



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Ing. Helmut Jörg und David Mum im Beisein der Schriftführerin FOI Christina Seper über die Berufungen der B.B.GmbH , W.,H., vertreten durch Hoffmann-Ostenhof, Rechtsanwalts GmbH, 1010 Wien, Seilergasse 16, vom 20. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 15. Oktober 2003 betreffend Werbeabgabe für die Jahre 2000, 2001 und 2002 sowie Jänner bis Juli 2003 nach der am 15. Februar 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Bei der Bw. handelt es sich um eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag die Förderung der wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter und deren Mitglieder ist.

Im Rahmen einer BP über den Zeitraum 1998 bis 2001 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen.

Tz. 15 Werbeabgabe)

"Die Firma B.B.GmbH legt einen Baustoffkatalog auf.

Dieser Katalog enthält einen Teil "Bauherren Information" mit einem Umfang von ca. 80 Seiten und einen Teil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten aus ein- oder mehrseitigen Anzeigen. In diesen Anzeigen werden die Produkte der Lieferfirmen dargestellt und auch Anleitungen für den Einbau oder deren Verwendung gegeben.

Von der Firma wird zur Erstellung des Kataloges an die liefernden Unternehmer ein Serienbrief geschickt, in welchem genaue Angaben über die Auflage, den Preis der Einschaltung für eine A4 oder A5 Seite, über die Laufzeit des Kataloges, die Beschaffenheit der Druckunterlagen und die Anmeldeformalitäten abgesprochen wird.

Zur Werbeabgabe (in Kraft getreten mit 1. Juni 2000):

Steuergegenstand ist gemäß Werbeabgabengesetz:

§ 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 Mediengesetztes und
2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen und
3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

§ 3(1) Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat.

Laut Durchführungserlass zur Werbeabgabe ist Steuergegenstand die Erbringung von Werbeleistungen durch einen "Werbeleister".

Werbung ist die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende besondere Anpreisung der Vorteile von am Markt angebotenen Leistungen.

Als Werbeleistung ist die Besorgung von Leistungen zu verstehen, die eine Werbewirksamkeit in der Öffentlichkeit verbreitet.

Allgemeine Voraussetzung für die Abgabepflicht ist, dass es sich um die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt handelt.

Weiters tritt Steuerpflicht dann ein, wenn ein Werbeleister mit einer Werbeleistung beauftragt wird. Werbeleister sind unter anderen Personen und Institution, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen. Ebenso unterliegen gegen Entgelt (in der Regel in Form von so genannten Druckkostenbeiträgen) erfolgende Einschaltungen in Werbeprospekten einer Abgabe, wenn das Prospekt in Auftrag gebende Unternehmen anderen Unternehmen die Duldung der Benützung seiner (Prospekt-) Fläche gegen Entgelt gestattet."

Ziel der Werbeabgabe sei es somit, die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hierbei Dritte dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen würde.

Auf Grund dieses Sachverhaltes würden die gegenständlichen Kataloge der Werbeabgabe unterliegen, und die Bemessungsgrundlagen im Prüfungszeitraum 1998-2001, sowie im Nachschauzeitraum 2002-2003 wie folgt ermittelt:

Der Betriebsprüfung wären die Sachkonten B.-Gesamtkatalog" für den Prüfungszeitraum und den Nachschauzeitraum übergeben worden.

Durch das unterjährige Inkrafttreten des Werbeabgabengesetzes (1. Juni 2000) seien nur jene Fakturen herangezogen worden, die nach dem 31.5.2000 ausgestellt worden wären.

Rückbuchungen für Vergütungen an die Ö.B.Int. (Gesellschafter) wären der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet worden. Sie würden Entgelt der Systempartner für die Werbeleistung darstellen.

| Gesamtkatalog                 | 2000 in ATS       | 2001 in ATS      | 2002 in Euro     | 2003 in Euro    |
|-------------------------------|-------------------|------------------|------------------|-----------------|
| netto lt. Sachkonto           | 9.812.225,00      | 2.035.875,00     | 619.151,95       | 179.392,89      |
| Bemessungsgrdl. Werbeabgabe   | 9.344.976,19      | 1.938.928,57     | 589.668,52       | 170.850,37      |
| <b>Werdeabgabe 5%</b>         | <b>467.248,81</b> | <b>96.946,43</b> | <b>29.483,43</b> | <b>8.542,52</b> |
| <b>Werdeabgabe 5% in Euro</b> | <b>33.956,30</b>  | <b>7.045,37</b>  | <b>29.483,43</b> | <b>8.542,52</b> |

Dagegen wurde form und fristgerecht Berufung erhoben und wie folgt eingewendet:

1) Unrichtige Beurteilung der Werbeabgabepflicht)

a) keine Werbeabgabepflicht für Eigenwerbung)

Lt. Durchführungserlass AÖFV 121/2000 würde wie folgt ausgeführt:

"Eigenwerbung" fällt nicht unter die Werbeabgabe, das heißt, weder die Werbung für das Medium im

Medium selbst (z.B. Werbung des ORF im ORF, einer Zeitung in der Zeitung selbst), noch die

Firmenaufschrift ab eigenen Firmenfahrzeug sind abgabepflichtig."

Lt. Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes B 171/02 würde auf den Begriff Eigenwerbung wie folgt Bezug genommen:

"Werbeleistungen" für die der Werbeinteressent nichts aufwenden muss, unterliegen ebenso wenig der Abgabe wie die **Eigenwerbung, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht.**"

Auch würde der Begriff "Werbeeinschaltung" in § 1 Abs. 2 Z. 1 Werbeabgabegesetz (Werbe Abg.G.) nach der üblichen Sprachauffassung nahe legen, dass es sich um eine

**Leistungserbringung für einen Dritten** im eigenen Medium bzw. Druckwerk handelt.

Es wäre somit zu klären, ob eine Werbeleistung für den Hersteller eines Produktes vorliegt, wenn ein Handelsverbund für die Produkte, die seine Mitglieder verkaufen, in einem zentral herausgegebenen Katalog wirbt. Der Begriff Werbeeinschaltung für einen Dritten sei somit vom Begriff der Eigenwerbung abzugrenzen.

Weiters würde auf die Rechtsprechung zum Wr. Anzeigenabgabegesetz (LGBI.Nr. 14/1946) bzgl. einen völlig einschlägigen Fall verwiesen, die von der Bw. selbst veranlasst und Recht erhalten worden wäre.

Lt. Erkenntnis des VwGH Zl. 84/17/0114 vom 20.6.1986 wäre unter einer "Anzeige" eine von Auftraggeber veranlasste Bekanntgabe von Tatsachen zu verstehen, die dieser - in welcher Form auch immer – zu diesem Zweck dem Kreis der Leser der zur Veröffentlichung benützten Druckzeitschrift mitteilen will und deren Verbreitung nach dem Inhalt oder nach der Aufmachung vornehmlich im Interesse des Anzeigers (Auftraggeber) gelegen wäre. Dazu weiters wörtlich:

"Trifft es nämlich zu, dass wie die Beschwerdeführerin vorgebracht hat, der Gegenstand ihres Unternehmens der Handel mit Waren aller Art ist; weiters, dass die Aufnahme einer Einschaltung (in den Katalog) davon abhängt, ob das angebotene Produkt für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich interessant ist, und dass diese Kataloge für die Märkte der Beschwerdeführerin und den dort erfolgten

---

Verkauf der im Katalog angeführten Waren werden sollen, dann wird die Beschwerdeführerin bei Herausgabe der gegenständlichen Kataloge in erster Linie im eigenen Interesse tätig, womit ein wesentliches Tatbestandselement der "Anzeige" im Sinne des § 1 Abs. 1 Anzeigenabgabegesetzes fehlt. Dem von der belangten Behörde ins Treffen geführten Umstand, dass die Veröffentlichungen darüber hinaus eine weitere allgemeine Werbefunktion für die einzelnen Hersteller an sich hätten, kommt demgegenüber keine entscheidende Bedeutung zu; dies unabhängig davon ob der einzelne Hersteller anonym oder sehr wohl namentlich genannt wird."

Lt. jüngster Judikatur des VwGH zum Werbeabgabegesetz (VwGH 2002/17/0199 vom 12.8.2002 betreffend Gutscheinheftchen) und auch lt. Erkenntnis des VfGH B 171/02 vom 28.9.2002 würde die alte Begriffsjudikatur zum Anzeigenabgabegesetz fortgeführt bzw./und auf das VfSlg 15.954/2000 verwiesen.

Die Bw. würde heute wie damals dieselben Kataloge herausgeben und hätte sich am eigenen Interesse der Herausgabe bis heute nichts geändert. Zum Beweis würde auf den Geschäftsführer W.F. per Adresse der Bw. verwiesen.

b) Vertrauenschutz gemäß § 117 BAO)

Darüber hinaus würde der Abgabenvorschreibung die Bestimmung des § 117 BAO entgegenstehen.

Da § 117 BAO einen Vertrauenschutz bis zur klaren Änderung der Rechtsprechung der Höchstgerichte gewähren würde, ein vergleichbarer Fall wie der vorliegende zur ZI. 84/17/0114 bisher nicht gegenteilig entschieden worden wäre, und die Begriffe der Werbung und der Eigenwerbung in der Rechtsprechung zum Werbeabgabegesetz gleich behandelt werden würde wie nach dem Anzeigenabgabegesetz, sei die vorgenommene Abgabenvorschreibung für die Zeiträume nach dem 25.6.2002 nicht zulässig.

Konkrete Feststellungen, in welchem Ausmaß nach dem 25.6.2002 im Jahre 2002 Werbeleistungen erbracht worden wären, würden im angefochtenen Bescheid fehlen. Betreffend das Jahr 2003 wäre die Werbeabgabe für die Kataloge, die die Bw. im Eigeninteresse herausgegeben hätte, somit jedenfalls nicht rechtmäßig.

2) Zur Mängelhaftigkeit des Verfahrens)

Die angefochtenen Bescheide hätten selbst keine Begründung enthalten, sondern auf den Prüfbericht vom 20.10.2003 verweisen, welcher erst am 13.11.2003 zugestellt worden wäre.

In diesem Bericht würde sich keine Feststellung finden, dass auch nur für eine einzige Druckseite ein Werbeauftrag eines Dritten vorgelegen wäre. Dies hätte sich auch bei einer Nachprüfung als richtig erwiesen. Tatsächlich würde somit kein Anspruch gegen die Bw. auf

---

eine bestimmte Werbeleistung, einen bestimmten Inhalt oder Mitsprache am Werbekonzept bestehen.

Als Beweis würde auf die Geschäftskorrespondenz und die Einvernahme des Geschäftsführers W.F. per Adresse der Bw. verwiesen.

Weiters wäre die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe aus den Sachkonten der Buchhaltung für die Bereichskataloge entnommen worden. Ob tatsächlich Rechnungen über den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage ausgestellt worden wären, wäre jedoch nie geprüft worden. Dies sei nicht der Fall gewesen und wären die Kataloge lediglich durch Umbuchungen aus anderen Budgetposten der Bw. selbst finanziert worden.

Als Beweis würde diesfalls auf die Buchhaltungsunterlagen, Rechnungsbelege und ebenso auf die Einvernahme des Geschäftsführers W.F. verwiesen.

Die Bw. sei die zentrale Servicegesellschaft der "B.". Die B. (Bau Welt-Interbaustoff Bau –und Wohnbedarf Vertriebsgesellschaft mbH) sei eine der ältesten und bedeutendsten Baustoffhandelskooperationen mit derzeit 17 Gesellschaftern. Die Tätigkeit der Bw., die eine Tochtergesellschaft der B. sei, sei in den so genannten Systemverträgen festgelegt. Die Aufgabe der Bw. würde insbesondere im gemeinsamen Auftreten durch Abschluss von Rahmenverträgen mit Lieferanten liegen, den Aufbau von Eigenmarken umzusetzen und die Werbeaktivitäten zu koordinieren. Aus diesem Grunde würde die Herausgabe von Katalogen im Eigeninteresse erfolgen.

Als Beweis würde diesbezüglich auf den Systemvertrag, die Einvernahme des Geschäftsführers W.F., die Homepage der Bw. und allfällige Nachfrage bei den Systempartnern verwiesen.

Bei der Auflage des Baustoffkataloges würde es sich um eine Leistung im eigenen Interesse der Systempartner handeln, die in der B. zusammengeschlossen seien.

Betreffend das Jahr 2000 sei die Werbeabgabe erst mit 1.6.2000 in Kraft getreten. Maßgeblich für das Entstehen der Werbeabgabepflicht sei jedoch nicht der Zeitpunkt der Rechnungslegung, sondern jener der Erbringung der Werbeleistung und würde das Legen einer Rechnung die bereits erfolgte Erbringung der Werbeleistung logisch voraussetzen. Daher würde es der Feststellung bedürfen, ob und wann eine Werbeleistung erbracht und wann das Entgelt vereinnahmt worden wäre. Der Tatbestand der Werbeabgabepflicht wäre erst mit dem Erbringen einer Werbeleistung erfüllt, und würde die Frist nach § 4 Abs. 1 WerbeAbG erst mit der Vereinnahmung des Entgeltes zu laufen beginnen.

Maßgeblich sei somit lt. Bw. der Zeitpunkt der Auslieferung aus der Druckerei, da die Kataloge erst dann als Werbematerial verwendet werden hätten können.

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

---

Der von der Bw. aufgelegte Katalog würde aus zwei Teilen bestehen, einerseits eine "Bauherreninformation", der andere Teil aus ein- oder mehrseitigen Anzeigen. In diesen Anzeigen würden die Produkte der Lieferfirmen dargestellt und auch Anleitungen für den Einbau oder deren Verwendung gegeben.

Von der Bw. würde zur Erstellung des Kataloges an die Lieferfirmen ein Serienbrief geschickt bzgl. der Angaben über die Auflage, den Preis der Einschaltung pro Seite A4 oder A5, über die Laufzeit des Kataloges, die Beschaffenheit der Druckunterlagen und die Anmeldeformalitäten.

Lt. Bw. würde es sich bei der Herausgabe dieses Kataloges um Eigenwerbung handeln, lt. BP jedoch folgendes vertreten:

Die Lieferfirmen würden schriftlich aufgefordert ein Anmeldeformular betreffend den Gesamtkatalog auszufüllen und an die Bw. zurückzusenden, Druckunterlagen würden direkt an die Werbeagentur geschickt. Für die Einschaltung im Katalog würden für eine A4-Seite S 96.000,00 und für eine A5-Seite S 50.000,00 exkl. USt als Druckkostenbeitrag verrechnet.

Laut Durchführungserlass zur Werbeabgabe sei Steuergegenstand die Erbringung von Werbeleistungen durch einen "Werbeleister".

Werbung sei weiters die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende besondere Anpreisung der Vorzüge von am Markt angebotenen Leistungen.

Als Werbeleistung sei die Besorgung von Leistungen zu verstehen, die eine Werbewirksamkeit in der Öffentlichkeit verbreitet.

Allgemeine Voraussetzung für die Abgabepflicht sei die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt. Weiters trete Steuerpflicht ein, wenn ein Werbeleister mit einer Werbeleistung beauftragt würde. Werbeleister seien Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen würden.

Weiters würden gegen Entgelt erfolgende Einschaltungen in Werbeprospekten (i.d.R. in Form von Druckkostenbeiträgen) der Abgabe unterliegen.

Ziel der Abgabe sei somit die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit Dritte dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, der Abgabe zu unterwerfen.

Die Kataloge der Bw. würden daher der Werbeabgabe unterliegen und wären die Bemessungsgrundlagen im Prüfungszeitraum 1998 bis 2001 sowie 2002 bis 2003 wie folgt ermittelt worden:

Für die Berechnung der Werbeabgabe ab Inkrafttreten des Werbeabgabengesetzes mit 1. Juni 2000 wäre die Fakturen, die nach dem 31. Mai 2000 ausgestellt worden wären,

herangezogen worden. Rückbuchungen für Vergütungen an die Gesellschafter wären der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet worden.

Betreffend das Entstehen der Werbeabgabepflicht im Bezug auf die erbrachte Leistung würde von der BP angemerkt:

Auf Basis der Sachkonten für den Katalog 2000/2001 wäre festgestellt worden, dass die Buchungen mit 31.8.2000 erfolgt wären. Gemäß § 19 Abs. 2 UStG 1994 entstehe die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung). Gemäß § 3 Abs. 2 Werbeabgabegesetz würde der Abgabenanspruch mit Ablauf des Monates, in dem die abgabepflichtige Leistung erbracht wird, entstehen. Es sei daher davon auszugehen, dass dem Legen einer Rechnung eine Leistung vorangegangen sein müsse. Diese Leistung hätte daher auf Basis der Buchung und bei Anwendung des § 19 UStG 1994 nur im Juli erfolgen können.

Betreffend die Einwendung "Vertrauenschutz gemäß § 117 BAO", dass die Bw. ein VwGH-Urteil unter der Zahl 84/17/014 (bzgl. Anzeigenabgabe) erwirkt, und dieses Urteil Folgewirkung für die ab 1.6.2000 in Kraft getretene Werbeabgabe hätte, führt die BP aus, dass lt. Ansicht der BP nach Inkrafttreten des WerbeAbgG die Überprüfung der Umstände neu zu beurteilen sei, auch wenn lt. jüngsten Entscheidungen des VfGH und VwGH Begriffe aus der Anzeigenabgabe für die Werbeabgabe herangezogen würden. Lt. Ansicht der BP würde es sich bei der Erstellung des Kataloges nicht um Eigenwerbung, sondern um Raumanzeigen handeln, da den Systempartnern für ihre Anzeige im Katalog die Seitenformate A4 und A5 zur Schaltung zu einem bestimmten Preis (Druckkostenbeitrag) angeboten würden.

Bei Raumanzeigen, welche nach der Fläche verrechnet werden würden, würde unabhängig von ihrem Inhalt das Vorliegen von Werbung unterstellt. Durch die entgeltliche Schaltung der Raumanzeigen sei der Tatbestand der Steuerpflicht gegeben.

In der Gegenäußerung zur Berufung wurde wie folgt ergänzt:

In der Stellungnahme der BP würde zugestanden, dass von der Rechtsprechung des VfGH und VwGH zum Werbeabgabegesetz i.S. des früheren Anzeigenabgabegesetz abgewichen worden wäre. Die Ansicht der BP würde somit der Rechtsprechung der Höchstgerichte widersprechen und würde auch nicht in der Entstehungsgeschichte des WerbeAbgG noch den Materialien oder Bericht des Finanzausschusses Deckung finden.

Über Aufforderung durch die Referentin des UFS wurden in weiterer Folge ein anonymisierter Mustersystemvertrag, eine repräsentative Lieferantenvereinbarung sowie die streitgegenständlichen Kataloge zum Nachweis übermittelt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Geschäftsbereich der Bw. nicht mit einem Heimwerkermarkt verwechselt werden

---

dürfe. Die Bw. hätte umfassende Lager und sei auf die Herausgabe von Katalogen angewiesen, da es keine Schauräume gäbe.

Das Auftreten in den Katalogen würde nicht von der Industrie bzw. den liefernden Firmen selbst bestimmt, jedoch schließe dies Hinweise auf Marken und Qualitäten der Lieferanten nicht aus. Das Erscheinungsbild würde auch nach den Vorgaben der Bw. gestaltet, jedoch gäbe es keinen Anspruch der Lieferanten auf eine bestimmte Werbeart oder Werbung. Insbesondere würden weder Filme, Unterlagen oder Vorlagen für die Druckseiten in den Katalogen von den Lieferanten geliefert.

Üblicherweise würden diverse Skonti, Rabatte, Boni etc. alljährlich ausgehandelt. Eine Werbebeauftragung durch den einzelnen Lieferanten im Sinne eines Werbemarketing durch einen Dritten würde somit nicht vorliegen. Die liefernden Firmen müssten in der Regel auch Abstriche hinnehmen, damit der Handel die Produkte verkaufe.

Das Finanzamt hätte der Bw. auch Zahlungen aus den so genannten Systemverträgen als werbeabgabepflichtig angelastet, dazu wäre ein Mustersystemvertrag vorgelegt worden. Die Vorlage der entsprechenden Buchhaltungsunterlagen wäre zu umfangreich, und wäre die grundlegende Klärung dieses Sachverhaltes Aufgabe des Finanzamtes gewesen. Diesbzgl. würde der Antrag auf Zurückweisung an die erste Instanz gestellt.

In der am 15. Februar 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw. betreibe einen Baustoffhandel und verfüge nur über große Lagerhallen und Freihallen. Im Unterschied zu herkömmlichen Baumärkten, in welchen der Kunde in der Regel das gesamte Sortiment besichtigen kann, sei daher die Bw. auf die Herausgabe der Kataloge, die einen Überblick über das Sortiment der Bw. bieten, als Produktinformation angewiesen. Es würden viele Produkte auch nur über Auftrag angefertigt. In die Kataloge würden lediglich Produkte von Firmen, die an die Bw. liefern, aufgenommen werden. Wenn diese Firmen für die Bw. besonders wichtig sind, würden diese auch dann in den Katalog eingeschaltet werden, wenn sie keinen gesonderten Druckkostenbeitrag bezahlen.

Die Kataloge würden von der Bw. zentral aufgelegt und seien für sämtliche Systempartner ident, lediglich auf der Umschlagseite könnten diese jeweils ein eigenes Firmenlogo aussuchen. Da die Kataloge, die von der Bw. vor 20 Jahren aufgelegt wurden, unverändert den heutigen Kataloge entsprechen würden, sei der zu beurteilende Sachverhalt mit jenem, der bereits Gegenstand eines VwGH-Verfahrens betreffend das Wiener Anzeigenabgabegesetz war, ident.

Die Kataloge würden von der Druckerei direkt an die Systempartner versendet, und dort zur freien Entnahme aufliegen bzw. von diesen auch (insbesondere an Stammkunden) versendet.

Die Kataloge der Bw. würden jeweils für zwei Jahre mit einer Auflage von rund 250.000 bis 400.000 Stück aufgelegt und im Frühjahr des ersten Jahres erscheinen.

Die Erscheinungsform in den Katalogen würde ausschließlich von der Bw. bestimmt, die Lieferfirmen hätten diesbzgl. kein Mitspracherecht und würden diese ihre Eigenwerbung vollkommen anders gestalten. Den Lieferfirmen würde weiters die Möglichkeit angeboten, ihre Anschriften und/oder Internetadressen zur direkten Anforderung von Informationsmaterial in die Werbeeinschaltung aufzunehmen.

Für die Finanzierung der Kataloge wäre eine eigene Kostenstelle eingerichtet worden, und würden Rechnungen an die Lieferanten nur aus internen Gründen gelegt werden. Zum Teil würden die Rechnungen nicht gesondert bezahlt werden, sondern am Jahresende der jeweilige Rechnungsbetrag von den mit den Lieferanten jährlich ausverhandelten Skonti, Rabatte, Bonifikationen etc. abgezogen.

In jenen Fällen, in denen keine Gegenverrechnung mit Bonifikationen etc. erfolge, würde auf Grund der gelegten Rechnungen der ausgewiesene Betrag entrichtet. Zum Nachweis der Verrechnungspraxis wurde im Zuge der Berufungsverhandlung ein Konvolut an Unterlagen vorgelegt.

Die Vertreter der Bw. brachten weiters vor, dass seitens der Bw. auch Internetleistungen erbracht würden und diese von der Werbeabgabepflicht ausgenommen seien.

Für die Internetauftritte wäre eine eigene Firma beauftragt worden, und wäre durch den Internetauftritt die Anzahl der Katalogauflagen zum jetzigen Zeitpunkt bereits um 30 bis 40% zurückgegangen. Jeder Systempartner hätte eine eigene Homepage, und sei der Baustoffkatalog über einen Link oder auch direkt abrufbar.

Mit den Druckkostenbeiträgen würden auch die Internetauftritte seit dem Jahre 1999 abgegolten.

Die Kosten der Herausgabe des Kataloges einerseits und die Kosten für den Internetauftritt seien in etwa gleich hoch. Von den in den Rechnungen ausgewiesenen Beträgen würden in den streitgegenständlichen Jahren schätzungsweise 50% auf die Homepage entfallen.

Unter Verweis auf die Beibehaltung der alten Terminologie zum Begriff Werbung bzw. Eigenwerbung durch die Höchstgerichte wäre lt. Ansicht des steuerlichen Vertreters im vorliegenden Fall jedenfalls weiterhin von Eigenwerbung auszugehen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Mit der eingeführten Werbeabgabe bzw. WerbeAbgG (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.

Steuergegenstand ist gemäß Werbeabgabengesetz:

§ 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 und
2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Rundfunk und Fernsehen.
3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften

§ 3 (1) Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat.

Bemessungsgrundlage der Abgabe ist das Entgelt (im Sinne des § 4 UStG 1994), das der Auftragnehmer dem Auftraggeber in Rechnung stellt.

Lt. Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Juni 2000, Zi. 14 0607/1-IV/14/00 wird ausgeführt, dass Steuergegenstand die Erbringung von Werbeleistungen durch einen Werbeleister ist. Werbeleister sind lt. Pkt. 3.1.1:

- Die Verleger von Printmedien im Sinne des Mediengesetzes (insbesondere Zeitungsverlage).
- Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen ("Vermieter" von Plakatflächen, Transparenten uä.)

Lt. Punkt 3.4.1 handelt es sich bei der Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften um Werbeleistungen, die

- In jeglicher Nutzung,
- Von Flächen und Räumen jeder Art besteht.

Tz. 3.4.1.1. Zu den "Flächen jeder Art" zählen insbesondere Gebäudeflächen, Plakatständer, sonstige Textilflächen (Fahnen, Transparente jeder Art).

Tz. 3.4.1.2. Unter "jegliche Nutzung" fällt das Bekleben der Fläche, der Aufdruck auf der Fläche, das Montieren von Tafeln, die Projektion auf Flächen (Hintergrundprojektion wie z.B. beim Info-Screen, "An der Wand-Projektion") sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten auf Flächen.

Tz. 3.4.2. Aus den allgemeinen Grundsätzen der Tz. 3.4.1 ergeben sich somit folgende praktische Anwendungsfälle für eine Werbeabgabepflicht:

- Das Vermieten von Plakatflächen.
- Die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden.
- Das Aufstellen von Plakatständern, Schaukästen uä.
- Die Kinowerbung.
- Das Anbringen von Werbebotschaften auf Fahrzeugen (z.B. auf Straßenbahnen, nicht jedoch die Firmenaufschrift am Unternehmensfuhrpark) einschließlich Luftfahrzeuge.
- Das Werbeband, das von einem Flugzeug gezogen wird.
- Das Aufstellen von Fernsehern und Videogeräten.

- Die Duldung der werblichen Nutzung von Räumen z.B. in Form eines Werberaumes, nicht hingegen die Vermietung von Messekojen oä.

Ziel der Werbeabgabe ist lt. Ausführungen des jüngst ergangenen Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes ZI. VfGH B 171/02 vom 28. September 2002 die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hiebei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen. Daraus ergibt sich, dass Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden muss, ebenso wenig der Abgabe unterliegen wie die Eigenwerbung, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht.

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung, des Berufungsvorbringens und der Stellungnahme der Betriebsprüfung sowie der Ausführungen der Parteienvertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 15.2.2005 und der vorgelegten Unterlagen geht der Berufungssenat 11 von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. betreibt den Handel mit Baustoffen, wobei laut Gesellschaftsvertrag die Förderung der wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter und deren Mitglieder im Vordergrund steht.

Die Aufgaben der Bw. bestehen insbesondere darin, ein gemeinsames Auftreten zu bewerkstelligen, den Aufbau von Eigenmarken umzusetzen und die Werbeaktivitäten zu koordinieren.

Zu diesem Zweck schließt die Bw. für die angeschlossenen Systempartner Rahmenvereinbarungen mit Industrieunternehmen ab, mit dem Ziel, durch erhöhte Einkaufsvolumen günstigere Preise für die Systempartner zu erzielen.

Die Bw. gibt einen Baustoffkatalog heraus, welcher sich in einen als "Bauherren Information" bezeichneten allgemeinen Teil mit einem Umfang von ca. 60 Seiten und einen Anzeigenteil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten gliedert. In diesen Katalogen werden die Produkte der Lieferantenfirmen dargestellt. Vor der Katalogerstellung werden jene Firmen, deren Produkte nach Ansicht der Bw. in deren Sortiment passen, mittels eines Serienbriefes eingeladen, die (Druck)Unterlagen wie CDs, Fotos, Texte und ISDN, E-Mail für den Baustoffkatalog zu übermitteln. Für die Einschaltung im Katalog werden den Zulieferfirmen je Seite A4 und A5 Druckkostenbeiträge verrechnet, bzw. zu einem bestimmten Preis angeboten. Um ein gleichmäßiges Erscheinungsbild des Kataloges zu gewährleisten, obliegt die im Katalog vorgenommene Darstellung der Produkte bzw. Produktbeschreibungen hinsichtlich Layout sowie Satzaufbau der Bw., d.h. Inhalt, Umfang und Form der Einschaltung werden von der Bw. festgelegt, den Lieferantenfirmen wird lediglich ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und Bebilderung eingeräumt. Die Einschaltung in den Katalog hängt davon ab, ob das angebotene Produkt für die Bw. wirtschaftlich interessant ist, bei besonderer Wichtigkeit erfolgt die Aufnahme (in den Katalog) auch ohne Bezahlung von

---

Druckkostenbeiträgen. Die Bw. ist auf die Herausgabe der Kataloge als Produktinformation angewiesen, da die Bw. im Unterschied zu gewöhnlichen Baumärkten über keine Schauräume verfügt.

Die Kataloge werden von der Bw. zentral aufgelegt und sind für sämtliche Systempartner ident, lediglich auf der Umschlagseite können diese jeweils ein eigenes Firmenlogo aussuchen. Die Kataloge werden von der Druckerei direkt an die Systempartner versendet, und liegen dort zur freien Entnahme auf bzw. werden die Kataloge von den Systempartnern auch (insbesondere an Stammkunden) versendet. Die Kataloge werden jeweils für zwei Jahre mit einer Auflage von rund 250.000 bis 400.000 Stück aufgelegt und erscheinen im Frühjahr des ersten Jahres.

Die Kataloge enthalten zum weitaus überwiegenden Teil Produktdarstellungen der Lieferantenfirmen, wobei darin in der Regel auch die Namen und Anschriften bzw. E-Mail Adressen der Lieferfirmen angegeben werden.

Der gesamte Katalog wird zudem gruppenspezifisch ins Internet gestellt, wobei auch hier Links zu den Homepages der Lieferanten bestehen.

In den Druckkostenbeiträgen der verschiedenen Lieferfirmen sind auch die Kosten für die Interneteinschaltung inbegriffen. Von den in den Rechnungen ausgewiesenen Beträgen entfallen ca. 50% auf die Internethomepage.

Für die Finanzierung der Kataloge wurde eine eigene Kostenstelle eingerichtet. Zum Teil werden die von der Bw. an die Lieferfirmen gelegten Rechnungen von diesen nicht gesondert bezahlt, sondern wird am Jahresende der jeweilige Rechnungsbetrag von den mit den Lieferanten jährlich ausverhandelten Skonti, Rabatte, Bonifikationen etc. abgezogen.

In jenen Fällen, in denen keine Gegenverrechnung mit Bonifikationen etc. erfolgt, wird auf Grund der gelegten Rechnungen der ausgewiesene Betrag entrichtet.

Strittig ist, ob im vorliegenden Fall der Tatbestand der Werbeabgabepflicht nach dem WerbeAbG 2000 verwirklicht wird.

Nach Ansicht der BP ist der vorliegende Sachverhalt unter die Bestimmung gem. § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbG "Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften durch Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen" zu subsumieren, da das den Prospekt (hier Katalog) in Auftrag gebende Unternehmen (hier Bw.) anderen Unternehmen (hier Lieferantenfirmen) die Duldung der Benützung seiner Fläche (im Prospekt, hier Katalog) gegen Entgelt gestattet.

Der Auffassung, dass im vorliegenden Fall eine Werbeleistung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbG erbracht wird, schließt sich der UFS aus nachstehenden Gründen an:

---

Bei der Duldung der Benützung von Flächen und Räumen handelt es sich um Werbeleistungen, die in jeglicher Nutzung von Flächen und Räumen jeder Art bestehen. "Fläche" bedeutet einen nach Länge und Breite flach ausgedehnten Bereich oder die Außenseite bzw. Oberfläche eines Körpers oder Gegenstandes (Thiele, Praxiskommentar zum Werbeabgabengesetz, Rz 61). Zu den Flächen jeder Art zählen insbesondere Gebäudeflächen, Plakatständer oder sonstige Textilflächen. Unter jegliche Nutzung fällt das Bekleben der Fläche, der Aufdruck auf der Fläche, das Montieren von Tafeln, die Projektion auf Flächen sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten auf Flächen.

Lt. Ansicht des UFS liegt eine Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften im Sinne obiger Ausführungen daher auch dann vor, wenn – wie im zu beurteilenden Fall – ein Unternehmen die Benützung einer oder mehrerer Seiten seines Kataloges durch einen anderen Unternehmer zu Werbezwecken duldet. Damit ist lt. Auffassung des UFS die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass auch die entgeltliche Einschaltung einer Werbebotschaft in Prospekten bzw. Katalogen der Werbeabgabepflicht unterliegt, zutreffend.

Zu prüfen ist weiters, ob auch eine Verbreitung der Werbebotschaften stattfindet.

Eine "Verbreitung" ist unter Verweis auf die allgemeine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Sinne des MedienGesetzes bzw. Pressegesetzes zu beurteilen, wenn Vertrieb, Verschleiß, Verteilung des Druckwerkes, dessen Anschlagen und Aushängen bzw. Auflegen einem größeren Personenkreis zugänglich gemacht wird (§ 3 PresseG). Im Anwendungsbereich des Mediengesetzes versteht die hM unter "Verbreitung" bereits eine Tätigkeit, die die Möglichkeit schafft, dass ein größerer Personenkreis den Inhalt zur Kenntnis nehmen könnte (vgl. Thiele, Kommentar zum WerbeAbgG, Rz 69 mwN).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Kataloge bei den Systempartnern zur freien Entnahme aufliegen, wodurch diese damit jedermann bzw. jedem potentiellen Kunden zugänglich sind. Dazu kommt, dass nach den Ausführungen der Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung die Kataloge auch, insbesondere an Stammkunden, versendet werden. Damit ist nach Auffassung des UFS die Voraussetzung der Verbreitung als erfüllt anzusehen.

Eine Steuerpflicht nach WerbeAbgG tritt weiters nur dann ein, wenn ein Werbeleister im Sinne des § 1 Abs. 2 WerbeAbgG mit einer Werbeleistung "beauftragt" wird. Werbeleister iSd § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. sind Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen (wie Vermieter von Plakatflächen, Transparenten u.ä.).

Nach Ansicht der Bw. kann im Hinblick darauf, dass zwischen dem Handel und der Industrie traditionell alljährlich diverse Skonti, Rabatte, Boni etc. ausgehandelt werden, von einer

---

Werdebeauftragung durch den einzelnen Lieferanten ist eines Werbemarketing durch einen Dritten keine Rede sein.

Dazu ist auszuführen, dass nach Auffassung des UFS das traditionelle jährliche Aushandeln von Skonti, Rabatte, Boni etc. die "Beauftragung" der Bw. als Werbeleister nicht ausschließt. Eine Beauftragung (der Bw.) ergibt sich schon daraus, dass die einzelnen Lieferanten über Aufforderung durch die Bw. die für die Aufnahme in den Katalog erforderlichen Unterlagen der Agentur übermitteln und Druckkostenbeiträge für die Einschaltung der Werbebotschaften leisten. Durch diese Vorgangsweise wird der Bw. das ausdrückliche Einverständnis signalisiert, mit Hilfe der zur Verfügung gestellten Unterlagen eine Werbebotschaft zu verbreiten.

(Umgekehrt erfolgt die Einschaltung jener Firmen, die weder Unterlagen für die Aufnahme in den Katalog zur Verfügung stellen noch einen Druckkostenbeitrag leisten, ohne Auftrag und wurden diese Leistungen auch nicht der Werbeabgabe unterworfen).

Wenngleich im zu beurteilenden Fall die Bw. zur Erstellung des Kataloges an die liefernden Unternehmen durch Zusendung eines Serienbriefes herantritt, die Initiative für eine allfällige Einschaltung somit von der Bw. ausgeht, ändert dies nichts an der "Auftragserteilung" (vergleichbar dazu die Rechtsprechung des VwGH zum Begriff "Veranlassen", wonach es nicht darauf ankommt, von wem die Initiative für das Zustandekommen des zwischen Auftraggeber und einem ausführenden Unternehmer geschlossenen Vertrages ausgeht).

Der Hinweis des Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. Juni 1986, ZI. 84/17/0114, wonach die Herausgabe der gg. Kataloge in erster Linie im eigenen Interesse der Bw. erfolgt, geht insofern ins Leere, als dieses Erkenntnis zum Wr. Anzeigenabgabegesetz ergangen ist, während nunmehr der Sachverhalt im Geltungsbereich des Werbeabgabengesetzes zu beurteilen ist. Nach dem WerbeAbgG können – im Gegensatz zu den bisherigen Anzeigen- und Ankündigungsabgaben der Länder bzw. Gemeinden – durch die Aufnahme des Tatbestandes des § 1 Abs 2 Z 3 entgeltliche Werbebotschaften in Prospekten als "Duldung der Benutzung von Flächen" zur Werbeabgabe herangezogen werden (vgl. auch Leithner, Kurzkommentar zur Werbeabgabe, S. 90).

Dem Einwand, dass im vorliegenden Fall von Eigenwerbung, welche nicht der Werbeabgabe unterliegt, auszugehen sei, ist entgegenzuhalten, dass dabei nicht das Werbeinteresse der in den Katalogen angeführten Produkte bzw. deren Hersteller übersehen werden darf. Wenn es auch zutreffen mag, dass die Bw. mit der Herausgabe der gegenständlichen Kataloge bzw. mit der Aufnahme der von ihr angebotenen Produkte in diese Kataloge in erster Linie Eigenwerbung bezweckt, so haben dennoch die Kataloge auch eine weitere allgemeine Werbefunktion für die einzelnen, angeführten Produkte und deren Hersteller.

Insbesondere auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass einige der liefernden Unternehmen unter Angabe ihrer Anschriften und/oder E-Mail Adressen in den Katalogen

---

aufscheinen, ist auszuführen, dass nach Ansicht des UFS jedenfalls ein nicht zu vernachlässigendes Interesse der Lieferanten an den Einschaltungen in den Katalogen vorliegt, zumal bedingt durch die beschriebenen Hinweise die Möglichkeit einer jederzeitigen und direkten Kontaktaufnahme mit den liefernden Firmen gegeben ist. Auch über den Internetzugriff besteht die Möglichkeit, gegebenenfalls über Links direkt auf die Homepage der Lieferfirma zuzugreifen. Insoweit liegt daher nicht nur bzw. nicht Eigenwerbung (ohne Einschaltung Dritter) vor.

Die Produktdarstellungen haben darüber hinaus ein Erscheinungsbild, das auch für Werbeeinschaltungen im Geschäftsleben für Unternehmen üblich ist.

Wenn auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Begriff "Leistung von Druckkostenbeiträgen" nicht das überwiegende Interesse der in die Publikation aufgenommenen Betriebe indiziert, so ist doch davon auszugehen, dass allein der Umstand der Bezahlung von Druckkostenbeiträgen auch ein Interesse der Lieferanten an der Werbung zeigt, bzw. liegt damit eine nach Ansicht des UFS nicht zu vernachlässigende Werbung betreffend die Lieferfirmen vor (vgl. VwGH 21.5.2001, 99/17/0294). Dieser Umstand wird umso deutlicher, als jene Firmen, die kein Interesse an einer Einschaltung in den Katalogen der Bw. zeigen, auch keine Druckkostenbeiträge leisten. Insofern steht diesbezüglich zweifellos die Eigenwerbung im Vordergrund. Daraus folgt, dass mit dem Druckkostenbeitrag in Wahrheit die mit den Katalogen verbundene Werbefunktion für die Lieferfirmen abgegolten werden soll.

Eine entgeltliche Dienstleistung bzgl. Veröffentlichung bzw. Verbreitung wird im ggstdl. Fall lt. vorliegenden Rechnungen und Unterlagen jedenfalls insofern erbracht, als sogenannte Beteiligungskosten an den Katalogen verrechnet werden.

Anzumerken bleibt, dass der streitgegenständliche Sachverhalt nach der jüngsten Rechtsprechung des VfGH auch unter den Tatbestand der "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken" iSd § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbG subsumiert werden kann, welcher nach den Ausführungen des Erlasses auch als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte für bestimmte Inhalte umfasst, wie Berichte über eine Firma im redaktionellen Teil einer Zeitung.

Voraussetzung ist, dass die Veröffentlichung in Druckwerken iSd MedienG erfolgen muss.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 Mediengesetz ist ein Druckwerk ein Medienwerk, durch das Mitteilungen ausschließlich in Schriftform oder in Standbildern verbreitet werden. Unter Medienwerk iSd Z 3 der zit. Gesetzesstelle ist ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen zu verstehen. Lt. jüngster Rechtsprechung des VfGH könnte dies entsprechend der Rechtsprechung des VwGH betreffend die

---

Anzeigenabgabengesetze auch Fälle umfassen, in denen ein Druckwerk ausschließlich aus Anzeigen besteht, in denen somit die Anzeige das Druckwerk bildet.

Im gegenständlichen Fall liegen somit Druckwerke iSd MedienG vor, da es sich bei den gegenständlichen Katalogen um selbständige Werbekataloge handelt. Die Werbung muss somit nicht in Druckwerken "eingeschaltet" werden, dh neben der Werbung muss kein anderes Druckwerk iSd MedienG vorliegen

Eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen iSd MedienG nach § 1 Abs. 1 Z 3 MedienG liegt bei Verbreitung an einen größeren Personenkreis vor, wobei lt. ständiger Rechtsprechung die Erreichung eines größeren Personenkreises jedenfalls schon mit 50 Exemplaren anzunehmen ist.

Die Auflage der Kataloge dient ausschließlich der Werbung für Kundenbesuche, welche in den Baumärkten aufgelegt bzw. auch an Haushalte versendet werden, so dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) durch die Versendung auch eine Veröffentlichung iS einer Verteilung und Werbeleistung nach § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG vorliegt. Nach Ansicht des UFS ist der vorliegende Sachverhalt vergleichbar mit Druckkostenbeiträgen betreffend Werbeeinschaltungen in Form von redaktionellen Beiträgen in Zeitungen und liegt im gegenständlichen Fall auch eine Werbebotschaft vor.

Betreffend die Einwendungen zu angeblichen Verfahrensmängeln wird wie folgt ausgeführt:

Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Monates, in dem die abgabepflichtige Leistung erbracht wird (§ 3 Abs. 2 WerbeAbgG). Ändert sich nachträglich das Entgelt für die Durchführung eines Auftrages, so ist in jenem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eintritt, eine Berichtigung durchzuführen.

Wie schon oben ausgeführt, ist Auftraggeber iSd Begriffes Veranlassung lt. Rechtsprechung des VwGH, wer letztlich die Initiative für das Zustandekommen des zwischen Auftraggeber und einem ausführenden Unternehmer geschlossenen Vertrages trägt. Den Anspruch auf Entgelt hat im vorliegenden Fall durch Einhebung von Beteiligungsbeträgen die Bw., da auch der Inhalt durch die Bw. selbst bestimmt wird.

Gemäß § 2 Abs. 1 WerbeAbgG ist Bemessungsgrundlage das Entgelt iSd § 4 UStG 1994, das der Übernehmer eines Auftrages dem Auftraggeber in Rechnung stellt.

Zum Einwand, dass die diesbezüglichen Rechnungen, welche als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Werbeabgabe dienen, nicht überprüft worden wären, ist auszuführen, dass diese – wie auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vom Vertreter des FA zutreffend eingewendet wurde - von der BP eingesehen und auch vereinzelt Kopien angefertigt wurden, wie die im Arbeitsbogen der BP abgelegten Kopien der Rechnungen vom 31.3.2000, 31.5.2000 und 30.8.2000 belegen. Dass einige Rechnungen nicht gesondert

---

bezahlt, sondern mit den ausverhandelten Skonti, Rabatten, Bonifikationen etc. gegenverrechnet werden, ändert nichts daran, dass auch diese Werbeleistung entgeltlich erbracht wird. Die Bezahlung der Rechnungen in Form von Bonusgegenverrechnungen verändert auch nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage. Die als Bemessungsgrundlagen herangezogenen Beträge wurden zudem auf Basis der Kontoblätter der Bw. berechnet. Es kann somit nicht als unrichtig beurteilt werden, die Kontoaufstellungen der Bw. lt. Aktenlage bei ordnungsmäßiger Buchführung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen.

Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Monates, in dem die abgabenpflichtige Leistung erbracht wurde. Der Abgabenanspruch entsteht somit bei Werbung auf Plakaten und ähnlichem mit dem erstmaligen Erscheinen der Werbebotschaft, d.h. mit dem Anbringen des Plakates bzw. mit dem Auflegen der Kataloge in den Filialen der Systempartner. Da die Versendung bzw. das Auflegen der Kataloge in der Regel der Auslieferung aus der Druckerei an die Systempartner unmittelbar folgt, stellt damit die Auslieferung aus der Druckerei den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches dar.

Zur Einwendung betreffend die Verletzung der Vertrauensbestimmung nach § 117 BAO ist zu entgegnen, dass diese Bestimmung mit Erkenntnis des VfGH vom 29. Juni 2004, B581/03 als gegen den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgrundsatz verstößend und daher nicht mehr anzuwenden, aufgehoben wurde. Zudem ist das Vorliegen von Eigenwerbung im Zusammenhang mit dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes (WerbeAbG) zu überprüfen.

Zum Einwand, dass die Kosten für die Internetwerbung aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden seien, wird ausgeführt, dass entsprechend der Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. August 2000 das Schalten von Wort- und Bildanzeigen auf der Webseite nicht werbeabgabepflichtig ist. Dieser Ansicht schließt sich der Berufungssenat 11 an.

Laut vorgelegtem Serienbrief wird die Internetaufbereitung bei der Kostenverrechnung mit berücksichtigt und werden weiters Druckunterlagen wie CD, Foto, Texte (postalisch) bzw. ISDN, E-Mail (elektronisch) von den Lieferfirmen an die Bw. zur Erstellung der Kataloge übermittelt.

Lt. Ausführungen des Geschäftsführers im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung würden diese Aufwendungen rund 50% ausmachen, und entspricht dieses Verhältnis auch den ermittelten Aufwendungen der BP im Zuge des Prüfungsverfahrens. Im Falle der Bw. wurden für das Jahr 2000 die Druckkosten iHv rund S 3.175.500,--, und die Aufwendungen für die Werbeagentur mit rund S 1.037.000,-- festgestellt. Die Personalkosten betragen lt. Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. rund S 400.000,--. Dies ergibt bei einer Bemessungsgrundlage von rund S 9.000.000,-- ein Verhältnis von rund 50%. Entsprechend den Ausführungen des Geschäftsführers werden somit die darüber hinausgehenden

Aufwendungen für Internetkosten iHv rund 50% aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden. Insofern ist der Berufung teilweise Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlagen für die Werbeabgabe im Zeitraum 2000 bis 7/2003 lauten wie folgt:

| Gesamtkatalog                 | 2000 in ATS       | 2001 in ATS      | 2002 in Euro     | 2003 in Euro    |
|-------------------------------|-------------------|------------------|------------------|-----------------|
| netto lt. Sachkonto           | 9.812.225,00      | 2.035.875,00     | 619.151,95       | 179.392,89      |
| Bemessungsgrdl. Werbeabgabe   | 9.344.976,19      | 1.938.928,57     | 589.668,52       | 170.850,37      |
| Bemess.grdl. Werbeabgabe 50%  | 4.672.488,09      | 969.464,28       | 294.834,26       | 85.425,19       |
| <b>Werdeabgabe 5%</b>         | <b>233.624,40</b> | <b>48.473,21</b> | <b>14.741,71</b> | <b>4.271,26</b> |
| <b>Werdeabgabe 5% in Euro</b> | <b>16.978,15</b>  | <b>3.522,69</b>  | <b>14.741,71</b> | <b>4.271,26</b> |

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 25. Februar 2005