

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Zeitung, vertreten durch Vertreter1, sowie durch die Vertreter2, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2016 gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 1/23 vom 6. September 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, in der Folge als Bf. bezeichnet, betreibt einen Zeitungsverlag in der Rechtsform einer Gesellschaft mbH.

Die Bf. brachte die Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2015 am 16. August 2016 beim Finanzamt ein und errechnete in dieser diese Abgabe in der Höhe von Euro 1.073.248,32 (= 5% von Euro 21.464.966,40, der Bemessungsgrundlage Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken), strich diesen Betrag durch und schrieb oberhalb "0,00" sowie einen Hinweis "*siehe Beiblatt mit Anträgen*".

In dem im vorigen Absatz erwähnten Beiblatt führte die steuerliche Vertretung der Bf. u. a. aus wie folgt:

In der beiliegenden Werbeabgabegerklärung 2015 (Beilage 1) wird die Werbeabgabeschuld mit Euro 0,00 beziffert, da unsere Mandantin zum Ergebnis gelangt ist, dass das Werbeabgabegesetz verfassungswidrig ist. Dies vor folgendem Hintergrund:

1. Der Verband Österreichischer Zeitungen hat die Verfassungsmäßigkeit der Werbeabgabe rechtlich prüfen lassen; das Ergebnis dieser Prüfung indiziert die Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.

2. Ziel der Werbeabgabe ist 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 wird. Es bestehen 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 rechtfertigen.

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

Vor diesem Hintergrund wurden nach Meinung unserer Mandantin die im Jahr 2015 selbstberechneten und entrichteten Werbeabgabebeträge zu Unrecht geleistet.

Aus den dargestellten Erwägungen stellen wir unter Zugrundelegung der BMF-Richtlinien zur Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben den Antrag auf Erlassung eines der beigeschlossenen Werbeabgabenerklärung für das Kalenderjahr 2015 entsprechenden Feststellungsbescheides, zur bescheidmäßigen Bestätigung, dass die Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015 Euro 0,00 beträgt.

Weiters stellen wird den Antrag, die bereits entrichtete Werbeabgabe für das Jahr 2015 in der Höhe von insgesamt Euro 1.073.248,32 dem Steuerkonto gutzuschreiben.

In eventu, für den Fall der Abweisung obiger Anträge, ersuchen wir aus den oben genannten Gründen um bescheidmäßige Festsetzung der Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015.

Mit Bescheid vom 6. September 2016 setzte das Finanzamt die Werbeabgabe für das Jahr 2015 in Höhe von Euro 1.073.248,32 fest und führte diesbezüglich unter Hinweis auf die Bestimmung des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG begründend aus, dass die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken iSd Mediengesetztes werbeabgabepflichtig sei.

Die Bf. erhab mit am 3. Oktober 2016 beim Finanzamt eingelangtem Schriftsatz rechtzeitig Beschwerde gegen den im vorigen Absatz erwähnten Bescheid und führte in diesem aus wie folgt:

## 1. Beschwerdeerklärung

Der Bescheid wird zur Gänze angefochten. Es wird beantragt den Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015 antragsgemäß Euro 0,00 beträgt und eine Abgabengutschrift in der Höhe der im Kalenderjahr 2015 selbstberechneten und abgeführt Werbeabgabe in der Höhe von Euro 1.073.248,32 besteht.

Als Beschwerdegrund wird ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des dem Bescheid zugrundeliegenden Werbeabgabegesetzes geltend gemacht, die Bescheidbeschwerde ist daher gemäß § 262 Abs. 3 BAO unverzüglich dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

## 2. Begründung

In der Abgabenerklärung für das Jahr 2015 wurde die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe wahrheitsgemäß mit Euro 21.464.966,40 bekannt gegeben, die aus diesen Bemessungsgrundlagen resultierende Werbeabgabe jedoch mit Euro 0,00 angegeben. Begründend wurde ausgeführt, dass die Werbeabgabe auf einem verfassungswidrigen Gesetz beruht, weil das Werbeabgabegesetz den Gleichheitssatz verletzt. Beantragt wurde, mittels Feststellungsbescheid zu bestätigen, dass die Werbeabgabe Euro 0,00 beträgt, sowie die Rückerstattung der für das Kalenderjahr 2015 entrichteten Werbeabgabebeträge, in eventu die bescheidmäßige Festsetzung der Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015.

Die belangte Behörde hat die Werbeabgabe mit dem bekämpften Bescheid auf Basis der vom Beschwerdeführer, wahrheitsgemäß bekannt gegebenen Bemessungsgrundlagen mit Euro 1.073.248,32 festgesetzt. Der erlassene Bescheid beruht, wie vom Beschwerdeführer bereits gegenüber der belangten Behörde vorgebracht, auf einem verfassungswidrigen, insbesondere gegen Art. 7 B-VG verstoßenden Gesetz und wird aus diesem Grund bekämpft. Die Verletzung des Gleichheitssatzes durch das Werbeabgabegesetz wird im Folgenden dargelegt.

### 2.1 Gegenstand der Werbeabgabe

Der Werbeabgabe unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz *Werbeleistungen*, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Als Werbeleistung gelten gemäß § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz:

*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 ist im Werbeabgabegesetz als Werbeleistung nicht genannt. Eine Subsumierbarkeit der Online-Werbung unter die bestehenden Tatbestände des Werbeabgabegesetzes wird sowohl vom Bundesministerium für Finanzen als auch in der Literatur verneint (vgl. Thiele, Werbeabgabegesetz § 1 Rz 55-58, [www.bmf.gv.at/steuern/a-z/Werbeabgabe.html#heading\\_Abgabenerkl\\_rungspflicht](http://www.bmf.gv.at/steuern/a-z/Werbeabgabe.html#heading_Abgabenerkl_rungspflicht), abgerufen am 24.02.2016; Harb, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000/25, S 640).

### 2.2 Allgemeine Kriterien der Steuerbarkeit von Werbeleistungen und Zweck der Werbeabgabe

In der Regierungsvorlage zum Werbeabgabegesetz (87dB. XXI. GP) ist der in § 1 Abs. 1 definierte Steuergegenstand wie folgt erläutert: *Grundsätzlich ist Voraussetzung für die Abgabepflicht, dass die Leistung eine (werbende) Information enthält und dafür ein Entgelt*

bezahlt wird. Neben der Voraussetzung der „Werbeleistung“ 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.

Im Durchführungserlass zur Werbeabgabe wird der Steuergegenstand wie folgt dargestellt: *Steuergegenstand ist die Erbringung von Werbeleistungen durch einen „Werbeleister“* (Tz 2.1 des Durchführungserlasses). *Als Werbeleistung ist die Besorgung von Leistungen zu verstehen, die eine [...] gestaltete Werbewirkung in der Öffentlichkeit verbreiten. Allgemeine Voraussetzung für die Abgabepflicht ist, dass es sich um die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt handelt.*

Den Zweck der Werbeabgabe hat der VfGH zu B171 /02 wie folgt interpretiert: *Ziel der Werbeabgabe ist es [...], die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hiebei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen wird.*

### 2.3 Gleichheitssatz und Werbeabgabegesetz

Gemäß Art. 7 B-VG sind alle Staatsbürger [...] vor dem Gesetz gleich. Das Gleichheitsrecht ist auch inländischen juristischen Personen gewährleistet (VfSlg 13.208/ 1992). Der Gleichheitssatz verbietet es dem Gesetzgeber, sachlich nicht begründbare Differenzierungen zu schaffen (VfSlg 8169/ 1977 uva). Nur dann, wenn gesetzliche Differenzierungen aus entsprechenden Unterschieden im Tatsächlichen ableitbar sind, entspricht das Gesetz dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (VfSlg 4392/ 1963 uva).

Das aus dem Gleichheitssatz resultierende Verbot sachlich nicht begründbarer Differenzierungen gilt auch im Abgabenrecht. Auch wenn die Auswahl des Abgabenobjektes selbst im rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers liegt, ist dieser doch verhalten, bei der Umschreibung und konkreten Ausgestaltung des Abgabentatbestandes die allgemeinen Schranken des Gleichheitssatzes zu beachten. Dieser verbietet nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, wesentlich Ungleiche ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleiche ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln (vgl. z.B. VfSlg. 13.725/ 1994, 321, mwN).

Zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung reicht es jedoch nicht aus, dass zwischen den besteuerten Werbeformen und der nicht besteuerten Online-Werbung *irgendwelche* Unterschiede im Tatsächlichen bestehen. Entscheidend ist, ob diese Unterschiede vor dem Hintergrund des hier maßgebenden Regelungsgegenstandes — die Besteuerung der Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt — wesentlich in dem Sinn sind, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen oder gebieten. Entscheidet sich der Gesetzgeber daher 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 Werbeabgabegesetz

2000), so muss er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund des maßgebenden Regelungsstandes gleichartig sind, auch gleich besteuern. Dies schon deswegen, weil andernfalls der Aufwand für Werbeleistungen, je nachdem welcher Weg der Werbung eingeschlagen wird, unterschiedlich belastet wird und damit Wettbewerbsverzerrungen entweder zwischen den Auftragnehmern („Werbeleistern“) oder aber zwischen den Auftraggebern (Werbeinteressenten) zu erwarten sind (vgl. VfGH 28.09.2002, VfGH B 171/02).

#### *2.4 Keine Rechtfertigung für Ausnahme der Online-Werbung von der Werbeabgabe*

Eine solche Wettbewerbsverzerrung auf Seiten der Auftragnehmer bzw. Werbeleister wird hier ohne sachliche Rechtfertigung erzeugt. Auch aus den zitierten Materialien zum Werbeabgabegesetz ergibt 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 bestehen keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen zwischen Online-Werbung einerseits, und den besteuerten Werbeformen andererseits, welche eine Ausnahme der Online-Werbung rechtfertigen würden, wie im Folgenden darzustellen ist.

##### 2.4.1 Online-Werbung besteht in der Verbreitung von Werbebotschaften an die Öffentlichkeit

Die den Steuergegenstand ausmachende Werbeleistung liegt im öffentlich Zugänglichmach(en) von Botschaften werblichen Inhaltes, wobei es nicht darauf ankommt, ob die Verbreitung in der Öffentlichkeit linear oder sukzessive erfolgt: Bei Printmedienwerbung, insbesondere Zeitungswerbung, (§ 1 Abs. 2 Z 1 WerbeabgG) erfolgt die Verbreitung der Werbebotschaft in der Öffentlichkeit nicht linear (gleichzeitig) sondern durch nicht-linearen Kontakt der Werbeadressaten zum von ihnen gewählten Zeitpunkt der Nutzung eines redaktionellen Angebotes, dessen Layout so gestaltet ist, dass es gleichzeitig mit der Nutzung des Angebotes zu einem Werbekontakt kommt: Redaktioneller Inhalt und Werbung befinden sich gemeinsam auf derselben Zeitungsseite. Die Verbreitung von Online-Werbung erfolgt in gleicher Weise: Werbeeinschaltungen werden in das Layout von redaktionellen Angeboten so integriert, dass der Werbekontakt in aller Regel zeitgleich mit der Nutzung eines redaktionellen Informations-Angebotes stattfindet: Redaktioneller Inhalt und Werbung befinden sich auf derselben am Bildschirm dargestellten Webseite.

Es kommt auch nicht darauf an, ob Werbung statisch oder durch Bewegtbild dargeboten wird: Bei Fernsehwerbung (§ 1 Abs. 1 Z 2 WerbeabgG) und Kino- und Infoscreen-Werbung (§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG) erfolgt die Verbreitung der Werbebotschaft in der Öffentlichkeit in aller Regel durch Bewegtbild, bei Zeitungswerbung (§ 1 Abs. 1 Z 1 WerbeabgG) und Plakatwerbung naturgemäß durch statische Abbildungen und/ oder Texte.

##### 2.4.2 Online-Werbung ist ein Distributionskanal für mit Printwerbung sowie mit TV-Werbung identische Werbemittel

Hervorzuheben ist, dass Online-Werbung im Grunde lediglich ein zusätzlicher Distributionskanal für Werbemittel ist, die herkömmlich - unter Belastung mit

Werbeabgabe - als Printwerbung oder als TV-Werbung verbreitet werden: Über den Distributionskanal „Online“ (also über Internetwebseiten, einschließlich Mobile-Seiten) werden sowohl statische Werbeeinschaltungen, die Printanzeigen entsprechen, als auch ganze Werbespots, die TV-Werbung entsprechen, ausgespielt. Statische Displaywerbung wird insbesondere in Form von Bannerwerbung ausgespielt, Videowerbung insbesondere in Form von Pre-Roll, Mid-Roll und Post-Roll Werbung im Zusammenhang mit redaktionellem Videocontent.

#### 2.4.3 Die Veröffentlichung von Online-Werbung erfolgt entgeltlich

Die Online-Werbung folgt demselben Prinzip wie Print-, TV-, Radio- und Außenwerbung: Ein Werbetreibender leistet unmittelbar oder mittelbar durch eine Agentur an den Inhaber eines Print-, TV- oder Radiomediums, an den Inhaber anderer Werbeflächen (Plakatwände, Kinoleinwände, Infoscreens etc.) — oder eben an den Inhaber eines Online-Mediums ein Entgelt dafür, dass seine Werbebotschaft über diese „Transportmedien“ verbreitet wird.

Anknüpfungspunkt für die Werbeabgabe ist in jedem Fall das Entgelt für die Veröffentlichung (Verbreitung). Auch aus unterschiedlichen Werbewerten — solche Unterschiede liegen im Übrigen auch unter den verschiedenen der Werbeabgabe unterworfenen Mediengattungen sowie auch innerhalb einer Mediengattung von Medium zu Medium vor — ergibt sich keine sachliche Rechtfertigung dafür, die Printmedienwerbung zwar der Abgabepflicht zu unterwerfen, die Online-Werbung jedoch auszunehmen. Selbst wenn Printmedienwerbung einen anderen Werbewert vermittelt als Online-Werbung, etwa weil der Konsument eine Mediengattung mit größerer Aufmerksamkeit konsumiert als die andere, könnte das eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung nicht rechtfertigen:

Ein abweichender Werbewert schlägt sich notwendigerweise im Preis der Werbe-Distribution nieder. Andernfalls würde jeder Werbeinteressent irrational handeln, der einen Distributionskanal mit geringerem Werbewert wählt. Der Preis der Distribution der Werbebotschaft ist aber die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe, so dass der allenfalls von der Printmedien-Werbung abweichende Werbewert von Online-Werbung ohnehin (automatisch) eine geringere Abgabenbelastung zur Folge hat (vgl. hierzu bereits VfGH B 171/02, Punkt 2.2.2 der Begründung im Hinblick auf die Nichtrechtfertigbarkeit einer unterschiedlichen Behandlung von Beilagenwerbung und selbständiger Prospektwerbung).

#### 2.4.4 Inlandsbezug von Online-Werbung

Nach den ErlRV ist eine Werbeleistung im Inland gegen Entgelt erbracht, wenn *die 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.*

Im Durchführungserlass ist das Kriterium „im Inland erbracht“ ergänzend wie folgt interpretiert: *Die Veröffentlichung (Verbreitung) der Werbebotschaft muss im Inland erfolgen oder vom Ausland aus für Österreich bestimmt sein. Aus diesem „Inlandsbezug“ ergibt sich insbesondere Folgendes: TV- und Radio-Werbung, die von ausländischen*

*Sendern speziell für Österreich ausgestrahlt werden, unterliegen der Werbeabgabe. [...] Für das Ausland bestimmte Werbung in ausländischen Printmedien, die auch in Österreich erworben werden können, unterliegen nicht der Werbeabgabe.*

Die Abgrenzbarkeit des Inlandsbezugs von Online-Werbung kann nach denselben Kriterien erfolgen wie bei Print-, TV- und Radiowerbung. Werden werbebasierte inländische Online-Dienste (darunter fallen jedenfalls unter einer „.at“-Top-Level-Domain bereitgestellte Online-Dienste, im Inland konsumiert, zielen die dabei generierten Werbekontakte wie bei inländischen Zeitungen, TV- oder Radioprogrammen praktisch immer auf eine Verbreitung im Inland ab. Darüber hinaus enthalten ausländische Online-Medien noch häufiger als ausländische Zeitungen oder ausländische TV- oder Radioprogramme Werbung mit Inlandsbezug: Durch Techniken wie Geo-Targeting wird bei vielen ausländischen Online-Medien sichergestellt, dass österreichische Nutzer bei deren Nutzung gezielt an die *österreichische Öffentlichkeit* adressierte Werbekontakte, also Werbung mit Inlandsbezug, erhalten.

## *2.5 Keine verfassungskonforme Auslegung möglich*

Das Werbeabgabegesetz ist im Hinblick auf Online-Werbung auch keiner verfassungskonformen Auslegung zugänglich, weil sich die Online-Werbung, wie im Folgenden aufzuzeigen ist, unter keinen der bestehenden Steuertatbestände subsumieren lässt.

### *2.5.1 Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken*

Der Begriff „*Druckwerk*“ ist aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeabgG im Sinne des Mediengesetzes zu verstehen. In § 1 Abs. 1 Z 4 Mediengesetz ist der Begriff „*Druckwerk*“ wie folgt definiert: „*ein Medienwerk, durch das Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden*“. „*Medienwerk*“ ist gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 Mediengesetz „*ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt*“. Keine Medienwerke sind nach hM die durch Funk oder Kabel verbreiteten elektronischen Medien. Im Internet gibt es daher prinzipiell keine Medienwerke (Noll in Berka/Höhne/Noll/Polley, Mediengesetz 2 (2005) § 1 Rz. 17). Im Ergebnis lässt der Gesetzeswortlaut eine Subsumption von Onlinewerbung unter den Tatbestand „*Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes*“ nicht zu (ebenso: Thiele, Werbeabgabe und Internet - Besteuerung von Online-Werbung, ÖStZ 2000, 626 ff.).

### *2.5.2 Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen*

In den ErlRV zum Werbeabgabegesetz finden sich keinerlei Ausführungen zur Abgrenzung der Begriffe *Hörfunk* und *Fernsehen*. Durch die exemplarische Nennung verschiedener Fernsehprogrammanstalten kommt zum Ausdruck, dass der Gesetzeber beim Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 WerbeabgG „klassischen“ also *linearen* (nur zeitlich synchron und nicht auf Abruf konsumierbaren) Rundfunk (Hörfunk und Fernsehen) vor Augen hatte. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Werbeabgabegesetzes bestand noch keine eigene gesetzliche Terminologie für nichtlineare Abrufdienste und Websites.

Lineares WebTV und allenfalls nicht-lineare Bewegtbild- und Hörprogramme mögen unter die Begriffe Hörfunk und Fernsehen subsumierbar sein, die Subsumption klassischer — und insbesondere Druckwerken ähnlicher — Websites, bei welchen Text- und Illustration in unbewegten Bildern inhaltlich dominieren, unter den Begriff Hörfunk und Fernsehen unter § 1 Abs. 2 Z 2 Werbeabgabegesetz ist vom Wortlaut der Gesetzesbestimmung jedenfalls nicht gedeckt. Auch in der Literatur wurde — unter Berufung auf die Versteinerungstheorie — vertreten, dass eine Subsumption von Online-Werbung unter § 1 Abs. 2 Z 2 Werbeabgabegesetz einer verfassungskonformen Interpretation nicht zugänglich ist (Thiele, Werbeabgabegesetz (2000) § 1 Rz 57).

### 2.5.3 Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG gilt die „*Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften*“ als Werbeleistung. Nach den ErlRV fällt unter diesen Tatbestand unter anderem die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen oder die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden. Ebenso unter diesen Tatbestand fällt das Aufstellen von Plakatständern, von Schaukästen und Ähnliches. Als Beispiel können die Werbung auf der Kinoleinwand, auf Plakatwänden, Werbeaufschriften auf Fahrzeugen uä angeführt werden. Im Durchführungserlass zur Werbeabgabe ist der Tatbestand wie folgt erläutert: *Es handelt sich dabei um Werbeleistungen, die bestehen in jeglicher Nutzung von Flächen und Räumen jeder Art. Zu den "Flächen jeder Art" zählen insbesondere Gebäudeflächen, Plakatständer, sonstige Textilflächen (Fahnen, Transparente jeder Art). Unter "jegliche Nutzung" fällt das Bekleben der Fläche, der Aufdruck auf der Fläche, das Montieren von Tafeln, die Projektion auf Flächen (Hintergrundprojektion wie zB beim Info-Screen, "An-die-Wand-Projektion") sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten auf Flächen. Aus den allgemeinen Grundsätzen der Tz 3.4.1 ergeben sich somit folgende praktische Anwendungsfälle für eine Werbeabgabepflicht:*

- o *Das Vermieten von Plakatflächen.*
- o *Die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden.*
- o *Das Aufstellen von Plakatständern, Schaukästen uä.* o
- o *Die Kinowerbung.*
- o *Das Anbringen von Werbebotschaften auf Fahrzeugen (z.B. auf Straßenbahnen, nicht jedoch die Firmenaufschrift am Unternehmerfuhrpark) einschließlich Luftfahrzeuge.*
- o *Das Werbeband, das von einem Flugzeug gezogen wird.*
- o *Das Aufstellen von Fernsehern und Videogeräten.*
- o *Die Duldung der werblichen Nutzung von Räumen zB in Form eines Werberaumes, nicht hingegen die Vermietung von Messekojen oä.*

Den Materialien genannten Beispielen ist zu entnehmen, dass der Gesetzgeber vor Augen hatte, dass über öffentlich zugängliche Flächen und Räume Verfügungsberechtigte die Nutzung dieser Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften — gegen Entgelt — gestatten. Die Verwendung der Worte „Flächen“ und „Räume“ ohne irgendwelche einschränkenden Zusätze oder beigefügten Adjektive lässt in Verbindung

mit den Gesetzesmaterialien erkennen, dass diese Begriffe nach dem allgemeinen Sprachverständnis auszulegen sind, also nur physische, real existierende Werbeträger — Wände, Plakate, Kinoleinwände, Infoscreens etc. — in Betracht kommen. Elektronische Werbeträger, soweit sie nicht dem Hörfunk oder Fernsehen zuzurechnen sind — also va Websites, E-Mail etc.) sind nach dem allgemeinen Sprachgebrauch nicht unter den Begriff „Fläche“ oder „Räume“ subsumierbar (vgl. *Thiele*, aaO § 1 Rz 60).

Eine Fläche stellt hingegen — so wie auch ein Info-Screen — jeder PC- oder Smartphone-Bildschirm dar, auf welchem eine Website oder ein E-Mail angezeigt wird. Der über diese Fläche Verfügungsberechtigte ist jedoch der Nutzer — doch für dessen Duldung wird kein Entgelt geleistet. Selbst wenn man das Zulassen der Ausspielung von Werbung auf dem Endgerät des Nutzers als Duldung der Benutzung einer Fläche — nämlich der Bildschirmfläche des Nutzers durch diesen — betrachten wollte, so erfolgt diese Duldung durch den Nutzer ohne dass für diese Duldung ein Entgelt geleistet wird. Damit ist Online-Werbung auch nicht unter § 1 Abs. 1 Z 3 WerbeabgG subsumierbar.

## *2.6 Planwidrige Lücke aufgrund untergeordneter Bedeutung der Werbeabgabe zum Zeitpunkt der Erlassung des Werbeabgabegesetzes*

Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Online-Werbung bei Erlass des Werbeabgabegesetzes schlicht übersehen hat, weil diese zum damaligen Zeitpunkt am Werbemarkt noch von vergleichsweise untergeordneter Bedeutung war. Dies hat sich in den vergangenen 16 Jahren jedoch massiv verändert:

Während der Umsatz österreichischer Werbeträger mit Online-Werbung im Jahr 2001 derart geringfügig war, dass er noch nicht einmal erhoben wurde, betrug der „Brutto-Umsatz“ (ohne Berücksichtigung von Rabatten) österreichischer Werbeträger laut der jährlichen Werbeausgabenerhebung der Focus Media Research GmbH im Jahr 2015 bereits 242 Millionen Euro, damit macht Online-Werbung mittlerweile 6,9% des auf österreichische Werbeträger entfallenden Gesamtwerbevolumens (Brutto-Wert: 3,5 Mrd. Euro) aus und hat somit einen höheren Anteil am Gesamtwerbevolumen als zB Hörfunkwerbung (rund 203 Millionen Euro bzw. 5,8%). Der Anteil der Printwerbung am Gesamtwerbevolumen ist im selben Zeitraum (2001 bis 2015) von 60,5% auf 51,2% gefallen. Auch hieraus ergibt sich deutlich die Interdependenz zwischen den Werbegattungen und die Wettbewerbsverzerrung durch die Ungleichbehandlung im Hinblick auf deren Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung mit Werbeabgabe.

Zu betonen ist, dass die Focus-Studie lediglich das Gesamtvolume österreichischer Werbeträger erhebt, 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. Betrachtet man die Verteilung nach Spendings österreichischer Werbetreibender für die Verbreitung von Werbebotschaften in Österreich unter Einbeziehung von Werbeträgern ausländischer Unternehmen (zB GoogleAds), so liegt der Anteil der Online-Werbung noch bedeutend höher — laut dem Fachmedium für Digitalmedium Werbeplanung.at 17,2%.

Soweit die Nicht-Einbeziehung von Online-Werbung in die Werbeabgabe im Zeitpunkt der Erlassung des Gesetztes aufgrund der untergeordneten Bedeutung am Werbemarkt

und der insofern damals noch vernachlässigbaren Wettbewerbsverzerrung im Hinblick auf den Gleichheitssatz rechtfertigbar gewesen sein sollte, haben sich die Umstände seither derart geändert, dass eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung in Anwendung des Gleichheitssatzes nicht mehr in Betracht kommt.

### 3. Zusammenfassung und Anträge

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 Gleicher 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.

Es wird daher der Antrag gestellt, das Bundesverwaltungsgericht möge den Bescheid dahingehend ändern, dass

1. festgestellt wird, dass die Werbeabgabeschuld für das Kalenderjahr 2015 Euro 0,00 beträgt.
2. Eine Abgabengutschrift in der Höhe der für das Kalenderjahr 2015 entrichteten Werbeabgabebeträge von Euro 1.073.248,32 festgestellt bzw. festgesetzt und rückverrechnet wird.

Weiters ergeht die Anregung, das Bundesfinanzgericht möge an den Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 135 Abs. 4 iVm Art. 89 Abs. 2 B-VG und Art. 140 Abs. 1 B-VG einen Antrag auf Aufhebung des Bundesgesetzes, mit dem eine Abgabe auf Werbeleistungen eingeführt wird (Werbeabgabegesetz 2000), BGBl. I Nr. 29/2000 idF BGBl. I Nr. 142/2000, wegen Verfassungswidrigkeit richten.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### ***Sachverhalt:***

Die Bf. ist Inhaberin eines Zeitungsverlages und Unternehmens, welches Werbeumsätze überwiegend durch Printmedienwerbung erzielt. Diese unterliegen der Werbeabgabe gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000.

Der von der Bf. selbst berechnete Betrag in Höhe von insgesamt Euro 1.073.248,32 wurde bereits entrichtet.

Die Bf. bekämpft in ihrer Beschwerde nicht die Subsumtion ihrer Umsätze unter die genannten gesetzlichen Tatbestände. Sie begeht die Festsetzung der Werbeabgabe mit Euro 0,00 und die Rückerstattung der für das Kalenderjahr 2015 entrichteten Werbeabgabebeträge 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.

Weites regte die Bf. die Antragstellung durch das Bundesfinanzgericht an den Verfassungsgerichtshof zwecks Aufhebung des Werbeabgabegesetzes wegen Verfassungswidrigkeit an.

#### *Rechtliche Würdigung:*

I. Werbeabgabegesetz 2000, BGBI. I Nr. 29/2000 idF BGBI. I Nr. 142/2000:

§ 1 WerbeAbgG betreffend den "Steuergegenstand" 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.*

§ 2 WerbeAbgG betreffend die "Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe" lautet:

- (1) Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe ist das Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1994, das der Übernehmer des Auftrages dem Auftraggeber in Rechnung stellt, wobei die Werbeabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage ist.*
- (2) Die Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage.*

Gemäß § 3 Abs. 1 leg. cit. ist Abgabenschuldner derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat.

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

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zu § 1 Abs. 1 WerbeAbG (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 WerbeAbG 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."*

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 Werbeabgabegesetzes. 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 Nr. 51/2012; § 1 Abs. 1 BFGG [Bundesfinanzgerichtsgesetz], BGBl. I Nr. 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 Werbeabgabengesetzes 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 Werbeabgabengesetz 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 grammatische 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) Besteuerung, 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 WerbeAbG 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.

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

## **Zulässigkeit einer 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) umstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

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

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2016