

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die GERSTGRASSER Steuerberatung GmbH, Werdenbergerstraße 39a, 6700 Bludenz, über die Beschwerde vom 1. Juli 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Juni 2021 betreffend Werbeabgabe für die Jahre 2016 bis 2018 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ist u.a. Herausgeberin der periodisch erscheinenden Regionalzeitungen ***Zeitung 1***, ***Zeitung 2*** und ***Zeitung 3***. In diesen wöchentlich erscheinenden Gratiszeitungen werden auch Beiträge von Gemeinden geschaltet, für deren Veröffentlichung die Gemeinden im Gegenzug sog. Druckkostenbeiträge an die Zeitungen bezahlen. In den Streitjahren wurden die Druckkostenbeiträge an den ***Zeitung 2*** zur Gänze der Werbeabgabe unterworfen, während für die Beiträge an das ***Zeitung 1*** und an das ***Zeitung 3*** keinerlei Werbeabgaben abgeführt wurden.

2. Im Zuge einer **Außenprüfung** im Betrieb der Bf., die neben der Umsatzsteuer, der Körperschaftsteuer, der Kammerumlage und der Kapitalertragsteuer auch die Werbeabgabe zum Gegenstand hatte, wurde die Behandlung der Werbeabgabe beim ***Zeitung 1*** und beim ***Zeitung 3*** in Streit gezogen.

Unter dem Titel „Druckkostenbeiträge“ wird im Prüfbericht vom 11.6.2021 dazu ausgeführt:

*„Gemeinde und Städte im Verbreitungsgebiet der Regionalzeitungen leisten Druckkostenbeiträge für die „redaktionellen Seiten“. Dabei handelt es sich um Informationen wie z.B. Termine für die Fragestunde im Rathaus ***B.***, Winteraktion für die Jugend vom Jugendservice ***B.***, Straßensperren in ***B.*** und ähnliches. Während die Druckkostenbeiträge an die Stadt ***F.*** mit Werbeabgabe verrechnet wurden, wurden die Druckkostenbeiträge an die Stadt ***B.*** und die Gemeinden (***Zeitung 3***) ohne Werbeabgabe verrechnet. Werbung iSd WerbeAbgG2000 ist die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende besondere Anpreisung von Vorzügen von am Markt angebotenen Leistungen. Echte redaktionelle Beiträge mit allgemeinem Informationscharakter, jedoch ohne erkennbare Werbebotschaft (z.B. Berichte über Gemeindeaktivitäten, Veranstaltungshinweise ohne besondere Aufmachung, amtliche Mitteilungen) unterliegen nicht der Werbeabgabe. Hingegen sind Werbeeinschaltungen in Form von redaktionellen Beiträgen ebenso abgabepflichtig wie offensichtliche Werbeinserate, wenn diese entgeltlich sind (z.B. in Form von Druckkostenbeiträgen).*

Der werbeabgabepflichtige Teil der Druckkostenbeiträge wird mit 20% geschätzt“.

Diese Feststellung führte die Betriebsprüfung zum Ergebnis, dass die Bemessungsgrundlagen für die Werbeabgabe um insgesamt 23.187,44 Euro im Jahr 2016, um 19.894,88 im Jahr 2017 und um 21.318,94 im Jahr 2018 zu erhöhen waren. Die Behandlung der Werbeabgabe beim ***Zeitung 2*** ließ die Betriebsprüfung unverändert.

3. Das Finanzamt folgte dieser Feststellung der Betriebsprüfung und erhöhte die festgesetzten Werbeabgaben in den Streitjahren in den in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen **angefochtenen Bescheiden** gegen über den Erstbescheiden um 1.159,38 Euro (2016), 994,74 Euro (2017) und 1.065,95 Euro (2018) auf 173.139,09 Euro (2016), 174.754,83 Euro (2017) und 174.282,67 Euro (2018).

4. Mit der **Beschwerde** richtete sich die Bf. zunächst nur gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer und Werbeabgabenverfahren und beantragte die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide sowie die Festsetzung der Abgaben entsprechend den eingereichten Steuererklärungen für die Jahre 2016 bis 2018.

5. Nach einer abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** wandte sich die Bf. mit **Vorlageantrag** vom 8.9.2021 gegen die abgeänderte Festsetzung der Werbeabgabe.

Zur Begründung führte ihre steuerliche Vertretung aus, die drei Zeitungen seien hinsichtlich Inhalt und Aufbau absolut vergleichbar. Dies gelte auch für die Inhalte der durch die Gemeinden veranlassten Veröffentlichungen. Im Unterschied zum ***Zeitung 1*** und zum ***Zeitung 3*** seien beim ***Zeitung 2*** die gesamten Veröffentlichungen der Gemeinden mit Werbeabgabe fakturiert und die Abgabe an das Finanzamt abgeführt worden. Die Fakturierung der Werbeabgabe für die Einschaltungen der Stadt ***F.*** sei historisch gewachsen. Ursprünglich sei der ***Zeitung 2*** eine Zeitung gewesen, die der Stadt ***F.*** gehörte habe und von dieser als Mitteilungsmedium verwendet worden sei. Die Zeitung sei dann verkauft worden und werde mittlerweile von der Bf. veröffentlicht. Seither werde für die Druckkostenbeiträge der Stadt ***F.*** Werbeabgabe fakturiert und abgeführt ungeachtet dessen, dass die Einschaltungen der Stadt ***F.*** größtenteils aus amtlichen Mitteilungen bestehe. Hierbei sei zu beachten, dass es bei der Werbeabgabe keine Pflicht zur Abfuhr kraft Rechnungslegung gebe wie bei der Umsatzsteuer. Angesichts des einheitlichen Aufbaus der Zeitungen und der vergleichbaren Struktur der Einschaltungen der Gemeinden sei auch beim ***Zeitung 2*** von einer Gewichtung von 80% amtliche Mitteilungen und 20% werbeabgabepflichtige Schaltungen auszugehen. Die Feststellungen der Außenprüfungen seien somit widersprüchlich, weil gleiche Sachverhalte zu unterschiedlichen Berechnungen bei der Werbeabgabe führten. Daher seien konsequenterweise auch die Druckkostenbeiträge an den ***Zeitung 2*** ebenfalls im Verhältnis 80% amtliche Mitteilungen und 20% Werbeleistung aufzuteilen. Dies wiederum bedeute eine Verringerung der Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe um 80% in den Jahren 2016 bis 2018 und damit verbunden eine entsprechende Verringerung der Werbeabgaben.

6. In einer **Stellungnahme** zum Sachverhalt führte der Prüfer in einer E-Mail vom 7.2.2023 aus:

*„Die ***Bf1*** verlegt die Gratiszeitungen ***Zeitung 2***, ***Zeitung 3*** und ***Zeitung 1***. Diese Medien sind alle gleich aufgebaut:*

Seite 1: Titelseite

Seite 2 bis 3 oder 4: Informationen der jeweiligen Stadt oder Gemeinde

Die restlichen Seiten sind hauptsächlich Werbeeinschaltungen.

Die Medien sind auch auf der Homepage der RZ verfügbar.

*Für die Beschwerde sind nur die Seiten 2 bis 3 oder 4 relevant. Die jeweilige Stadt/Gemeinde gestaltet diese Seiten komplett frei, gewisse Lay-out-Vorgaben sind zu erfüllen aber inhaltlich wird von RZ kein Einfluss genommen. Im ***Zeitung 2*** wird regelmäßig die Meinung des Bürgermeisters auf der Seite 2 abgedruckt, dann folgen Berichte, Veranstaltungshinweise und sonst für die Bürger von ***F.*** interessante Themen. Von der RZ werden immer die ganzen Seiten abgerechnet, wobei ein Tarif zu Anwendung kommt, der stark reduziert ist (ca 20% des regulären Anzeigentarifs für eine ganze Seite).*

*Bei der BP wurde festgestellt, dass die Erlöse von den Gemeinden beim ***Zeitung 3*** und beim ***Zeitung 1*** nicht der Werbeabgabe unterzogen wurden. Aus verfahrensökonomischen Gründen wurde der vom Geschäftsführer geschätzte Anteil als werbeabgabepflichtiger Umsatz dann der Besteuerung unterzogen. Beim ***Zeitung 2*** wurde bisher der Erlös zur Gänze als werbeabgabepflichtig behandelt, in der BP ergab sich daraus kein Änderungsbedarf.*

*In der BP habe ich das Entgelt nach dem vom Geschäftsführer geschätzten Anteil (beim ***Zeitung 1*** und beim ***Zeitung 3***) aufgeteilt:*

- *Die Fläche mit Werbebotschaften (ca 20% lt. Gf.) unterlag der Werbeabgabe*
- *Die Fläche mit redaktionellen Beiträgen unterlag nicht der Werbeabgabe.*

*Die Problematik liegt hier in den vielen versteckten Werbebotschaften und an der subjektiven Einschätzung, was als Werbung gewertet wird. Da der Sachverhalt beim ***Zeitung 2*** gleich gelagert ist, wird Gleichbehandlung sinnvoll sein.*

*Alternativ dazu kann ich mir auch eine Aufteilung des Entgelts von der Stadt ***F.*** nach einem anderen Verhältnis vorstellen:*

- *Für die redaktionelle Beiträge wird in der Regel vom Verleger kein Entgelt berechnet. Bei freischaffenden Journalisten ist es sogar üblich, dass die redaktionellen Beiträge vom Herausgeber an den Journalisten zu vergüten sind. Daraus folgt, dass der werbeabgabefreie Anteil mit 0 % anzusetzen ist.*
- *Für die (offen und verdeckt) enthaltene Werbung hat die Stadt ***F.*** einen Beitrag zu leisten. Dieser Beitrag der Stadt ***F.*** wurde bisher schon (mit Werbeabgabe) verrechnet und wurde über den reduzierten Anzeigentarif entsprechend berücksichtigt. Hinweisen möchte ich, dass die Stadt ***F.*** auf die Verrechnung der Werbeabgabe bestand. Offensichtlich war die Stadt ***F.*** der Meinung, nur für die Werbung einen Beitrag zu entrichten. Der werbeabgabepflichtige Anteil ist somit mit 100% (wie bisher) anzusetzen.*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die drei in Rede stehenden Zeitungen sind nach demselben Schema aufgebaut: Die Gemeindeschaltungen umfassen in der Regel drei bis fünf Seiten der Blätter, die übrigen Seiten bestehen aus kommerziellen Werbeanzeigen, Anzeigen von Vereinen oder politischen Parteien, redaktionellen Beiträgen, Stellenanzeigen und Inseraten. Die Gemeindeschaltungen

bestehen wiederum zum größten Teil aus Berichten über Gemeindeaktivitäten (beim ***Zeitung 2*** und beim ***Zeitung 1*** Berichte aus dem Rathaus des jeweiligen Bürgermeisters; Protokolle über Gemeinratssitzungen, Veröffentlichungen von Gemeindeverordnungen udgl.) sowie aus Mitteilungen betreffend die Gemeindeverwaltung (z.B. „Rohrleitung wird saniert“; „Straßenbauarbeiten“; „Anwohner-Parkkarten“; „Problemstoffentsorgung“ im ***Zeitung 1*** KW 42/2019; „***X-Kreuzung*** wird saniert“ im ***Zeitung 2*** KW 29/2019).

2. Über die Veröffentlichungen der Gemeindebeiträge stellte die Bf. Rechnungen mit einem Umsatzsteuerausweis von 20%. Nur in den Rechnungen an den ***Zeitung 2*** wurde Werbeabgabe von 5% in Rechnung gestellt, die in die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer einfluss.

3. Die insgesamt an die Gemeinde für die Veröffentlichung ihrer Beiträge in Rechnung gestellten Entgelte „Druckkostenbeiträge“) betrugen in den Streitjahren:

Für den ***F.*** Anzeiger: 72.271,68 Euro im Jahr 2016, 76.640,48 Euro im Jahr 2017 und 82.873,68 Euro im Jahr 2018.

Für das ***Zeitung 1***: 58.374,53 Euro im Jahr 2016, 51.296,49 Euro im Jahr 2017 und 41.426,51 Euro im Jahr 2018.

Für das ***Zeitung 3***: 63.359,52 Euro im Jahr 2016, 51.296,49 Euro im Jahr 2017 und 45.250,07 Euro im Jahr 2018.

2. Beweiswürdigung

1. Für die Feststellungen über den Aufbau der drei in Rede stehenden Zeitungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf eine Einsicht in vorliegende Exemplare dieser Zeitungen aus dem Jahr 2019. Sie kann ebenso gut den aktuellen online-Ausgaben entnommen werden. Schließlich wird sie auch vom Prüfer bestätigt und ist somit zwischen den Parteien unstrittig.

2. Die Feststellungen über die Druckkostenbeiträge wurden dem Prüfbericht entnommen und werden zusätzlich durch vorliegende Rechnungen der Bf. vom 27.9.2019 (Rechnung an das Amt der Stadt ***F.***, Rechnung an die Landeshauptstadt ***B.***; Rechnung an die Marktgemeinde ***Fr***) belegt. Auch diese Feststellungen sind zwischen den Parteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I 2000/29, unterliegen der Werbeabgabe 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.

Gemäß § 1 Abs. 2 WerbeAbgG gilt als Werbeleistung:

1. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes.
2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.
3. Die Duldung der Benutzung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

Gemäß § 2 Abs. 1 WerbeAbgG 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.

Gemäß § 2 Abs. 2 WerbeAbgG beträgt die Abgabe 5% der Bemessungsgrundlage.

2. Unter dem Begriff der Werbung bzw. der Werbeleistung im Sinne des Werbeabgabegesetzes ist jede an Dritte gerichtete Information, durch die der Empfänger für eine Ware 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 stellt demzufolge jedes entgeltliche, werbliche Tun oder Unterlassen dar, das unmittelbar einen Reklamewert in Österreich schafft. Entscheidend ist die Gestaltung bzw. Aufmachung der Werbebotschaft oder Werbeeinschaltung, um im Einzelfall beurteilen zu können, ob man es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit einer werbeabgabepflichtigen Leistung zu tun hat. Der Werbegriff ist komplex ist und lässt sich nicht schematisch abgrenzen (vgl. *Thiele*, Werbeabgabegesetz – Praxiskommentar, § 1 Rz 37 und 38).

Vom Begriff der Werbeleistung sind daher jedenfalls ausgeschlossen:

- unentgeltliche Werbeleistungen, insbesondere die Eigenwerbung, wobei die Unentgeltlichkeit nicht durch einen Vergleich mit der marktüblichen Angemessenheit negiert und so eine Steuerpflicht „fingiert“ werden darf

- bloße Hilfs- und Nebentätigkeiten wie z.B. die Vermittlung von Werbung, die Geschäftsbesorgung zur Herstellung der Beziehungen zum Medien- bzw. Außenwerbungsunternehmen, die Herstellung von Entwürfen der Werbeeinschaltungen, die Fotoherstellung, die Textwahl, die Textgestaltung, die Erstattung von Platzvorschlägen, die Platzsuche und Platzkontrolle
- amtliche Verlautbarungen, da hoheitliche Tätigkeit
- höchst persönliche Mitteilungen, z.B. Geburtsanzeigen, Hochzeitsanzeige

3. Laut Punkt 2.2. des Durchführungserlasses zur Werbeabgabe vom 15.6.2000, GZ. 14 0607/1-IVB/14/00, ist Werbung die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende besondere Anpreisung der Vorzüge von am Markt angebotenen Leistungen.“

Im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 23.8.2019, SZK-010206/0070-USt/2019, betreffend die Werbeabgabepflicht bei Versand oder Verteilung von politischen Werbeinformationen wird zur Frage der Abgrenzung zwischen allgemeiner Information und Werbebotschaft (Punkt. 2.) ausgeführt, dass echte redaktionelle Beiträge mit allgemeinem Informationscharakter, jedoch ohne erkennbare Werbebotschaft (z.B. Berichte über Gemeindeaktivitäten, Veranstaltungshinweise ohne besondere Aufmachung, amtliche Informationen exklusiv für Parteimitglieder) nicht der Werbeabgabe unterliegen. Hingegen sind Werbeeinschaltungen in Form von redaktionellen Beiträgen ebenso abgabepflichtig wie offensichtliche Werbeinserate, wenn diese entgeltlich sind (z.B. in Form von Druckkostenbeiträgen).

4. Im Beschwerdefall wurde der Anteil der werbeabgabepflichtigen Gemeindeschaltungen im ***Zeitung 1*** und im ***Zeitung 3*** mangels Aufzeichnungen mit 20% geschätzt, der nicht der Werbeabgabe unterliegenden Teil hingegen mit 80%.

Diese Schätzung ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nachvollziehbar. Wie bereits zum Sachverhalt ausgeführt, sind die drei in Rede stehenden Zeitungen nach demselben Schema aufgebaut: Die Gemeindeschaltungen umfassen in der Regel drei bis fünf Seiten der Blätter, die übrigen Seiten bestehen aus kommerziellen Werbeanzeigen, Anzeigen von Vereinen oder politischen Parteien, redaktionellen Beiträgen, Stellenanzeigen und Inseraten. Die Gemeindeschaltungen wiederum bestehen zum größten Teil aus Berichten über Gemeindeaktivitäten (beim ***Zeitung 2*** und beim ***Zeitung 1*** Berichte aus dem Rathaus des jeweiligen Bürgermeisters; Protokolle über Gemeinratssitzungen, Veröffentlichungen von Gemeindeverordnungen udgl.) sowie Mitteilungen betreffend die Gemeindeverwaltung (z.B. „Rohrleitung wird saniert“; „Straßenbauarbeiten“; „Anwohner-Parkarten“; „Problemstoffentsorgung“ im ***Zeitung 1*** KW 42/2019; „***X-Kreuzung*** wird saniert“ im ***Zeitung 2*** KW 29/2019). Derartige Veröffentlichungen haben Informations-, aber keinen Werbecharakter und unterliegen nicht der Werbeabgabe. Zum weit geringeren Teil bestehen sie aus Anzeigen über Kulturveranstaltungen der Gemeinden (z.B.

„Sommer im Palais Liechtenstein mit der Bewerbung von Ausstellungen und Führungen“ im ***F.*** Anzeiger KW/2019 oder „Rundgang Widerstand“ im ***Zeitung 1*** KW29/2019).

Mit diesen Veranstaltungen stehen die Gemeinden im Wettbewerb mit anderen Kulturanbietern, weshalb ihnen Werbecharakter beizumessen ist. Das Verhältnis zwischen den Schaltungen mit allgemeinem Informationscharakter und solchen mit Werbecharakter kann nach den vorliegenden Exemplaren durchaus mit 80% zu 20% geschätzt werden.

5. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Betriebsprüfung und in der Folge das Finanzamt 20% der Druckkostenbeiträge der Gemeinden für das ***Zeitung 1*** und das ***Zeitung 3*** der Werbeabgabe unterzogen hat. Es ist aber nicht nachvollziehbar, dass die Druckkostenbeiträge für den ***Zeitung 2*** zu 100% mit Werbeabgabe belastet werden, wenn diese Regionalzeitung, wie ausgeführt, denselben Aufbau und dieselbe Gewichtung an Schaltungen mit allgemeinem Informationscharakter und mit Werbecharakter aufweist.

Dem vom Prüfer in der Stellungnahme vorgebrachten Vorschlag, die Druckkostenbeiträge der Stadt ***F.*** für den ***Zeitung 2*** als nur für den werbeabgabepflichtigen Teil geleistet zu werten und damit weiterhin zu 100% der Werbeabgabe zu unterwerfen, kann nicht gefolgt werden. Eine derartige Beurteilung würde bedeuten, dass der werbeabgabepflichtige Teil der Gemeindeveröffentlichung beim ***Zeitung 2*** die vollen oben angegebenen Druckkostenbeiträge wären, jener beim ***Zeitung 1*** und beim ***Zeitung 3*** aber nur 20% der Beiträge und damit auch, dass die Stadt ***F.*** in Wahrheit wesentlich höhere Druckkostenbeiträge geleistet und nur den werbeabgabepflichtigen Teil angegeben hat. Für eine derartige Annahme bestehen aber keinerlei Hinweise.

Dass die Stadt ***F.*** auf die volle Versteuerung der Druckkostenbeiträge mit Werbeabgabe bestanden hat, ist für die Frage, in welcher Höhe nun tatsächlich eine Werbeabgabepflicht bestanden hat, ohne Relevanz.

Dem Begehren, auch beim ***Zeitung 2*** nur 20% der Druckkostenbeiträge mit Werbeabgabe zu besteuern und die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe der Jahre 29016 bis 20187 entsprechend dem Antrag zu reduzieren, war daher stattzugeben

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit diesem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung angesprochen. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 7. März 2023