



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH RNF Bw., Adresse, vertreten durch Exinger GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung vom 14. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR, vom 14. Juni 2005 betreffend Werbeabgabe 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw., im Berufszeitraum eine Personengesellschaft mit Sitz in A, fand von Mai bis Dezember 2004 eine Betriebsprüfung statt.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 31. Mai 2005 finden sich unter Tz 23 zur Werbeabgabe folgende Feststellungen:

"Kataloge: Vom geprüften Unternehmen werden jährlich Kataloge rund ums Bauen herausgegeben. Diese beinhalten neben einem geringen redaktionellen Teil bezahlte Einschaltungen verschiedener Lieferanten über deren Produkte und ihrer Anwendung bzw. Verwendung. Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Als Werbeleistung gilt die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes. Die Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe ist das Entgelt im Sinne des § 4 UStG 1994, das der Übernehmer des Auftrages dem Auftraggeber in Rechnung stellt, wobei die Werbeabgabe nicht Teil der Bemessungsgrundlage ist. Die Abgabe beträgt 5 % der Bemessungsgrundlage. Abgabenschuldner der Werbeabgabe

ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 WerbeAbgG hat. Die Firma B-AG erbringt als Verleger eines Druckwerkes (Katalog1, Katalog2, Katalog3, Katalog4 etc.) durch die Aufnahme der entgeltlichen Lieferanteneinschaltungen in ihren Katalog eine Werbeleistung gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 des WerbeAbgG. Die Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe stellen die für die Werbeleistung erzielten Entgelte (abzüglich der darin enthaltenen Werbeabgabe) dar. Die Firma Bw. als Anspruchsberechtigte auf das Entgelt für die Werbeleistung ist auch Abgabenschuldnerin der Werbeabgabe. Die Betriebsprüfung setzt daher die Werbeabgabe für den Zeitraum 1. September 2001 bis 28. Februar 2002 und 1. März 2002 bis 31. Dezember 2002 laut nachfolgender Berechnung fest. Für den Rückwirkungszeitraum 1. März 2001 bis 31. August 2001 wird die Werbeabgabe bei der B-AG festgestellt (Rückwirkungsfiktion). Die Verbindlichkeiten Werbeabgabe – Finanzamt werden passiviert.

Aufteilung der Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe analog der Umsatzsteuerabfuhr im Rückwirkungszeitraum
AG 1.3.01-31.8.01 (6 Monate)
GmbH & Co KG 1.9.01 bis 28.2.02 (6 Monate)

		1.3.2001-28.2.2002 (12 Monate) €	1.3.2001-31.8.2001 (6 Monate) €	
		Bruttoerlöse ges.	Bruttoerlös	5% Werbeabg.
Kto. 822000	Erlöse Katalogeinschaltungen	120.221,11	60.110,56	2.862,41
Kto. 822020	Erlöse Katalogeinschaltungen	321.028,28	160.514,14	7.643,53
Kto. 821020	Erlöse Werbeboni 20 %	515.493,20	257.746,60	12.273,65
Kto. 821000	Erlöse Werbeboni 0 %	132.718,67	66.359,34	3.159,97
Zwischensumme Werbeabg.€			544.730,63	25.939,55
Werbeabgabe ges. ATS			7.495.656,89	356.936,04
Werbeabgabe ges. gerundet				356.936,00
Nettoerlöse in €			518.791,08	

		1.3.2002 bis 31.12.2002 EUR	
		Bruttoerlös	Werbeabg.
Kto. 822000	Erlöse Katalogeinschaltungen	8.720,69	415,27
Kto. 822020	Erlöse Katalogeinschaltungen	6.031,80	287,23
Kto. 821020	Erlöse Werbeboni 20 %	27.115,52	1.291,22
Kto. 821000	Erlöse Werbeboni 0 %	63.957,54	3.045,60
Zwischensumme Werbeabg.€		105.825,55	5.039,31
Nettoerlöse in €		100.786,24	

In der Folge erließ das Finanzamt ABC am 14. Juni 2005 einen Werbeabgabebescheid 2002 und setzte die Werbeabgabe, den Ergebnissen der Betriebsprüfung folgend, mit 30.978,86 € fest.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht mit Schreiben vom 13. Juli 2005, eingelangt am Finanzamt ABC am 14. Juli 2005, Berufung erhoben und wurde beantragt, die Werbeabgabe für das Jahr 2002 mit 0,00 € festzusetzen.

Begründet wurde dies wie folgt: 1) Sachverhalt: Die Firma B habe bis zum Jahr 2002 Baustoffkataloge, wie bspw. den "Bauen" herausgegeben. Grundsätzlich sei zur Gestaltung der Kataloge anzumerken, dass von B immer ein nahezu identes Layout bzw. ein gleicher Aufbau der Kataloge gewählt worden sei. B habe dabei die gesamte Layoutgestaltung, Produktion, Vertrieb und alle damit verbundenen Aktivitäten getätigt und habe entschieden, welche Produkte – aus ihrem Sortiment – beworben wurden. Bei der Produktauswahl sei ausschließlich maßgeblich gewesen, ob sich B dadurch zusätzliche Umsätze bzw. Gewinne erhoffte. Wie man beiliegendem repräsentativen Muster eines B -Kataloges "Bauen" entnehmen könne, ziele dieser Katalog darauf ab, Kunden zum Bau zu motivieren und deshalb die von B vertriebenen Produkte zu kaufen. Klare Zielsetzung sei die Umsatzsteigerung von B gewesen. Die Verteilung der Kataloge sei überwiegend durch Auflage in den B-Baumärkten erfolgt. Vereinzelt seien Kataloge auch durch Außendienstmitarbeiter verteilt worden und an Interessenten zugesendet worden. Im Katalog seien ausschließlich im B-Sortiment befindliche Produkte beworben worden. B habe mit seinen Lieferanten ein "Konditionenpaket" vereinbart, wonach – abhängig vom Umsatz der Lieferanten mit B – diese B bei dessen Werbeaktivitäten unterstützen. In der Vereinbarung sei festgelegt worden, bei welchen Werbeaktivitäten von B die Lieferanten Teile der Kosten übernehmen, wobei die Initiative von B ausgegangen sei und somit auch B bestimmt habe, welche Produkte letztlich im Katalog platziert worden seien. Klarerweise hätten Lieferanten jene Werbeträger bevorzugt, und somit ua. auch den B-Katalog, bei denen deren eigene Produkte entsprechend präsentiert worden seien. Die daraus resultierenden finanziellen Beiträge der Lieferanten zur Finanzierung der Kataloge würden aber nichts daran ändern, dass der wirtschaftliche Hintergrund für diese "Kostenbeteiligung" an dem Werbemedium "Katalog" von B in einem nachträglichen, umsatzabhängigen Rabattsystem liege. Auch wenn die Lieferanten keine Werbekostenzuschüsse geleistet hätten, hätte B unverändert die Kataloge herausgegeben.

2) Argumentation der Betriebsprüfung: Nach Ansicht der Betriebsprüfung habe B als Verleger eines Druckwerkes (z.B. "Bauen ") durch die Aufnahme der entgeltlichen Lieferanteneinschaltungen in seinem Katalog Werbeleistungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG erbracht. In der Niederschrift werde festgehalten, dass diese Kataloge einen geringen redaktionellen Teil beinhalten würden.

3) Argumente gegen die Festsetzung der Werbeabgabe:

3.1. Die Herausgabe des Kataloges sei im nahezu ausschließlichen Interesse von B erfolgt – VwGH-Judikatur zum Anzeigenabgabegesetz. Zu den Anzeigenabgabegesetzen seien Judikate ergangen, welche auf gegenständlichem Fall nahezu 1:1 – auch vom Sachverhalt her – passen würden. Im Folgenden werde eingangs untersucht, ob diese auch zur Rechtslage des WerbeAbgG anzuwenden seien. Da davon auszugehen sei, werde anschließend auf diese Judikate eingegangen. Anwendbarkeit der Judikatur des Anzeigenabgabegesetzes auf das WerbeAbgG: Nach Ansicht des BMF (siehe Durchführungserlass zur Werbeabgabe), sei der Besteuerungsgegenstand gegenüber den bisherigen Regelungen (gemeint Anzeigenabgaben) im Großen und Ganzen gleich geblieben. Das Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983 – welches gegenständlich anzuwenden wäre – habe unter § 1 (Gegenstand der Abgabe) Abs. 1 Folgendes festgehalten: "Anzeigen, die in Wien erscheinenden Medienwerke (§ 1 Abs. 1 Z 3 des Mediengesetzes, BGBl Nr. 314/1981) gegen Entgelt aufgenommen oder mit solchen ausgesendet oder verbreitet werden, unterliegen, sofern die Verbreitung nicht ausschließlich im Ausland erfolgt, eine Abgabe nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesetzes". Das WerbeAbgG 2000 sei mit 1. Juni 2000 in Kraft getreten und habe die bisherigen Anzeigen und Ankündigungsabgabenregelungen der Länder bzw. Gemeinden abgelöst. § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG definiere werbeabgabepflichtige Werbeleistungen wie folgt: "Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes". In der Z 2 und 3 würden weitere Tatbestände festgeschrieben. Die Betriebsprüfung habe die Werbeabgabe passierend auf der Z 1 festgesetzt. Eine erste Identität zwischen dem Wiener Anzeigenabgabengesetz und der Werbeabgabe bestehe darin, dass der Steuergegenstand der Werbeabgabe ebenfalls auf Veröffentlichung in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes abstelle. Diesbezüglich gelte es weiters zu untersuchen, ob die vom WerbeAbgG umfassten "Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen" dem Tatbestand "Anzeigen" im Sinne des Anzeigenabgabegesetzes entsprechen. Das WerbeAbgG besteuere die "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen"; hingegen hätten die Anzeigenabgabegesetze die Verbreitung von "Anzeigen" einer Abgabe unterworfen. Leithner (vgl. im Detail Leithner, Kommentar zur Werbeabgabe, Seite 84) führe ausführlich aus, dass der Begriff der "Anzeige" weiter gefasst gewesen sei als jene der Werbeeinschaltung, womit letztere von der Anzeigenpflicht umfasst wären. Sofern also bisher keine "Anzeige" vorgelegen sei, werde nunmehr auch keine Werbeeinschaltung gegeben sein. Somit sei – auch nach einhelliger Literaturmeinung (siehe im Detail Thiele, WerbeAbgG, Praxiskommentar 2000, Seite 8) und nach Ansicht des BMF – davon auszugehen, dass die Literatur und Judikatur zum Anzeigenabgabegesetz auch für die Werbeabgabe – soweit auf dem konkreten Sachverhalt / Bestimmung des Gesetzes (wie gegenständlich) anwendbar – maßgeblich sei. Dies werde auch dadurch deutlich, dass die Höchstgerichte bei Entscheidungen zum WerbeAbgG immer wieder auf die Judikatur zum

Anzeigenabgabegesetz verweisen (z.B. VfGH 28. September 2002 (B 171/02 zum WerbeAbgG unter Bezugnahme auf Erkenntnis VfSlg 15.954/2000 ergangen zum Kärntner Anzeigenabgabegesetz; VwGH 25. November 2003 (2003/17/0090) zum WerbeAbgG unter Bezugnahme auf VfSlg 14.951/1997 mit Hinweis auf die vergleichbare Rechtslage).

Einschlägige VwGH-Judikatur: In diesem Zusammenhang sei insbesondere auf ein VwGH-Judikat vom 20. Juni 1986, (84/17/0114), ergangen zum Wiener Anzeigenabgabegesetz, welches auch vom Sachverhalt her einschlägig sei, näher einzugehen: Zugrunde liegender Sachverhalt: Die Bf., deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Waren aller Art sei, insbesondere doch mit Baustoffen, Bauteilen, Installations- und Kleinmaterial, Wohnbedarfs- und Einrichtungsgegenständen, Werkzeugen und Gartengeräten, habe 36 Baumärkte betrieben. Um das Zielpublikum (Selbstbauer) anzusprechen, bringe die Bf. seit Jahren einen nach Sachgruppen geordneten Prospekt heraus, der ihrer Darstellung zu Folge den Konsumenten einen guten Überblick über die bei der Bf. erhältliche Produktpalette gebe und die potentiellen Konsumenten auf diese Weise anregen solle, sich mit diesen, für sie als Selbstbauer interessanten Produkten der Bf. einzudecken. Die Bf. würde daher, jeweils vor einer Katalogherstellung von ihren ausgewählten Lieferantenfirmen, deren Produktpalette ihrer Meinung nach in ihr Sortiment passen, einladen, ihre Produkte in einer zur Veröffentlichung geeigneten Form im Katalog der Bf. darzustellen. Die Initiative (Einladung) gehe dabei von der Bf. aus. Die Entscheidung über die Aufnahme eines bestimmten Produktes in das Angebot der Bf. und somit auch in ihrem Katalog sei ausschließlich dadurch bedingt, ob sich die Bf. durch Aufnahme dieses Produktes zusätzlich Umsatz und Gewinn für sich erhoffe. Da dies gegenüber mit der Bf. zusammenarbeitenden Lieferantenfirmen wirtschaftlich durchsetzbar sei, hebe die Bf. von diesen, zur Abdeckung der erheblichen Druckkosten ihrer Kataloge, einen Druckkostenbeitrag ein. Die Bf. räume ihren Lieferantenfirmen lediglich ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und bei der Bebilderung ein. Mit den gegenständlichen Katalogen solle keineswegs Werbung für die Lieferanten der Bf. betrieben werden, sondern es sollten diese Kataloge vielmehr ausschließlich für die Baumärkte der Bf. werben. Der Katalog werde also im überwiegenden, ja gerade zu ausschließlich im Interesse der Bf. herausgegeben.

Der Sachverhalt ist nahezu eins zu eins auf gegenständlichem Fall umzulegen (siehe oben). Der VwGH bestätigte die Rechtsansicht der Bf. (auch mit Verweis auf Vorjudikatur: VwGH 14. September 1981, 81/17/0066), wonach gegenständlich keine Anzeigen im Sinne des Anzeigenabgabegesetzes vorliegen würden, da die Herausgabe der gegenständlichen Kataloge in erster Linie im eigenen Interesse erfolgte, mit folgender Argumentation: Der Gegenstand des Unternehmens bestehe ein Handel mit Waren aller Art insbesondere auch mit Baustoffen, die Aufnahme einer Einschaltung in einen Katalog hänge davon ab, ob das angebotene Produkt für

die Bf. wirtschaftlich interessant sei und dieser Katalog für die Baumärkte der Bf. und den dort erfolgenden Verkauf der im Katalog angeführten Waren werben solle. Auch mit VwGH-Erkenntnis vom 21. Mai 2001 (99/17/0294), ergangen zum Kärntner Anzeigenabgabegesetz, bestätigte der VwGH diese Linie, wonach keine Anzeige vorliege, wenn der Herausgeber eines Druckwerkes, z.B. eines Kataloges, bei der Aufnahme der Einschaltungen in erster Linie im eigenen Interesse vorgegangen sei. Wenn die Aufnahme einer Einschaltung davon abhängt, ob das angebotene Produkt für den Herausgeber des Kataloges wirtschaftlich interessant sei und wenn ein Katalog für den Herausgeber und die von diesem angebotenen Waren werben solle, liege die Herausgabe des Kataloges in erster Linie im eigenen Interesse des Herausgebers. Die Leistung von Druckkostenbeiträgen indiziere nicht schon das überwiegende Interesse der in den Katalog aufgenommenen Betriebe. Zusammenfassung:

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass gegenständlich die Kataloge im ausschließlichen Interesse (Umsatzsteigerung) von B herausgegeben wurde und somit keine werbeabgabepflichtige Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 – 3 WerbeAbgG vorliegt. B habe keine Werbeleistung für Dritte erbracht, da ihr alleiniges Interesse an der Herausgabe in der eigenen Umsatzsteigerung der im Katalog beworbenen Produkte lag.

3.2. Keine entgeltliche Werbeleistung / wirtschaftliche Betrachtungsweise / Eigenwerbung.

Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen nur dann, wenn diese gegen Entgelt erbracht werden. Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt (siehe oben im Detail), liege gegenständlich wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeeinschaltung vor, sondern eine nachträgliche Rabattgewährung der Lieferanten. Anstelle nachträglicher Rabatte würden sich die Lieferanten – umfangmäßig abhängig von den mit B erzielten Umsätzen – an den Kosten der Kataloge von B beteiligen, in denen ausschließlich "B-eigene Produkte" beworben worden seien. Auch die Intention des historischen Gesetzgebers zur "Werbeabgabe" sei gewesen, diejenigen zu besteuern, die Werbung für andere durchführen (vgl. im Detail Leithner, Kurzkommentar, 22). Erfasst sei somit die kommerzielle Werbung (siehe die Anmerkung von Thiele zu VfGH 28: September 2002, B 171/02 in ÖStZ 2002/1081). Dies komme auch im Durchführungserlass unter Punkt 3.1. zum Ausdruck, da eine Steuerpflicht nur dann eintrete, wenn ein Werbeleister (insbesondere Zeitungsverlage, Radiosender, Vermieter von Plakatwänden) mit einer Werbeleistung beauftragt werde. Genau dies liege gegenständlich nicht vor, da die Herausgabe der Kataloge für eigene Zwecke erfolgt sei. Auch wenn die Lieferanten keine Werbekostenzuschüsse geleistet hätten, hätte B die gleichen Werbemaßnahmen gesetzt. Falls unterstellt werde, dass die Katalogherausgabe auch im Interesse der Lieferanten liege, sei dem entgegenzuhalten, dass dann wohl B – mangels Gewinnerzielung – mit diesen Lieferanten gemeinsam die Kataloge herausgegeben hätte, womit jeder Beteiligte seine Kosten übernehmen hätte müssen und keiner ein Entgelt erhalten

hätte. Mangels Entgelt würde diesfalls dann keine Werbeabgabe anfallen. Von besonderer Bedeutung sei auch die Branche (Handel), in welcher B tätig sei. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 20. Juni 1986, (84/17/0014, siehe oben) zu Recht erkannt, dass bei Handel mit Baustoffen, Bauteilen, ... grundsätzlich bei jedem Katalog, bei Flugblättern "Kostenweiterbelastungen" an die Lieferanten – in welcher Form auch immer – erfolgen würden. Vielfach würden diese jedoch in der Praxis nicht offen ausgewiesen, sondern als Rabatt in den Preisen berücksichtigt und insofern mangels konkreten Zusammenhang nicht der Werbeabgabe unterworfen. Gegenständlich würde formell der Beitrag als Werbekostenzuschuss abgerechnet, wirtschaftlich bestehe jedoch zu einem Rabattmodell kein Unterschied. Somit liege wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeleistung sondern eine nachträgliche Rabattgewährung vor. Mangels Entgeltlichkeit sei somit von Eigenwerbung auszugehen, welche jedoch auch nach Ansicht des BMF nicht unter die Werbeabgabe falle.

3.3. Die Kataloge beinhalten nahezu keinen redaktionellen Teil. Bei einer Werbeabgabe im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG sei zwischen Medien mit und ohne redaktionellem Teil zu unterscheiden (siehe dazu den Änderungserlass des BMF zum WerbeAbgG). Unstrittig sei gegenständlich, dass der redaktionelle Teil von untergeordneter Bedeutung ist, dies sei explizit für die Kataloge in der Niederschrift der Betriebsprüfung festgehalten worden. In Z 3 des Änderungserlasses wird Folgendes ausgeführt: "Bei Medien ohne redaktionellem Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter) ist die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang ist". Obwohl Kataloge nicht explizit erwähnt werden, sind Kataloge ohne redaktionellem Teil dort zu subsumieren. Wie bereits erwähnt, wurden die Kataloge im überwiegenden Ausmaß durch Auflage in den Baumärkten verteilt. Vereinzelt wurden sie durch Vertreter an die Kunden übergeben bzw. an Interessenten übermittelt. Da somit die Verteilung durch den Werbetreibenden (B) bzw. durch seine Mitarbeiter erfolgte, unterliegt dieser Vorgang nicht der Werbeabgabe (siehe Wittmann, MR 2003, 135).

3.4. Es liegt keine "Duldungsleistung" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG vor. In einer einzigen Literaturstellungnahme werde ausgeführt, dass Prospektwerbung auch unter § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG fallen könne, da damit eine Duldungsleistung ("Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften") erbracht werde (vgl. Leithner, Werbeabgabe, Seite 90). Der UFS gehe davon aus, dass Katalogwerbung sowohl der Z 1 als auch der Z 3 unterworfen werden könne (GZ. RV/0459-W/04 vom 25. Februar 2005). Wenn man der obigen Argumentation nicht folge, wäre jedenfalls Z 1 einschlägig, da grundsätzlich "Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes" erfolgen. Dass gegenständlich grundsätzlich alle Voraussetzungen der Z 1 erfüllt sind, werde auch vom UFS vertreten (GZ. RV/0459-W/04 vom

25. Februar 2005). Auch die Betriebsprüfung und die Steuer- und Zollkoordination im Fachbereich USt würden davon ausgehen, dass gegenständlich ausschließlich Z 1 maßgeblich sei. Sobald somit Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes vorliegen würden, könne nur Z 1 zur Anwendung gelangen. Daher halte auch der Durchführungserlass im Punkt 3.2.1. fest, dass unter Z 1 die Werbeeinschaltungen im Druckwerk selbst ("abgedruckte Werbeanzeige") der Z 1 unterliege. Der Z 3 würden eben Duldungsleistungen unterliegen, bei denen keine Einschaltungen in Druckwerken erfolgen (z.B. Vermietung von Plakatflächen, Kinowerbung, siehe Durchführungserlass Punkt 3.4.2.). Einerseits könne dem historischen Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass ein und derselbe Sachverhalt unter zwei Bestimmungen subsumiert werden solle und andererseits sei die Z 1 gegenüber der Z 3 die *lex specialis*. Daher sei festzuhalten, dass gegenständliche Kataloge unter § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG zu subsumieren seien, jedoch aufgrund eindeutiger VwGH-Judikatur (siehe oben) keine Werbeabgabe anfalle (so auch Schrottmeyer zur UFS-Entscheidung GZ. RV/0459-W/04 vom 25. Februar 2005 im UFS Aktuell 2005 – in Druck). Weiters blieb der Besteuerungsgegenstand im WerbeAbgG gegenüber den Anzeigenabgabegesetz im Großen und Ganzen gleich (siehe Punkt 1) des Durchführungserlasses, womit bisher keine Anzeigenabgaben anfielen, nur noch keine Werbeabgabe anfallen könne.

4) Zusammenfassung: Wie gezeigt worden sei, würden folgende Argumente gegen die Vorschreibung der Werbeabgabe für die Kataloge sprechen, da keiner der im § 1 Abs. 2 WerbeAbgG aufgezählten Tatbestände erfüllt werde:

Aufgrund der zu den Anzeigenabgabegesetzen ergangenen Judikatur, welche auch auf die Rechtslage vom WerbeAbgG anzuwenden ist, sei festzuhalten, dass gegenständlich keine Werbeabgabepflicht bestehe, da B die Kataloge im ausschließlichen eigenen Interesse, zur eigenen Umsatzsteigerung herausgegeben habe. Hierbei handle es sich um im B-Sortiment befindliche Produkte. Die Zielsetzung des WerbeAbgG liege in der kommerziellen Werbung für Dritte; dies sei im gegenständlichen Fall nicht der Fall, da B keinesfalls Werbedienstleistungen für andere erbringe. Auch wenn die Lieferanten keine "Werbekostenzuschüsse" geleistet hätten, hätte B die gleichen Werbemaßnahmen (Kataloge) gesetzt. Es sei dargelegt worden, dass wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeleistung für andere durchgeführt worden sei. Mit den Lieferanten sei vereinbart worden, dass abhängig von der mit B erzielte Umsätze diese Teile der Werbekosten von B übernehmen. Der wirtschaftliche Hintergrund der Werbekostenzuschüsse liege somit in einer Rabattgewährung für die erfolgten Lieferungen. Gegenständlich sei somit von Eigenwerbung auszugehen, welche jedoch auch nach Ansicht des BMF unter Höchstgerichte nicht der Werbeabgabe unterliege. Da die Verteilung der Kataloge überwiegend in den Baumärkten durch Auflage erfolgt sei, würden die Kataloge nicht

der Werbeabgabe unterliegen. Gegenständlich sei § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG entgegen einer einzigen Literaturmeinung einschlägig, womit aufgrund eindeutiger VwGH-Judikatur keine Werbeabgabe anfallen könne.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 20. Oktober 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 4. Mai 2006 fertigte die Referentin einen Vorhalt aus, verwies in diesem auf das VwGH-Erkenntnis vom 22. Februar 2006 und ersuchte um Bekanntgabe, ob die Berufung aufrechterhalten werde. Falls die Berufung aufrechterhalten werde, werde ersucht, dazustellen, inwieweit das Erkenntnis im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei.

In Beantwortung dieses Schreibens wurde mit Schriftsatz vom 17. Mai 2006 ausgeführt: Die Berufung werde aufrechterhalten, da gegenständlicher Sachverhalt in einigen Bereichen von der VwGH-Entscheidung vom 22. Februar 2006 abweiche: 1) Ausgestaltung der Kataloge: Der der VwGH-Entscheidung vom 22. Februar 2006 zugrunde liegende Katalog hätte einen allgemeinen Teil im Umfang von ca. 60 Seiten (ohne Anführung konkreter Produkte) und einen Anzeigenteil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten (mit Produktbeschreibungen und Angabe von Richtpreisen) gehabt. Gegenständlicher Katalog hingegen wies lediglich einen geringfügigen redaktionellen Teil auf und im überwiegenden Ausmaß würde die Produktpalette von D dargestellt, wobei keine Preisangaben gemacht würden. Auch würden bei den vorgestellten Produkten keine (E-Mail-) Adressen von Lieferanten angegeben. Diesbezüglich sei nach wie vor das unter Punkt 3.3. der Berufung genannte Argument gegen die Werbeabgabepflicht aufrecht, da bei Medien ohne redaktionellen Teil die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen sei und diese durch B selbst erfolgte. 2) Keine entgeltliche Werbeleistung / wirtschaftliche Betrachtungsweise / Eigenwerbung auch werde weiterhin an dem unter Punkt 3.2. der gegenständlichen Berufung genannte Argumentation festgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 WerbeAbgG 2000 unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden, der Werbeabgabe.

Nach Abs. 2 Z 1 leg. cit. gilt als Werbeleistung ua die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes.

Gemäß § 3 Abs. 1 WerbeAbgG 2000 ist Abgabenschuldner derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat.

Zunächst ist zu klären, ob Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes vorliegen. Laut übereinstimmenden Angaben im BP-Bericht und in der Berufung verfügen die strittigen

Kataloge nur über einen geringen redaktionellen Teil. Der VwGH führt zum Begriff "Druckwerk" aus, dass das in einem Gutscheineft enthaltene Mindestmaß an Information für die Qualifikation als Druckwerk ausreicht (vgl. VwGH vom 8.12.2002, 2002/17/0199).

Redaktionelle Beiträge sind demnach nicht notwendig. Auch der VfGH führt in seinem Erkenntnis vom 28.9.2002, B 171/02, aus, dass der im Werbeabgabegesetz verwendete Begriff "Veröffentlichung in Druckwerken" so interpretiert werden muss, dass ein Druckwerk auch dann vorliegt, wenn es in erster Linie Werbebotschaften vermitteln soll und die redaktionellen Beiträge vollkommen in den Hintergrund treten.

Die streitgegenständlichen Kataloge stellen daher jedenfalls Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes dar.

In einem zweiten Schritt ist zu klären, ob in diesen Druckwerken Werbeeinschaltungen veröffentlicht wurden. Die Einschaltungen der Firmen in den gegenständlichen Katalogen haben ein Erscheinungsbild, das für Werbeeinschaltungen im Geschäftsleben üblich ist. Dass keine (E-Mail)-Adressen von Lieferanten angegeben sind, schadet nach Ansicht der Referentin nicht. Das Werbeinteresse der Lieferanten an der Werbeeinschaltung liegt darin, dass gegenständliche Produkte bei B gekauft werden und damit ihr Umsatz mit B erhöht wird, eine Angabe der eigenen Adresse ist dafür nicht notwendig. Ebenso wenig ist nach Ansicht der Referentin eine Preisangabe notwendig, für die Qualifikation als Werbeeinschaltung reicht eine positive Darstellung des beworbenen Produktes aus. Das Werbeinteresse der Lieferanten ist nach Ansicht der Referentin zudem durch Bezahlung von Druckkostenbeiträgen ausreichend bewiesen.

Es liegen daher nach Ansicht der Referentin jedenfalls Werbeeinschaltungen vor.

Gegen die Werbeabgabepflicht wurde eingewendet, dass bei Medien ohne redaktionellen Teil die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen sei, die Verteilung durch den Werbetreibenden selbst erfolgt sei und somit keine Werbeabgabe anfalle. Diesem Argument kann nicht gefolgt werden. Da die Kataloge unbestrittenerweise einen geringen redaktionellen Teil aufweisen, unterliegt der Vertrieb, unabhängig davon, auf welche Art und Weise er erfolgt, nicht der Werbeabgabe. Die steuerbare Veröffentlichung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz liegt bereits in der entgeltlichen Einschaltungen der Produktdarstellungen der einzelnen Firmen.

Als weiteres Argument gegen eine Werbeabgabepflicht im gegenständlichen Fall wurde vorgebracht, die Werbung liege im überwiegenden eigenen Interesse der Bw. und unterliege deshalb nicht der Werbeabgabe. Diesbezüglich wurde auf die Erkenntnisse des VwGH vom 20. Juni 1986, Z 84/17/0114 und vom 21. Mai 2001, Z 99/17/0294 verwiesen. Der Hinweis auf diese Erkenntnisse geht insofern ins Leere, da diese Erkenntnisse zu den damals

bestehenden Wiener bzw. Kärntner Anzeigenabgabegesetzen ergangen sind, während nunmehr der Sachverhalt im Geltungsbereich des WerbeAbgG zu beurteilen ist (vgl. dazu auch VwGH 22. Februar 2006, 2005/17/0053). Zudem ist diesem Einwand entgegenzuhalten, dass er das Werbeinteresse der in den streitgegenständlichen Publikationen aufscheinenden Unternehmen übersieht. So gesehen mag es zutreffen, dass die Bw. als Herausgeberin in erster Linie Eigenwerbung bezweckt, jedoch haben die angeführten Publikationen eine weitere allgemeine Werbefunktion, für die die einzelnen angeführten Unternehmen, was man auch daran erkennen kann, dass diese bereit sind, Druckkostenbeiträge zu bezahlen. Zur Steuerfreiheit der Eigenwerbung führt der VwGH im Erkenntnis vom 22. Februar 2006, Z 2005/17/0053 aus: "Ausgehend von der durch das Werbeabgabengesetz gegebenen Rechtslage erachtet der Verwaltungsgerichtshof zwei Tatbestandselemente für die Qualifizierung einer Werbebotschaft als "Eigenwerbung" maßgebend: Zunächst muss es sich - als erstes Tatbestandselement - überhaupt um eine Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs. 2 WerbeAbgG handeln, die jedoch - als zweites Tatbestandselement - nicht entgeltlich erbracht werden darf. Letzteres ergibt sich schon aus § 1 Abs. 1 WerbeAbgG, wonach nur (im Inland) gegen Entgelt erbrachte Werbeleistungen der Werbeabgabe unterliegen. Das Gesetz will somit nur Werbeleistungen, die im Austausch gegen andere Leistungen erfolgen, der Werbeabgabe unterwerfen. Ein derartiger Leistungsaustausch liegt aber gerade bei der "Eigenwerbung" nicht vor."

Gemäß diesen Kriterien liegt im gegenständlichen Fall keine steuerfreie Eigenwerbung vor. Dass die gegenständlichen Kataloge über geringere redaktionelle Teile als der in die VwGH-Erkenntnis angeführte Katalog enthalten, führt nach Ansicht der Referentin zu keiner anderen Beurteilung des Sachverhalts.

Die Berufungswerberin wendet ein, es handle sich nicht um eine Werbeleistung gegen Entgelt, sondern wirtschaftlich betrachtet um eine Rabattgewährung der Lieferanten. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Vertragsteile eindeutig keine Rabattgewährung wollten, sondern eine Beteiligung an den Druckkosten. Gegen diese Darstellung spricht weiters, dass die Werbeeinschaltungen laufend getrennt abgerechnet werden. Eine Umdeutung in einen Rabatt kann daher nach Ansicht der Referentin nicht vorgenommen werden.

Wenn die Berufungswerberin einwendet, B hätte auch ohne diese Druckkostenbeiträge die Kataloge unverändert herausgegeben, stellt sich die Frage, wieso dann die Lieferanten solche bezahlt haben. Es erscheint der Referentin wirtschaftlich nicht sinnvoll, die Werbekosten einer anderen Firma mitzufinanzieren, wenn man selbst keinen Vorteil daraus zieht. Gerade unter der von der Bw. vorgebrachten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist erkennbar, dass die Lieferanten die Druckkostenbeiträge für eine positive Darstellung ihrer Produkte zur Erhöhung

ihres Umsatzes bezahlt haben. Und darin ist nach Ansicht der Referentin auch die steuerpflichtige Werbeleistung der Bw. zu sehen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 11. Jänner 2007