



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Martin Horvath und Gerhard Raub über die Berufung des BW, vertreten durch die Gruber Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m. b. H., 3393 Zelking, Gassen 2, vom 25. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch ADir. RR Walter Spreiz, vom

- 1.) 27. September 2006 betreffend Werbeabgabe 2001
- 2.) 27. September 2006 betreffend Werbeabgabe 2002
- 3.) 27. September 2006 idF der Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 4. Oktober 2006 betreffend Werbeabgabe 2003
- 4.) 27. September 2006 idF der Berichtigung gemäß § 293 BAO vom 4. Oktober 2006 betreffend Werbeabgabe 2004
- 5.) 27. September 2006 betreffend Werbeabgabe 2005
- 6.) 6. März 2008 betreffend Werbeabgabe 2006 (ursprünglich gerichtet gegen den Bescheid vom 27. September 2006 über die Festsetzung der Werbabgabe für die Monate Jänner bis März 2006; Berufung ergänzt durch Schriftsatz vom 11. April 2008)

nach der am 19. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 3, über Antrag durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Gesamtbetrag der Entgelte für die Veröffentlichung von	Werbeabgabe
--	-------------

	Werbeeinschaltungen in Druckwerken, Hörfunk und Fernsehen und für die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften (jeweils in €)	(jeweils in €) 5%
2001	86.711,80	4.335,59
2001	289.490,80	14.474,54
2003	240.364,80	12.018,24
2004	304.169,00	15.208,45
2005	298.246,60	14.912,33
2006	782.981,20	39.149,06

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein „Druckservice“. Strittig ist, ob der Bw. Werbeabgabe für in so genannten „Einmalpublikationen“ veröffentlichte Werbeeinschaltungen schuldet.

Im Bericht über eine beim Bw. abgeführte, die Jahre 2001 bis 2005 sowie die Monate Jänner bis März 2006 abgeführte Außenprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht diesbezüglich Nachstehendes fest:

#### **„Tz. 1 Werbeabgabe Gesetzliche Grundlagen:**

- 1.) Werbeabgabegesetz § 1 i.d.F. BGBl.Nr.2000/29 – gültig ab 1.6.2000
- 2.) Werbeabgabegesetz § 1 i.d.F. BGBl.Nr.2000/142 – gültig ab 1.2.2001

*Der Nationalrat hat mit BGBl.Nr.29/2000 ein Werbeabgabegesetz beschlossen, das ab 1. Juni 2000 an die Stelle der Anzeigen- und Ankündigungsabgabe von Ländern und Gemeinden tritt.*

*Im Werbeabgabegesetz und in dem damit im Zusammenhang stehenden Durchführungserlass wurden Werbeeinschaltungen in nicht periodisch erscheinenden Druckwerken, die von gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätigen Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 37 BAO oder von Vereinen herausgegeben werden, als nicht werbeabgabepflichtig beurteilt (z.B. Festschriften).*

*O. a. Vorgänge wurden vom Bw. im Zeitraum Juni bis November 2000 werbeabgabepflichtig behandelt. Auf Grund des o. a. Erlasses wurden die entsprechenden Erlöse in der Jahreserklärung jedoch wiederum abgabefrei gestellt, was zu einer Gutschrift an Werbeabgabe in Höhe von ATS 325.104,87 für den Zeitraum VI-XI/02 führte.*

*Ab dem Jahr 2001 wurden seitens des Abgabepflichtigen nur die periodisch erscheinenden Druckwerke der Werbeabgabe unterzogen.*

*Mit der Änderung des Werbeabgabegesetzes in der Fassung ab 1.1.2001 wurden o. a. Befreiungen aus dem Gesetz gestrichen.*

*Auf diese Änderungen wurde seitens des Abgabepflichtigen bisher nicht eingegangen, sodass für die entsprechenden Umsätze ab 2001 keine Werbeabgabe entrichtet wurde. Seitens des Abgabepflichtigen wird dazu ausgeführt, dass ja nach wie vor der Durchführungserlass zur Werbeabgabe im Internet abrufbar ist, der auf die offensichtlich geänderte Rechtslage nicht Rücksicht nimmt. Außerdem sei im Jahr 2002 eine USO – Prüfung für den Zeitraum XI/01 – VII/02 durchgeführt worden, bei der die Werbeabgabe nicht beanstandet wurde.*

*Durch die Bp. wird die Werbeabgabe im Sinne des Gesetzes festgesetzt.*

<b>Berechnung der Werbeabgabe</b>	<b>2001</b> (€)	<b>2002</b> (€)	<b>2003</b> (€)
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,brutto‘</i>	<i>1.158.353,61</i>	<i>1.330.002,99</i>	<i>1.169.534,97</i>
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,netto‘</i>	<i>1.103.193,91</i>	<i>1.266.669,51</i>	<i>1.113.842,83</i>
<i>= Werbeabgabe lt. BP</i>	<i>55.159,70</i>	<i>63.333,48</i>	<i>55.692,14</i>
<i>- Werbeabgabe bisher</i>	<i>4.335,59</i>	<i>14.474,54</i>	<i>12.018,24</i>
<i>= Differenz lt. BP</i>	<i>50.824,11</i>	<i>48.858,94</i>	<i>43.676,90</i>

<b>Berechnung der Werbeabgabe</b>	<b>2004</b> (€)	<b>2005</b> (€)	<b>1-3/2006</b> (€)
<i>Abgabepflichtige Erlöse „brutto“</i>	<i>1.223.554,84</i>	<i>1.025.478,52</i>	<i>164.424,56</i>
<i>Abgabepflichtige Erlöse „netto“</i>	<i>1.165.290,32</i>	<i>976.636,21</i>	<i>156.499,58</i>
<i>= Werbeabgabe lt. BP</i>	<i>58.264,52</i>	<i>51.273,93</i>	<i>8.216,23</i>
<i>- Werbeabgabe bisher</i>	<i>15.209,45</i>	<i>14.912,33</i>	<i>3.081,10</i>
<i>= Differenz lt. BP</i>	<i>43.055,07</i>	<i>33.361,60</i>	<i>5.135,13"</i>

Das Finanzamt erließ den Feststellungen des Prüfers folgend die im Spruch genannten Werbeabgabebescheide.

Im Berufungsschriftsatz wurde die Tätigkeit des Bw. präzisiert wie folgt:

### **1. betriebliche Abläufe im Unternehmen des Bw.**

Die beiden Hauptgeschäftszweige des Bw. seien die Erstellung von

**Periodika**, d. h. Journalen wie z. B. B des x Feuerwehrverbandes, das in einer Auflage von 14.000 Stück 11 mal pro Jahr erscheine, oder MAS, Magazin des Österreichischen Verbandes zur F, das in einer Auflage von 4.000 Stück 4 mal pro Jahr herausgegeben werde. Für diese Periodika sei die Werbeabgabe entsprechend den Erläuterungen des Durchführungserlasses des BMF zur Werbeabgabe AÖF 2000/121 entrichtet worden.

### **Einmalpublikationen für den öffentlichen Sektor und Non-Profit**

**Organisationen**, das seien hauptsächlich

- Jubiläumsbroschüren
- Eröffnungspublikationen
- Imagepublikationen

Die Jubiläumsbroschüren würden für Jubiläen von zumeist Körperschaften des öffentlichen Rechtes wie beispielsweise Feuerwehren, Krankenhäuser, Rotes Kreuz, Samariterbund, Schulen und Vereine erstellt.

Eröffnungsbroschüren fertige der Bw. vor allem aus Anlass der Eröffnung von Gebäuden oder Neubauten, wie etwa von Krankenhäusern, Pensionistenheimen, Feuerwehrhäusern und Schulen an.

Imagepublikationen erstelle der Bw. beispielsweise für Feuerwehren und Berufsschulen, oftmals in Kombination mit den beiden obangesprochenen Themenbereichen.

Zur rechtlichen Beurteilung des Finanzamtes wurde in der Berufung Folgendes ausgeführt:

## 2. Zu den Regelungen des § 1 des Werbeabgabegesetzes 2000:

### 2.1. Behaupteter Steuertatbestand des § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000

Gemäß § 1 Abs. 2 des Werbeabgabegesetzes trete eine Steuerpflicht nur ein, wenn ein Werbeleister mit der Werbeleistung beauftragt werde, wobei neben anderen Tatbeständen nach Z 1 als Werbeleister die Verleger von Printmedien im Sinne des Mediengesetzes (insbesondere Zeitungsverlage) zu betrachten seien.

Derartige Veröffentlichungen lägen dann vor, wenn sie unmittelbar im Zusammenhang mit der Verbreitung von entgeltlich oder unentgeltlich abgegebenen Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes stünden.

Veröffentlichungen in diesem Sinne seien Werbeeinschaltungen im Druckwerk selbst, also abgedruckte Werbeanzeigen oder auch das Einheften von Werbebeilagen.

### 2.2 Bundesgesetz vom 12. Juni 1981 über die Presse und andere publizistische Medien (Mediengesetz) StF: BGBl. Nr. 314/1981 in der Fassung BGBl. Nr. 49/3005 und 151/2005

§ 1 Abs. 2 WerbeAbgG 2000 verweise auf das Mediengesetz. Dieses definiere wie folgt:

*„§ 1.(1) Im Sinne der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist*

*...*

**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;

*...“*

Ein Druck- bzw. Medienwerk müsse nach dieser Begriffsbestimmung sohin zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmt sein. Hievon könne jedoch im gegenständlichen Fall angesichts der geringen Auflagenzahl (zwischen 200 und 1.500 Stück) der vom Bw. erstellten Einmalpublikationen nicht die Rede sein, zumal diese hauptsächlich zur Erinnerung an bestimmte Ereignisse für Mitglieder bzw. für Mitarbeiter, Festgäste und Interessenten, also von vorneherein für einen äußerst eingeschränkten Personenkreis herausgegeben werden würden.

Den beigebrachten Musterexemplaren sei überdies zu entnehmen, dass das Impressum der Einmalpublikationen stets die jeweilige Körperschaft des öffentlichen Rechtes als Herausgeber anführe, während der Bw diesen gemäß nur für die „Konzeption, Produktion und für die Anzeigenverwaltung“ verantwortlich zeichne.

### 2.3. Der Werbebegriff und dessen Anwendbarkeit für den Bw.

Der Durchführungserlass zur Werbeabgabe AÖF 2000/121 definiere den Begriff Werbung unter Punkt 2.2. wie folgt:

*„Werbung ist die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende Anpreisung der Vorzüge von am Markt angebotenen Leistungen. Nicht als Werbung im Sinne des Gesetzes sind Wortanzeigen im Fließtext zu verstehen. Hingegen sind Raumanzeigen, die nach der Fläche verrechnet werden, als Werbung anzusehen, ausgenommen die Veröffentlichung erfolgt auf Grund einer gesetzlichen oder gerichtlichen Verpflichtung oder es handelt sich um Veröffentlichungen in der höchstpersönlichen Sphäre (insbesondere Geburtsanzeigen, Hochzeitsanzeigen, Todesanzeigen, nicht hingegen z. B. die Anzeige einer Kanzlei- oder Ordinationseröffnung).“*

Den Musterexemplaren sei ein räumlicher und / oder geschäftlicher Nahebezug der Inserenten zu den jeweiligen Körperschaften des öffentlichen Rechtes als Herausgeber entnehmbar. Es würden auch keine Leistungen oder Produkte angepriesen, teilweise seien auch Eigeninserate des Bw. in den Publikationen abgedruckt. Ein – wie von der Betriebsprüfung unterstellter – Werbeeffect existiere demnach gemäß allgemeinem wirtschaftlichem Verständnis nicht. Vielmehr stehe seitens der Inserenten der Gedanke der Unterstützung der öffentlich – rechtlichen Körperschaften im Vordergrund.

Zudem befänden sich die Anzeigen – im Gegensatz zu einer Integration von Anzeigen in den laufenden Text, wie dies bei Periodika üblich sei – ausschließlich auf den letzten Seiten der Einmalpublikationen. Im Fachjargon der Branche würden derartig am Ende von Publikationen angeordnete Anzeigen demnach auch bezeichnenderweise als „Inseratenfriedhof“ bezeichnet.

#### *2.4 Bestimmungen des § 1 Abs. 3 WerbeAbG 2000 i.d.F. BGBl. Nr. 2000/29 und 2000/142*

Die Ziffer 2 dieser Bestimmung in ihrer ursprünglichen Fassung (BGBl. I Nr. 2000/29) habe Informationen in nicht periodisch erscheinenden Druckwerken, wie z. B. Festschriften, Maturationen oder Programmhefte, die von Körperschaften im Sinne der §§ 34 bis 47 der BAO (gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich tätige Körperschaften) oder Vereinen herausgegeben worden seien, nicht als Werbeleistungen eingestuft.

Mit Wirkung ab 1.1. 2001 (in der Fassung BGBl. I Nr. 2000/142) habe der Gesetzgeber diese Ausnahmeregelung jedoch – entgegen seiner ursprünglichen Intention, nur Veröffentlichungen in periodisch erscheinenden Druckwerken einer Werbeabgabe zu unterwerfen – ersatzlos gestrichen.

Insoweit sei demnach Rechtssicherheit nur kurz vorhanden gewesen, mit dem den Bw. belastenden Effect, dass die Betriebsprüfung nunmehr das bestrittene Prüfungsergebnis zu erzielen versuche.

#### *2.5 Auftragstätigkeiten des Bw.*

Die vom Bw. im Zusammenhang mit den Einmalpublikationen für die erwähnten Körperschaften des öffentlichen Rechtes erbrachten Leistungen umfassten:

## den Inseratenverkauf

- den Satz und das Layout
- den Druck
- und die Lieferung.

Die Erträge aus dem Inseratenverkauf seien mit diesen Leistungen des Bw. gegenverrechnet worden. Sohin liege – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO – der Anspruch auf das Entgelt für die Veröffentlichung der Werbeeinschaltungen bei den auftraggebenden Körperschaften. Somit käme – sofern tatsächlich Werbeleistungen vorlägen, was wie vorangehend ausgeführt, bestritten werde – als Abgabenschuldner nur die auftraggebende Körperschaft in Betracht.

Abschließend wurde in der Berufung bemängelt, dass das Finanzamt dem Bw. aus Anlass von im Jänner 2001 erfolgter telefonischer Rückfragen die für den Zeitraum VI – XII/2000 (und nicht wie im Bericht über die Prüfung angeführt VI – XI/2000) entrichtete Werbeabgabe wieder gutgeschrieben habe. Bei den angesprochenen Telefonaten sei allerdings jeglicher Hinweis auf die mit BGBl. I Nr. 142/200, kundgemacht am 29.12.2000, vorgenommene Änderung des WerbeAbG 2000 unterblieben.

Zudem sei im Rahmen einer USO – Prüfung im Jahre 2002, umfassend den Zeitraum XI/01 – VII/02, auch die Werbeabgabe eingehend beleuchtet, jedoch letztlich unbeanstandet belassen worden. Auch der auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlichte Durchführungserlass zur Werbeabgabe vom 1. Juni 2000, Z 14 0607/1-IV/14/00, berücksichtige die oben dargestellte Änderung des WerbeAbG 2000 bis heute nicht.

Nach all dem verstoße die Vorgangsweise des Finanzamtes somit auch gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, was zumindest zu einer Abgabennachsicht nach § 236 BAO führen müsste.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, dass nach § 3 Abs. 1 WerbeAbG 2000 Abgabenschuldner derjenige sei, der Anspruch auf das Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung habe. Im gegenständlichen Fall bestehe die Geschäftsbeziehung nur zwischen dem Inserenten und dem Bw., welcher in eigenem Namen die Rechnung ausstelle und das Entgelt vereinnahme. Die Körperschaften und Vereine, für welche die Einmalpublikationen erstellt werden würden, stünden demgegenüber in keinerlei Geschäftsbeziehungen zu den Inserenten und hätten daher auch keinerlei Anspruch auf das Entgelt.

Richtig sei, dass der in der Berufung angesprochene Erlass nach wie vor im Internet abgerufen werden könne. Dieser Erlass behandle jedoch das WerbeAbG 2000 in der Fassung



des BGBl. I Nr. 2000/142, gültig ab 1.6.2000, nicht jedoch die Änderungen dieses Gesetzes in der Fassung BGBl. I Nr. 2000/142, gültig ab 1.1.2001.

Hiezu wurde seitens des Bw. auf die Ausführungen im Berufungsschriftsatz verwiesen.

In weiterer Folge wurde dem Finanzamt vom Unabhängigen Finanzsenat Folgendes zur Kenntnisnahme übermittelt und um Vornahme ergänzender Erhebungen ersucht:

*„Bei den der Berufung beigelegten Beispielsbroschüren handelt es sich um Folgende (Anm.: Bezeichnung der Broschüre lt. Titelblatt):*

<i>Broschüre</i>	<i>Impressum</i>	
	<i>Herausgeber und für den Inhalt verantwortlich</i>	<i>Konzeption, Produktion und Anzeigenverwaltung</i>
<i>75 Jahre Österreichisches Rotes Kreuz L</i>	<i>Rotes Kreuz L</i>	<i>Bw.</i>
<i>x Landes- Pensionisten- und Pflegeheim N</i>	<i>x Landes- Pensionisten- und Pflegeheim N</i>	<i>Bw.</i>
<i>10 Jahre A. Ö. Krankenhaus H</i>	<i>A. Ö. Krankenhaus H</i>	<i>Bw.</i>
<i>60 Jahre Arbeiter – Samariter – Bund S</i>	<i>Arbeiter – Samariter – Bund S</i>	<i>Bw.</i>
<i>Posteneröffnung Gendarmerieposten M</i>	<i>Gendarmerieposten M</i>	<i>Bw.</i>
<i>Offenes Wohnen Pensionisten- und Pflegeheim des Landes P G</i>	<i>x Landes- Pensionisten- und Pflegeheim G</i>	<i>Bw.</i>
<i>Qualität durch Kompetenz der Berufsschule Sa 1</i>	<i>Berufsschule Sa 1</i>	<i>Bw.</i>
<i>125 Jahre Gendarmerie I</i>	<i>Gendarmerieposten I</i>	<i>Bw.</i>
<i>50 Jahre Bergrettung Ortsstelle X</i>	<i>Bergrettung X</i>	<i>Bw.</i>
<i>40 Jahre Berufsschule L</i>	<i>Landesberufsschule L</i>	<i>Bw.</i>
<i>100 Jahre Freiwillige Feuerwehr J</i>	<i>Freiwillige Feuerwehr J</i>	<i>Bw.</i>
<i>125 Jahre Rotes Kreuz D</i>	<i>Österreichisches Rotes Kreuz, Landesverband P, Bezirksstelle D</i>	<i>Bw.</i>

*In all diesen Broschüren findet sich zudem (meist ganzseitig, zumindest aber halbseitig) Nachstehendes abgedruckt:*

***„Ein herzliches Dankeschön allen Inserenten, die durch ihre Einschaltung die Produktion dieser Festschrift ermöglichten!“***

*Zwecks abschließender Abklärung des verwirklichten Sachverhaltes wird ersucht, Folgendes ergänzend (unter Einholung allenfalls vorhandener schriftlicher Unterlagen, wie Vertragsurkunden oder Rechnungen) repräsentativ für den Berufszeitraum abzuklären:*

*1.) Auftrag „Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem“ an den Bw.*

2.) Abrechnung „Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem“ und dem Bw.

3.) Vereinbarung mit den Inserenten (und dem Bw. bzw. dem „Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem“?)

4.) Abrechnung der Inserate

5.) An wen (an den „Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem“) und wie wurde die lt. Berufungsvorbringen erfolgte Lieferung der Einmalpublikationen vorgenommen?

In der Folge nahm der Prüfer mit dem Bw. eine Niederschrift folgenden Inhalts auf:

*„Punkt 1: Auftrag ‚Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem‘ und dem Bw. siehe beiliegende typische Vereinbarung*

*Punkt 2: Abrechnung Auftraggeber – Auftragnehmer:  
Zwischen ‚Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichem‘ (=Auftraggeber) und dem Bw. findet keine Abrechnung statt.*

*Punkt 3: Vereinbarung mit den Inserenten:  
Eine Vereinbarung bezüglich Inseratenschaltungen findet nur zwischen Auftragnehmer (Bw.) und den Inserenten statt.*

*Punkt 4: Abrechnung der Inserate:  
Die Abrechnung der Inseratenschaltungen findet ausschließlich zwischen dem Bw. und den Inserenten statt.*

*Punkt 5: An wen erfolgt die Lieferung der Einmalpublikationen:  
Die Lieferung der Einmalpublikationen erfolgt vom Bw. an den ‚Herausgeber und für den Inhalt Verantwortlichen‘. Die Lieferung erfolgt im gesamten an den Auftraggeber. Das alleinige Vertriebsrecht steht dem Auftraggeber zu.*

*Seit Abschluss der Betriebsprüfung wird auch von Einmalpublikationen die Werbeabgabe eingehoben und abgeführt. (siehe beiliegende Rechnungen aus dem Jahr 2005 ohne Werbeabgabe, und aus dem Jahr 2010 mit Werbeabgabe).*

Der Niederschrift wurden folgende Beilagen angefügt:

**Vereinbarung** (vom 18. Oktober 2004) abgeschlossen zwischen

*„a) der Freiwilligen Feuerwehr Y als **Auftraggeber** und  
b) dem Bw. als **Auftragnehmer***

*I*

*Gegenstand dieser Vereinbarung ist die Erstellung einer kostenlosen Festschrift  
anlässlich des  
100jährigen Jubiläums*

*II*

*Folgende wesentliche Bedingungen gelten als vereinbart*

<i>Format:</i>	<i>B5</i>
<i>Auflage:</i>	<i>1.000 Stück</i>
<i>Umfang:</i>	<i>max. 40 – 50 Seiten incl. Fotos + zusätzliche Inseratseiten</i>

<i>Text- und Fotobeistellung:</i>	<i>erfolgt Anfang bis Mitte März 2005</i>
<i>Papier:</i>	<i>Innenteil: 135 gr., Umschläge: 250 gr.</i>
<i>Druck:</i>	<i>Innenteil teilweise s/w und 4-färbig Umschlag 4-färbig</i>
<i>Layout</i>	<i>wird vom Auftragnehmer erstellt</i>
<i>Inseratenplatzierung:</i>	<i>anschließend an den Textteil und auf der 3. und 4. Umschlagseiten</i>
<i>Druckfreigabe:</i>	<i>der Druck wird vom Auftragnehmer erst nach Abstimmung mit dem Auftraggeber vorgenommen</i>
<i>Lieferung:</i>	<i>erfolgt ‚frei Haus‘</i>
<i>Vertriebsrecht:</i>	<i>das alleinige Vertriebsrecht steht dem Auftraggeber zu; der Auftragnehmer hat nur das Recht, an alle Inserenten je ein Musterexemplar zu versenden</i>
<b><i>Finanzierung:</i></b>	<b><i>die Finanzierung erfolgt durch Inserate, welche vom Auftragnehmer im November und Dezember 2004 auf eigene Rechnung verkauft werden, dem Auftraggeber entstehen aus der Produktion keine Kosten, das finanzielle Risiko trägt allein der Auftragnehmer</i></b>
<i>Herausgeber:</i>	<i>ist die Freiwillige Feuerwehr Y, der auch sämtliche Rechte aus dieser Publikation zukommen.</i>
<i>Liefertermin:</i>	<i>Ende April 2005"</i>

### **Inseratenbeispielsrechnung ohne Werbeabgabe**

*Druckservice  
Bw.  
ihr persönlicher Verlag  
Xx*

*Ff  
Kachelöfen, Fliesen, Keramik  
z.H Herrn Ff sen.  
Bb*

*Datum: 30.03.2005*

***Rechnung Nr: 205050785***

*ProjektCode 2393  
KundenNr. 25198*

*Inserat ¼ Seite s/w*

*130,00*

*Einschaltung in der Festschrift anlässlich  
,100 Jahre Freiwillige Feuerwehr Y ‘*

<i>NETTOBETRAG</i>	<i>130,00</i>
<i>Mehrwertsteuer 20%</i>	<i>26,00</i>
<b><i>RECHNUNGSBETRAG:</i></b>	<b><i>EUR 156,00</i></b>

### **Inseratenbeispielsrechnung mit Werbeabgabe**

**Druckservice**  
**Bw.**  
**ihr persönlicher Verlag**

Xx

U Z  
 Holzhandel

zH Herrn U  
 Pp

Datum: 10.08.2010

**Rechnung Nr: 2102918**

ProjektCode 2932  
 KundenNr. 269996

Inserat ¼ Seite färbig	140,00
Einschaltung in der Festschrift anlässlich ,120 Jahre Freiwillige Feuerwehr C'	
5% Werbesteuer	7,00

NETTOBETRAG	147,00
Mehrwertsteuer 20%	29,40
<b>RECHNUNGSBETRAG:</b>	<b>EUR 156,00</b>

Die Inserate beinhalten – wie sich aus den beigebrachten Musterexemplaren ergibt – den Namen bzw. die Firma und den Unternehmensgegenstand, die Anschrift, die Telefonnummer(n), sowie allenfalls die E-Mail und Internet – Adresse des Inserenten.

In der Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter vorweg wiederholend auf die dem Bw. vom Finanzamt erteilte Auskunft. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Bw. im Wesentlichen nur Leistungen erbringe, die üblicherweise im Rahmen einer Druckerei erbracht werden würden. Diese Leistungen erweitere der Bw. lediglich durch die Abwicklung des Inseratenverkaufes.

Es gebe vorerst Produktionsvorgaben (Seitenanzahl, Stückanzahl), die sich bis zum endgültigen Druck noch ändern könnten. Der Bw. könne nie 100%-ig voraussagen, ob die Herstellung einer Festschrift einen Gewinn abwerfen werde. Auf Grund der Produktion einiger Broschüren erwirtschaftete der Bw. leichte Verluste, dafür werfe die Herstellung anderer Festschriften Gewinne ab.

Dem entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass nach dem Gesetzeswortlaut Abgabenschuldner derjenige sei, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung habe. Nach der vorliegenden Mustervereinbarung sei vom Bw. eine Gratisfestschrift erstellt worden. Hiefür habe der Bw. vom Herausgeber / Auftraggeber kein Entgelt erhalten. Den beigebrachten Rechnungen lasse sich entnehmen, dass der Bw. von den Inserenten Entgelte erhalten habe. Die Hauptleistung des Bw. umfasse den Inseratenverkauf, wähen der Druck der Broschüren nur die Nebenleistung darstelle. Im Übrigen hielt der Vertreter des

Finanzamtes fest, dass sich die Auskunft des Finanzamtes auf die Rechtslage vor 2001 beziehen habe.

Hiezu hielt der steuerliche Vertreter fest, das Ziel der Auftraggeber bestehe darin, eine Festschrift zu erhalten. Der Auftraggeber gebe den Inhalt der Festschrift vor und übertrage lediglich den Verkauf von Inseraten an den Bw.

Darauf erwiderte der Vertreter des Finanzamtes, dass der Geldfluss entscheide, der an den Bw. erfolgt sei.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass werbeabgabepflichtig nur der Herausgeber (Auftraggeber) der Festschrift sein könne, weil der Bw. nur über dessen Auftrag Inserate verkauft habe und daran auch eine Erfolgsbeteiligung des Bw. nichts ändere.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass der Auftraggeber nicht wisse, welche und wie viele Inserate vom Bw. verkauft worden seien.

Der steuerliche Vertreter wendete hiezu ein, dass der Auftraggeber sehr wohl eine diesbezüglich Aufstellung bzw. Abrechnung erhalte. Der Bw. strebe an, durch den Inseratenverkauf so viel an Entgelt zu erzielen, wie der Auftraggeber für den Druck der Festschrift zahlen müsste.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte abschließend, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Der steuerliche Vertreter begehrte der Berufung stattzugeben.

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

#### **1.) Zum Verfahrensablauf betreffend Werbeabgabe 2006**

Mit Bescheid vom 27. September 2006 setzte das Finanzamt für die Monate 1-3/2006 Werbeabgabe gemäß § 201 BAO fest. Gegen diesen Bescheid wurde am 25. Oktober 2006 Berufung erhoben.

Am 25. September 2007 reichte der Bw. die Erklärung über die Werbeabgabe für das Kalenderjahr 2006 beim Finanzamt ein. Am 6. März 2008 erließ das Finanzamt einen Werbeabgabebescheid für das Jahr 2006, der dem Begehren gemäß der in rede stehenden Berufung nicht Rechnung trug.

Diese Berufung gilt daher gemäß § 274 BAO auch als gegen den Werbeabgabebescheid für das Jahr 2006 eingebracht, und die gegen diesen Bescheid am 11. April 2008 gesondert erhobene „Berufung“ nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.03.1996, 95/13/0264) nur als ergänzender Schriftsatz hiezu.

## **2.) Zum Berufungsbegehren**

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

Als Werbeleistung gilt gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 WerbeAbgG die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes .

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

Nach Thiele, Kommentar zum Werbeabgabengesetz Rz. 138 z. § 3 umfasst die „Durchführung einer Werbeleistung“ – in Anknüpfung an die bisherige Rechtsprechung zur Anzeigen- bzw. Ankündigungsabgabe - nicht die Vermittlung von Veröffentlichungs- bzw. Verbreitungsleistungen, die Geschäftsbesorgung zur Herstellung der Beziehungen zum Medien- bzw. Außenwerbungsunternehmen, die Herstellung von Entwürfen von Ankündigungen, die Fotoerstellung, die Textwahl, die Textgestaltung, die Erstattung von Platzvorschlägen, die Platzsuche oder Platzkontrolle.

Vielmehr wird unter dem Entgeltesberechtigten „für die Durchführung der Werbeleistung“ – ebenfalls in Anknüpfung an die bisherige Rechtsprechung – nur jener zu verstehen sein, der die Duldung der Werbeeinschaltung in seiner Hand vereinigt und leitet. Üblicherweise ist Abgabenschuldner also das die Werbeleistung ausführende Medien- oder Außenwerbungsunternehmen, jedenfalls aber der Vertragspartner des Werbenden, d.h. der Auftragnehmer (Thiele, a.a.O., Anm. 139z. § 3).

Unter Medieninhaber wird derjenige verstanden, der Einfluss auf die wirtschaftliche Gestion des Unternehmens hat, und dem die Vorteile aus den Anzeigeneinnahmen zukommen (VwGH, 18.9.2000, 95/17/0179).

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Einführung eines Werbeabgabengesetzes (87 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXI. GP) führen zu § 3 Abs. 1 aus, dass Abgabenschuldner in den meisten Fällen derjenige ist, der auch die Werbeleistung erbringt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall u. a. auch, wem – den obigen Ausführungen zufolge - die Vorteile aus den Anzeigeneinnahmen zukommen.

Dem Berufungsvorbringen zufolge sind diese Vorteile den Auftraggebern der Festschriften zuzurechnen, da der Bw. für diese lediglich den Inserateverkauf abgewickelt habe.

Das Finanzamt vertritt – unter Bezugnahme auf die vorgelegten Beispielsrechnungen, den Zahlungsfluss und die Mustervereinbarung – die Meinung, dass die Entgelte (und damit die Vorteile) aus dem Inseratenverkauf dem Bw. selbst zuzurechnen seien, zumal für die Auftraggeber Gratisfestschriften erstellt worden seien, die der Bw. durch die Akquisition von Inserenten auf eigene Rechnung und Gefahr unter Tragung des alleinigen finanziellen Risikos finanziert habe.

Ungeachtet dieser aufgezeigten Umstände sind die Vorteile aus den Anzeigeneinnahmen, den Ausführungen des Bw. folgend, jedoch auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates den Auftraggebern / Herausgebern der Einmalpublikationen zuzurechnen, und zwar aus folgenden Gründen:

Entgegen dem (ausdrücklichen) Wortlaut der Mustervereinbarung war die Herstellung der Festschriften nicht „gratis“, sondern konnte nur durch die Schaltung von Inseraten finanziert werden. Nutznießer (weil letztlich Eigentümer der Festschriften mit „alleinigem Vertriebsrecht“ und Inhaber sämtlicher Rechte) des Inserateverkaufes waren folglich aber (in erster Linie) die Herausgeber / Auftraggeber der Festschriften, weil die Herausgabe der Schriften erst bzw. nur durch den Inserateverkauf ermöglicht wurde bzw. ohne Inserateverkauf gar nicht zustande gekommen wäre (vgl. in diesem Zusammenhang insbesondere auch den dargestellten Abdruck in den Broschüren: „Ein herzliches Dankeschön allen Inserenten, die durch ihre Einschaltung die Produktion dieser Festschrift ermöglichten“).

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass über den Inserateverkauf vom Bw. letztlich Rechnungen gelegt worden sind. Im Gegenteil: Ist doch aus den Rechnungen jeweils sowohl der Verwendungszweck (siehe beispielsweise Festschrift anlässlich „100 Jahre Freiwillige Feuerwehr“ bzw. „120 Jahre Freiwillige Feuerwehr“) als auch der Herausgeber der Festschrift (etwa Freiwillige Feuerwehr Y bzw. C ) den Inserenten gegenüber klar ersichtlich zum Ausdruck gebracht worden. Zudem entspricht es auch den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei derartigen Sachlagen Inserenten keineswegs den Drucker (hier: den Bw.), sondern die die Festschrift herausgebende Körperschaft des öffentlichen Rechtes (somit den Herausgeber) unterstützen wollten.

Die durch den Bw. erfolgte Vereinnahmung der Entgelte bewirkte demgemäß auch nur eine Verkürzung des Zahlungsflusses, zumal nach den diesbezüglichen – vom Finanzamt unbeanstandet belassenen – Angaben des Bw. die Auftraggeber / Herausgeber auch Aufstellungen bzw. Abrechnungen über den Inseratenverkauf erhalten haben bzw. von den Genannten die Inseratenanzahl letztlich auch an Hand der erstellten Broschüren überprüft werden konnte.

Angesichts dieser Transparenz erachtet der Unabhängige Finanzsenat auch das Vorbringen des Bw. als glaubhaft, dass durch den Inseratenverkauf (nur) so viel an Entgelt zu erzielen angestrebt wurde, wie der Auftraggeber für den Druck der Festschrift hätte zahlen müssen. Der Umstand, dass der Bw. das finanzielle Risiko der Produktion getragen hat, ist entgegen der Meinung des Finanzamtes im Übrigen nur Ausfluss des allgemeinen Unternehmerrisikos des Bw.

Der Berufung war demnach Folge zu geben, ohne dass es eines Eingehens auf die weiteren Berufungsvorbringen (Nichtvorliegen eines Druckwerkes wegen zu geringer Auflagenzahl, keine Werbeeinschaltungen infolge mangelnder Werbebotschaften) bedurfte.

Der Vollständigkeit halber wird jedoch angemerkt, dass der Unabhängigen Finanzsenat das diesbezügliche Vorbringen des Bw. nicht zu teilen vermag. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH, 26.02.1993, 90/17/0387) hat nämlich etwa auch Fahrpreisquittungen mit dem Abdruck von Adressen von Taxistandplätzen (samt Telefonnummern) auf der Rückseite als „Druckwerke“, und damit auch „Medienwerke“ eingestuft, weil hiedurch ein hinreichender gedanklicher Inhalt zum Ausdruck gebracht wird (VwGH, 09.03.1990, 85/17/0015)

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen:

<b>Berechnung der Werbeabgabe</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
	(€)	(€)	(§293b) (€)
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,netto' lt. Bp.</i>	<i>1.103.193,91</i>	<i>1.266.669,51</i>	<i>1.113.842,83</i>
<i>Verminderung lt. BE</i>	<i>-1.016.482,11</i>	<i>-977.178,71</i>	<i>-873.478,03</i>
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,netto' lt. BE</i>	<b>86.711,80</b>	<b>289.490,80</b>	<b>240.364,80</b>
<i>Werbeabgabe lt. BE</i>	<b>4.335,59</b>	<b>14.474,54</b>	<b>12.018,24</b>
<i>Werbeabgabe lt. BP</i>	<i>55.159,70</i>	<i>63.333,48</i>	<i>55.692,14</i>
<i>= Differenz lt. BE</i>	<i>50.824,11</i>	<i>48.858,94</i>	<i>43.676,90</i>



<b>Berechnung der Werbeabgabe</b>	<b>2004</b> (§293b) (€)	<b>2005</b> (€)	<b>2006</b> (€)
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,netto' lt. Bp.</i>	<i>1.165.290,32</i>	<i>976.646,21</i>	<i>885.683,80</i>
<i>Verminderung lt. BE</i>	<i>-861.121,32</i>	<i>-678.399,61</i>	<i>-102.702,60</i>
<i>Abgabepflichtige Erlöse ,netto' lt. BE</i>	<b><i>304.169,00</i></b>	<b><i>298.246,60</i></b>	<b><i>782.981,20</i></b>
<i>Werbeabgabe lt. BE</i>	<b><i>15.208,45</i></b>	<b><i>14.912,33</i></b>	<b><i>39.149,06</i></b>
<i>Werbeabgabe lt. BP</i>	<i>58.264,52</i>	<i>48.832,31</i>	<i>44.284,19</i>
<i>Differenz lt. BE</i>	<i>43.056,07</i>	<i>33.919,98</i>	<i>5.135,13"</i>

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Dezember 2010