



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B-Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, vom 18. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Jänner 2005 betreffend Werbeabgabe für die Jahre 2001 und 2002 (Rumpfwirtschaftsjahr 1. März bis 31. Dezember 2001) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb im berufungsgegenständlichen Zeitraum einen Baustoffhandel für Gewerbe- und Privatkunden sowie einige Baufachmärkte. Zu Werbezwecken wurden von ihr jährlich ein Baustoffkatalog mit einem Umfang von über 200 Seiten sowie Flugblätter herausgegeben, mit denen nahezu ausschließlich die im Sortiment der Bw. befindlichen Produkte beworben wurden. Die Kataloge lagen in den Baumärkten der Bw. zur Entnahme auf bzw. wurden durch Außendienstmitarbeiter bei der Kundenbetreuung den Kunden kostenlos überlassen, die Flugblätter wurden durch Verteilungsunternehmen verteilt.

Der Katalog ist in verschiedene Themenbereiche gegliedert (z.B. Rohbau, Innenausbau, Holz, Dämmung und Abdichtung), die jeweils 10 bis 40 Seiten umfassen, wobei jedem dieser Themenbereiche ein zweiseitiger redaktioneller Teil vorangestellt ist. Danach folgen jeweils ein und mehrseitige Beschreibungen und Abbildungen von Produkten aus dem jeweiligen Themenbereich unter Hinweis auf den Hersteller (Abbildung des Firmenlogos). Anschrift bzw.

Email-Adresse des Lieferanten scheinen nicht auf; Preisangaben werden keine gemacht. Weiters findet sich am Ende des Katalogs ein 7 seitiges Baustofflexikon sowie ein Stichwortverzeichnis.

Die Flugblätter enthalten neben dem Firmenlogo der Bw. und einer Kurzübersicht über die Standorte der Bw. und die dort jeweils angebotenen Serviceeinrichtungen nahezu ausschließlich Abbildungen und Kurzbeschreibungen von zum Verkauf angebotenen Produkten (unter Angabe des Firmenlogos des Lieferanten) mit Preisangabe.

Für die Aufnahme und Darstellung ihrer Produkte in den Katalog und die Flugblätter werden den Lieferanten Werbungskostenbeiträge verrechnet, die sich nach der dafür in Anspruch genommenen Seitenzahl bemessen.

Die gesamte Layoutgestaltung, Produktion und alle damit verbundenen Aktivitäten werden von der Bw. durchgeführt, die auch entscheidet, welche Produkte aus ihrem Sortiment beworben werden.

Beispiel einer Abrechnung für eine Katalogwerbung vom 3.9.2001 (Buchungsbrief Nr. 018789):

Vereinbarungsgemäß erlauben wir uns die mit Ihnen getroffene Einschaltung im Bw.-Hauptkatalog über öS 75.600,00 Ihrem Konto anzulasten:

<u>Detailaufstellung:</u>		
2 Seiten Katalog	öS	63.000,00
Zzgl. 20% MwSt.	öS	12.600,00
Gesamtsumme	öS	75.600,00

Beispiel einer Abrechnung für eine Flugblattwerbung vom 30.6.2000 (Buchungsbrief Nr. 018342):

Vereinbarungsgemäß erlauben wir uns die mit Ihnen getroffene Werbe-Koop-Aktivität über öS 216.000,00 Ihrem Konto anzulasten:

<u>Detailaufstellung:</u>		
1/4 Seite Flugblatt 1 (März)	öS	30.000,00
1/2 Seite Flugblatt 2 (April)	öS	60.000,00
1/2 Seite Flugblatt 3 (Juni)	öS	60.000,00
1 Seite Impulse1 (Frühjahr)	öS	30.000,00

	öS	180.000,00
Zzgl. 20% MwSt.	öS	36.000,00
Gesamtsumme	öS	216.000,00

Von der Bw. wurden nur die Entgelte für Werbeeinschaltungen im Katolog für Firmen, deren Waren nicht im Bw.-Sortiment geführt wurden, der Werbeabgabe unterzogen.

Zwischen der Bw. und ihren Lieferanten besteht darüber hinaus ein Bonussystem, nach dem abhängig von Umsatz der Bw. zusätzlich ein Bonus in jeweils vereinbarter Höhe von den Lieferanten gewährt wird.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden von dieser alle Entgelte für Werbeeinschaltungen der Werbeabgabe unterzogen. In Tz. 24 des Betriebsprüfungsberichtes vom 29. Dezember 2004 wurden die Bemessungsgrundlagen und Abgaben wie folgt dargestellt:

	1.6.2000-28.2.2001	1.3.2001-31.12.2001
	S	€
Erlöse Kataloge 0%	853.505,03	139.032,65
Erlöse Kataloge 20% netto	6.911.013,52	595.645,62
Summe Erlöse	7.764.518,55	734.678,27
BMGRDL Werbeabgabe	7.394.779,57	699.693,59
Werdeabgabe 5%	369.738,98	34.984,68
Erlöse Flugblätter netto	1745.999,90	7485,30
BMGRDL Werbeabgabe	1.662.857,05	7.128,86
Werdeabgabe 5%	83.142,85	356,44

Mit Bescheiden vom 14. Jänner 2005 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Festsetzung der Werbeabgabe für das Wirtschaftsjahr 2000 (1.6.2000-28.2.2001) und das Rumpfwirtschaftsjahr 2001 (1.3.2001-31.12.2001) wieder auf und setzte die Werbeabgabe entsprechend den oben dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung mit € 32.912,21 (2001) und € 35.341,12 (2002) fest.

Gegen diese Bescheide wurde von der Bw. nach Verlängerung der Berufungsfrist mit Schreiben vom 28. Februar 2005 Berufung erhoben und beantragt, die Werbeabgabe für das Jahre 2001 und 2002 mit 0,00 € festzusetzen.

Begründet wurde dies wie folgt:

1) Sachverhalt:

Die Bw. gebe bereits seit etlichen Jahren Baustoffkataloge sowie Flugblätter heraus. Die Bw. mache dabei die gesamte Layoutgestaltung, Produktion, Vertrieb und alle damit verbundenen

Aktivitäten und entscheide, welche Produkte - aus ihrem Sortiment - beworben werden. Bei der Produktauswahl sei ausschließlich maßgeblich gewesen, ob sich die Bw. dadurch zusätzliche Umsätze bzw. Gewinne erhoffte. Wie man dem beiliegenden repräsentativen Muster eines Bw -Kataloges entnehmen könne, ziele dieser Katalog darauf ab, Kunden zum Bau zu motivieren und deshalb die von der Bw vertriebenen Produkte zu kaufen. Klare Zielsetzung sei die Umsatzsteigerung bei der Bw. gewesen. Die Verteilung der Kataloge sei überwiegend durch Auflage in Baumärkten der Bw. erfolgt. Vereinzelt seien Kataloge auch durch Außendienstmitarbeiter verteilt und an Interessenten zugesendet worden.

Im Katalog und in den Flugblättern seien ausschließlich im Bw.-Sortiment befindliche Produkte beworben worden. Eingeschränkt auf einzelne Seiten im Katalog seien Bw.-fremde Produkte platziert worden, um dadurch einen Finanzierungszuschuss für die Druckkosten zu bekommen. Nur die zuletzt genannten Einschaltungen seien der Werbeabgabe unterworfen worden, da dies der Rechtslage zum Anzeigenabgabengesetz entspreche.

Die Bw. habe mit ihren Lieferanten ein "Konditionenpaket" vereinbart, wonach - abhängig vom Umsatz der Lieferanten mit der Bw. - diese die Bw. bei ihren Werbeaktivitäten unterstützen. In der Vereinbarung sei festgelegt worden, bei welchen Werbeaktivitäten der Bw. die Lieferanten Teile der Kosten übernehmen, wobei die Initiative von der Bw. ausgegangen sei und somit auch die Bw. bestimmt habe, welche Produkte letztlich im Katalog platziert worden seien. Klarerweise hätten Lieferanten jene Werbeträger bevorzugt, und somit ua. auch den Katalog der Bw., 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 den Werbemedien "Katalog" und Flugblätter in einem nachträglichen, umsatzabhängigen Rabattsystem liege. Auch wenn die Lieferanten keine Werbekostenzuschüsse geleistet hätten, hätte die Bw unverändert die Kataloge bzw. Flugblätter herausgegeben.

2) Argumentation der Betriebsprüfung:

Nach Ansicht der Betriebsprüfung habe die Bw. als Verleger eines Druckwerkes (Baukatalog) durch die Aufnahme der entgeltlichen Lieferanteneinschaltungen in ihren 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 der Bw. erfolgt - VwGH-Judikatur zum Anzeigenabgabegesetz.

Zu den Anzeigenabgabegesetzen seien Judikate ergangen, welche auf gegenständlichen 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, BGBI 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. Leitner (vgl. im Detail Leitner, 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 sei nahezu eins zu eins auf gegenständlichem Fall umzulegen (siehe oben).

Der VwGH habe die Rechtsansicht der Bf. (auch mit Verweis auf Vorjudikatur: VwGH 14. September 1981, 81/17/0066) bestätigt, 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 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 abhänge, 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) der Bw. herausgegeben wurden und somit keine werbeabgabepflichtige Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 - 3 WerbeAbG vorliege. Die Bw. 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 der Bw erzielten Umsätzen - an den Kosten der Kataloge

und Flugblätter der Bw. beteiligen, in denen ausschließlich "Bw.-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 Leitner, 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 und Flugblätter für eigene Zwecke erfolgt sei. Auch wenn die Lieferanten keine Werbekostenzuschüsse geleistet hätten, hätte Bw. die gleichen Werbemaßnahmen gesetzt.

Falls unterstellt werde, dass die Katalog bzw. Flugblattherausgabe auch im Interesse der Lieferanten liege, sei dem entgegenzuhalten, dass dann wohl die Bw. - 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 die Bw. 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 werden, 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 WerbeAbG sei zwischen Medien mit und ohne redaktionellem Teil zu unterscheiden (siehe dazu den Änderungserlass des BMF zum WerbeAbG). 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 werde 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.

Gegenständlich seien die Flugblätter über Verteilungsunternehmen (zB Post) verteilt worden, womit ausschließlich diese – und die die Bw. – Schuldner der Werbeabgabe seien. Bemessungsgrundlage wäre das Verteilungsentgelt.

Wie bereits erwähnt, würden die Kataloge im überwiegenden Ausmaß durch Auflage in den Baumärkten verteilt. Vereinzelt seien sie durch Vertreter an die Kunden übergeben bzw. an Interessenten übermittelt worden. Da somit die Verteilung durch den Werbetreibenden (B) bzw. durch seine Mitarbeiter erfolgte, unterliege dieser Vorgang nicht der Werbeabgabe (siehe Wittmann, MR 2003, 135).

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 bestehet, da B die Kataloge im ausschließlich eigenen Interesse, zur eigenen Umsatzsteigerung herausgegeben habe. Hierbei handle es sich um im Bw. -Sortiment befindliche Produkte.
- Die Zielsetzung des WerbeAbgG liege in der kommerziellen Werbung für Dritte; dies sei im gegenständlichen Fall nicht der Fall, da die Bw 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 den mit der Bw erzielten Umsätzen diese Teile der Werbekosten 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 und der 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.

Zur Berufung wurde von der Betriebsprüfung mit Schreiben vom 4. April 2005 eine Stellungnahme abgegeben. Neben allgemeinen rechtlichen Ausführungen hob die Betriebsprüfung hervor, dass die Werbeeinschaltungen laufend in gesonderten Rechnungen abgerechnet worden seien. Hinsichtlich der Flugblätter wurde ausgeführt, dass soweit ein Medium erkennbar ausschließlich aus bezahlten Anzeigen bestehe, sei die Einschaltung im Medium als werbeabgabepflichtige Veröffentlichung im Sinne des WerbeAbgG 2000 anzusehen. Die anschließende entgeltliche Verteilung löse daher keinen weiteren Steuertatbestand aus.

Zur Stellungnahme der Betriebsprüfung erstattet die Bw. mit Schreiben vom 3. Mai 2005 eine Gegenäußerung in der sie u.a. im Hinblick auf die Ausführungen der Betriebsprüfung betonte, dass obwohl gegenständlich Abrechnungen mit der Bezeichnung „Werbungskostenzuschüsse“ erfolgt seien, schon in der Berufung klar dargelegt worden sei, dass der wirtschaftliche Hintergrund für derartige Zuschüsse nachträgliche Rabatte seien.

Da es sich bei den Katalogen und Flugblättern um Medien ohne nennenswerten redaktionellen Teil handle, könnten im Übrigen wenn überhaupt, nur das Verteilungsentgelt der Werbeabgabe unterzogen werden.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat am 9. Juni 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit dem Werbeabgabegesetz, BGBl. I Nr. 29/2000 (in Kraft getreten mit 1. Juni 2000) wurden die Ankündigungs- und Anzeigenabgaben der Länder bzw. Gemeinden durch eine einheitliche gemeinschaftliche Bundesabgabe ersetzt. Nach den Gesetzesmaterialien wurde damit die Besteuerung der Werbung in zeitgemäßer Form neu geregelt. Gegenstand der Werbeabgabe sind Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.

Die im gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes (BGBl. I Nr. 29/2000) lauten:

§ 1 (1) Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.

§ 1 (2) Als Werbeleistung gilt:

1. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes

2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Rundfunk und Fernsehen.

3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften

§ 2. (1) 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 (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.

Die im gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Mediengesetzes, BGBl.Nr. 314/1981 lauten:

§ 1 (1) Im Sinn der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist

1. "Medium": jedes Mittel zur Verbreitung von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt in Wort, Schrift, Ton oder Bild an einen größeren Personenkreis im Wege der Massenherstellung oder der Massenverbreitung;

3. "Medienwerk": ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt;

4. "Druckwerk": ein Medienwerk, durch das Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden;

Der unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den am Beginn der Entscheidungsgründe dargestellten Sachverhalt zugrunde. Dieser gründet sich auf die im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Unterlagen (Rechnungen an Lieferanten betreffend Werbeeinschaltungen, Konten, Aufstellungen Rabattabrechnungen etc.) auf den vorgelegten Musterkatalog sowie das vorgelegte Musterflugblatt und ist in wesentlichen Bereichen zwischen den Parteien unstrittig.

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 und Flugblätter nur über einen geringen redaktionellen Teil. Der VwGH führt zum Begriff "Druckwerk" aus, dass das in einem Gutscheinheft 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 und Flugblättern haben ein Erscheinungsbild, das für Werbeeinschaltungen im Geschäftsleben üblich ist. Das Werbeinteresse der Lieferanten an der Werbeeinschaltung liegt darin, dass gegenständliche Produkte bei der Bw gekauft werden und damit ihr Umsatz mit Bw. erhöht wird, eine Angabe der eigenen Adresse ist dafür nicht notwendig. Ebenso wenig ist eine Preisangabe notwendig, für die Qualifikation als Werbeeinschaltung reicht eine positive Darstellung des beworbenen Produktes aus. Das Werbeinteresse der Lieferanten ist nach zudem durch Bezahlung von Druckkostenbeiträgen ausreichend bewiesen.

Es liegen daher jedenfalls Werbeeinschaltungen vor.

Das Tatbestandsmerkmal der "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen" stellt auf die Verbreitung an einen größeren Personenkreis ab. Nach der Judikatur des OGH ist die Erreichung eines größeren Personenkreises schon mit 50 Exemplaren anzunehmen (siehe Thiele, Werbeabgabegesetz, Kommentar Tz 40).

Im Hinblick auf die Auflagenhöhe der gegenständlichen Kataloge und Flugblätter ist daher das Tatbestandsmerkmal Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen erfüllt.

Diese rechtliche Beurteilung ergibt sich aufgrund der Interpretation nach dem Wortsinn. Es ist richtig, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur zu den Anzeigenabgaben der Länder in Fällen wie diesen auf ein überwiegendes Interesse abgestellt hat und bei einem überwiegenden Interesse des Katalogherausgebers (Eigenwerbung) eine Abgabenpflicht nach den Anzeigenabgabegesetzen verneint hat.

Eine derartige Interessenabwägung ist dem Wortlaut des Werbeabgabegesetzes aber nicht zu entnehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nunmehr im Erkenntnis vom 22. Februar 2006, ZI. 2005/17/0053 ausgeführt, dass die Hinweise auf Erkenntnisse zu den früher bestehenden Wiener bzw. Kärntner Anzeigenabgabegesetzen in Leere gingen, weil nunmehr der Sachverhalt im Geltungsbereich des WerbeAbgG zu beurteilen sei. Nicht steuerpflichtige Eigenwerbung könne nur insoweit vorliegen, als kein Entgelt für die Veröffentlichung einer Werbe einschaltung an einen Dritten geleistet wird. bzw. wenn die Veröffentlichung durch den Werbenden unmittelbar selbst erfolgt.

Soweit von den Geschäftspartnern ein Entgelt, unter welcher Bezeichnung auch immer geleistet wird, liegt nicht mehr ausschließlich eine Eigenwerbung der Bw. vor sondern erfolgt insofern durch die Veröffentlichung auch eine werbeabgabepflichtige Leistung für die Geschäftspartner.

Gegen die Werbeabgabepflicht der Kataloge und Flugblätter wurde eingewendet, dass bei Medien ohne redaktionellen Teil die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen sei. Die Verteilung der Kataloge sei durch den Werbetreibenden selbst erfolgt, die Verteilung der Flugblätter durch Verteilungsunternehmen gegen Entgelt. Daher falle hinsichtlich der Kataloge keine Werbeabgabe an, hinsichtlich der Flugblätter seien die Verteilungsunternehmen Steuerschuldner. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass sowohl Kataloge und Flugblätter unbestrittenweise einen (teilweise sehr geringen) redaktionellen Teil aufweisen. Aber selbst wenn gar kein redaktioneller Teil mehr vorliegen würde, d.h. das Druckwerk ausschließlich aus Werbebotschaften bestehen würde, ist bereits die entgeltliche Einschaltung der der Produktdarstellungen als Veröffentlichung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 Werbeabgabegesetz anzusehen. In verfassungskonformer Interpretation unterliegt dann aber zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Vertrieb, unabhängig davon, auf welche Art und Weise er erfolgt, nicht der Werbeabgabe.

Soweit die Bw. einwendet, der wirtschaftliche Hintergrund der „Werbungskostenzuschüsse“ liege in einer Rabattgewährung für die erfolgten Lieferungen und nicht in einer Werbeleistung für die Lieferanten, so ist dem entgegenzuhalten, dass aus den von der Bw. im Abgabenverfahren vorgelegten Unterlagen hervorgeht, dass in den Rechnungen an die Lieferanten Werbeleistungen in Rechnung gestellt wurden, wobei die Höhe des Entgeltes unabhängig von der Höhe des Umsatzes mit dem Lieferanten nach der Anzahl der in Anspruch genommenen Seiten im Katalog bzw. Flugblatt bemessen wurde.

Es gab darüberhinaus zwar auch eine nach dem Umsatz bemessene nachträgliche Rabattgewährung durch die Lieferanten.

Es mag zwar zutreffen, dass die Bw. sich durch ihre Marktmacht aufgrund der starken Konzentration des österreichischen Baufachmarktes auf wenige große Anbieter ihren Lieferanten gegenüber –so wie auch im Lebensmitteleinzelhandel – auf verschiedenste Weise zusätzliche finanzielle Vorteile verschaffen kann. Soweit ein Teil dieser finanziellen Vorteile aber in Form von Werbungskostenzuschüssen lukriert wurde, wobei die Bw. aber ihrerseits zweifellos Werbeleistungen für die Lieferanten (-und gleichzeitig auch für sich selbst-) erbracht und auch in Rechnung gestellt hat (siehe oben), dann unterliegen diese der Werbeabgabe.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 3. August 2007