Betrag 0,00 € ergänzt und in diesem Zusammenhang auf das gleichzeitig übersandte "Beiblatt mit Anträgen" verwiesen.

Darin wurde im Wesentlichen Folgendes erläutert:

*Die Werbeabgabeschuld werde im angeschlossenen Formular mit 0,00 € beziffert, da das Werbeabgabegesetz nach Ansicht der Bf verfassungswidrig sei. Nach einer rechtlichen Prüfung durch den Verband Österreichischer Zeitungen sei man zum Ergebnis gelangt, dass das Werbeabgabegesetz wegen Verletzung des Gleichheitssatzes verfassungswidrig sei.*

*Ziel der Werbeabgabe sei es, die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hierbei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen*

*Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen werde. Es bestünden keine Unterschiede zwischen Print- (inklusive Prospekt-), TV-, Radio- und Außenwerbung einerseits und Online-Werbung andererseits, welche vor dem Hintergrund des Regelungsgegenstandes - die Besteuerung von Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Werbeleistungen im Zusammenhang mit diesen Mediengattungen - eine unterschiedliche steuerliche Behandlung sachlich rechtfertigten.*

*Eine Differenzierung in der Besteuerung des Aufwandes für Werbung zwischen Print, TV und Rundfunk einerseits und Online-Werbung andererseits sei - ebenso wie die Differenzierung zwischen Beilagen- und direkter Prospektwerbung - eine Differenzierung rein nach der gewählten Distributionsform, widerspräche daher dem Gleichheitssatz und sei somit verfassungswidrig.*

*Vor diesem Hintergrund seien die im Jahr 2015 selbst berechneten und entrichteten Werbeabgabebeträge zu Unrecht geleistet worden.*

*Es würden daher folgende Anträge gestellt:*

- Erlassung eines Feststellungsbescheides zur bescheidmäßigen Bestätigung, dass die Werbeabgabenschuld für 2015 0,00 € betrage;*
- Rückerstattung der für 2015 entrichteten Werbeabgabebeträge;*
- in eventu, also für den Fall der Abweisung obiger Anträge die bescheidmäßige Festsetzung der Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015.*

**3. Mit Werbeabgabebescheid 2015 vom 24.05.2016** wurde vom Finanzamt die von der Bf zu leistende Werbeabgabe für das Jahr 2015 mit dem Betrag von 1.076.169,92 € festgesetzt.

*Begründend wurde ausgeführt, dass die Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken nach § 1 Abs. 1 und 2 WerbeAbgG der Werbeabgabe unterliegen.*

**4.** Gegen diesen Bescheid wurde durch die Bf durch ihren bevollmächtigten Rechtsanwalt mit Schreiben vom 08.06.2016 - eingebracht per Fax bei der belangten Behörde am 16.06.2016 - **Beschwerde** erhoben und gleichzeitig die Antragstellung auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes an den VfGH angeregt.

Beantragt wurde Festsetzung der Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2015 mit 0,00 €. Als Beschwerdegrund wurde **ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des dem Bescheid zugrundeliegenden Werbeabgabegesetzes** geltend gemacht, weshalb die Beschwerde unverzüglich dem Bundesfinanzgericht vorzulegen sei.

*Begründend wurde hiezu im Wesentlichen angeführt, dass die aus der Bemessungsgrundlage laut Abgabenerklärung 2015 resultierende Werbeabgabe auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruhe. Das Werbeabgabegesetz verletze nämlich den Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 7 B-VG.*

*Der Werbeabgabe unterlägen gemäß § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz „Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht“ würden.*

*Als „Werbeleistung“ würden nach § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz gelten:*

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

*Z 2: Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.*

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

*Online-Werbung sei im Werbeabgabengesetz als Werbeleistung nicht genannt. Eine Subsumierbarkeit der Online-Werbung unter die bestehenden Tatbestände des Werbeabgabengesetzes werde sowohl vom BMF als auch in der Literatur verneint (Verweis auf Thiele, Werbeabgabengesetz, § 1 Rz 55-58, und Harb, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000/25, S 640).*

*Nach Zitierung der Regierungsvorlage zum Werbeabgabengesetz (87 BlgNR XXI. GP), wo der Steuergegenstand gemäß § 1 Abs. 1 definiert wurde, und des in VfGH B 171/02 beschriebenen Zweckes der Werbeabgabe führte die Bf zum Verhältnis zwischen Gleichheitssatz und Werbeabgabe wies der Vertreter der Bf unter Verweis auf Art. 7 B-VG, wonach *alle Staatsbürger [...] vor dem Gesetz gleich seien, und auf einschlägige Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes darauf hin, dass das Gleichheitsrecht auch inländischen juristischen Personen gewährleistet sei. Der Gleichheitssatz verbiete es dem Gesetzgeber, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zu schaffen. Nur dann, wenn gesetzliche Differenzierungen aus entsprechenden Unterschieden im Tatsächlichen ableitbar seien, entspreche das Gesetz dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz. Das aus dem Gleichheitssatz resultierende Verbot sachlich nicht begründbarer Differenzierungen gelte auch im Abgabenrecht. Auch wenn die Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liege, sei dieser doch verhalten, bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes die allgemeinen Schranken des Gleichheitssatzes zu beachten. Dieser verbiete nach ständiger VfGH-Rechtsprechung, wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln.**

*Zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung reiche es jedoch 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 Regelungstatbestandes – die Besteuerung der Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt – wesentlich in dem Sinn seien, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen oder gebieten würden. Entscheide sich der Gesetzgeber dafür, den Aufwand für entgeltliche Werbeleistungen im Zusammenhang mit Werbung in Printmedien, in Hörfunk und Fernsehen ebenso wie Außenwerbung (Plakat etc.) zu besteuern (§ 1 Abs. 2 Z 1 bis Z 3 Werbeabgabengesetz 2000), so müsse er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund des maßgebenden Regelungstatbestandes 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 (vgl. VfGH 28.09.2002, B 171/02).

In der Folge kam die Bf unter ausführlicher Begründung zum Ergebnis, dass eine solche Wettbewerbsverzerrung auf Seiten der Auftragnehmer bzw. Werbeleister nicht sachlich gerechtfertigt sei. Es bestünden keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen zwischen Online-Werbung einerseits und den besteuerten Werbeformen andererseits, welche eine Ausnahme der Online-Werbung rechtfertigen würden.

Die den Steuergegenstand ausmachende Werbeleistung liege in der öffentlichen Zugänglichmachung von Botschaften werblichen Inhaltes, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Verbreitung in der Öffentlichkeit linear oder sukzessive, statisch oder durch Bewegtbild erfolge. Online-Werbung sei im Grunde lediglich ein zusätzlicher Distributionskanal für Werbemittel, die herkömmlich - unter Belastung mit Werbeabgabe - als Printwerbung oder als TV-Werbung verbreitet würden. Die Veröffentlichung von Online-Werbung erfolge entgeltlich nach demselben Prinzip wie Print-, TV-, Radio- und Außenwerbung. Die Abgrenzbarkeit des Inlandsbezugs von Online-Werbung könne nach denselben Kriterien erfolgen wie bei Print-, TV- und Radiowerbung.

Das Werbeabgabegesetz sei im Hinblick auf Online-Werbung auch keiner verfassungskonformen Auslegung zugänglich, weil sie sich unter keinen der bestehenden Steuertatbestände subsumieren lasse.

In der Folge prüfte die Bf ausführlich die Subsumierbarkeit der Online-Werbung unter die Tatbestände des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz (Z 1 - Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken; Z 2 - Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen; Z 3 - Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften) und kam zum Ergebnis, dass eine solche nicht möglich sei. Es bestünde eine planwidrige Lücke aufgrund untergeordneter Bedeutung der Werbeabgabe zum Zeitpunkt der Erlassung des Werbeabgabegesetzes. Der rasante Anstieg des Anteils der Online-Werbung an der Verbreitung von Werbebotschaften seit 2001 wurde an Hand einer Studie dargelegt und festgestellt, dass, soweit die Nicht-Einbeziehung 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, sich die Umstände derart geändert hätten, dass eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung in Anwendung des Gleichheitssatzes nicht mehr in Betracht käme.

**Zusammenfassend** kam die Bf daher zu folgendem Ergebnis:

"Das Werbeabgabegesetz verletzt den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG, weil durch die Besteuerung von Printwerbung einerseits und die Nichtbesteuerung von Online-Werbung andererseits im Wesentlichen Gleiches ungleich behandelt wird. Der Beschwerdeführer ist als Medieninhaber eines Printmediums und Unternehmen, welches Werbeumsätze überwiegend durch Printmedienwerbung erzielt, hierdurch beschwert. Der in § 1 Abs. 1 definierte Steuertatbestand ist einer verfassungskonformen Interpretation nicht zugänglich. Der bekämpfte Bescheid beruht daher auf einem verfassungswidrigen Gesetz."

Die Bf stellte daher den **Antrag auf Abänderung des angefochtenen Bescheides und Feststellung der Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015 mit 0,00 €.**

Weiters erging die **Anregung**, das Bundesfinanzgericht möge gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof einen **Antrag auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes wegen Verfassungswidrigkeit** richten.

**5. Mit Vorlagebericht vom 24.06.2016** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung weitergeleitet.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **A) Sachverhalt:**

Die Bf erzielt als Inhaberin eines Printmediums überwiegend 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 Werbeabgabegesetz 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 (= Werbeabgabegesetz) 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 Werbeabgabegesetzes 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 Glücksspielgesetzes."*

Das Werbeabgabegesetz 2000 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**

**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 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 Werbeabgabegesetz 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 Werbebotschaft 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 Werbeabgabegesetz 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 Werbeabgabegesetzes 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 hiezu 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.

**2. Darüber hinaus ist Folgendes anzumerken:**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könnte aber selbst dann, wenn man die Einschränkung des Steuergegenstandes auf die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken und in Hörfunk und Fernsehen sowie Außenwerbung als **verfassungsrechtlich problematisch** erachtet (siehe hierzu Achatz, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen - verfassungsrechtliche Aspekte, in ÖStZ 2002, 534) und in der Nichtbesteuerung von Online-Werbung eine unsachliche

Differenzierung erblickt, **nicht von einer Vorschreibung der Werbeabgabe im vorliegenden Beschwerdefall abgesehen** werden; dies aus folgenden Gründen:

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 Werbeabgabengesetz - 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 getätigt werden**, von der Besteuerung ausgenommen sind.

b) Dass aber gegen die Werbeabgabe an sich, so wie sie in **§ 1 Abs. 1 Werbeabgabengesetz 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 Werbeabgabengesetz 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 Werbeabgabengesetz 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*, Werbeabgabengesetz, 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 Werbeabgabengesetz 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 Werbeabgabengesetz 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 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

Abs. 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 erforderlichen Präjudizialität (siehe zB VfGH 09.12.2014, G136/2014) und kann diese 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 vom Bundesfinanzgericht **kein Antrag auf ein Gesetzesprüfungsverfahren** gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Art. 89 Abs. 2 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 vom 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.

