

GZ. RV/0292-L/03, RV/0388-L/03
RV/0354-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Dr. Michael Metzler, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Werbeabgabe für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der am 21. März 2003 abgegebenen **Erklärung über die Werbeabgabe** für das Kalenderjahr 2001 bezifferte die Berufungswerberin die Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken mit 11,560.700,30 S. Sie berechnete die fünfprozentige Werbeabgabe mit 578.035,02 S.

Mit Bescheid vom 24. April 2003 wurde (unter Zugrundelegung der erklärten Bemessungsgrundlage) die Werbeabgabe in Höhe von 42.007,44 € festgesetzt.

In der am 7. Mai 2003 abgegebenen **berichtigten Erklärung** über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2001 bezifferte die Berufungswerberin die Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken mit 12,399.786,30 S und berechnete die fünfprozentige Werbeabgabe mit 619.989,31 S.

Entsprechend der in der berichtigten Erklärung bekannt gegebenen Bemessungsgrundlage wurde mit **Bescheid vom 16. Mai 2003** der Werbeabgabebescheid vom 24. April 2003 gem. § 293 b BAO berichtigt und die Werbeabgabe in Höhe von 45.056,36 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid vom 16. Mai 2003 erhob der oben genannte Vertreter **Berufung**. Er beantragte, die Werbeabgabe für das Jahr 2001 mit 0,00 S festzusetzen bzw. den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Er führte aus, dass die Bemessungsgrundlage nicht nach-

vollziehbar sei, weil im angefochtenen Bescheid konkrete Darlegungen, wie sich der Betrag zusammensetzte, nicht enthalten seien. Es liege daher ein Begründungsmangel vor.

Weiters bezeichnete der Vertreter das Werbeabgabegesetz als verfassungs- und europarechtswidrige Norm. Insbesondere verstöße die Werbeabgabe gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie, die Abgaben verbiete, die auf der Grundlage des Umsatzes berechnet werden und daher den Charakter von Umsatzsteuern haben. Der Vertreter verwies diesbezüglich auf die Entscheidung des EuGH vom 19. Februar 1998, Rs C-318/96, SPAR Österreichische Warenhandels AG, und die dort aufgezählten Merkmale einer Abgabe, welche den Charakter einer Umsatzsteuer haben:

Die Abgabe bemesse sich nach Dienstleistungen, die der Abgabepflichtige durchföhre.

Die Bemessungsgrundlage sei der für Dienstleistungen empfangene Betrag.

Die Abgabe treffe Verbraucher und die den Abgabepflichtigen vorangeschalteten Unternehmer, die aufgrund des durch die Abgabe entstandenen höheren Entgeltes geringere Umsätze und dadurch geringere Einkünfte erleiden.

Der Handel zwischen den Mitgliedstaaten werde dadurch tangiert, weil die Kunden der Berufungswerberin Unternehmen sind, die ihren Sitz im europäischen Ausland haben und die entweder direkt oder durch Beteiligungen in Österreich wirtschaftlich tätig sind.

Die Werbeabgabe sei auch aus Sicht des Sachlichkeitsgebotes des Art.7 B-VG nicht berechtigt.

Weiters behauptete der Vertreter, dass das Werbeabgabegesetz auch Artikel 3 (3) der Verbrauchsteuerrichtlinie widerspreche. Eine Ausnahme nach dieser Richtlinienbestimmung sei nur für nicht umsatzbezogene Steuern gegeben. Da die Werbeabgabe vom Umsatz berechnet werde, liege diese Ausnahme nicht vor.

In der am 7. Mai 2003 abgegebenen **Erklärung über die Werbeabgabe** für das Kalenderjahr **2002** bezifferte die Berufungswerberin die Entgelte für die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken mit 1,212.483,28 €. Sie berechnete die fünfprozentige Werbeabgabe mit 60.624,16 €.

Mit Bescheid vom 11. Juni 2003 wurde (unter Zugrundelegung der erklärten Bemessungsgrundlage) die Werbeabgabe in Höhe von 60.624,16 € festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid vom 11. Juni 2003 erhab der oben genannte Vertreter ebenfalls **Berufung** und wiederholte seine bereits in der Berufung gegen den Werbeabgabebescheid für das Jahr 2001 vorgebrachten Einwendungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide

Nach § 93 Abs. 2 BAO ist jeder Bescheid ausdrücklich als solcher zu bezeichnen, er hat den Spruch zu enthalten und in diesem die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft) zu nennen, an die er ergeht.

Nach Abs. 3 lit. a leg.cit. hat der Bescheid ferner eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Als Anbringen sind nach § 85 Abs. 1 BAO Anbringen zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen (insbesondere Erklärungen, Anträge, Beantwortungen von Bedenkenvorhalten, Rechtsmittel) zu verstehen.

Aus diesen Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass das Finanzamt bei Erlassung eines Bescheides nur dann zur Begründung verpflichtet ist, wenn der Spruch des Bescheides von der abgegebenen Abgabenerklärung abweicht. Da im berufungsgegenständlichen Fall die Veranlagung zur Werbeabgabe für die Jahre 2001 und 2002 erklärungsgemäß erfolgte (entsprechend der in der (berichtigten) Erklärung bekannt gegebenen Bemessungsgrundlage), war das Finanzamt nicht zur Begründung der angefochtenen Bescheide verpflichtet.

Ein Begründungsmangel kann daher mangels Begründungspflicht nicht vorliegen.

Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes

Der Vertreter begründet die behauptete Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes lediglich damit, dass die Werbeabgabe auch aus Sicht des Sachlichkeitsgebotes des Artikel 7 B-VG nicht berechtigt sei.

Da für die Rechtsmittelbehörde nicht erkennbar ist, aus welchen Gründen nach Ansicht der Berufungswerberin die Werbeabgabe dem Sachlichkeitsgebot (Gleichheitsgebot) des Artikel 7 B-VG nicht entsprechen könnte, kann darauf auch nicht eingegangen werden.

Es ist daher entsprechend dem Legalitätsprinzip von der Verfassungsmäßigkeit der ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze auszugehen.

Europarechtswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes

Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 77/388 des Rates) lautet:

Unbeschadet anderer Gemeinschaftsbestimmungen, insbesondere der geltenden Gemeinschaftsbestimmungen über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, hindern die Bestimmungen dieser Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Abgaben auf Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den **Charakter von Umsatzsteuern** haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern diese Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübergang verbunden sind.

Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie (Richtlinie 92/12 EWG) lautet:

Die Mitgliedstaaten können Steuern auf andere als die in Absatz 1 genannten Waren (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke, Tabakwaren) einführen oder beibehalten, sofern diese Steuern im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten keine mit dem Grenzübergang verbundenen Formalitäten nach sich ziehen.

Unter der gleichen Voraussetzung ist es den Mitgliedstaaten ebenfalls weiterhin freigestellt, Steuern auf Dienstleistungen, auch in Zusammenhang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren, zu erheben, sofern es sich nicht um **umsatzbezogene Steuern** handelt.

Nach Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie und Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie steht es den Mitgliedstaaten also frei, Steuern, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen bzw. Steuern auf Dienstleistungen zu erheben, sofern es sich nicht um umsatzbezogene Steuern handelt.

Sowohl der Europäische Gerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof haben sich bereits wiederholt damit beschäftigt, ob Steuern und Abgaben den Charakter von Umsatzsteuern haben bzw. ob es sich um umsatzbezogene Steuern handelt.

Zuletzt hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 22.2.2001, Zl. 2000/15/0218, unter Hinweis auf seine Vorjudikatur zur Normverbrauchsabgabe ausgeführt, weshalb ein Verstoß gegen Artikel 33 der Sechsten EG Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeschlossen ist:

Die Normverbrauchsabgabe erfasst nur eine bestimmte Kategorie von Waren (die im § 2 NovAG definierten Kraftfahrzeuge), sie ist damit keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen. Sie wird nicht auf allen "Stufen" erhoben, weil sie nur Lieferungen an den "Letztverbraucher" erfasst. Sie ist nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig (verfügt auch nicht über ein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugssystem) und ist wegen des auch an den

Verbrauchswerten orientierten Tarifs nicht genau proportional im Verhältnis zum Preis der Waren. Damit steht der Inhalt von Art. 33 der Sechsten EG Mehrwertsteuerrichtlinie, wie er sich aus der Rechtsprechung des EuGH (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, ÖStZB 2000/396) ergibt, der Beibehaltung der Normverbrauchsabgabe nach dem NoVAG 1991 nicht entgegen.

Wie sich aus dem zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnis und der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere dem Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97, Evangelischer Krankenhausverein, ergibt, hat die Werbeabgabe vor allem aus zwei Gründen nicht den **Charakter von Umsatzsteuern** und widerspricht daher nicht Artikel 33 der 6. EG Mehrwertsteuerrichtlinie:

1. Die Werbeabgabe erfasst **nur eine bestimmte Kategorie von Dienstleistungen (Werbeleistungen)**. Sie ist damit keine allgemeine Steuer, da sie nicht darauf abzielt, sämtliche Umsätze in dem beteiligten Mitgliedstaat zu erfassen.
2. Die Werbeabgabe ist **nicht von der Differenz zwischen Vorumsatz und Umsatz abhängig** (und verfügt auch nicht über ein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugssystem).

Daraus ergibt sich aber auch, dass es sich bei der Werbeabgabe auch nicht um umsatzbezogene Steuern im Sinne des Artikel 3 Abs. 3 der Verbrauchsteuerrichtlinie handelt. Hin gewiesen wird dabei nochmals auf das Urteil des EuGH vom 9. März 2000, C-437/97.

In diesem Urteil hatte der Gerichtshof erkannt, dass zwar die Getränkestuer auf alkoholische Getränke einen Verstoß gegen die Verbrauchsteuerrichtlinie darstellt, nicht aber die Getränkestuer auf nicht alkoholische Getränke, weil es sich bei der Getränkestuer aus den gleichen Gründen (keine allgemeine Steuer, kein der Mehrwertsteuer typisches Vorsteuerabzugssystem) eben nicht um eine umsatzbezogene Steuer handelte.

Da weder ein Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide vorliegt noch eine Europa rechtswidrigkeit oder Verfassungswidrigkeit des Werbeabgabegesetzes gegeben ist, waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, 18. August 2003