

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Vorsitzende über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch die Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Wasagasse 4, 1090 Wien, vom 24.05.2016 gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 2/20/21/22, Dr. Adolf Schärf-Platz 2, 1220 Wien vom 13.05.2016 betreffend Werbeabgabe für das Jahr 2015

### zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

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

Am 26.04.2016 reichte die beschwerdeführende Partei (Bf.) eine Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2015 ein und gab darin Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken in Höhe von 45.371.070,70 € bekannt. Als Werbeabgabe wurden 0,00 € erklärt.

Mit Bescheid vom 13.05.2016 betreffend Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2015 wurde die Werbeabgabe in Höhe von 2.268.553,54 € (= 5% von 45.371.070,70 € Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken, Hörfunk und Fernsehen und für die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften) entsprechend der erklärten Entgelte festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bf. durch ihren bevollmächtigten Vertreter mit Schreiben vom 24.05.2016 **Beschwerde** erhoben und gleichzeitig die Antragstellung auf Aufhebung des Werbeabgabegesetzes an den VfGH angeregt.

Beantragt wurde Festsetzung der Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2014 mit 0,00 €. Als Beschwerdegrund wurde **ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des dem Bescheid zugrundeliegenden Werbeabgabegesetzes** geltend gemacht.

Begründend wurde im Wesentlichen hiezu ausgeführt, 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.

Die Bf. begründete ihre Beschwerde folgendermaßen:

#### *4.1. Aufriß der zu prüfenden Fragestellung*

*Der Werbeabgabe unterliegen 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.*

*Aufgrund ausdrücklicher Ausnahme in § 1 Abs. 3 Werbeabgabegesetz gilt die mediale Unterstützung gemäß § 17 Abs. 7 des Glückspielgesetzes - mag sie auch in einer der drei zuvor genannten Formen erfolgen - nicht als Werbeleistung im Sinne des Werbeabgabegesetzes. Weitere Legalausnahmen bestehen nicht. Nach Auffassung des BMF unterliegt aber weiters "nicht der Werbeabgabe [ ... ] die Werbung im Internet." ([https://www.bmf.gv.at/steuern/a-z/Werbeabgabe.html#heading\\_Abgaberkl\\_rungspflicht](https://www.bmf.gv.at/steuern/a-z/Werbeabgabe.html#heading_Abgaberkl_rungspflicht) [abgerufen am 24.02.2016]).*

***Online-Werbung** ist im Werbeabgabegesetz als Werbeleistung nicht genannt. Ob es vom Gesetzgeber beabsichtigt war, Online-Werbung nicht zu erfassen, ist im Lichte des Gesetzeszweckes allerdings fraglich. Diesen 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. Dies trifft auch auf Online-Werbung zu.*

*Zu prüfen wäre,*

- ob eine Subsumption von Online-Werbung unter den geltenden Katalog der abgabepflichtigen Werbeleistungen laut Werbeabgabegesetz möglich bzw. geboten ist; sowie*
- ob die Ausnahme der Online-Werbung von der Werbeabgabe dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz standhält.*

*Basierend auf den Ergebnissen werden die möglichen Folgen einer verfassungsrechtlichen Bekämpfung der Werbeabgabe dargestellt.*

#### *4.2. Online-Werbung und die Werbeleistungstatbestände des Werbeabgabegesetzes:*

##### *4.2.1. Allgemeines*

*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 als weitere Voraussetzung der Werbeabgabe, dass die Werbeleistung in Form der Verbreitung einer Werbepotschaft 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“. 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 Werbepotschaft gegen Entgelt handelt.*

*Unter Zugrundelegung des aus den ErlRV hervorgehenden gesetzgeberischen Willens, die Verbreitung von Werbepotschaften im Inland gegen Entgelt zu besteuern und des Fehlens von Anhaltspunkten, dass der Gesetzgeber — abgesehen von der medialen Unterstützung des Glücksspiels — gezielt bestimmte Arten von Werbeleistungen hiervon ausnehmen wollte, wird im Folgenden untersucht, ob Online-Werbung unter einen der bestehenden Werbeleistungstatbestände subsumierbar ist.*

##### *4.2.2. 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<sup>2</sup>, 2005, § 1 Rz 17).*

*Im Ergebnis lässt der Gesetzeswortlaut eine Subsumption von Online-Werbung unter den Tatbestand „Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes“ nicht zu (Thiele, Werbeabgabe und Internet-Besteuerung von Online-Werbung, ÖStZ 2000, 626ff).*

#### 4.2.3. 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 deutlich zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber beim Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 2 WerbeabgG klassisches lineares Radio und Fernsehen vor Augen hatte. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Werbeabgabegesetzes bestand noch keine eigene gesetzliche Terminologie für nicht-lineare Abrufdienste und Websites.

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 erscheint vom Wortlaut der Gesetzesbestimmung jedenfalls nicht gedeckt. Auch in der Literatur wurde vertreten, dass eine Subsumption von Online-Werbung unter § 1 Abs. 2 Z 2 Werbeabgabegesetz einer verfassungskonformen Interpretation nicht zugänglich sei (Thiele, Werbeabgabegesetz, 2000, § 1 Rz 57).

#### 4.2.4 Flächen und Räume 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 Benützung 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 u.ä. 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 z.B. beim Info-Screen, "An-die-Wand-Projektion" sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten auf Flächen. Aus den allgemeinen Grundsätzen ergeben sich somit folgende praktische Anwendungsfälle für eine Werbeabgabepflicht:

- Das Vermieten von Plakatflächen.
- die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden.
- Das Aufstellen von Plakatständern, Schaukästen uä.
- Die Kinowerbung.
- Das Anbringen von Werbebotschaften auf Fahrzeugen (z.B. auf Straßenbahnen, nicht jedoch die Firmenaufschrift am Unternehmensfuhrpark) einschließlich Luftfahrzeuge.
- Das Werbeband, das von einem Flugzeug gezogen wird.

- *Das Aufstellen von Fernsehern und Videogeräten.*
- *Die Duldung der werblichen Nutzung von Räumen z.B. in Form eines Werberaumes, nicht hingegen die Vermietung von Messekojen o.ä.*

*Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit dem Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG eine Art Generalklausel bezweckte, die explizit Werbeleistungen in Form jeglicher Nutzung von Flächen und Räumen jeder Art erfassen sollte. Erkennbar stellt der Tatbestand Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften anders als der Tatbestand Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken auch nicht auf eine Verkörperung der Werbebotschaft in Flächen oder Räumen ab: Auch die Projektion von Werbebotschaften an Wände sowie die Werbung auf der Kinoleinwand werden explizit als Beispiele für diesen Tatbestand genannt.*

*Den in den Materialien genannten Beispielen ist zwar zu entnehmen, dass der Gesetzgeber offenbar primär öffentlich zugängliche Flächen und Räume vor Augen hatte, der Wortlaut der Gesetzesbestimmung verlangt dies aber nicht. Bei entsprechend weiter Auslegung ist eine Subsumption der Online-Werbung unter den Tatbestand Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften somit möglich.*

*Ein Bildschirm ist eine Fläche. Durch Aufruf einer Website gibt der Nutzer für die Dauer des Verweils auf der Website dem diese betreibenden Dienstanbieter die Hoheit über die Gestaltung der Bildschirmfläche, die dem Nutzer angezeigt wird. Der Websitebetreiber duldet gegen Entgelt, dass in die Bildschirmfläche, über die er für die Dauer des Verweils des Nutzers auf seiner Website die Gestaltungshoheit hat, eine Werbebotschaft integriert wird. Durch den vielfachen Aufruf der Website - somit durch die vielfache Gestaltungshoheit des Dienstanbieters über Bildschirmflächen, jeweils unter Duldung der integrierten Werbebotschaft - kommt es zu deren Verbreitung in der Öffentlichkeit.*

*Thiele hat versucht, die Subsumierbarkeit von Online-Werbung unter § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG zu widerlegen (Thiele, Werbeabgabe und Internet Besteuerung von Online-Werbung? ÖStZ 2000/1024 sowie Thiele, Werbeabgabegesetz § 1 Rz 57) - und das BMF ist ihm diesbezüglich gefolgt (Harb, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000/25, S. 640) - doch die Argumente überzeugen nicht: Thiele argumentiert, der Begriff der Fläche umfasse nicht „virtuelle Räume“. Er übersieht dabei allerdings, dass ein Bildschirm keine virtuelle Fläche ist, sondern ebenso materiell wie eine Kinoleinwand, die in den ErlRV explizit als Anwendungsfall des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG genannt ist.*

#### *4.2.5. Zwischenergebnis*

*Eine Subsumption der Online-Werbung unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeabgG - Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften - ist bei weiter Auslegung der Bestimmung denkmöglich.*

*Die Konsequenz wäre, dass Online-Werbung bereits heute der Werbeabgabe unterliegt und die Verwaltungspraxis, auf diese keine Werbeabgabe einzuheben, demnach gesetzwidrig wäre.*

*In der - spärlichen - Literatur wurde eine Subsumtion der Werbeabgabe unter einen der bestehenden Werbeleistungstatbestände allerdings abgelehnt, das BMF hat sich dieser ablehnenden Rechtsauffassung angeschlossen.*

*5. Begründung der Beschwerde:*

*5.1. Der Verband Österreichischer Zeitungen, deren Mitglied die Bf. ist, hat die Verfassungsmäßigkeit der Werbeabgabe rechtlich prüfen lassen, das Ergebnis dieser Prüfung indiziert die Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabengesetzes wegen Verletzung des Gleichheitssatzes.*

**Begründung Gleichheitssatz und Abgabengesetzgebung:**

*5.1.1. Allgemeines zum Gleichheitssatz*

*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). Soweit Differenzierungen sachlich begründbar sind, ist es dem Gesetzgeber jedoch verfassungsrechtlich nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden.*

*Eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz durch einen Bescheid kann nach der stRsp des VfGH (nur) vorliegen,*

- a. wenn ein Bescheid auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht,*
- b. wenn eine Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder*
- c. wenn eine Behörde bei Erlassung eines Bescheides Willkür geübt hat.*

*Hinsichtlich der Nichteinhebung der Werbeabgabe auf Online-Werbung kommen insofern zwei parallele Argumentationslinien in Betracht:*

- Geht man davon aus, dass das Werbeabgabengesetz Online-Werbung tatsächlich nicht erfasst, wäre ein (beliebiger) Bescheid über die Festsetzung der Werbeabgabe mit der Argumentation laut Punkt a. (oberhalb) zu bekämpfen: der Bescheid beruht auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage;*

- geht man hingegen davon aus, dass das Werbeabgabegesetz Online-Werbung in Wahrheit erfasst, würde dies bedeuten, dass dem Gesetz - seit vielen Jahren - durch die Praxis der Verwaltungsbehörden, auf Online-Werbung keine Werbeabgabe einzuheben, ein gleichheitswidriger Inhalt unterstellt würde.

Beides kann grundsätzlich an den Verfassungsgerichtshof herangetragen werden.

#### 5.1.2. Gleichheitssatz und Werbeabgabe (VfGH B 171/02)

Der VfGH hat die Steuertatbestände des Werbeabgabegesetzes bereits einmal geprüft: Anlass war die im Durchführungserlass zur Werbeabgabe publizierte Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen, dass direkte Prospektverteilung nicht der Werbeabgabe unterläge, die Verbreitung von Prospekten als Beilage von Printmedien hingegen schon. Dabei gelangte der VfGH zum Ergebnis, dass das Werbeabgabegesetz verfassungskonform sei, weil es die Prospektwerbung in Wahrheit erfasse - das Gesetz sei von den Verwaltungsbehörden durch die Nichtanwendung auf Prospekte hingegen verfassungswidrig angewendet worden.

Dabei hat der VfGH den Gesetzeszweck der Steuertatbestände des § 1 WerbeabgG wie folgt interpretiert: Ziel der Werbeabgabe ist es somit offenbar, die Verbreitung von Werbeprospekten, soweit hiebei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen wird.

Zum Sachlichkeitsgebot in Bezug auf die Abgrenzung des Steuertatbestandes führte der VfGH aus wie folgt:

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 Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleiches ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln (vgl. z.B. VfSlg. 13.725/1994, 321, mwN). Entscheidet sich der Gesetzgeber daher dafür, den Aufwand für Werbeleistungen im Zusammenhang mit Printmedien zu besteuern (§ 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000), so muß er jene Werbeleistungen, die vor dem Hintergrund dieses Zieles 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.

Vor dem Hintergrund des der Beschwerde zugrundeliegenden Falles ist somit einerseits zu prüfen, ob es (wovon die Beschwerde offenbar ausgeht) verfassungsrechtlich geboten ist, die Besteuerung der Printmedien-Werbung auf die Anzeigenwerbung im engeren Sinn zu beschränken und sowohl die Beilagenwerbung als auch die selbständige Prospektwerbung von der Besteuerung auszunehmen, andererseits ist zu prüfen, ob

*es verfassungsrechtlich zulässig ist, die Besteuerung dieser Art von Werbung auf die Anzeigenwerbung im engeren Sinn (und allenfalls die Beilagenwerbung) zu beschränken, die selbständige Prospektwerbung hingegen freizustellen.*

*Der Verfassungsgerichtshof verkennt nicht, dass zwischen den drei genannten Werbeformen (die die typischen Formen der Printmedien-Werbung abdecken dürften) Unterschiede im Tatsächlichen bestehen. Entscheidend ist jedoch, ob diese Unterschiede vor dem Hintergrund des hier maßgebenden Regelungsgegenstandes - die Besteuerung von Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Werbeleistungen im Zusammenhang mit Printmedien - wesentlich in dem Sinn sind, dass sie eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen oder gebieten.*

*Dies ist jedoch nicht der Fall. Bei einer solchen Abgabe ist kein Grund zu sehen, der es rechtfertigen könnte, den Aufwand für Anzeigenwerbung im engeren Sinn der Steuer zu unterwerfen, den Aufwand für die Inanspruchnahme von Werbeleistungen jedoch von der Besteuerung auszunehmen, wenn die Werbung in der Form vorgenommen wird, dass die Werbebotschaft in Prospektform einem Druckwerk beigelegt wird. In beiden Fällen wird die Werbebotschaft dem Abonnenten oder Käufer des Druckwerkes gemeinsam mit diesem übermittelt und zugänglich. Dass sich die Bemessungsgrundlage in den beiden Fällen unterscheidet, sofern die beigelegten Prospekte vom Auftraggeber selbst bereitgestellt werden, weil ihre Herstellungskosten dann nicht Teil der Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe sind, hängt damit zusammen, daß das Werbeabgabegesetz 2000 (ebenso wie die bisherigen Anzeigenabgabegesetze der einzelnen Bundesländer) - verfassungsrechtlich unbedenklich - bemessungsrechtlich an das Entgelt für die Veröffentlichung (Verbreitung) der Werbebotschaft und nicht an die gesamten Kosten der Werbung anknüpft.*

*Es ist aber auch keine sachliche Rechtfertigung dafür zu sehen, die Prospektwerbung zwar der Abgabepflicht zu unterwerfen, wenn die Prospekte einem Druckwerk beigelegt und gemeinsam mit diesem veröffentlicht werden, sie jedoch auszunehmen, wenn die Prospekte unabhängig von anderen Druckwerken selbständig verteilt werden und die Werbebotschaft auf diese Weise veröffentlicht wird. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass Prospekte als Beilagenwerbung einen höheren Werbewert vermitteln als bei selbständiger Verteilung, weil der Konsument beigelegten Prospekten größere Aufmerksamkeit schenkt als solchen, die selbständig verteilt werden (auf diesen Umstand weist nicht nur die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift, sondern beispielsweise auch Thiele, Werbeabgabegesetz - Praxiskommentar, Wien 2000, 5], hin), könnte das eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung nicht rechtfertigen: Sollte der Werbewert von Direktverteilungen tatsächlich geringer sein als jener der Beilagenwerbung, so schlägt sich dies notwendigerweise im Preis der Distribution nieder. Andernfalls würde jeder Werbeinteressent irrational handeln, der - trotz gleichen Preises - den Weg der Direktverteilung wählt und damit den niedrigeren Werbewert in Kauf nimmt. Der Preis der Distribution der Werbebotschaft ist aber die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe, so dass der allenfalls geringere Werbewert der Direktverteilung*

*ohnehin (automatisch) eine geringere Abgabenbelastung zur Folge hat. Im übrigen ist die geschilderte Prämisse nicht mehr als eine Vermutung. Für den Konsumenten, der sich prinzipiell von Prospektwerbung beeindrucken lässt, dürfte es keinen Unterschied machen, ob er den Prospekt als Beilage zu einem abonnierten oder gekauften Druckwerk erhält oder als selbständiges Druckwerk im Postkasten oder einem eigenen Verteilerkasten vorfindet.*

*Eine Differenzierung in der Besteuerung des Aufwandes für Printmedien-Werbung je nach der gewählten Verteilungsform ist nach dem Gesagten sachlich nicht gerechtfertigt und widerspricht dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz.*

*5.2. 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.*

*Für die verfassungsrechtliche Beurteilung der Abgrenzung des Steuertatbestands ist entscheidend, ob die Unterschiede zwischen Print- (inklusive Prospekt-), TV-, Radio- und Außenwerbung einerseits und Online-Werbung andererseits vor dem Hintergrund des Regelungsgegenstandes - die Besteuerung von Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Werbeleistungen im Zusammenhang mit diesen Mediengattungen - eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen oder gebieten. Insbesondere kann ein unterschiedlicher Werbewert zwischen unterschiedlichen Werbeformen nach Auffassung des VfGH eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung nicht rechtfertigen.*

*Letztlich stellte der VfGH hinsichtlich der Werbeabgabe auf den Konsumenten als Adressat der Werbung ab: Für diese mache es keinen Unterschied, ob er einen Prospekt als Beilage zu einem abonnierten oder gekauften Druckwerk erhalte oder als selbständiges Druckwerk im Postkasten oder einem eigenen Verteilerkasten vorfinde. Folgt man dieser Argumentation, so dürfte es auch keinen Unterschied machen, ob ein Konsument ein statisches Werbeinserat in einer Gratiszeitung im Postkasten oder auf seinem Bildschirm sehe. Ebenso dürfte es keinen Unterschied machen, ob ein Konsument Bewegtbildwerbung auf seinem Fernseh Bildschirm oder auf seinem PC-Bildschirm sieht.*

*5.3. 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.*

Die Bf. beantragt, den genannten Bescheid aufzuheben bzw. einer Neubemessung der Werbeabgabe 2015 in Höhe von Null €. Weiters wird die Rückzahlung der bereits entrichteten Werbeabgabe 2015 in Höhe von € 2.268.553,53 beantragt.

Im Falle der Vorlage der Beschwerde dem Bundesfinanzgericht wurde die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gemäß § 272 Abs. 2 BAO und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO beantragt.

Mit **Vorlagebericht vom 22.06.2016** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 7.09.2016 zog der steuerliche Vertreter der Bf. sowohl den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO als auch den Antrag auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO zurück.

### **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. (Bescheid betreffend Werbeabgabe 2014, Beschwerdeschrift). Sie sind unstrittig.

#### **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 Glückspielgesetzes."*

Gemäß § 2 Abs. 1 ist Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe 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.

Die Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage (Abs. 2 leg. cit.).

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. Bundesabgabenordnung (BAO)**

Gemäß **§ 262 Abs. 1 BAO** ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeverentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Nach Abs. 2 leg. cit. hat die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung zu unterbleiben,

- a) wenn dies in der Bescheidbeschwerde beantragt wird und
- b) wenn die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten ab ihrem Einlangen dem Verwaltungsgericht vorlegt.

Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen (Abs. 3 leg. cit.).

Nach Abs. 4 ist weiters keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, wenn der Bundesminister für Finanzen den angefochtenen Bescheid erlassen hat.

### **III. 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 Verfassungsgerichtshof 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 Werbeabgabegesetzes. Als alleinigen Grund für ihre Beschwerde brachte sie vielmehr vor, dass die streitgegenständliche Werbeabgabe in Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (= Werbeabgabegesetzes) 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 Werbepotschaft 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 hierzu 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 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 getätigt 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 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 **Generalatbestand 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 **Generalatbestand 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 Werbepotschaft 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 Generalatbestandes 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 z.B. 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.

h) Das Bundesfinanzgericht hat bereits in mehreren Verfahren zu gleichgelagerten Bescheidbeschwerden - mit unterschiedlicher Begründung - die Anregung, einen Antrag auf Gesetzesprüfung an den Verfassungsgerichtshof zu stellen, nicht aufgegriffen und auf Grundlage des Werbeabgabegesetzes 2000 entschieden (Entscheidungen

BFG 12.07.2016, RV/7102893/2016; BFG 9.08.2016, RV/5100978/2016; BFG 10.08.2016, RV/5100956/2016; BFG 17.08.2016, RV/6100328/2016; BFG 17.08.2016, RV/6100278/2016 (nicht veröffentlicht); BFG 22.08.2016, RV/3100574/2016).

Gegen die erste diesbezügliche Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 12.07.2016 wurde am 22.08.2016 Erkenntnisbeschwerde an den VfGH erhoben, die bei diesem zur Zahl E 2025/2016 anhängig ist. Gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 9.08.2016, RV/5100978/2016 ist eine Erkenntnisbeschwerde beim VfGH unter der Zahl E 2132/2016, gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 10.08.2016, RV/5100956/2016 ist eine Erkenntnisbeschwerde beim VfGH unter der Zahl E 2133/2016, gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 17.08.2016, RV/6100328/2016 ist eine Erkenntnisbeschwerde beim VfGH unter der Zahl E 2158/2016, gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 10.08.2016, RV/6100278/2016 ist eine Erkenntnisbeschwerde beim VfGH unter der Zahl E 2157/2016 und gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 22.08.2016, RV/3100574/2016 ist eine Erkenntnisbeschwerde beim VfGH unter der Zahl E 2108/2016 anhängig.

Dass gegen die Werbeabgabe an sich, so wie sie in § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 allgemein als Abgabe für „Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden“ konzipiert ist, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, wurde bereits ausdrücklich vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VfGH 28.09.2002, B 171/02, bestätigt. Die von der Bf. angeregte Aufhebung des gesamten Werbeabgabegesetzes 2000 steht im Widerspruch zu dieser vom Verfassungsgerichtshof bereits geäußerten Auffassung. Sie erscheint auch nicht geboten, um eine Einbeziehung der Online-Werbung in der Kreis in § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 näher umschriebenen Steuertatbestände zu erreichen.

Es kann beachtenswerte Gründe geben, die den Gesetzgeber dazu bewogen haben (und weiterhin bewegen), die Online-Werbung anders zu behandeln als etwa die Print-, Radio- oder Fernsehwerbung (vgl. BFG 22.08.2016, RV/3100574/2016). Diese Gründe darzulegen, wird der Bundesregierung in einem allfälligen Gesetzesprüfungsverfahren nach § 63 Abs. 2 VfGG obliegen.

Ob der Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 i.S.d. § 62 Abs. 2 VfGG präjudiziell für eine Anfechtung wäre (diese Frage wird, soweit ersichtlich, in jenen bisherigen Entscheidungen des BFG, die dies thematisieren, verneint), kann das Bundesfinanzgericht in diesem Verfahren, in dem keine Antragstellung nach Art. 140 B-VG durch das Verwaltungsgericht erfolgt, dahingestellt lassen, wobei darauf zu verweisen ist, dass die Frage eines allfälligen Aufhebungsumfanges von jener des Prüfungsumfanges zu unterscheiden ist (vgl. etwa VfGH 10.10.2005, G 87/05 u.a. oder VfGH 12.04.1997, G 400/96, G 44/97). Die Bescheidbeschwerde selbst enthält zur Präjudizialität als keinerlei Ausführungen (die Bf. sieht offenbar das gesamte Werbeabgabegesetz 2000 als verfassungswidrig an). An einer auf § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000 gestützten Abgabepflicht der klassischen Werbeformen wie im gegenständlichen Fall der Werbung in Printmedien würde sich freilich - so auch die bisherigen Entscheidungen des BFG -

bei einer Aufhebung (bloß) von § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000 (aus dem sich der Ausschluss der Online-Medien ableitet) nichts ändern.

Der Verfassungsgerichtshof ist infolge einiger Erkenntnisbeschwerden bereits mit der Frage der Verfassungskonformität einer Nichtbesteuerung von Online-Medien nach dem Werbeabgabegesetz 2000 befasst.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher von einer Antragstellung nach Art. 135 Abs. 4 B-VG i. V. m. Art. 89 B-VG und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof ab. Dies entspricht den Grundsätzen der Einfachheit, Raschheit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit.

Der Bf. bleibt eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 Abs. 1 B-VG unbenommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit die Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die (ordentliche) 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 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.

Ob das der Entscheidung zugrunde gelegte Gesetz verfassungswidrig ist, ist nach Art. 144 Abs. 1 B-VG in einem Erkenntnisbeschwerdeverfahren zu prüfen.

Wien, am 7. September 2016

