

Werbeabgaben- und gebührenrechtliche Aspekte der e-Mail-Verwendung*

I. Einleitung

Der Einsatz der elektronischen Post im rechtsgeschäftlichen Verkehr bietet für jeden Teilnehmer, ob Käufer oder Verkäufer, zahlreiche Möglichkeiten zur einfachen Geschäftsabwicklung. Das vom Urkundsprinzip geprägte Gebührenrecht Österreichs aus dem Jahr 1957 entstammt ursprünglich der Monarchie und ist auf das elektronische Zeitalter nicht wirklich vorbereitet. Nachfolgend wird daher erörtert, ob via e-Mail abgeschlossene Verträge eine Rechtsgeschäftsgebühr nach dem III. Abschnitt des GebG¹ auslösen? Der zweite Teil der Untersuchung behandelt die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit die e-Mail-Werbung der Besteuerung nach dem WerbeabgabeG 2000² unterliegt?

II. Gebührenrechtliche Behandlung der e-Mail-Verwendung

Literatur: Arnold, Rechtsgebühren: Kommentar zum I., III. und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes⁷ (2002); Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern I/2 (1999); Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz (Stand: August 1999); Gaier, Gebührengesetz³ (1996); Hable, Gebührenrechtliche Aspekte von Geschäftsabschlüssen im Internet, in Toifl/Züger (Hrsg), Besteuerung von E-Commerce (2000), 367; Lang, Elektronisch signierte E-Mails und Gebührenschuld, SWK 2000, S 441 Walzel, Signaturgesetz und gebührenrechtliche Unterschrift – Greift die Unterschriftenfiktion des Signaturgesetzes auch im Gebührengesetz?, SWK 2001, S 256; derselbe, Reichweite der erweiterten Unterschriftenfiktion des novellierten § 18 Abs 1 GebG, SWK 2002, S 730; Weber, Dringender Appell zur Novellierung des § 33 TP 20 GebG, AnwBl 1998, 226; Widhalm/Wohlfahrt, Reform der Wettgebühren nach dem GebG, SWK 1999, S 187; Züger/Standfest, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet, ÖStZ 2001, 421, 444.

Gem § 15 Abs 1 GebG sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Selbst außergerichtliche Vergleiche im Wege der Anwaltskorrespondenz sind nach § 33 TP 20 GebG gebührenpflichtig, wobei sich die grundsätzlich normierte Hundertsatzgebühr von 2 % auf 1 % für anhängige Rechtsstreitigkeiten reduziert. Möglicherweise bereitet die elektronische Post dieser oft beklagten Groteske³ ein Ende.

A. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Gebührenpflicht

1. Gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte

Das Rechtsgeschäft selbst ist Gegenstand der Abgabenerhebung. Es muss gültig zustande gekommen sein, wobei die **Frage des gültigen Zustandekommens** ausschließlich zivilrechtlich und nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu lösen ist. Soweit ein zwingender Rechtssatz den gültigen Abschluss eines Rechtsgeschäftes von einer besonderen Beurkundung abhängig macht, zB Notariatsakt oder Erklärung zum gerichtlichen Protokoll, kann die Gebührenpflicht eines solchen Rechtsgeschäftes erst mit der vom Gesetz geforderten förmlichen Beurkundung eintreten. In diesem Fall bildet die Erfüllung der Formvorschrift

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at.

¹ Gebührengesetz 1957, BGBl 1957/267 (wv), vielfach novelliert, zuletzt durch das AbgabenänderungsG 2002, BGBl I 2002/84.

² Art X des BGBl I 2000/29 zuletzt geändert durch BGBl I 2000/142.

³ Weber, Dringender Appell zur Novellierung des § 33 TP 20 GebG, AnwBl 1998, 226.

eine Voraussetzung für den gültigen Abschluss des Rechtsgeschäftes und damit für das Entstehen der Gebührenpflicht.⁴

Bei Prüfung der zivilrechtlichen Gültigkeit eines Rechtsgeschäftes ist zunächst darauf abzustellen, ob eine gesetzliche Formvorschrift besteht, insbesondere ob zB

§ 1 Abs 1 Notariatsaktgesetz Anwendung findet. Nicht damit zu verwechseln ist die Frage, ob das betreffende Rechtsgeschäft letztlich ordnungsgemäß erfüllt oder – sei es wegen Dissenses oder Irrtums – inhaltlich wirksam zustande gekommen ist. Die materielle Gültigkeit des Rechtsgeschäftes ist von der Erfüllung einer allfälligen Gebührenschuld unabhängig.⁵ Gültig zustande gekommen im aufgezeigten gebührenrechtlichen Sinn sind auch unter einer (aufschiebenden oder auflösenden) Bedingung abgeschlossene Rechtsgeschäfte.⁶

2. Urkundenerrichtung

In stRsp bezeichnet der VwGH⁷ die Urkundenerrichtung geradezu als „**Bedingung**“ für die **Gebührenpflicht des Rechtsgeschäftes**. Ein Rechtsgeschäft ist also nur bei Errichtung einer Urkunde über eben dieses Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. Mündlich abgeschlossene Rechtsgeschäfte unterliegen daher grundsätzlich keiner Gebühr. Die Parteien eines Rechtsgeschäftes können durch Unterlassen der Urkundenerrichtung, ohne dass darin ein Missbrauch zivilrechtlicher Gestaltungsformen iSd § 22 BAO läge, den Gebührenanfall vermeiden.⁸ Zu beachten ist, dass gebührenpflichtig nicht jedenfalls die Urkunde ist, sondern das Rechtsgeschäft, allerdings unter der Voraussetzung der Urkundenerrichtung darüber.⁹ Nur in wenigen Ausnahmefällen entsteht die Gebührenpflicht für ein Rechtsgeschäft unabhängig von der Errichtung einer Urkunde, wie sie § 16 Abs 5 GebG näher regelt, zB bei Wetteinsätzen, Ausspielungen und Gewinnen.¹⁰

3. Nähere Umstände

§ 16 GebG fordert das Vorliegen der „näheren Umstände“, nämlich des Inlandsbezuges und der Begebung der Urkunde.¹¹ Dies bedeutet, dass von der Gebührenpflicht sowohl Inlandsurkunden erfasst sind, als auch Auslandsurkunden, sofern sie mit Inlandsurkunden gleich gestellt sind oder die Auslandsurkunde in das Inland eingebracht wird.¹²

B. Der gebührenrechtliche Urkundenbegriff

Wie eingangs skizziert, knüpft der III. Abschnitt des GebG die Gebührenpflicht für Rechtsgeschäfte an die Errichtung einer Urkunde an. Diese Rechtsgeschäftsgebühren sind als Hundersatzgebühren ausgestaltet.¹³ IZm dem rechtsgeschäftlichen Einsatz von e-Mails kommt daher der Frage entscheidende Bedeutung zu, ob derart abgeschlossene, durch „elektronische

⁴ StRsp jüngst VwGH 24.9.2002, 99/16/0310 mwN.

⁵ VwGH 10.9.1986, 86/03/0898, AnwBl 1987, 31.

⁶ Vgl § 17 Abs 4 GebG.

⁷ So bereits 18.9.1969, 383/68, ÖStZB 1970, 2.

⁸ Arnold, Rechtsgebühren: Kommentar zum I., III. und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes⁷ (2002), § 15 GebG Rz 3a mwN.

⁹ Klar gestellt durch VwGH verstärkter Senat 22.6.1972, 1086 ua/71, VwSlgF 4.405.

¹⁰ Eingehend dazu gleich unten Pkt. II.C.

¹¹ Der Begriff der „Begebung“ findet sich bei: Gaier, Gebührengesetz³ (1996), § 15 Rz 15.

¹² Näher zu Fragen des Ersatzbeurkundungstatbestandes des „Ausländerrechtsgeschäftes“ Hable, aaO, 367, 386 ff; für die weiteren Überlegungen zur e-Mail wird der Einfachheit halber ein gehöriger Inlandsbezug vorausgesetzt, andernfalls sich die Gebührenpflichtigkeit elektronischer Post ohnedies nicht stellen würde.

¹³ Eingehend Hable, aaO, 367, 370 f.

Dokumente“ festgehaltene Rechtsgeschäfte unter den gebührenrechtlichen Urkundenbegriff fallen?

Obwohl also das österreichische Gebührengesetz vom Urkundenprinzip beherrscht ist, stellt es **keine Legaldefinition des Begriffes der „Urkunde“** bereit. § 15 Abs 1 GebG setzt vielmehr den Begriff als bekannt voraus. § 15 Abs 2 GebG enthielt bis zur Aufhebung der entsprechenden Wortfolge vom VfGH¹⁴ als verfassungswidrig eine Reihe von Fiktionen, was alles gleichfalls als Urkunde gilt, wobei ein Teil dieser Fiktionen vom VfGH „angesichts der skurrilen Wirkungen, die nach dem Gesetz in allen denkbaren Auslegungsvarianten eintreten“ ohne Fristsetzung aufgehoben wurde. Folgende drei kumulativ zu erfüllende Tatbestandselemente bestimmen einer Trias gleich den gebührenrechtlichen Urkundenbegriff.¹⁵

1. Stofflicher Träger

Dass eine Urkunde im gebührenrechtlichen Sinne ein stofflicher Träger sein muss, auf dem die entsprechenden Schriftzeichen angebracht sind, ergibt sich bereits aus § 5 Abs 1 GebG, der den Begriff „Papier“ voraussetzt. Demnach ist darunter „jeder zur Ausfertigung stempelpflichtiger Schriften bestimmte oder verwendete Stoff“ zu verstehen. Dem zufolge scheiden Tonband- und Videoaufnahmen sowie Datenträger aus, weil es an stofflichen Trägern fehlt, auf denen die entsprechenden Schriftzeichen eingebracht sind. In Konkretisierung dieses Tatbestandselementes hat sich die Judikatur¹⁶ bereits früh dahingehend festgelegt, dass es sich bei der Urkunde um ein „Schriftstück“ handeln muss. Frühestens mit Ausdruck einer e-Mail wird dem Erfordernis der Stofflichkeit Genüge getan, davor keinesfalls.¹⁷

2. Beweiskraft

Der gebührenrechtlichen Judikatur des VfGH¹⁸ folgend, ist also ein Schriftstück dann Urkunde, wenn es nach seinem Inhalt objektiv **geeignet** ist, **über das Rechtsgeschäft Beweis zu erbringen**.¹⁹ Es kommt ebenso wenig auf die subjektive Absicht der Parteien an, ein Beweismittel zu schaffen, wie eine allfällige Notwendigkeit der Urkundenerrichtung. Es ist ausreichend aber auch erforderlich, dass die wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes aus dem Text zu entnehmen sind.²⁰ Enthält also der in Form eines elektronischen Dokuments abgefasste Text sämtliche Merkmale des Rechtsgeschäftes, erfüllt er die zur Verwirklichung des gebührenrechtlichen Urkundenbegriffes erforderliche Tatbestandsmerkmal der Beweiskraft. Völlig unbeachtlich für dieses Tatbestandsmerkmal ist die allfällige Verwendung einer elektronischen Signatur des e-Mail-Absenders.²¹

3. Unterschriftlichkeit

Als drittes Element definiert die „Unterschrift“ den gebührenrechtlichen Urkundenbegriff. Die Urkunde iSd GebG muss die **Unterschrift mindestens einer der Parteien des**

¹⁴ Erkenntnis vom 13.10.1992 G10/92, VfSlg 13.222.

¹⁵ Ebenso *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern I/2 (1999), § 15 GebG 18.

¹⁶ Nw bei *Russ*, in ÖJT 1973 II/2, Der Einfluß des Steuer- und Gebührenrechts auf die zivilistische Vertragspraxis, 84, unter Berufung auf die historische Wurzel als Papierverbrauchsteuer.

¹⁷ Ebenso *Lang*, Elektronisch signierte E-Mails und Gebührenschuld, SWK 2000, 441.

¹⁸ Vgl die Nw bei *Arnold*, aaO, § 15 Rz 13.

¹⁹ Sprachlich unpräzise verwendet *Hable*, aaO, 367, 382 ff den Begriff der „Beweisfähigkeit“. Ein Schriftstück kann mE – semantisch betrachtet – genauso wenig *beweisfähig* sein, wie eine Sache *ersitzungsfähig* ist.

²⁰ Vgl *Arnold*, aaO § 15 Rz 13 mwN.

²¹ Zutreffend erkannt von *Hable*, aaO, 367, 383.

Rechtsgeschäftes aufweisen. Dies ergibt sich mE zwingend aus der Regelung zu Anbot und Annahme nach § 15 Abs 2 GebG (aF und nF). Eine schriftlich festgehaltene Erklärung entfaltet nach zivilrechtlichen Vorschriften nur dann Rechtswirksamkeit, wenn sie entweder vom Erklärenden unterfertigt wurde, oder wenn bewiesen wird, dass er an sie auch ohne Unterschrift gebunden sein will.²²

Aus systematischer Wortinterpretation im Zusammenhang mit § 16 Abs 1 GebG²³ ergibt sich mE, dass ohne Unterschrift der gebührenrechtlich relevante Begriff der (unterschiedenen) Urkunde nicht erfüllt ist. Aus § 18 Abs 2 GebG lässt sich das Formerfordernis der „handschriftlichen Unterzeichnung“ ableiten. ISd zivilrechtlichen Terminologie²⁴ ist daher für eine Urkunde iSd Gebührengesetzes nicht bloße Schriftlichkeit zu fordern, sondern bildet die „**Unterschriftlichkeit**“ ein wesentliches Tatbestandmerkmal.²⁵ Wie die alltägliche e-Mail-Verwendung verdeutlicht, genügt die elektronische Post mangels Unterschrift nicht diesem gebührenrechtlichen Gebot. Die weitere Untersuchung kann sich demzufolge darauf beschränken, ob das mit einer sicheren elektronischen Signatur iSd § 4 Abs 2 SigG ausgestattete elektronische Dokument die vom Urkundenbegriff iSd GebG geforderte Unterschriftlichkeit erfüllt?

Für die besonderen Rechtswirkungen einer elektronischen Signatur ist von den Regelungen des Signaturgesetzes²⁶ auszugehen. Nach § 3 Abs 2 SigG entfalten elektronische Signaturen jeder Qualität Rechtswirkungen und sind mit ihnen versehene e-Mails als Beweismittel anzuerkennen. Gem § 4 Abs 1 SigG erfüllen lediglich **sichere elektronische Signaturen** das rechtliche Erfordernis einer **eigenhändigen Unterschrift**, insbesondere der Schriftlichkeit iSd § 886 ABGB, die nach einhelliger zivilistischer Meinung als Unterschriftlichkeit verstanden wird.²⁷ Der Gesetzgeber fingiert somit, dass sichere elektronische Signaturen Unterschriften iSd § 886 ABGB sind.

Nach einem Teil der Lehre²⁸ fehle es gleichwohl bei Unterfertigung mit sicherer elektronischer Signatur am Merkmal der Unterschrift, da § 18 Abs 1 GebG eine spezielle und abschließende Regelung für das Gebührenrecht sei, der durch § 4 Abs 1 SigG nicht derogiert würde. Begründet wird diese Auffassung im wesentlichen damit, dass sich im Signaturgesetz zum Anwendungsbereich der Unterschriftenfiktion keine expliziten und abschließenden Regelungen finden. Die Erläuternden Bemerkungen²⁹ verweisen lediglich auf eine zivilrechtliche Bestimmung, nämlich § 886 ABGB, sodass eine gebührenrechtliche Auswirkung nicht beabsichtigt gewesen sei. Unter Berufung auf zivile Lehrmeinungen³⁰ vertritt *Walzel* eine einschränkende Auslegung des § 4 Abs 1 SigG mit dem Ergebnis einer gebührenrechtlichen Unanwendbarkeit dieser Bestimmung.

Demgegenüber weist *Hable*³¹ überzeugend nach, dass die Wirkungen des § 4 Abs 1 SigG grundsätzlich auch für den öffentlichrechtlichen Bereich Gültigkeit haben. Im GebG findet

²² Vgl OGH 22.11.1995, 7 Ob 571/95, ARD 4754/25/96 = HS 26.484 = RdW 1996, 203.

²³ Arg: „... unterzeichnet ...“.

²⁴ Zur Unterscheidung instruktiv OGH 26.4.1996, 6 Ob 512/96, 513/96, AnwBl 1996/6262, 854 = ecolex 1996, 667 = HS 27.125 = HS 27.323 = HS 27.324 = HS 27.462 = JBl 1996, 659 = RdW 1997, 76 = SZ 69/107 = ZVR 1997/96 = ZfRV 1996/57.

²⁵ So bereits *Arnold* aaO, § 15 Rz 14a Abs 3 aE; *Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar I §§ 15 bis 18 B II 1 b ff: unter Einschluss mechanisch hergestellter Unterzeichnung.

²⁶ BGBl I 1999/190 idF BGBl zuletzt geändert durch BGBl I 2001/152.

²⁷ So bereits *Gschnitzer* in *Klang*, Kommentar zum ABGB² (1968) IV/1, 272.

²⁸ *Walzel*, Signaturgesetz und gebührenrechtliche Unterschrift – Greift die Unterschriftenfiktion des Signaturgesetzes auch im Gebührengesetz?, SWK 2001, 256; *derselbe*, Reichweite der erweiterten Unterschriftenfiktion des novellierten § 18 Abs 1 GebG, SWK 2002, 730.

²⁹ EB zur RV 1999 Blg NR 20. GP zu § 4 SigG.

³⁰ *Mayer-Schönberger/Pilz/Reiser/Schmölzer*, Signaturgesetz (1999), 75 und *Menzel*, Elektronische Signaturen (2000), 78.

³¹ *Hable*, aaO 367, 381, unter Berufung auf den historischen Willen des Gesetzgebers sowie in richtlinienkonformer Interpretation (Art 5 Abs 1 Signatur-RL).

sich – argumentum lege non distinguente – keine Bestimmung, welche die im SigG verankerte besondere Rechtswirkung der sicheren elektronischen Signatur beschränken würde. Ein weiterer Teil der Lehre³² argumentiert dem gegenüber zwar vorsichtiger, billigt aber die mE wohl zutreffende **Auffassung**, dass die **sichere elektronische Signatur das Unterschriftlichelement des gebührenrechtlichen Urkundenbegriffs erfüllen kann**. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt demnach zu dieser Frage abzuwarten. Eine analoge Anwendung der nur für Eingaben geltenden Bestimmung des § 4 Abs 2 GebG aF ist mE ebenso abzulehnen wie die Anwendung der Bestimmung des § 11 Abs 2 GebG nF. § 11 Abs 2 GebG iVm § 18 Abs 1 GebG fingiert nämlich nur das Vorliegen einer Unterschrift, nicht aber das Vorliegen einer nach § 15 Abs 1 GebG erforderlichen Urkunde. Zutreffend ist demnach mit *Arnold* darauf hinzuweisen, dass eine e-Mail **mangels Stofflichkeit** auch mit der Neufassung des § 18 Abs 1 GebG durch das Abgabenänderungsgesetz 2001 **nicht** zu einer **Urkunde im gebührenrechtlichen Sinn** wird.³³ Wird der Inhalt des elektronisch geschlossenen Vertrages daher zu einem späteren Zeitpunkt schriftlich festgehalten (etwa in einer Eingabe an eine Behörde oder im Zuge einer Verhandlung protokolliert), löst gem § 18 GebG erst diese Protokollierung die Gebührenschuld aus.

C. Exkurs: Gebührenpflicht ohne Urkunde – Wette und Glücksspiel

Gem § 15 Abs 1 IHS GebG ist das Vorliegen einer Urkunde für das Auslösen der Rechtsgeschäftsgebühren nur in den vom Gesetz ausdrücklich bestimmten Fällen entbehrlich. § 33 TP 17 Abs 2 GebG iVm § 33 TP 17 Abs 1 Z 6 bis 8 GebG ordnet demzufolge an, dass Gebühren für Wetten anlässlich sportlicher Veranstaltungen, Glücksspiele und Ausspielungen auch dann anfallen, wenn eine Urkunde nicht errichtet wird.³⁴ Erforderlich sind bloß der gültige Abschluss des Rechtsgeschäftes und die Erfüllung der näheren Umstände. Die alleinige Entrichtungspflicht bei Wetten und Glücksspielen trifft den Veranstalter nach § 28 Abs 3 S 3 GebG, wobei die Vertragsteile des Rechtsgeschäfts zur ungeteilten Hand haften.³⁵ Zu prüfen ist, ob die über das Internet abgeschlossenen Wetten und Glücksspiele unter die angeführten Gebührentatbestände fallen können?

Aus dem Fehlen einer Urkunde ist mE nicht zu schließen, dass der österreichische Gebührengesetzgeber sämtliche Sportwett- und Glücksspielverträge besteuern darf, wo immer und zwischen wem immer sie auch geschlossen werden mögen.³⁶ Nach den Grundsätzen des Völkerrechts darf Österreich keinen weltweiten Gebührenanspruch erheben.³⁷ Ein entsprechender Inlandsbezug, sei es ein persönliches oder sachliches Anknüpfungsmerkmal („genuine link“), muss vorhanden sein, um die inländische Abgabenhöhe zu begründen. Aus der „Anlehnung“ des § 33 TP 17 GebG „an die zivilrechtlichen Vertragsformen“ leiten *Züger/Standfest*³⁸ mE völlig zutreffend ab, dass erst die Annahme des online unterbreiteten Wettangebotes des Kunden durch den Wettanbieter im Ausland³⁹ das Rechtsgeschäft perfekt macht. Dies entspricht im Übrigen nunmehr den Bestimmungen der §§ 9 ff ECG für den Abschluss von Verträgen im Fernabsatz.⁴⁰ Liegt beim Wett- oder Glücksspielvertrag eine

³² *Arnold*, aaO § 15 Rz 14a Abs 7.

³³ *Arnold*, aaO § 18 Rz 5e; ebenso im Ergebnis *Lang*, SKW 2000, 441; *Walzel*, SKW 2002, 730.

³⁴ Die Höhe der Gebühren schwankt zwischen 2 % und 16 % des Wetteinsatzes bzw. Gewinnes, s ausführlich dazu *Widhalm/Wohlfahrt*, Reform der Wettgebühren nach dem GebG, SWK 1999, 187 mwN.

³⁵ S *Arnold*, aaO § 33 TP 17 Rz 23.

³⁶ Ebenso *Züger/Standfest*, Die Besteuerung von Wetten und Glücksspielen im Internet I (Bundesrecht), ÖStZ 2001, 421, 422: Übernahme der dogmatischen Struktur im Folgenden.

³⁷ *Arnold*, aaO § 16 Rz 3e mwN zur Judikatur des VfGH.

³⁸ *Züger/Standfest*, ÖStZ 2001, 421, 423 f.

³⁹ Abzustellen ist mE auf den ausländischen Unternehmenssitz.

⁴⁰ Insb § 12 ECG über den Zugang elektronischer Willenserklärungen.

Auslandsberührung vor, so ist ferner das Kollisionsrecht (IPRG und EVÜ) zu berücksichtigen. Eine getroffene Rechtswahl ist gleichfalls für das Gebührenrecht maßgeblich,⁴¹ wobei allerdings zwingende Verbraucherschutzbestimmungen zu bedenken sind. Liegt überhaupt ein verbotenes Glücksspiel gem § 56 GSpG vor,⁴² löst dieses ex tunc unwirksame Rechtsgeschäft überhaupt keine Gebührenschild aus.⁴³

Selbst bei ausländischen Wettanbietern kann nicht völlig ausgeschlossen werden, dass über das Internet abgeschlossene Glücksspiel- und Wettverträge der inländischen Gebührenpflicht unterliegen.⁴⁴ Kommen dabei die Gebührenbefreiungen für Kleinausspielungen bzw Glücksspielautomaten oder nach dem GSpG im Anwendungsbereich der Konzessions- und Spielbankenabgabe nicht zum Tragen,⁴⁵ bleibt ein „kalkulatorisches Restrisiko“ für den Wettanbieter bestehen, wofür er gem § 28 Abs 3 GebG juristisch einzustehen hat.

D. Gebührenrechtliches Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass aus gebührenrechtlicher Sicht die Übermittlung einer e-Mail keine solche auf Papier ist. Daher wird das Definitionsmerkmal des stofflichen Trägers nicht erfüllt. Sofern nicht Sondernormen für Konsumenten bestehen bzw die Schriftlichkeit durch Aufnahme in die Bücher als Urkunde gewertet wird, können zB Anweisungen, außergerichtliche Vergleiche und Darlehensverträge auch via e-Mail geschlossen werden. Durch den Einsatz einer sicheren elektronischen Signatur können die Vertragspartner die selben zivilrechtlichen Folgen schaffen, die eine von beiden Vertragspartnern unterzeichnete Urkunde auf Papier hätte, allerdings ohne die Gebührenschild auszulösen.

III. Besteuerung der e-Mail-Werbung nach dem WerbeAbgG 2000

Literatur: Handig, Verteilung von Werbematerial – Verwaltungs-, abgaben- und privatrechtliche Aspekte, SWK 2001, 1072; Harb, Das neue Werbeabgabegesetz 2000, SWK 2000, 748; derselbe, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000, 968; Kilches, Steuerrecht und Internet – Neuerungen, ecoloX 2001, 357; Leithner, Kurzkommentar zur Werbeabgabe – Ein praxisorientierter Überblick (2001); Rinner, Werbesteuern und moderne Kommunikationstechnologien in *Toifl/Züger* (Hrsg), Besteuerung von E-Commerce (2000), 391; Thiele, Werbeabgabegesetz Praxiskommentar (2000); derselbe, Werbeabgabe und Internet – Besteuerung von Online-Werbung?, ÖStZ 2000, 626; derselbe, Entscheidungsanmerkung, ÖStZ 2002, 633

Seit 1.6.2000 ist das Werbeabgabegesetz in Kraft. Der Werbeabgabe unterliegen gem § 1 Abs 1 leg cit Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Die nunmehr bundeseinheitliche „**Werbesteuer**“ trifft den Printbereich, die Hörfunk- und Fernsehwerbung sowie die Außenwerbung. Der nachfolgende zweite Teil des vorliegenden Beitrages erörtert die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit e-Mails, die zu Werbezwecken eingesetzt werden, der österreichischen Werbeabgabe unterliegen?⁴⁶

⁴¹ *Züger/Standfest*, ÖStZ 2001, 421, 424 f.

⁴² Dazu *Thiele*, Rien ne va plus – Glücksspiele im Internet, RdW 2000, 332 mwN.

⁴³ *Arnold*, aaO § 15 Rz 7 ff mwN.

⁴⁴ Ebenso *Züger/Standfest*, ÖStZ 2001, 421, 424.

⁴⁵ Näher dazu *Züger/Standfest*, ÖStZ 2001, 421, 444.

⁴⁶ Dessen ungeachtet wird vom Kabinett *Schüssel II* die Aufhebung der Werbeabgabe für die laufende Legislaturperiode angepeilt; aufgrund der langen Abgabenverjährungsfristen wird die Werbeabgabe auch nach ihrer geplanten Abschaffung noch einige Zeit „aktuell“ sein; zu den Abschaffungsbemühungen siehe *Fachverband Werbung und Marktkommunikation der Wirtschaftskammer Österreich*, Medienpolitisches Grundsatzpapier, abrufbar unter images.derstandard.at/20020910/Medienpolitisches_Grundsatzpapier.doc (1.3.2003); s auch *Fidler*, Höchstgericht: Auch für Prospekte Werbeteuer, DER STANDARD, Printausgabe vom 22.10.2002.

A. Vorüberlegungen

Am Beginn der steuerrechtlichen Überlegungen stellen sich mE die Fragen nach dem **Einfluss** eines allfälligen zivilen bzw. verwaltungsrechtlichen **Verbots unerwünschter e-Mail-Werbung** sowie nach der **verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Werbesteuer** überhaupt?

1. Verbot der e-Mail-Werbung

Die Werbung über den **Versand von Werbe-e-Mails** stellt zwar **ohne vorherige Einwilligung** nach österreichischem Recht eine **verbotene Werbemaßnahme** dar, jedoch berührt dies die steuerliche Betrachtung zunächst einmal nicht.⁴⁷ Der große Vorteil von Werbemails liegt in deren Kostengünstigkeit und enormen Zielgerichtetheit. Dieser Werbewert unterliegt der Besteuerung, gleichgültig, ob er unter Verletzung öffentlich- oder privatrechtlicher Vorschriften erzielt worden ist. Steuertatbestände knüpfen an wirtschaftliche Vorgänge und tatsächliche Verhältnisse an, die grundsätzlich ohne Rücksicht auf eine ethische Bewertung oder strafrechtliche Würdigung anzuwenden sind, sofern diese ökonomischen Abläufe einen Tatbestand der Abgabengesetze erfüllen.⁴⁸

Gem § 23 Abs 2 BAO wird die Erhebung einer Abgabe nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Rechtswidrigkeit und Strafbarkeit sind nicht negative (die Besteuerung ausschließende) Tatbestandsmerkmale der Abgabenvorschriften und daher im Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise prinzipiell unbedeutsam.⁴⁹ Die Rechtswidrigkeit oder gar Strafbarkeit eines Verhaltens schließen die Abgabepflicht dafür nach stRsp nicht aus.⁵⁰ Daraus folgt, dass unerbetene und erwünschte Werbe-e-Mails gleichermaßen den Tatbestand der Werbesteuer auslösen können.

2. Verfassungsmäßigkeit der Werbeabgabe

In seinem Erkenntnis vom 28.9.2002 hat der VfGH⁵¹ festgehalten, dass es dem Gesetzgeber frei steht, die kommerzielle Werbung zu besteuern, sofern sie - wie im WerbeAbgG vorgesehen - entgeltlich ist und über die Eigenwerbung hinaus geht. Eine Grundrechtswidrigkeit iSd Art 10 EMRK liegt darin nicht, weil die Freiheit der Mitteilung von Nachrichten durch die fünfprozentige Werbeabgabe nicht mehr oder weniger beeinträchtigt wird als durch sonstige Aufwendungen, die typischerweise mit der Verbreitung von Informationen verbunden sind.⁵² Die Werbeabgabe bezweckt **keine Einschränkung der Meinungsäußerungsfreiheit**. Ziel der Werbeabgabe ist es vielmehr, die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hierbei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, eine Abgabe zu unterwerfen, wobei als

⁴⁷ Zum Spam-Verbot des § 101 TKG vgl *Thiele*, Erste Anmerkung zur Novellierung des § 101 TKG, RdW 1999, 570, sowie ganz aktuell den Beitrag *Mosings* zu Spamming in diesem Band.

⁴⁸ ME könnte man von einer „moralischen Neutralität“ der Besteuerung sprechen.

⁴⁹ S *Stoll*, BAO-Kommentar, 272; *Handig*, Verteilung von Werbematerial, SWK 2001, W 124.

⁵⁰ Statt vieler VfGH 4.10.1995, 95/15/0080, AnwBl 1996, 657 = ARD 4743/17/96 = ecolex 1996, 485 = JUS F/958 = ÖStZ 1996, 127 = ÖStZB 1996, 340 = RdW 1996, 192 = SWK 1996, R 48.

⁵¹ B 171/02, ÖStZ 2002, 631 (*Thiele*).

⁵² Die so verstandene „Freiheit zur ungehinderten Äußerung“ wird durch das WerbeAbgG nicht in ihrem verfassungsrechtlich geschützten Kern berührt; vgl. VfGH 12.3.1988, B 970/87, VfSlg 11.651; 28.11.1985, B 249/84, VfSlg 10.700. Die Werbesteuer bewirkt nicht im Regelfall einen Eingriff in ein Grundrecht (in diesem Sinn bereits *Thiele*, Werbeabgabengesetz Praxiskommentar [2000], § 1 Rz 104).

Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen wird. Dem zufolge liegt eine **rein fiskale Ausrichtung** vor.

Dem Gesetzgeber steht es ferner grundsätzlich frei, ein System der Besteuerung zu schaffen, doch muss er dabei die „**Symmetrie des Gleichheitssatzes**“ beachten. Dass zwischen einer Zeitungsanzeigen, dem Verteilen von Werbeprospekten an der Haustür und der Verbreitung durch Einlegen in bzw. gemeinsamen Versenden mit Zeitungen ein Unterschied im Tatsächlichen besteht, liegt auch für das Höchstgericht auf der Hand.⁵³ Dennoch führen diese Unterschiede im Tatsächlichen nach Auffassung des VfGH nicht zu einer unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung. Dem zumindest als „Vermutung“ zugestandenem höheren Werbewert der Beilagenwerbung im Vergleich zur selbstständigen Verteilung von Prospekten wird durch den höheren Preis der Distribution der Werbebotschaft via Zeitschriften Rechnung getragen, sodass der allenfalls **geringere Werbewert** der Direktverteilung ohnehin – über die Mechanismen des Marktes - eine **geringere Abgabenbelastung** zufolge hat.

Der VfGH gelangt zu dem Schluss, dass eine Differenzierung in der Besteuerung des Aufwandes für Printmedien-Werbung je nach der gewählten Verteilungsform sachlich nicht gerechtfertigt ist⁵⁴ und dem Gleichheitssatz widerspricht, der gleichfalls den Gesetzgeber bindet. Eine so verstandene **verfassungskonforme Auslegung** des Begriffes

„**Werbeeinschaltung**“ in § 1 Abs 1 Z 1 WerbeAbgG erfasst nicht nur Druckwerke, bei denen die Werbung in einen Nicht-Werbeteil eingebettet ist, sondern auch Druckwerke, die auf redaktionelle Beiträge vollkommen verzichten und ausschließlich aus Werbebotschaften bestehen, gleichgültig ob diese zusammen mit einem anderen Druckwerk oder unabhängig davon verteilt bzw. veröffentlicht werden.⁵⁵ Mit dem Erkenntnis zur Prospekthaftung erteilt der VfGH der von der österr. Lehre⁵⁶ sowie der im Durchführungserlass des BMF zur Werbeabgabe⁵⁷ vertretenen Auffassung, dass der Bereich der **Direktwerbung** vom Tatbestand des **§ 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG 2000** nicht erfasst sei, eine deutliche Absage. Dieser Tatbestand ist vielmehr verfassungskonform so zu interpretieren, dass er auch die selbstständige Verteilung von Prospekten mit werblichem Inhalt gegen Entgelt erfasst.

Die vom Verlagsbereich initiierte Beschwerde hat zwei wesentliche **Ergebnisse** gebracht: Die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Einführung einer bundesweiten Werbesteuer und die Abgabepflicht für Direktwerbung qua Richterspruch - *si tacuisses sine tributo manuisses!*⁵⁸

B. Anwendbarkeit des Werbeabgabegesetzes auf e-Mail-Werbung

1. Begriff der Werbeleistung

Das Werbeabgabegesetz 2000 enthält keine Definition des Begriffes Werbung, sondern setzt diesen zur Bestimmung des Begriffes der Werbeleistung in § 1 Abs 2 WerbeAbgG voraus. Werbung ist jede an Dritte gerichtete Information, durch die der Empfänger für eine Ware

⁵³ Ebenso bereits *Thiele*, aaO § 1 Rz 105.

⁵⁴ AA *Leithner*, Kurzkommentar zur Werbeabgabe (2001), 57 in Unterstützung des *BMF Erlasses*, AÖF 200/121, Tz 3.2.1.

⁵⁵ In diese Richtung bereits VfGH 4.10.2000, B 1459/99, VfSlg 15.954 zur Anzeigenabgabe.

⁵⁶ *Harb*, Das neue Werbeabgabegesetz 2000 – einheitliche Bundesabgabe löst Ankündigungs- und Anzeigenabgabe ab, SWK 2000, 748; *Thiele*, aaO § 1 Rz 105 aE; die Steuerfreiheit betonend auch der Fachverband Werbung und Marktkommunikation in seinen „Frequently Asked Questions“, Stand 20.6.2000, /www.comm.or.at (1.3.2003); ebenso *Leithner*, aaO, 86, 90, die allerdings eine Besteuerung für direkte Prospektwerbung nach § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG vornimmt.

⁵⁷ 15.6.2000, GZ 140607/1-IV/14/00, AÖF 2000/121, Tz 3.2.2; nach VfGH 26.11.1996, V 46/95, VfSlg 14.674, handelt es sich bei BMF-Erlässen nicht um der Verfassungsprüfung zu unterziehende Verordnungen, sondern um unverbindliche interne Verwaltungsanweisungen.

⁵⁸ Frei nach dem römischen Schriftsteller *Boethius* (480 bis 524 nChr), *De consolatione philosophiae* 2, 7, 67 f.

oder Dienstleistung zu interessieren gesucht wird, indem die Vorzüge der betreffenden Sache oder Dienstleistung lobend hervorgehoben werden. Erfasst ist auch die Werbung für ideelle, politische oder andere nicht bloß wirtschaftliche Zielsetzungen. Die **Werbeleistung** iSd WerbeAbgG stellt demzufolge jedes entgeltliche werbliche Tun oder Unterlassen dar, das unmittelbar einen Reklamewert in Österreich schafft.⁵⁹ Nach Auffassung des VwGH⁶⁰ ist „Werbung“ als im weitesten Sinn Information über die Wirtschaft zu verstehen.⁶¹ Die Anführung der Werbeleistungen in § 1 Abs 2 WerbeAbgG stellt nach einhelliger Auffassung⁶² eine taxative (dh abschließende) Aufzählung der Werbeleistungen dar. Im Umkehrschluss lässt sich daher ableiten, dass eine mangelnde Subsumtion der e-Mail-Werbung unter die in § 1 Abs 2 WerbeAbgG genannten Werbeleistungen zwangsläufig zur Werbesteuerfreiheit der elektronischen Post führen muss.

2. Werbeleistung nach § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG?

Dass das in § 1 Abs 2 Z 1, 2 WerbeAbgG verwendete Tatbestandsmerkmal der „Veröffentlichung“ stets erfüllt ist, bedarf zumindest für das WWW keiner näheren Erläuterung. An dieser Öffentlichkeit fehlt es allerdings bei der (individuellen) e-Mail, sodass insofern eine Besteuerung schon scheitert.

Die Übermittlung einer (massenhaften oder einzelnen) Werbe-e-Mail stellt allerdings dann eine steuerbare Leistung dar, wenn damit eine Veröffentlichung in „Druckwerken iSd Mediengesetzes“ verbunden ist. Zwar beurteilen österreichische Gerichte das WWW als Medium iSd Mediengesetzes,⁶³ jedoch reicht dies nicht aus, um auch bei durch elektronische Post übermittelten Werbematerialien von einem Druckwerk iSd § 1 Abs 1 Z 4 MedienG sprechen zu können, auf das ausdrücklich Bezug genommen wird. Ein Druckwerk iSd MedienG setzt zunächst das Vorliegen eines „Medienwerks“ iSd § 1 Abs 1 Z 3 MedienG voraus. Fehlt es an diesem Tatbestandsmerkmal liegt kein Druckwerk vor. Ein „Medienwerk“ ist nach herrschender Auffassung ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen gedanklichen Inhalts. Selbst wenn man den individuellen Download als Vervielfältigung iSd Gesetzesstelle auffassen möchte, bestehen nach geltender Rechtslage keine Ansatzpunkte dafür, in der elektronischen Post ein auf die *Körperlichkeit* (präziser Schriftlichkeit) abstellendes Druckwerk zu erblicken. Die e-Mail-Werbung stellt daher keine Werbeleistung gem § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG dar.⁶⁴

3. Werbeeinschaltung in Hörfunk und Fernsehen

Unter dem Blickwinkel des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG stellt sich ferner die Frage, ob die Übermittlung via Internet und seine Dienste zumindest teilweise als „Hörfunk und Fernsehen“ im abgabenrechtlichen Sinn aufgefasst werden können?

Für den Bereich der e-Mail fehlt es mE an dem für den Rundfunk typischen Merkmal der *point-to-multipoint* Übertragung und dem zugehörigen Öffentlichkeitsbegriff.⁶⁵ Nach

⁵⁹ Eingehend *Thiele*, Werbeabgabegesetz Praxiskommentar (2000), § 1 Rz 37 ff.

⁶⁰ 17.9.2001, 2001/17/0045, SWK 2002, 120.

⁶¹ Eingehend *Thiele*, Praxiskommentar, § 1 Rz 27 ff.

⁶² Vgl EB, abgedruckt bei *Thiele*, aaO Rz 20 ff; *Harb*, Das neue Werbeabgabegesetz 2000 – Einheitliche Bundesabgabe löst Ankündigungs- und Anzeigenabgabe ab, SWK 2000/19, S 492 = SWK 2000, 748; BMF Durchführungserlass vom 15.6.2000, GZ 14 0607/1-IV/14/00, AÖF 2000/121, SWK 2000/19, S 508.

⁶³ OLG Wien 26.11.1997, 24 Bs 291/97, MR 1998,44.

⁶⁴ Insofern besteht ein bemerkenswerter Gleichklang zum Stofflichkeitserfordernis nach dem GebG.

⁶⁵ Ausführlich mit der Trias moderner Kommunikation setzt sich *Bullinger*, Die Allgemeinkommunikation. Vom Werden einer rechtlichen Kategorie, in *H.Haller et al* (Hrsg), Staat und Recht FS für *Günter Winkler* (1997), 127 auseinander.

einhelliger österr Meinung wird eine Einbeziehung der Werbe-e-Mails in die Abgabepflicht nach § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG abgelehnt.⁶⁶

4. Duldungsleistungen nach § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG?

Abschließend ist zu prüfen, ob und inwieweit die Werbung mittels elektronischer Post eine Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften darstellen kann?

Da die e-Mail-Werbung gewissermaßen im Wege der One-to-One-Kommunikation am (heimischen oder betrieblichen) PC passiert, liegt keine (entgeltliche) Duldung der Benützung von Flächen und Räumen vor. Der Begriff der Fläche und jener des Raumes ist nach allgemeinem Sprachverständnis, dh konventionell, auszulegen und umfasst nicht „virtuelle Räume“ wie den Cyberspace. Zur Verbreitung von Werbebotschaften werden der Speicher des Computers und damit letztlich elektrische Stromfelder benutzt, die als solche keine körperliche Fläche oder einen körperlichen Raum darstellen. ME führt die kommerzielle Versendung von elektronischen Dateien zu keiner Werbeabgabepflicht, da elektronische Dateien, auch wenn sie am Bildschirm des Empfängers sichtbar gemacht werden, keine „Flächen und Räume“ benützen, was bei entgeltlicher Duldung eine Werbeabgabepflicht gem § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG auslösen würde.⁶⁷

Demgegenüber argumentiert ein Teil der Lehre, § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG ermögliche einen „effizienten Anknüpfungspunkt für eine Werbeabgabepflicht, insbesondere von [...] Werbe-E-Mails“.⁶⁸ Zwischenzeitig hat die Verwaltungspraxis eine Abgabepflicht für Werbe-e-Mails mE mit guten Gründen verneint:

5. BMF-Einzelerledigung vom 9.8.2000

Der Einzelerledigung des Finanzministeriums vom 9.9.2000 ist folgende Anfrage zugrunde gelegen.⁶⁹

„Gegenstand der rechtlichen Beurteilung ist die Erbringung von Werbeleistungen im Internet, wobei hier unter Internet das (öffentlich und unter Zuhilfenahme von Access-Providers) jedermann zugängliche virtuelle Netz gemeint ist, in dem jedermann (Unternehmer und Private) Informationen jeder Art in Text, Bild und Ton unter Zuhilfenahme eines Computers zur Verfügung stellen und einsehen, hören kann.“

Weiters wird festgehalten, dass sämtliche hier aufgeworfene Fragen zum Internet auch gleichlautend jedes Intranet betreffen. Unter Intranet wird das Unternehmen bzw Vereinigungen intern aufgebaute virtuelle Netzwerk verstanden, in dem PC-Benutzer üblicherweise in einem geschlossenen Nutzerkreis miteinander verbunden sind und Informationen jeder Art dem Text, Bild und Ton austauschen können. Diese Anfrage betrifft daher auch vom Inhaber der Inhalte im Intranet erbrachte Werbeleistungen für Dritte (bspw Konsumgüterwerbung im Intranet eines großen Industrieunternehmens, das allen Mitarbeitern zugänglich ist).

Die Einzelfälle:

Der Betreiber einer Website im Internet (Access-Provider oder Content-Provider) duldet

- das Aufscheinen von werblichen Mitteilungen auf seiner Website

⁶⁶ *Leithner*, Kurzkommentar, 98 f; *Harb*, SWK 2000, 969; *Kilches*, Steuerrecht und Internet – Neuerungen, *ecolex* 2001, 357, 359; *Thiele*, ÖStZ 2000, 628 unter Zugrundelegung eines „versteinerten Rundfunkbegriffs“.

⁶⁷ Ebenso *Kilches*, *ecolex* 2001, 357, 359; mit näherer Begründung auch aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht bereits *Thiele*, ÖStZ 2000, 629; *derselbe*, Praxiskommentar, § 1 Rz 55.

⁶⁸ *Harb*, SWK 2000, 969; ihm folgend *Leithner*, Kurzkommentar, 99; ebenso offenbar *Rinner*, *Werbsteuern und moderne Kommunikationstechnologien in Toifl/Züger* (Hrsg), *Besteuerung von E-Commerce* (2000), 391, 409 f.

⁶⁹ Vgl *Harb*, BMF verneint die Werbeabgabepflicht für Werbeleistungen im Internet, SWK 2000, 969.

- die Einblendung einer Link, die auf eine andere Website zu Werbezwecken verweist, oder auf seine Website

- das Schalten von Wort- und Bildanzeigen (Fließtext und Raumanzeigen) auf seiner Website gegen Entgelt.

Der Web-TV-Betreiber (Anbieter von Filmen, die auf dem PC-Bildschirm sichtbar gemacht werden, „Fernsehen im Internet“) bringt vor, während oder nach Web-TV-Filmen Werbeleistungen gegen Entgelt.

Der Web-Radio-Betreiber (Anbieter von Radiosendungen im Internet, die auch Werbeeinschaltungen enthalten und mit einer Soundcard und Boxen die am PC angeschlossen werden, hörbar gemacht werden) erbringt Werbeleistungen im Rahmen seines Radioprogrammes gegen Entgelt.

Das entgeltliche Dulden der Verbreitung von Werbe-e-Mails durch Dritte im eigenen Intranet (ein Konsumartikelerzeuger versendet Werbe-e-Mails in das Intranet, zB an die e-Mail-Account-Inhaber [Mitarbeiter] eines Unternehmens und leitet hierfür an das Unternehmen [= Intranet-Betreiber] ein Entgelt).“

Das Finanzministerium hat die in der Anfrage vertretene Rechtsmeinung geteilt, wonach alle oben dargelegten Werbeleistungen keine solchen iSd Werbeabgabegesetzes 2000 darstellen und auch nicht werbeabgabepflichtig sind.

Keine Abgabepflicht für Werbe-e-Mails

Nach den bedauerlicherweise im Gesetzestext nicht zum Ausdruck kommenden Intentionen des Werbeabgabegesetzgebers unterliegen online erbrachte Werbeleistungen nicht der seit 1.6.2000 bundeseinheitlichen Werbesteuer in Höhe von 5 % des Werbeentgelts. Nach der hier vertretenen Auffassung lässt sich die e-Mail-Werbung weder dem Printbereich, Hörfunk oder Fernsehen noch der Außenwerbung zuordnen.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse

Der Abschluss von Rechtsgeschäften via e-Mail führt nicht zu einer Gebührenpflicht nach dem III. Abschnitt des GebG, da elektronische Dateien, auch wenn sie am Bildschirm sichtbar sind, keine Schriften iSd Gebührengesetzes darstellen. Die Verwendung einer sicheren elektronischen Signatur vermag zwar die Unterschriftlichkeit herzustellen, nicht aber die geforderte Körperlichkeit. Lediglich in jenen Fällen, in denen das vom Urkundsprinzip beherrschte GebG ausdrückliche Ausnahmen davon bestimmt, zB bei Sportwetten, Glücksspielen und sonstigen Ausspielungen, trägt der Veranstalter bzw Konzessionär die allenfalls ausgelösten Wettgebühren.

Werbung mittels elektronischer Post unterliegt nach der hier vertretenen Auffassung keiner Abgabepflicht nach dem WerbeAbgG 2000. Das Versenden von Werbemails stellt weder eine öffentliche Werbeleistung, noch eine Werbung in Druckwerken, noch eine steuerpflichtige Duldungsleistung dar. Wegen des dem WerbeAbgG zugrundeliegenden „versteinerten“ Rundfunkbegriffes kommt eine Besteuerung als Werbeeinschaltung in Hörfunk oder Fernsehen selbst für Massenwerbemails gleichfalls nicht in Betracht. Die gefestigte Verwaltungspraxis des BMF verneint ebenfalls eine Werbesteuer auf kommerzielle elektronische Post.