

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Mag.^a Claudia Mauthner, Bernd Feldkircher und Mag.^a Renate Burtscher im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher über die Beschwerde der X. GmbH, Adresse, vertreten durch die Allgäuer & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Schloßgraben 10, 6800 Feldkirch, vom 30.10.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28.09.2015 betreffend Werbeabgaben für die Jahre 2010 bis 2012 in der Sitzung am 27.11.2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Werbeabgaben 2010 bis 2012 werden wie folgt festgesetzt (Beträge in Euro):

	Gesamtbetrag der Entgelte	Werbeabgabe 5%
2010	14.392,86	719,64
2011	22.130,35	1.106,52
2012	45.143,45	2.257,17

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den **angefochtenen Bescheiden** setzte das Finanzamt Werbeabgaben für die Jahre 2010 bis 2012 in Höhe von 2.637,08 Euro (2010), 2.907,89 Euro (2011) und 3.713,35 Euro (2012) fest. Mit diesen Festsetzungen folgte es den Feststellungen der Großbetriebsprüfung nach einer Außenprüfung, die auch die Werbeabgabe der Jahre 2010 bis 2012 zum Gegenstand hatte.

Die Werbeabgabepflicht sah der Prüfer durch die Beilage von Werbemitteln zu Paket- und Kataloglieferungen der Bf. an Kunden in Österreich als gegeben an. Laut Tz. 2 des **Prüfberichtes** vom 20.7.2015 handelte es sich bei den beigelegten Werbemitteln um

Prospekte, Kataloge udgl. von fremden und von gruppenzugehörigen Unternehmen. Für die Beilage von Werbemitteln von gruppenfremden Unternehmen sei ein fremdübliches Entgelt vereinbart und vereinnahmt worden, für die Beilage von Werbemitteln von gruppenzugehörigen Unternehmen sei hingegen auf die Verrechnung eines Entgelts verzichtet worden, weil dadurch keine höheren Portokosten entstanden seien und zudem Gegenseitigkeit vereinbart worden sei.

Der Werbeabgabe unterlägen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht würden. Als Werbeleistung gelte unter anderem die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften (§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG). Der Begriff „Räume“ werde im WerbeAbgG nicht näher definiert, eine bestimmte Größe oder Beschaffenheit des Raumes sei nicht gefordert. Die in § 1 Abs. 2 Z 1 oder Z 2 WerbeAbgG geforderte Veröffentlichung könne auch fehlen, sodass auch Werbeleistungen an persönlich adressierte Empfänger der Werbeabgabe unterlägen. Die Beilage von Werbemitteln zu oder in Katalogen unterliege der Werbeabgabe, die Beilage von Werbemitteln in Pakete stelle nach Ansicht des Fachbereiches der Großbetriebsprüfung keine Werbeleistung im Sinne des Werbeabgabengesetzes dar. Die Bemessungsgrundlage setze sich aus dem Entgelt von fremden Unternehmen und der geschätzten Bemessungsgrundlage der getauschten Werbeleistung innerhalb der Gruppe zusammen.

Die Bemessungsgrundlagen für die an Dritte erbrachten Werbeleistungen wurden in Höhe der verrechneten Entgelte laut dem Konto Nr. 828840 mit 15.112,50 Euro (2010), 23.236,87 Euro (2011) und 47.400,62 Euro (2012) ermittelt. Aus diesen Gesamtentgelten wurde 5% für die Werbeabgaben herausgerechnet, was zu Beträgen in Höhe von 719,64 Euro (2010), 1.106,52 Euro (2011) und 2.257,17 Euro (2012) führe.

Für die Werbeleistungen an Unternehmen innerhalb der Gruppe wurde der Werbewert für eine Hucke-Pack-Werbung mit 40.000,00 p.a. geschätzt. Dabei wurden vier Huckepacksendungen je Saison und zwei Saisons im Jahr unterstellt. Damit wurde der Wert der Werbeleistung mit 320.000 Euro im Jahr geschätzt und dieser Wert in Folge gemäß Punkt 5.2 des Durchführungserlasses des BMF vom 15.6.2000, GZ. 14 0607/1-IV/14/00, auf 20% bzw. 64.000,00 Euro im Jahr gekürzt. Aus diesem Betrag wiederum wurden 5% für die Werbeabgabe herausgerechnet und so die Bemessungsgrundlagen für die Werbeabgaben für die Werbeleistungen an gruppenzugehörige Unternehmen ermittelt.

Sowohl die Entgelte für die Werbeleistungen an Dritte als auch jene für die Werbeleistungen an gruppenzugehörige Unternehmen wurden aufgeteilt in 70% für die Beilagen von Werbematerialien zu Katalogen und 30% für die Beigabe von Werbematerialien zu Paketen. Nur die Entgelte, die auf die Beilagen von Werbematerialien zu Katalogen entfielen, wurden der Werbeabgabe unterzogen.

Die Werbeabgaben wurden somit konkret wie folgt berechnet (Beträge in Euro):

	2010	2011	2012

Werbeleistung Dritte: Entgelte		15.112,50	23.236,87	47.400,62
Bemessungsgrundlage laut Konto 82884 „Erlöse Weiterber. Werbekosten Fremde Dritte“				
Darin 5% Werbeabgabe		719,64	1.106,52	2.257,17
Werbeleistung Gruppe: Schätzung				
Werbewert Huckepack Werbung	40.000,00			
Huckepacksendungen pro Saison	4			
Saisonen	2			
Werbewert pro Jahr	320.000,00			
Kürzung für Tauschumsätze 20%	64.000,00			
Tauschähnlicher Umsatz		64.000,00	64.000,00	64.000,00
Darin enthaltene Werbeabgabe		3.047,62	3.047,62	3.047,62
Summe Bemessungsgrundlagen		79.112,50	87.236,87	111.400,62
Bemessungsgrundlagen excl. WA		75.345,24	83.082,73	106.095,83
Davon 70% Beilage zu Katalogen		52.741,66	58.157,91	74.267,08
Werbeabgaben lt. Bescheiden		2.637,08	2.907,89	3.713,35

Gegen die Werbeabgabebescheide erhob die Bf. durch ihre Steuervertretung am 30.10.2015 **Beschwerde**. Darin stellte sie den Antrag, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Im Falle einer Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht stellte sie den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat.

Gegen die Festsetzung der Werbeabgaben wandte sie ein:

Bei der Bf. handle es sich um ein Versandhandelsunternehmen, das typischerweise die von den Kunden bestellten Waren in Pakete verpacke und per Post versende. Daneben versende die Bf. auch Werbemittel, insbesondere Kataloge, per Post an bestimmte Personen. Den Paketen und Werbemitteln würden von Dritten und Konzerngesellschaften zur Verfügung gestellte Werbematerialien beigelegt.

Die Großbetriebsprüfung habe darin einen der Werbeabgabe unterliegenden Vorgang im Sinne des § 3 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG gesehen, ohne eine tragfähige Begründung geben zu können.

§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG nenne drei im Beschwerdefall interessierende Tatbestände, und zwar:

1. Duldung der Benützung
2. Flächen und Räume
3. Vorbereitung von Werbebotschaften

Duldung meine stets eine Verpflichtung zum Hinnehmen eines fremden Tuns (*Thiele*, Werbeabgabengesetz, § 1 Tz 58). Ein Dulden sei eine Passivleistung. Eine solche habe die Bf. aber nicht erbracht. Sie habe vielmehr eine Aktivleistung erbracht, nämlich die von dritten Personen bzw. Konzernunternehmungen angelieferten Prospekte durch von ihr selbst beauftragte Unternehmen in Kataloge einlegen zu lassen und die Kataloge an die Kunden zu versenden. Zu keinem Zeitpunkt habe der Auftraggeber den Katalog auch nur zu Gesicht bekommen, geschweige denn auf diesen einen Zugriff und durch diesen die Möglichkeit gehabt, etwas tun können, das ein anderer zu dulden geschuldet hätte. Der Vorgang sei vergleichbar einer Fahrt in einem Taxi. Die Beförderungsleistung mit einem Taxi bestehe auch nicht darin, dass der Eigentümer des Taxis die Benützung des Fahrzeuges durch den Fahrgast dulde, sondern vielmehr darin, dass der Taxifahrer unter Verwendung des in seinem Gewahrsam befindlichen Fahrzeuges den Fahrgast von A nach B transportiere. Da somit ein Dulden im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG nicht vorliege, könne dieser Tatbestand bereits dem Grunde nach nicht erfüllt sein, weshalb sich Erörterungen zu den übrigen Tatbestandsmerkmalen erübrige.

Lediglich der Vollständigkeit halber werde darauf verwiesen, dass unter „Räumen“ nicht nur Räume bzw. Räumlichkeiten im engeren Sinne werde, da eine Einschränkung auf umschlossenen Räume nicht erforderlich sei (*Thiele*, Werbeabgabengesetz § 1 Tz 62). Daher fielen zum Beispiel auch Gastwirtschaften, Sportanlagen, Verkaufsläden, Gartenanlagen usw. unter diesen Begriff. Dass aber zwischen zwei unmittelbar aneinander liegenden Papierbögen ein Raum bestehen solle, sei bisher noch nicht vertreten worden.

Da § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG keinen größeren Personenkreis als Adressaten der Verbreitung fordere, könne dieses Tatbestandselement erfüllt werden, wenn die Werbebotschaft auch nur einer Person zugänglich werde. Diese gesetzliche Voraussetzung liege gegenständlich vor.

Das Finanzamt änderte die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 14.6.2016 zu Ungunsten der Bf. ab und setzte die Werbeabgaben mit 3.767,26 Euro im Jahr 2010, 4.154,14 Euro im Jahr 2011 und mit 5.304,79 Euro im Jahr 2012 fest.

Zur Begründung führte es aus:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG unterliege die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes der Werbeabgabe. Druckwerke im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 4 Mediengesetzes seien Medienwerke, durch die Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder Standbildern verbreitet würden. Ein Medienwerk sei nach § 1 Abs. 1 Z 3 des Mediengesetzes ein „zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt.“

Die Begriffe „Druckwerk“ und „Medienwerk“ würden von der Judikatur eher weit ausgelegt. So würden beispielsweise auch Eintrittskarten, Telefonbücher, Gästekarten etc. als Druckwerke iSd Mediengesetzes beurteilt (*Thiele*, Praxiskommentar zum Werbeabgabengesetz). Der Verfassungsgerichtshof sei in seinem Erkenntnis vom 28.2.2002, B 171/02, zur Ansicht gelangt, dass eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken in Sinne des Werbeabgabengesetzes auch dann gegeben sei, wenn ein Druckwerk seinem Zweck nach in erster Linie Werbebotschaften vermitteln solle und redaktionelle Beiträge in den Hintergrund gedrängt würden oder gar nicht mehr vorkämen. Daraus ergebe sich, dass auch Werbekataloge und -prospekte oder Flugblätter, die zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmt seien, als Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes anzusehen seien. Somit handle es sich bei Werbekatalogen und -prospekten oder Flugblättern um Druckwerke, die aus Werbeeinschaltungen bestünden.

Zum Begriff „Veröffentlichung“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG habe der Verfassungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis ausgeführt, es sei keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, zwar die Prospektwerbung der Abgabepflicht zu unterwerfen, wenn die Prospekte dem Druckwerk beigelegt würden, sie jedoch davon auszunehmen, wenn die Prospekte unabhängig von anderen Druckwerken selbständig verteilt würden und die Werbebotschaft auf diese Weise veröffentlicht werde. Aus dem zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes könne geschlossen werden, dass es nicht auf die Art der Versendung ankomme, ob die jeweilige Veröffentlichung der Werbeabgabe unterliege oder nicht. Der Verfassungsgerichtshof habe vielmehr darauf hingewiesen, dass es Ziel der Werbeabgabe sei, die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hierbei Dritte dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbrächten, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen werde. Daraus könne geschlossen werden, dass unter Umständen auch dann eine abgabepflichtige Veröffentlichung vorliege, wenn ein Prospekt im Wege der Beigabe in einem Paket verteilt bzw. versendet werde. Bei Medien ohne redaktionellen Teil sei die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung ein werbeabgabepflichtiger Vorgang sei (SWK 17/18/2003, 471). Dies gelte unabhängig davon, ob das Medium einer Zeitung, einer Zeitschrift oder einem Paket beigelegt oder im Direktvertrieb über die Post oder andere Vertriebsfirmen verteilt werde.

Im **Vorlageantrag** vom 27.6.2016 wandte die Steuervertretung gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung ein, eine Auseinandersetzung mit der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Werbeabgaben durch die Großbetriebsprüfung sei bisher nicht nötig gewesen, weil diese die Abgabepflicht auf den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbAbgG gestützt habe und diese Gesetzesanwendung bereits dem Grunde nach als unhaltbar erkannt werden habe können. In der Beschwerdeverentscheidung habe sich das Finanzamt aber auf den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG gestützt.

Dazu seien zunächst folgende Feststellungen auf der Sachverhaltsebene zu treffen:

Die Bf. sei Mitglied der A.-Unternehmensgruppe. Bei der Gruppe handle es sich um einen deutschen Versandhandelskonzern mit dem Stammsitz in Pforzheim. Sämtliche Geschäftsaktivitäten der Gruppe in Österreich würden entweder über die Bf., die Versandhaus L. GmbH mit Sitz in Achim (Deutschland) oder über die C. Versand GmbH & CoKG mit Sitz in K. abgewickelt. Die Bf. trete in Österreich unter mehreren Marken wie A., F., I., B., D., J. oder E. auf. Für den Vertrieb bediene sich die Bf. sogenannter Frontgesellschaften. Dabei handle es sich um rechtlich selbständige GmbHs, die die Produkte unter dem jeweiligen Markennamen für Rechnung der Bf. in Österreich vertrieben.

Die von der Großbetriebsprüfung erkannte Huckepackwerbung für konzernzugehörige Gesellschaften erstreckte sich auf die Werbung für Produkte jener Marken, die von der Bf. allenfalls unter Zuhilfenahme der Frontgesellschaften vertrieben würden. Es handle sich also nicht um Werbung für die von der Bf. selbst vertriebenen Produkte, sondern um Eigenwerbung, die naturgemäß nicht gegen Entgelt getätigt werde, sodass der Vorgang dem Grunde nach nicht unter das Werbeabgabegesetz fallen könne, da § 1 Abs. 1 WerbeAbgG ausschließlich gegen Entgelt erbrachte Werbeleistungen der Steuer unterwerfe. Somit seien die von der Großbetriebsprüfung als tauschähnlicher Umsatz bezeichneten Bemessungsgrundlagen ohnehin bereits dem Grunde nach aus der Betrachtung auszuscheiden.

Nicht nachvollziehbar seien die Ableitung der Bemessungsgrundlage für die Huckepackwerbung durch die Großbetriebsprüfung. Nachdem die Bf. keine umfassende Werbeleistung erbringe, sondern lediglich von anderen gestaltete und zur Verfügung gestellte Drucksorten transportiere, könne der Wert einer allfälligen Leistung nicht an einem Werbewert gemessen werden, sondern ausschließlich daran, welches angemessene Entgelt für die Beförderung der zur Verfügung gestellten Werbemittel zu zahlen gewesen wäre. Da die Bf. für dritte Unternehmen tatsächlich solche Leistungen erbracht und dafür ein Entgelt vereinnahmt habe, wären der Großbetriebsprüfung Vergleichswerte zur Verfügung gestanden. Selbst bei Anwendung des § 184 BAO seien alle Umstände zu berücksichtigen, die ein möglichst wirklichkeitsnahes Schätzungsergebnis erbrächten. Wenn der Großbetriebsprüfung trotz umfangreicher Darstellung und Erläuterung auf unhaltbaren Rechtsansichten beharre, wie dies nunmehr auch durch die Beschwerdeentscheidung bestätigt worden sei, könne der Bf. nicht der Vorwurf gemacht werden, sie hätte Alternativberechnungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorlegen müssen. Nachdem bezughabende Recherchen und Berechnungen durchaus aufwendig seien, seien diese aus verfahrensökonomischen Erwägungen auch im aktuellen Stand des Verfahrens nicht erforderlich. Das Ableiten eines Schätzungsergebnisses aus einem Werbewert müsste jedenfalls als schwerer Verfahrensmangel gewertet werden.

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG auf den Beschwerdefall sei zu sagen:

Inland

Der Werbeabgabe unterlägen gemäß § 1 Abs. 1 Werbeleistungen, soweit sie im Inland erbracht würden. Der Gesetzestext spreche ausschließlich von einem „Erbringen“ und rekurriere nicht auf ein allfälliges „Verwerten“ oder ein „sich Auswirken“. Bei der Analyse der von der Bf. erbrachten Leistung zeige sich, dass diese ausschließlich darin bestehe, von Dritten zur Verfügung gestellte Werbemittel in Kataloge bzw. Warenpakete einzulegen und an die beabsichtigten Empfänger zu versenden. Im gegenständlichen Fall werde keine dieser Leistungen im Inland erbracht. Im Inland werde weder ein Katalog produziert noch kuvertiert noch ein Paket gepackt. Hinsichtlich der Pakete erfolge das Packen routinemäßig am Stammsitz in Pforzheim, das Einlegen von Werbemitteln in Kataloge erfolge von den jeweils beauftragten Dienstleistern in verschiedenen europäischen Ländern, keinesfalls aber in Österreich. Sowohl Pakete als auch Kataloge würden ausschließlich im Ausland konfektioniert und vom Ausland aus an die österreichischen Empfänger versendet. Damit erbringe die Bf. keine potentiell unter § 1 WerbeAbgG fallende Leistung. Im Übrigen sei die Bf. eine deutsche Gesellschaft, die in etlichen Ländern Europas tätig sei und die in K. lediglich eine Zweigniederlassung unterhalte, die weder in den Versand von Paketen noch in den Versand von Werbemitteln involviert sei. Damit sei bereits das Tatbestandsmerkmal „Inland“ nicht erfüllt.

Entgelt

Dieses Tatbestandsmerkmal sei insoweit erfüllt, als Dritte als Auftraggeber für das Einlegen von Werbemitteln in Kataloge ein Entgelt zu entrichten hätten. Hinsichtlich der von der Großbetriebsprüfung als Huckepackwerbung bezeichneten Vorgänge sei bereits dargelegt worden, dass es sich dabei um Eigenwerbung handle. Es lägen daher keine Leistungen für andere Unternehmen vor. Der Umstand, dass sich die Bf. zur Abwicklung ihres Geschäftes eines Treuhänders bediene, vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern, sei die Aktivität doch der Treugeberin zuzurechnen.

Veröffentlichung

Das Werbeabgabegesetz unterwerfe seinem Regime nicht alle Aktivitäten der Werbewirtschaft, sondern nur jenen Teil, der die Veröffentlichung und Verbreitung von Werbebotschaften durch Medien- bzw. Außenwerbungsunternehmen oder jeden anderen Dritten in Print-, Rundfunk- oder Außenwerbungsbereich betreffe. Die Bf. sei aber weder im Print- noch im Rundfunk- noch im Außenwerbungsbereich tätig.

Der Versand von Paketen erfolge dann, wenn ein Kunde eine Ware bestellt habe. Ähnlich verhalte es sich auch mit den Katalogen. Diese würden in der Regel auf Anforderungen der Kunden oder gegebenenfalls an aktive Kunden unaufgefordert versendet. Die Versendung eines Kataloges an eine namentlich nicht bezeichnete Person oder an eine Person, die weder einen Katalog ausdrücklich bestellt habe oder mit der nicht zumindest eine aktive Geschäftsbeziehung bestehe, finde nicht statt. Dies vor allem deshalb, weil die Herstellung und der Versand von Katalogen sehr aufwendig sei und im Versandhandel einen entscheidenden Kostenfaktor darstelle.

Der Versandhandel könne nur erfolgreich sein, wenn ausgeklügelte Systeme zur Abwehr von Kredit-Hoppeln zum Einsatz kämen. Damit solle vermieden werden, dass Waren an Personen ausgeliefert würden, denen eine erhöhte Wahrscheinlichkeit der Uneinbringlichkeit der durch die Auslieferung entstehenden Forderungen anhafte. Der Wert einer Kundenbeziehung und damit einer Kundenadresse sei maßgeblich durch das Zahlungsverhalten der Kunden bestimmt. Der Versand eines Kataloges erfolge daher nur an namentlich bekannte Empfänger.

Das Tatbestandsmerkmal der „Veröffentlichung“ verlange hingegen, dass eine Werbebotschaft der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werde. Selbstverständlich könne das Verteilen von Prospekten, Katalogen, Broschüren und sonstigem Direktmaterial unter dieses Tatbestandsmerkmal fallen, allerdings führe die Bezugnahme auf Definitionen aus dem Mediengesetz dazu, dass Direktwerbung in der Regel vom Tatbestandsmerkmal „Veröffentlichung“ nicht umfasst sei. „Öffentlich“ sei das Gegenteil von „geschlossen“ oder „abgegrenzt“. Die Öffentlichkeit werde erreicht, wenn dem Aussender der Botschaft der tatsächliche Empfänger der Botschaft unbekannt oder gleichgültig sei. Dies sei etwa der Fall, wenn Prospekte in einer Kaufhauspassage oder an einer Straßenecke an Passanten verteilt würden, oder wenn Prospekte in Briefkästen gesteckt oder in Hausfluren deponiert würden. Im Beschwerdefall würden die Kataloge und Pakete aber nur an individuell bestimmte Personen versendet, vielfach sogar zusammen mit den Warenpaketen. Der Versand von Katalogen erfolge also an Personen, mit denen bereits eine Geschäftsbeziehung bestehe, mit Personen also, die einen Katalog durch eigenes Tun angefordert und die die Kreditprüfroutinen erfolgreich bestanden hätten. Damit bestehe mit dem Empfänger des Kataloges zumindest ein vorvertragliches Schuldverhältnis. Das Mailing nähere sich dem Schriftverkehr im Geschäftsleben. Wenn bereits ein derart bestimmter Personenkreis als Empfänger von Katalogen als Öffentlichkeit gewertet werde, sei eine Nichtöffentlichkeit nicht mehr denkbar. Damit werde aber dem Gesetzgeber die Verwendung eines überflüssigen Begriffes unterstellt. Mit dem Terminus „Verbreitung an einen größeren Personenkreis“ im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 Mediengesetz solle lediglich ausgeschlossen werden, dass 10 nicht individualisierte Personen bereits als Öffentlichkeit gälten. Der Gesetzgeber habe generell die Öffentlichkeit vor Augen und treffe lediglich Abgrenzungen nach unten, ohne allerdings das Grundverständnis aufzugeben.

In diesem Zusammenhang sei das Nebeneinander der Tatbestandsmerkmale „Veröffentlichung“ und „Werbeeinschaltungen in Druckwerken“ zu beachten. Beide Tatbestandsmerkmale müssten kumulativ gegeben sein. Der Begriff „größerer Personenkreis“ finde sich in § 1 Abs. 1 Z 3 Mediengesetz und helfe dort, den Begriff „Medienwerk“ zu definieren. „Druckwerk“ sei ein Unterbegriff des Begriffs „Medienwerk“. Bei den gegenständlichen Katalogen handle es daher sich um Druckwerke und damit implizit auch um Medienwerke im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 3 und 4 Mediengesetz. Mit der Wortfolge „größerer Personenkreis“ sei allerdings nur eine Definition des Begriffes

„Medienwerk“, nicht aber des Begriffs „Veröffentlichung“ gegeben. Es wäre daher verfehlt, den Begriff „größerer Personenkreis“ mit dem Begriff „Veröffentlichung“ gleichzusetzen.

Werbeeinschaltung in Druckwerken

Druckwerke seien gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 Mediengesetz Medienwerke, durch die Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet würden. Unter einer Werbeeinschaltung werde das Aufnehmen eines Werbeinhalts in ein Druckwerk verstanden. Typischerweise handle es sich dabei um die Aufnahme eines Inserates oder eines werblichen Hinweises im Druckwerk selbst. Wenn ein Katalog ein Druckwerk in diesem Sinne darstelle, müsse die Werbeeinschaltung direkt in den Katalog aufgenommen werden. Das sei gegenständlich nicht der Fall.

Nur wenn auch das Einlegen von Werbematerial in einen Katalog als Werbeeinschaltung in Druckwerke gewertet würde, könne der Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 4 Mediengesetz erfüllt sein. Das Einlegen von Prospekten in Paketen können aber keinesfalls als Werbeeinschaltung in Druckwerke interpretiert werden, weil Pakete eben keine Druckwerke seien.

Druckwerke

Dieser Tatbestand sei erfüllt.

In einer **Stellungnahme zum Vorlageantragbericht** vom 12.8.2016 nahm die Großbetriebsprüfung zu den Ausführungen der Steuervertretung wie folgt Bezug:

Eigenwerbung

Der dazu im Vorlageantrag dargestellte Sachverhalt sei derart zu ergänzen, dass zwischen den „Frontgesellschaften“ und der Bf. sogenannte Geschäftsbesorgungsverträge abgeschlossen worden seien. Diese Verträge seien auch in den Dauerbelegen der jeweiligen „Frontgesellschaft“ abgelegt. Danach trete die Frontgesellschaft nach außen auf, diese habe aber kein eigenes Personal oder Betriebsvermögen. Die operative Tätigkeit der Frontgesellschaft werde von Mitarbeitern der Bf. durchgeführt. Diese sei zur Herausgabe des aus der Geschäftsbesorgung Erlangten verpflichtet und erhalte einen Aufwandsersatz und eine Entlohnung (§ 675 dBGB). Auch wenn die Frontgesellschaft ihre Tätigkeit an einen Dienstleister (=Bf.) ausgelagert habe, werde sie dennoch selbständig tätig und trage das Unternehmerwagnis. Eine Zurechnung der Einkünfte an die Bf. sei kaum möglich. Erbringe die Bf. im Rahmen dieser Geschäftsbesorgungsverträge Werbeleistungen an die Frontgesellschaften, stelle der Aufwandsersatz (und die aliquote Entlohnung) das Entgelt dar. Von einer Eigenwerbung könne daher nicht die Rede sein.

Tausch

Die Werbeleistungen im Rahmen der Huckepackwerbung an fremde Dritte seien verrechnet und die in Rechnung gestellten Entgelte auch bezahlt worden. Im Gegensatz dazu sei diese Verrechnung gegenüber Konzerngesellschaften unterblieben. Diese

Vorgangsweise sei von der Bf. während der Betriebsprüfung damit begründet worden, dass durch die Huckepackwerbung keine höheren Portokosten entstünden und die Vereinbarung innerhalb des Konzerns auf Gegenseitigkeit beruhe. Auch wenn für ertragsteuerliche Aspekte von einem Vorteilsausgleich auszugehen sei, für die Werbeabgabe lägen Leistung und Gegenleistung vor.

Bemessungsgrundlage

Während der Betriebsprüfung sei angegeben worden, dass aufgrund der Gegenseitigkeitsvereinbarung und Unkenntnis der Werbeabgabepflicht keine zweckdienlichen Aufzeichnungen geführt worden seien. Damit lägen die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 184 BAO vor. Dabei habe der Prüfer entsprechend den Angaben des Leiters des Rechnungswesens den Werbewert der gegenseitigen Huckepack-Werbung berechnet. Eventuell auftretende Ungenauigkeiten und Unsicherheiten seien jeder Schätzung immanent. Es werde speziell darauf hingewiesen, dass die geschätzte Bemessungsgrundlage für Tauschwerbung gemäß Punkt 5.2. des Durchführungserlasses 2000 auf 20% gekürzt worden sei.

Inland

Wie im Vorlageantrag dargestellt, sei das geprüfte Unternehmen nur eine Zweigniederlassung der Bf. Die Logistik des Paketversandes sei am Stammsitz der Bf. in Deutschland angesiedelt. Die österreichische Zweigniederlassung betreue und beliefere die österreichischen Kunden bis auf jene im Kleinwalsertal und in Jungholz. Da die Bf. fast nur Kunden in Österreich habe, könne sie die Werbeleistung nur im Inland erbringen, eventuelle Vorbereitungshandlungen im Ausland änderten nichts an dieser Beurteilung.

Entgelt

Bei den Werbeleistungen an fremde Dritte sei ein Entgelt entrichtet worden, die Werbeleistung könne daher keine Eigenwerbung sein. Auch bei der Huckepackwerbung liege ein Entgelt vor, wie zum Punkt Eigenwerbung ausgeführt.

Veröffentlichung

Dazu werde auf die Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs verwiesen. Nach *Thiele*, Werbeabgabengesetz, Rz 40, sei die Verbreitung unter einem Personenkreis von mehr als 50 Personen ausreichend öffentlich.

Druckwerk

Auch diesbezüglich werde auf die Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs verwiesen.

Ergänzend sei zu erwähnen, dass die Beilage von Werbemitteln in Versandkartons auch als Duldung der Benützung von Räumen zu Verbreitung von Werbebotschaften (§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG) angesehen werden könne.

Das Finanzamt legte die Beschwerde am 26.8.2018 dem Bundesfinanzgericht vor. In einer darin abgegebenen **Stellungnahme** führte es aus, es vertrete unter Bezugnahme auf die Auskunft des bundesweiten Fachbereiches erneut die Ansicht, auch die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes sei eine Werbeleistung und unterliege damit der Werbeabgabe. Die Begriffe "Druckwerk bzw. Medienwerk" würden von der Judikatur eher weit ausgelegt. So würden beispielsweise auch Eintrittskarten, Fahrpläne, Telefonbücher, Gästekarten etc. als Druckwerke iSd Mediengesetzes beurteilt (vgl. *Thiele*, Praxiskommentar zum Werbeabgabengesetz, Rz. 46 m.w.V.). Der Verfassungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 28.9.2002, B 171/02, zur Ansicht gelangt, dass eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken iSd WerbeAbgG 2000 auch dann gegeben sei, wenn ein Druckwerk seinem Zweck nach in erster Linie Werbebotschaften vermitteln solle und redaktionelle Beiträge (= sonstige Informationen) in den Hintergrund gedrängt würden oder gar nicht mehr vorkämen (d.h. wenn ein Druckwerk ausschließlich aus Werbebotschaften bestehe). Daraus ergebe sich, dass auch Werbekataloge bzw. -prospekte oder Flugblätter, die zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmt seien, als Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes anzusehen seien. In Bezug darauf, was unter Veröffentlichung iSd §1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000 zu verstehen sei, habe der Verfassungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis erkannt, dass keine sachliche Rechtfertigung dafür zu sehen sei, zwar die Prospektwerbung der Abgabepflicht zu unterwerfen, wenn die Prospekte einem Druckwerk beigelegt und gemeinsam mit diesem veröffentlicht würden, sie jedoch auszunehmen, wenn die Prospekte unabhängig von anderen Druckwerken selbstständig verteilt würden und die Werbebotschaft auf diese Weise veröffentlicht werde. Aus dem oben zitierten VfGH-Erkenntnis könne geschlossen werden, dass es nicht auf die Art der Verteilung ankomme.

Daher liege auch dann eine abgabepflichtige Veröffentlichung vor, wenn Prospekte etc. im Wege der Beigabe in einem Paket verteilt bzw. versendet würden. Bei Medien ohne redaktionellen Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter) sei die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang sei. Dies gelte unabhängig davon, ob das Medium einer Zeitung, einer Zeitschrift oder einem Paket beigelegt oder im Direktvertrieb über die Post oder andere Vertriebsfirmen verteilt werde. Zusammenfassend könne somit nach Ansicht des Finanzamtes gesagt werden, dass es für die Beurteilung der Werbeabgabepflicht nicht auf den Umstand ankomme, dass das jeweilige Werbemedium einer Warensendung in einem Paket beigegeben werde, sondern darauf, welcher Vorgang als steuerbare Veröffentlichung iSd § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000 anzusehen sei. Entscheidend sei somit, ob bereits eine abgabepflichtige Schaltung von Anzeigen vorliege (z.B. bei Gratiswerbezeitungen; Steuerschuldner sei der Medieninhaber) oder die Versendung bzw. Verteilung der erstmalige Veröffentlichungstatbestand sei (z.B. Beilage bzw. Beigabe von Eigenprospekten des Werbeinteressenten; Steuerschuldner sei der Verteilungs- bzw. Versendungsunternehmer).

In der **mündlichen Verhandlung** am 27.11.2018 brachte der Steuervertreter die bisherigen Ausführungen ergänzend vor, die Frontgesellschaften seien reine Fakturierungsgesellschaften, die lediglich einen markenrechtlichen Zweck erfüllten. Dieser habe darin bestanden, dass ein Kunde, der bei D. kaufe, auch auf der Rechnung den Namen "D." lese und nicht "X.". Die A.Gruppe sei ein europaweit tätiger Versandhandelskonzern. Versandhäuser kauften ständig Marken dazu. Marken und Adressen seien im Versandhandel das eigentlich interessante Geschäft. Die Bf. verfüge über einen "unendlich" großen Stamm an Adressen. Diese Adressen seien für jedes Versandhandelsunternehmen die Geschäftsgrundlage schlechthin. Die Adressen würden verwendet, um Werbebotschaften in Katalogen oder auch Prospekten an die Kunden zu senden. Es gebe sechs Mailings jedes Jahr, vier davon bestünden im Versand großer Kataloge. Wie hoch die Auflagen der mitversandten Kataloge und Prospekte gewesen sei, könne er nicht sagen.

Die Frontgesellschaften verfügten über keinerlei Vermögen. Sie erfüllten eben nur den Zweck, ihren Namen für die Fakturierung herzugeben. Daher seien die Geschäfte der Frontgesellschaften gemäß § 24 BAO wirtschaftlich der Bf. zuzurechnen. Umsatzsteuerlich gelte der § 24 BAO nicht, weshalb diese Umsätze den Frontgesellschaften zugeordnet worden seien.

Er habe nie in Abrede gestellt, dass ein Prospekt ein Druckwerk im Sinne des Mediengesetzes sein könne. Er bestreite aber das Vorliegen einer Öffentlichkeit. Das Werbeabgabengesetz sei im Jahre 2000 in Kraft getreten. Vorher habe es die verschiedenen Ankündigungsabgaben gegeben, die vom Grundtatbestand her völlig anders konstruiert gewesen seien. Bei diesen sei auch die Verbreitung von Werbeinformationen, in welcher Form auch immer, Steuergegenstand gewesen. Das Werbeabgabengesetz verlange nun aber eine Veröffentlichung. Laut dem Durchführungserlass zum Werbeabgabengesetz falle der Bereich der Direktwerbung (Prospektverteilung, persönlich adressierte Mailings usw.) nicht unter die Werbeabgabe. Auch Thiele vertrete die Meinung, dass die Veröffentlichung zwar das Verteilen von Prospekten, Katalogen, Broschüren und sonstigem Direktmaterial abdecke, die Direktwerbung in der Regel aber nicht davon erfasst sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte dazu vor, dass mit der Verteilung der Prospekte durch die Bf. das Tatbestandsmerkmal der Veröffentlichung erfüllt sei. Zum Argument, eine Veröffentlichung liege nicht vor, wenn der Personenkreis bekannt sei, meinte sie, der Personenkreis sei ja dem Werbeinteressenten nicht bekannt. Dieser habe ein Interesse daran, dass die Werbebotschaft an für ihn wichtige Zielgruppen gelange.

Der Vertreter der Bf. meinte zum Argument, der Werbeinteressent kenne die Empfänger der Prospekte und Kataloge nicht, dies habe mit dem in Frage stehenden Steuertatbestand nichts zu tun.

II. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht von folgendem streitrelevanten Sachverhalt aus:

Die Bf. betreibt ein Versandhandelsunternehmen. Ihr Sitz ist in Pforzheim in Deutschland, in K. unterhält sie eine Zweiniederlassung. Sie ist Mitglied der A. Unternehmensgruppe.

Die Bf. betreute und belieferte in den Streitjahren österreichische Kunden. Die Bestellungen der an österreichische Kunden gelieferten Waren erfolgte zum Teil über sog. Frontgesellschaften. Das waren ebenfalls zur A.-Gruppe gehörende selbständige Unternehmen, meist Kapitalgesellschaften, die Waren im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Bf. verkauften. In den Jahren 2010 bis 2012 waren folgende Frontgesellschaften in Österreich ansässig: die B. Handles GmbH, die C. Versand GmbH, die D. Handels GmbH, die E. Versand GmbH und die F. Handels GmbH.

Dritten gegenüber traten die Frontgesellschaften nur durch Internetauftritte oder durch Kataloge und Prospekte sowie als Marken in Erscheinung. Sie verfügten über kein eigenes Personal oder eigenes Betriebsvermögen. Die operativen Tätigkeiten für diese Frontgesellschaften wurden durch Personal der Bf. durchgeführt. An der Zweigniederlassung in K. unterhielt die Bf. lediglich ein Callcenter, über das auch die Bestellungen der Waren der Frontgesellschaften erfolgten. Die bestellten Waren und Kataloge wurden in der Folge vom Sitz der Bf. in Pforzheim nach Wolfurt geliefert und von dort weiter an die Kunden in Österreich versandt. Die Fakturierung und das Inkasso erfolgte durch Personal am Stammsitz in Pforzheim.

Grundlage für das rechtliche Verhältnis zwischen der Bf. und den Frontgesellschaften bildeten sog. Kommissionsverträge. Danach verkauften die Frontgesellschaften die in eigenen Katalogen angebotenen Waren im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Bf. Dafür erhielten sie eine Provision in Abhängigkeit der Kommissionsumsätze. Ein im Akt befindlicher beispielhafter Vertrag aus dem Jahr 2008 zwischen der A. GmbH, Niederlassung K., als Kommittent und der F. GmbH, K., als Kommissionär, enthielt auszugsweise folgende Bestimmungen:

§ 1 Gegenstand

(1) Der Kommissionär verkauft im eigenen Namen für Rechnung des Kommittenten dessen Ware (Verkaufskommission). Die verkaufenden Waren ergeben sich aus dem Versandkatalog des Kommissionärs. Die Rückabwicklung von Verkäufen (Kundenretouren) erfolgt ebenfalls für Rechnung des Kommittenten. Zur Ausführung der Verkaufskommission ist der Kommissionär berechtigt, die Marke F. im geschäftlichen Verkehr zu den vertraglichen Bedingungen zu benutzen.

(2) Die Lieferung der Ware an den Dritten, mit dem der Kommissionär ein Geschäft abschließt, erfolgt unmittelbar durch den Kommittenten. Die Ware bleibt Eigentum des Kommittenten.

.....

§ 7 Provision

(1) Der Kommissionär erhält eine Provision in Abhängigkeit der Kommissionsumsätze des Kommissionärs mit seinen Kunden in Höhe von 5%.....

§ 8 Ersatz von Aufwendungen

Der Kommittent hat dem Kommissionär diejenigen Aufwendungen zu ersetzen, die dieser aus der Erfüllung der Vereinbarung den Umständen nach für erforderlich erhalten darf.

Den an österreichische Kunden gelieferten Paketen und Katalogen wurden Werbematerialien wie Kataloge, Prospekte, Flyer, Informationsblätter udgl. von dritten Unternehmen und von gruppenzugehörigen Frontgesellschaften beigelegt.

Nur für die Verbreitung von Werbematerialien für dritte Unternehmen in Österreich stellte die Bf. Entgelte in Rechnung. Die an Dritte verrechneten Entgelte betrugen laut dem Konto Nr. 82884 "Erlöse Werbekosten Fremde Dritte" 15.112,50 Euro im Jahr 2010, 23.236,87 Euro im Jahr 2011 und 47.400,62 Euro im Jahr 2012.

Strittig ist, ob die oben angeführte Verbreitung von Werbematerialien für Dritte und gruppenzugehörige Unternehmen der Werbeabgabe unterlag oder nicht.

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

Die bundeseinheitliche Werbeabgabe wurde mit dem am 17. Mai 2000 vom Nationalrat verabschiedeten und am 1. Juni 2000 in Kraft getretenen Werbeabgabengesetz 2000 (Art X BGBl. Nr 29/2000) eingeführt. Mit der Werbeabgabe wurden die zuvor auf Länder und Gemeindeebene erhobenen Ankündigungs- und Anzeigeabgaben ersetzt.

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des WerbeAbgG lauten wie folgt:

§ 1 (1) Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Wird eine zum Empfang in Österreich bestimmte Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen vom Ausland aus verbreitet, dann gilt sie als im Inland erbracht.

(2) Als Werbeleistung gilt:

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

§ 2 (1) 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.

(2) Die Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage.

§ 3 (1) Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat. Ist der Auftragnehmer ein Unternehmer, der weder Sitz, Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte im Inland hat, so haftet der inländische Auftraggeber für die Abfuhr der Abgabe. Ist auch kein inländischer Auftraggeber vorhanden, so haftet derjenige, in dessen Interesse der Auftrag durchgeführt wird, für die Abfuhr der Abgabe.

.....

§ 4 (1) Der Abgabenschuldner hat die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenanspruches zu entrichten. Beträge unter 50 Euro sind nicht zu entrichten.

(2).....

3) Der Abgabenschuldner wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) zur Werbeabgabe veranlagt.....

(4) Die Verpflichtung zur Einreichung einer Jahresabgabenerklärung entfällt, wenn die Summe der abgabenpflichtigen Entgelte im Veranlagungszeitraum 10.000 Euro nicht erreicht. Ist die auf den gesamten Veranlagungszeitraum entfallende Abgabe geringer als 500 Euro, so ist sie bei der Veranlagung nicht festzusetzen.

Das Finanzamt hat die Werbeabgabepflicht in den angefochtenen Bescheiden für die Beilage von Werbemitteln in Katalogen als gegeben angesehen und sich dabei auf den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG, „*die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften*“, gestützt. Dieser Tatbestand ist im Beschwerdefall nicht erfüllt. Laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (87 BlgNR, 21. GP, 13) fallen unter diesen Tatbestand etwa die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden, das Aufstellen von Plakatständern, von Schaukästen und Ähnliches. Als Beispiele werden die Werbung auf der Kinoleinwand, auf Plakatwänden, Werbeaufschriften auf Fahrzeugen uä. angeführt. Ein Katalog ist aber mit den angeführten Beispielen nicht vergleichbar und kommt daher nicht als „Fläche“ oder „Raum“ iSd Ziffer in Betracht (vgl. dazu auch VwGH 22.2.2006, 2005/17/0053). Da der Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG schon aus diesem Grund nicht erfüllt sein konnte, war auf die weitere Frage, ob auch ein „Dulden“ iSd Gesetzes vorlag, nicht mehr einzugehen.

Mit der Beschwerdeentscheidung hat das Finanzamt die Werbeabgabepflicht für die Beilage von Werbemitteln sowohl in Paketen als auch in Katalogen für (gruppenzugehörige oder dritte) Unternehmen auf § 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz gestützt.

Dieser Tatbestand ist erfüllt bei der Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne der Mediengesetzes, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.

Der Begriff „**Druckwerk**“ ist nach der Anordnung dieser Bestimmung im Sinne des Mediengesetzes zu verstehen. Nach § 1 Abs. 1 Mediengesetz ist „Druckwerk“ ein Medienwerk, durch das Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden. Unter einem Medienwerk ist nach diesem Gesetz ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen und Darbietungen mit gedanklichem Inhalt zu verstehen.

Um den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 WerbeAbgG zu erfüllen, muss eine Werbeeinschaltung nicht in der Weise erfolgen, dass das Druckwerk neben der Werbung auch einen redaktionellen Inhalt aufweist. Auch dann, wenn das Druckwerk nur aus Werbeeinschaltungen besteht bzw. nur der Werbung dient, liegt eine Werbeeinschaltung in einem Druckwerk im Sinne des WerbAbgG vor. Nach der Rechtsprechung des VfGH ist nämlich *kein Grund zu sehen, der es rechtfertigen könnte, den Aufwand für Anzeigenwerbung im engeren Sinn der Steuer zu unterwerfen, den Aufwand für die Inanspruchnahme von Werbeleistungen jedoch von der Besteuerung auszunehmen, wenn die Werbung in der Form vorgenommen wird, dass die Werbebotschaft in Prospektform einem Druckwerk beigelegt wird* (vgl. VfGH 28.9.2002, B171/02, Pkt. 2.2.2., 1. Absatz).

Nach dem zitierten Erkenntnis ist *aber auch keine sachliche Rechtfertigung dafür zu sehen, die Prospektwerbung zwar der Abgabepflicht zu unterwerfen, wenn die Prospekte einem Druckwerk beigelegt und gemeinsam mit diesem veröffentlicht werden, sie jedoch auszunehmen, wenn die Prospekte unabhängig von anderen Druckwerken selbständig verteilt werden und die Werbebotschaft auf diese Weise veröffentlicht wird* (vgl. VfGH 28.9.2002, B171/02 Pkt. 2.2.2., 2. Absatz).

Aus diesem Grunde ist der Verfassungsgerichtshof im vorzitierten Erkenntnis auch der im Durchführungserlass zur Werbeabgabe vertretenen Auffassung, *"der Bereich der Direktwerbung (Prospektverteilung, persönlich adressierte Mailings etc.)"* sei vom Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG nicht erfasst und unterliege daher nicht der Werbabgabe, nicht gefolgt. Vielmehr fällt auch die Direktwerbung in den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbAbgG (vgl. VfGH 28.9.2002, B171/02 Pkt. 2.3., 4. Absatz).

Daraus folgt, dass es sich bei den beigelegten Werbematerialien selbst um Druckwerke iSd § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG handelt.

Die darin enthaltenen Werbebotschaften sind "**Werbeeinschaltungen**". Wie der Verfassungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis (Punkt 3.2., 3. Absatz) ausgeführt hat, muss der Begriff „Werbeeinschaltung“ nicht so verstanden werden, dass nur Druckwerke erfasst sind, bei denen die Werbung in einen Nicht-Werbeteil eingebettet ist. Eine Werbeeinschaltung liegt danach auch dann vor, wenn das Druckwerk ausschließlich den

Zweck hat, Werbebotschaften zu vermitteln und redaktionelle Beiträge in den Hintergrund treten oder ganz fehlen. Ob diese Werbematerialien Katalogen oder Paketen beigelegt werden, ist für die Frage, ob Werbeeinschaltungen in Druckwerken vorliegen, ohne Belang.

Eine weitere Voraussetzung des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG ist, dass die Werbeeinschaltungen "**veröffentlicht**" werden. Nach Ansicht der Steuervertretung der Bf. fehlt es im Beschwerdefall an diesem Tatbestandsmerkmal, weil die Werbematerialien nur an namentlich bekannte Empfänger gingen, eine Veröffentlichung iSd Gesetzes aber nur vorliege, wenn dem Aussender der Botschaft nicht bekannt sei, wen diese Botschaft erreiche. Daher liege im Falle einer Verteilung von Prospekten an Passanten in einer Kaufhauspassage oder an einer Straßenecke oder wenn Prospekte in Briefkästen gesteckt oder in Hausfluren deponiert würden eine Veröffentlichung vor, nicht aber dann, wenn wie im Beschwerdefall die Kataloge und Pakete, denen die Werbematerialien beigelegt werden, ausschließlich an individualisierte Personen versendet würden. Das Werbeabgabegesetz habe die einzelnen Anzeigenabgabegesetze ersetzt. Diese hätten an die Verbreitung von Anzeigen angeknüpft, das Werbeabgabegesetz verlange aber eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen. Daher könne "Veröffentlichung" nicht dasselbe bedeuten wie "Verbreitung".

Auch in der Literatur wird vereinzelt die Ansicht vertreten, nur Werbeleistungen, die an einen unbekannten Personenkreis erbracht würden, unterlägen der Werbeabgabe (so *Punzhuber/Fragner*, SWK 13-14/2013, 668).

Dem kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen.

§ 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG verlangt, dass eine Werbeeinschaltung in einem Druckwerk im Sinne des Mediengesetzes veröffentlicht wird. Ein Medienwerk ist ein zur Verbreitung an einem größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt. Ein Medienwerk muss somit zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmt sein, um ein Druckwerk iSd Gesetzes zu sein. Die Erreichung eines größeren Personenkreises ist bereits mit 50 Exemplaren anzunehmen (vgl. Thiele, Werbeabgabegesetz, Kommentar Rz 40, mit Verweis auf die Rechtsprechung des OGH). Ob es sich bei diesem "größeren" Personenkreis um einen unbekannten oder bekannten Personenkreis handelt, ist unmaßgeblich.

Das Tatbestandsmerkmal „Veröffentlichung“ bedeutet daher nichts anderes, als dass eine Werbebotschaft durch ein Druckwerk an einen größeren Personenkreis verbreitet, d.h. einem größeren Personenkreis zugänglich gemacht wird. Diese Interpretation des Begriffs „Veröffentlichung“ hat bereits der Unabhängige Finanzsenat in seiner ständigen Rechtsprechung vertreten (vgl. UFS 25.2.2005, RV/0457-W/04; 17.8.2008, RV/0955-W/05; 15.12.2008, RV/0791-W/05; 3.1.2013, RV/0117-L/08).

Maßgeblich für das Vorliegen einer Veröffentlichung ist somit, dass eine Werbebotschaft durch ein Druckwerk verbreitet wird. Eine Verbreitung setzt begrifflich aber nicht voraus, dass diese an einen unbekannten Personenkreis erfolgt.

Auch der Verfassungsgerichtshof und der Verwaltungsgerichtshof verstehen den Begriff „Veröffentlichung“ im Sinne einer Verbreitung an einen größeren Personenkreis (vgl. VfGH 28.9.2002, B171/02; VwGH 28.6.2011, 2010/17/0104; 26.3.2015, 2013/17/0093).

So hat der Verwaltungsgerichtshof vom 31.1.2013, 2011/17/0009, ausdrücklich festgestellt, dass unter der "Veröffentlichung" im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG nach der bisherigen hg. Rechtsprechung zu den Landesanzeigeabgaben das Zugänglichmachen eines Druckwerkes für einen größeren Personenkreis zu verstehen ist (mit Hinweis auf VwGH 19.5.1994, 90/17/0230). Damit ist auch der von der Steuervertretung in der mündliche Verhandlung vorgetragene Einwand, nur die Vorgängerregelungen in den einzelnen Landesanzeigeabgabengesetzen hätten auch an die Verbreitung von Werbebotschaften angeknüpft, während § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG nur noch an die Veröffentlichung anknüpfe und Veröffentlichung daher etwas anderes (nämlich Adressierung einen unbekannten Personenkreis) meine als Verbreitung, bereits hg. widerlegt.

Auch im Erkenntnis vom 28.6.2011, 2010/17/0104, hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, bei einer Projektwerbung komme es (für die Werbeabgabepflicht) darauf an, ob zusammen mit der Werbeeinschaltung in den Prospekt oder gar der Erstellung des gesamten Prospektes auch dessen *Verbreitung und damit die Veröffentlichung* in Rechnung gestellt wird. Geschehe dies, sei der Unternehmer Abgabenschuldner. Damit hat der Verwaltungsgerichtshof auch in diesem Erkenntnis die Veröffentlichung im Sinne der Verbreitung verstanden.

Der Verfassungsgerichtshof wiederum hat im mehrfach zitierten Erkenntnis vom 28.9.2002, B171/02, Punkt 2.3. dritter Absatz, festgestellt, für das Vorliegen eines Druckwerks iSd § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG komme es nicht darauf an, ob dieses zusammen mit einem anderen Druckwerk oder unabhängig davon verteilt (veröffentlicht) werde. Auch für den Verfassungsgerichtshof besteht daher die Veröffentlichung in der Verbreitung der Werbebotschaft. Für die Verbreitung kommt es aber eben nicht darauf an, ob diese Verbreitung an einen bekannten oder einen unbekannten Personenkreis erfolgt.

Zudem hat der Verfassungsgerichtshof klar gestellt, dass der im Durchführungserlass, Punkt 3.2.2., vertretenen Auffassung, die Direktwerbung falle nicht unter die Werbeabgabepflicht, nicht zu folgen ist. Unter die Direktwerbung im Sinne des Durchführungserlasses fallen aber auch persönlich adressierte Mailings. Damit hat der Verfassungsgerichtshof aber auch die Werbeabgabepflicht von persönlich adressierter Direktwerbung bejaht (sofern diese für einen größeren Personenkreis bestimmt ist)

Eine Einschränkung des Begriffes „Veröffentlichung“ auf eine Verbreitung an einen unbestimmten Personenkreis widerspräche nach Ansicht des Gerichtes auch dem Zweck des Werbeabgabegesetzes. Laut den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage

ist grundsätzlich Voraussetzung für die Abgabepflicht, dass die Leistung eine (werbende) Information enthält und dafür ein Entgelt bezahlt wird. Neben der Voraussetzung der „Werbeleistung“ ist eine weitere Voraussetzung für die Werbeabgabe, dass die Werbeleistung in Form der *Verbreitung* einer Werbebotschaft im Inland erfolgt (87 BlgNr, 21. GP, 13).

Ziel der Werbeabgabe ist es daher, die *Verbreitung* von Werbebotschaften, soweit hierbei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen (VfGH 28.9.2001, B171/02).

Laut den in den Akten liegenden Rechnungen der Bf. an dritte Unternehmen beliefen sich die Auflagen für Werbematerialien zwischen 15.000 und 40.000 Exemplaren (Rechnung vom 25.11.2011 an die G. GmbH, Adresse1: Auflage 15.000, Nettobetrag 1.500; Rechnung vom 28.2.2011 an die G. GmbH, Auflage: 30.000, Nettobetrag 3.000,00 Euro; Rechnung vom 25.22.2012 an die H. GmbH, Adresse2, Auflage 40.000, Nettopreis 7.200,00 Euro). Bei einem Versand von bis zu 40.000 Exemplaren an Werbebeilagen nicht von einer Verbreitung zu sprechen und damit nicht der Werbeabgabepflicht zu unterwerfen, nur weil der Bf. die Namen und Adressen der Kunden bereits bekannt waren, widerspräche völlig der Zielsetzung der Werbeabgabe. Denn es liegt ja gerade im Interesse des Werbeinteressenten, dass seine Werbebotschaft möglichst zielsicher an potentielle Kunden gelangt. Dafür zahlt er dem Werbeleister auch ein Entgelt. Dass die Werbebotschaften an Personen und Adressen gerichtet sind und nicht nur als Hauswurfsendungen verteilt werden, mag sogar von Vorteil für den Werbeinteressenten sein, kann die Zustellung von nicht adressierter Werbung doch durch entsprechende Hinweise an den Briefkästen verhindert werden. Abgesehen davon ist im Beschwerdefall der Personenkreis allenfalls der werbeleistenden Bf. bekannt, nicht aber den Werbeinteressenten. Für diese bietet die gewählte Verbreitung von Werbebotschaften durch die Bf. gerade die Möglichkeit, damit an einen neuen, ihr unbekannten Kundenkreis zu gelangen.

Die Einschränkung der "Veröffentlichung" auf einen unbekannten Personenkreis würde zudem einen Verstoß gegen das verfassungsrechtlich gebotene Gleichheitsgebot darstellen, weil damit eine unsachliche Differenzierung vorgenommen würde. Eine derartige Auslegung des Begriffes „Veröffentlichung“ in § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG würde etwa bedeuten, dass Werbeeinschaltungen in Prospekten mit einer bestimmten Auflage "veröffentlicht" würden, wenn die Prospekte als Hauswurfsendung verteilt werden, hingegen nicht "veröffentlicht" würden, wenn die Verteilung wie im Beschwerdefall an dem Werbeleister namentlich bekannte Personen erfolgen würde. Im einen Fall läge eine Werbeabgabepflicht vor, im anderen nicht. Und das, obwohl der Auftraggeber in beiden Fällen dasselbe Werbeinteresse hat, die Werbebotschaften an einen etwa gleich großen Personenkreis gelangen und der Werbeinteressent in beiden Fällen ein Entgelt zahlen muss. Die bei einer derartigen Auslegung des Begriffes "Veröffentlichung" bewirkte ungerechtfertigte Ungleichbehandlung wäre noch eklatanter, wenn die Auflage an Prospekten, die für die Verteilung an einen unbekannten Personenkreis bestimmt

ist, lediglich die für ein Medienwerk erforderlichen 50 Exemplare erreichen würde. Auch dann läge, folgte man der Auffassung der Steuervertretung, eine Veröffentlichung und damit Werbeabgabepflicht vor, während eine Massensendung, die wie im Beschwerdefall an tausende adressierte Haushalte oder Personen verteilt würde, nicht der Werbeabgabepflicht unterläge, weil sie nicht an einen unbekannten Personenkreis ginge.

Für eine derartige Differenzierung ist kein sachlicher Grund zu erkennen. Gesetze sind aber verfassungskonform auszulegen. Ebenso wie nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28.9.2002, B171/02, in verfassungskonformer Interpretation auch die sog. Direktwerbung in den Besteuerungstatbestand des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG einzubeziehen war, sind daher auch Werbeleistungen an einen bekannten Personenkreis unter diesen Tatbestand zu subsumieren.

Die Veröffentlichung (Verbreitung) erfolgte im Beschwerdefall auch im **Inland** (§ 1 Abs. 1 WerbeAbgG). Entscheidend für den Ort der Veröffentlichung bzw. Verbreitung ist nicht, wo die Werbemittel in die Pakete oder Kataloge eingelegt werden, sondern wohin die Pakete bzw. Kataloge mit den beigelegten Werbeprospekten gelangen. Nicht der Abgangsort der Lieferung ist maßgeblich, sondern der Bestimmungsort. Denn am Bestimmungsort soll die Werbebotschaft ihre Wirkung entfalten, und nicht am Abgangsort. Auch nach Punkt 2.4 des Durchführungserlasses zur Werbeabgabe vom 15.6.2000, GZ. 14 0607/I-IV/14/00, muss die Veröffentlichung (Verbreitung) der Werbebotschaft im Inland erfolgen oder vom Ausland aus für Österreich bestimmt sein. Da die Werbebeilagen im Beschwerdefall an Kunden der Bf. in Österreich gingen, waren sie für Österreich bestimmt und wurden damit im Inland erbracht.

Somit handelt es sich bei der (Mit)Versendung von Werbeprospekten und Katalogen um die Erbringung von Werbeleistungen im Inland im Sinne des § 1 Abs. 1 WerbeAbgG.

Fraglich ist, ob die Werbeleistungen auch gegen **Entgelt** erbracht wurden.

Die Entgeltlichkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 WerbeAbgG kann bei den für gruppenfremde Unternehmen erbrachten Werbeleistungen bejaht werden. Unstrittig wurde von Dritten für die Verbreitung von Werbemitteln ein Entgelt an die Bf. entrichtet. Dieses Entgelt bildet gemäß § 2 Abs. 1 WerbeAbgG auch die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe.

Was die gegenüber gruppenzugehörigen Unternehmen erbrachten Werbeleistungen angeht, kann das Gericht eine Entgeltlichkeit hingegen nicht erkennen. Es steht außer Streit, dass die Bf. diesen Unternehmen gegenüber kein Entgelt in Rechnung gestellt hat und von diesen auch keines bezahlt wurde. Dennoch haben die Großbetriebsprüfung und in der Folge auch das Finanzamt das Vorliegen der Entgeltlichkeit bejaht. Im Prüfbericht wurde zum Verzicht auf die Verrechnung eines Entgeltes durch die Bf. angegeben, durch diesen seien keine höheren Portokosten entstanden und sei Gegenseitigkeit vereinbart worden. Gemeint ist damit offensichtlich, dass auch die Frontgesellschaften Werbeleistungen für die Bf. erbracht haben und deshalb zwischen den gruppenzugehörigen Gesellschaften auf die Inrechnungstellung von Entgelten

verzichtet wurde. Die Großbetriebsprüfung ist somit vom Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes ausgegangen. Einen solchen vermag das Gericht nicht zu erblicken. Wie bereits zum Sachverhalt festgestellt, haben die sog. Frontgesellschaften weder über Personal noch über Betriebsvermögen verfügt und auch keinerlei operative Tätigkeit ausgeübt. Damit können sie aber auch keine Werbeleistungen für die Bf. erbracht haben. Was das Argument betrifft, der Bf. seien durch die Verbreitung der Werbemittel für die gruppenzugehörigen Unternehmen keine höheren Portokosten entstanden und sei (auch) deshalb auf ein Entgelt verzichtet worden, so wird damit ja gerade aufgezeigt, dass keine Entgeltlichkeit vorgelegen hat. Denn bei Verzicht auf ein Entgelt liegt eben keine Entgeltlichkeit vor.

In der Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 12.8.2016 wurde vom Prüfer zur Entgeltlichkeit ausgeführt, die Bf. habe die Werbeleistungen aufgrund von Geschäftsbesorgungsverträgen mit den Frontgesellschaften erbracht. Danach habe die Bf. die Pflicht zur Herausgabe des durch die Besorgung Erlangten, andererseits stünden ihr gemäß § 675 BGB ein Aufwandsersatz und eine Entlohnung zu. Erbringe die Bf. nun im Rahmen dieser Geschäftsbesorgungsverträge Werbeleistungen an die Frontgesellschaften, stelle der Aufwandsersatz und die aliquote Entlohnung das Entgelt dar. Auch mit diesen Ausführungen wird keine Entgeltlichkeit aufgezeigt, denn die Bf. hat ja eben auf die Verrechnung eines Aufwandsersatzes und einer Entlohnung verzichtet.

Schließlich vermag auch die von der Großbetriebsprüfung am 20.4.2018 gegenüber dem Gericht abgegebene Begründung des Bestehens einer Entgeltlichkeit nicht zu überzeugen. Danach wurde in Bezug auf einen beispielhaft vorgelegten Geschäftsbesorgungsvertrag ausgeführt, der als Kommissionsvertrag bezeichnete Vertrag regle, dass die F. Handels GmbH im eigenen Namen, aber auf Rechnung von A. bzw. der Bf. nach außen hin auftrete. Neben der Provision (§ 7) erhalte die F. Handels GmbH auch noch den Ersatz ihrer Aufwendungen (§ 8). Hätte die Bf. Leistungen an die F. Handels GmbH verrechnet, hätte diese in derselben Höhe einen Kostenersatz gemäß § 8 des Vertrages verrechnet. Aus diesem Grund sei wohl von vornherein auf die gegenseitige Verrechnung verzichtet worden.

Dazu ist zu sagen, dass, wie bereits ausgeführt, die Bf. die erbrachten Werbeleistungen eben nicht in Rechnung gestellt hat. Damit können die Frontgesellschaften aber auch keine Gegenleistungen erbracht haben. Eine Kompensation, also die Aufhebung einer Forderung durch eine Gegenforderung im Sinne des § 1438 ABGB, die allenfalls einen Leistungsaustausch begründet haben könnte, liegt im Beschwerdefall schon deshalb nicht vor, weil es an der für die Kompensation erforderlichen Aufrechnungserklärung fehlt. Eine automatische Aufrechnung, die eintreten würde, sobald sich Forderung und Gegenforderung unter allen sonstigen Voraussetzungen der Aufrechnung gegenüberstehen, gibt es nach herrschender Meinung nicht. Sie wird abgelehnt, weil kein Grund besteht, den Parteien die Kompensation aufzuzwingen (vgl. *Dullinger in Rummel*, ABGB³ § 1438 ABGB (Stand 1.1.2002) Rz 11).

Dem vorliegenden Kommissionsvertrag zufolge liegt eher die Vermutung nahe, dass auf eine Verrechnung der Werbeleistungen durch die Bf. an die Frontgesellschaften deshalb verzichtet wurde, weil es sich dabei um Eigenwerbungen gehandelt hat. Denn die Waren wurden von den Frontgesellschaften zwar im eigenen Namen, aber auf Rechnung der Bf. verkauft. Die Frontgesellschaft bekommt für die Verkaufsleistung „lediglich“ eine Provision in Höhe von 5 %. Zudem bleibt die Ware im Eigentum des Kommittenten. Wenn die Bf. daher Werbeprospekte und Kataloge über Waren versendet, die in ihrem Eigentum stehen und deren Verkaufspreise ihr zustehen, liegen die Werbeleistungen in erster Linie im Eigeninteresse der Bf. Bei einer derartigen Interessenslage ist es verständlich, dass die Bf. kein Entgelt für diese Werbeleistungen in Rechnung gestellt hat.

Liegt zwar eine Werbeleistung vor, fehlt es aber an der Entgeltlichkeit, so handelt es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Eigenwerbung, die nicht der Werbeabgabepflicht unterliegt (vgl. VwGH 22.2.2006, 2005/17/0053).

Somit besteht nur für die Dritten gegenüber erbrachten Werbeleistungen eine Werbeabgabepflicht. Die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgaben bilden die dafür in Rechnung gestellten Entgelte, das waren inklusive Werbeabgabe im Jahr 2010 15.112,50 Euro, im Jahr 2011 23.236,87 Euro und im Jahr 2012 47.400,62 Euro. Die Werbegaben in diesen Jahren betragen daher 719,64 Euro im Jahr 2010, 1.106,52 Euro im Jahr 2011 und 2.257,17 Euro im Jahr 2012.

Da die Bf. eine Betriebsstätte in K. unterhalten hat, ist sie gemäß § 3 Abs. 1 WerbeAbgG auch Schuldnerin der Werbeabgaben.

IV. Zulässigkeit einer 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.

Im Hinblick darauf, dass in der Literatur (*Punzhuber/Fragner*, SWK 13-14/2013, 668) die Meinung vertreten wird, nur eine Werbeleistung, die an einen unbekannten Personenkreis ergeht, unterliege der Werbeabgabe, und es noch keine ausdrückliche höchstgerichtliche Auseinandersetzung mit dieser Auffassung gibt, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

