



GZ. RV/0300-W/05,  
miterledigt RV/4555-W/02,  
RV/2047-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Barbara Baumgartner und Walter Bilek über die Berufungen der A-AG, Adresse, vertreten durch D., vom 21. November 2002, 13. November 2003 und 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 23. Oktober 2002, 23. Oktober 2003 und 30. November 2004 betreffend Werbeabgabe 2000 bis 2003 nach der am 22. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 3. Juli 2002 teilte die A-AG (im folgenden Bw.) dem Finanzamt hinsichtlich einer allfällig bestehenden Werbeabgabepflicht mit, dass sie Kataloge produziere, in denen Inserate von Zulieferfirmen, beispielsweise Fluglinien veröffentlicht würden. Fraglich sei nun, ob diese Anzeigen der neuen Werbeabgabe unterliegen würden. Nach Ansicht der Bw. bestünde keine Werbeabgabepflicht, insbesonders deshalb, weil es sich gegenständlich um Eigenwerbung handle. Diesbezüglich werde auf den Durchführungserlass des BMF vom 15. Juni 2000 sowie auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.6.1984, 84/17/0114 verwiesen.

In weiterer Folge wurden von der Bw. hinsichtlich der Jahre 2000 bis 2003 zwar Abgaben-erklärungen über die Werbeabgabe eingebracht, in diesen aber unter Hinweis auf die Steuer-

freiheit nur die Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben ohne eine Werbeabgabe zu berechnen.

Mit Bescheiden vom 23. Oktober 2002, 23. Oktober 2003 und 30. November 2004 setzte das Finanzamt entsprechend den mitgeteilten Bemessungsgrundlagen die Werbeabgabe für die Jahre 2000 bis 2003 wie folgt fest:

Jahr	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Steuer in ATS	Steuer in €
2000	ATS 4.348.364,96	5%	217.418,-	15.800,38
2001	ATS 4.300.996,30	5%	215.050,-	15.628,29
2002	€ 270.392,56	5%		13.519,63
2003	€ 145.244,08	5%		7.262,20

Dagegen erhab die Bw. jeweils Berufung. In den Berufungen und der Berufungsergänzung vom 29. Juli 2005 führte die Bw. folgendes aus:

Die Bw. bewerbe die von ihr angebotenen Einzel- und Pauschalreisen mit Katalogen. Die Erstellungs- und Druckkosten würden grundsätzlich von der Bw. getragen. Die Bw. erhalte von "Lieferanten" Zuschüsse für die Erstellung der Kataloge (sog. Druckkostenbeiträge). Bei den "Lieferanten" handle es sich z.B. um Hotelketten, Fluglinien und andere touristische Anbieter.

(Werbe-)Einschaltungen von „fremden“ Inserenten (z.B. Nivea Sonnencreme, Kronenzeitung) würden nicht in die Kataloge aufgenommen.

Die Beiträge würden den „Lieferanten“ in Rechnung gestellt. Die Fakturierung der „Druckkostenbeiträge“ erfolge unter verschiedenen Bezeichnungen, wie z.B. „Katalogzuschuss“, „Brochure Support“, „Einschaltung“, „Anbieterdarstellung“, „Verrechnung Katalogseite“. Diese Bezeichnungen würden in der Regel von den „Lieferanten“ vorgegeben.

Nicht alle „Lieferanten“ der Bw., die in die Reisekataloge aufgenommen worden seien, würden auch „Druckkostenbeiträge“ - unter welcher Bezeichnung auch immer - an die Bw. leisten. Auch die Höhe der „Druckkostenbeiträge“ sei verschieden und richte sich nach der wirtschaftlichen Durchsetzbarkeit.

Das Interesse der Bw. liege jedoch nicht in der Akquirierung von Werbeeinschaltungen, sondern richte sich primär auf die Erzielung von Umsätzen aus dem Reisegeschäft. Die aufgelegten Kataloge seien unabdingbare Voraussetzung für die Tätigkeit eines Reiseveranstalters, davon würden Umsatz und Einnahmen unmittelbar abhängen.

Die von der Bw. herausgegebenen Kataloge seien ausschließlich für potentielle Kunden (=Werbeaddresaten) der Bw. bestimmt. Die Kataloge würden anlässlich von Verkaufsgesprächen persönlich an Kunden übergeben bzw. persönlich adressiert übersendet und nicht unadressiert verteilt. Es handle sich daher ausschließlich um Verkaufsunterlagen der Bw. (Verkaufsinstrument).

Unternehmensgegenstand der Bw. sei der Verkauf von Urlaubaufenthalten. Die Aufnahme von Leistungen von Tourismusbetrieben und anderen damit zusammenhängenden Leistungen (Flüge, Reiseversicherungen usw.) in die Reisekataloge hänge ausschließlich davon ab, ob diese Leistungen für die Bw. wirtschaftlich interessant seien und daher von der Bw. angeboten und von dieser verkauft würden. Die Bw. bewerbe mit den Katalogen somit ihre eigenen Produkte.

Die durch den Abschluss von Pauschal-Reiseverträgen entstehende wirtschaftliche Beziehung bestehe zwischen den Urlaubern (Kunden) und der Bw. (Reiseveranstalter). Die Bw. hafte ihren Kunden grundsätzlich für die ordnungsgemäße Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu landesgesetzlichen Anzeigenabgaben sei aber nicht jegliche Werbefunktion, die eine Veröffentlichung einer Einschaltung in einem Druckwerk für andere Unternehmer haben könne, als abgabepflichtige Verbreitung einer Werbebotschaft zu qualifizieren. Vielmehr sei danach zu unterscheiden, in wessen überwiegendem Interesse die Einschaltung erfolge. Liege die Einschaltung überwiegend im eigenen Interesse des Herausgebers (im Folgenden kurz: Eigenwerbung), ziele sie also nicht überwiegend auf die Verbreitung einer Werbebotschaft für andere ab (im Folgenden kurz: Fremdwerbung), liege keine Abgabepflicht nach dem Werbeabgabegesetz vor.

Auf Grund der bestehenden gesetzlichen Lage sowie der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien im Rahmen der abgabenrechtlichen Würdigung des konkreten Sachverhaltes der Bw. insbesondere folgende Punkte zu erörtern:

- Es bestünde keine relevante Unterscheidung zwischen dem landesgesetzlichen Begriff „Anzeige“ und dem werbeabgaberechtlichen Begriff „Werbbeeinschaltung“. Die einschlägige Rechtsprechung des VwGH zu den landesgesetzlichen Anzeigenabgaben sei daher diesbezüglich auch auf „Werbbeeinschaltungen“ iSd Werbeabgabegesetzes 2000 anzuwenden.
- Abgrenzung Eigen- und Fremdwerbung: Die Herausgabe von Reisekatalogen der Bw. liege in der Regel im überwiegenden Interesse der Bw. (Eigenwerbung).

---

Der VwGH habe sich in mehreren Erkenntnissen zum Wiener Anzeigenabgabegesetz 1946 (vgl. VwGH vom 14.09.1981, 81/17/0066; VwGH vom 20.06.1986, 84/17/0114) und zum Kärntner Anzeigenabgabegesetz 1947 (VwGH vom 21.05.2001, 99/17/0294; VwGH vom 26.06.2000, 95/17/0460) geäußert und in diesen Erkenntnissen den landesgesetzlichen Begriff der „Anzeige“ ausgelegt.

Der Begriff der „Anzeige“ sei im Werbeabgabegesetz 2000 nicht mehr enthalten, tatbestandlicher Anknüpfungspunkt sei nunmehr der Begriff der „Werbeeinschaltung“. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch sei aber nach Ansicht der Bw. für die Frage der Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdwerbung keine relevante Unterscheidung zwischen einer „Anzeige“ und einer „Werbeeinschaltung“ ersichtlich.

Beide Begriffe zielen auf die entgeltliche Verbreitung von Werbebotschaften ab, die überwiegend im (fremden) Interesse des Auftraggebers (Fremdwerbung) gelegen sei, und nicht auf die Besteuerung von Eigenwerbung.

Eine Unterscheidung der beiden Begriffe „Anzeige“ und „Werbeeinschaltung“ sei allerdings nach Ansicht des Gesetzgebers insbesondere hinsichtlich des verwendeten Mediums bzw. der verwendeten Werbeform gegeben. Der ältere Begriff der „Anzeige“ betreffe vorrangig Einschaltungen in Druckwerken (vgl. z.B. den „Anzeigenteil“ einer Zeitung). Die Entwicklung der Marketingwirtschaft in den letzten Jahren und Jahrzehnten habe jedoch sowohl zu neuen Werbemedien als auch zur Entwicklung neuer Werbeformen geführt. So würden z.B. Einschaltungen nicht mehr nur im „Anzeigenteil“ einer Druckschrift veröffentlicht, sondern häufig im redaktionellen Teil. Auch neue Werbeformen, wie z.B. „product placement“, sollten durch den Begriff „Werbeeinschaltung“ erfasst werden (vgl. Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage, zu § 1 Abs. 2 Werbeabgabegesetz 2000).

Dieser Entwicklung habe der Gesetzgeber durch die Einführung des allgemeineren und weiteren Begriffes der „Werbeeinschaltung“ Rechnung getragen. Die neue Terminologie sei daher vom Gesetzgeber bewusst gewählt worden, um Werbeeinschaltungen verschiedener Art und in verschiedenen Medien zu erfassen.

Durch die Verwendung des Begriffes „Werbeeinschaltung“ sei es daher zu einer Erweiterung der Tatbestände hinsichtlich der Art der Werbeeinschaltungen und der erfassten Medien gekommen. Hingegen könne dem Begriff „Werbeeinschaltung“ kein geänderter Bedeutungsgehalt hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdwerbung unterstellt werden. Hierfür würden sich weder in der Judikatur noch in der Literatur irgendwelche Anhaltspunkte finden.

---

Der ursprüngliche Zweck der landesgesetzlichen Anzeigenabgaben, nämlich die Besteuerung der entgeltlichen Verbreitung einer Werbebotschaft in überwiegend fremdem Interesse, sei im Werbeabgabegesetz unverändert erhalten geblieben.

Dafür spreche auch, dass der VwGH in seiner bisher raren Judikatur zum Werbeabgabegesetz 2000 inhaltlich seine Rechtsprechung zu den landesgesetzlichen Anzeigenabgaben (vgl. z.B. zum Wr AnzAbgG VwGH vom 12.08.2002, 2002/17/0199) auf Grund der Vergleichbarkeit der bundes- und landesgesetzlichen Bestimmungen fortgesetzt habe.

Zur Frage der Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdwerbung habe der VwGH bereits mehrfach in Zusammenhang mit verschiedenen landesgesetzlichen Anzeigenabgaben Stellung genommen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH bestünde in jenen Fällen, in welchen der Unternehmer eine Veröffentlichung überwiegend im eigenen Interesse tätigt, keine Anzeigenabgabepflicht.

Im Folgenden werde auf drei in besonderem Maße einschlägige Erkenntnisse des VwGH zur Abgrenzung zwischen abgabepflichtiger Fremd- und abgabefreier Eigenwerbung eingegangen. Die Erkenntnisse beträfen die Präsentation von Produkten in verschiedenen Katalogen. In allen drei Erkenntnissen sei der Gerichtshof zu eindeutigen Abgrenzungen zwischen Eigen- und Fremdwerbung gekommen.

- Versteigerungskatalog (VwGH vom 14.09.1981, 81/17/0066)

In diesem Erkenntnis bringe der VwGH deutlich zum Ausdruck, dass es für ein „wesentliches eigenes Interesse“ nicht darauf ankomme, dass der Herausgeber eines derartigen Kataloges die dort beworbenen Produkte selbst verkaufe. Vielmehr genüge für ein „wesentliches eigenes Interesse“ bereits, dass der Herausgeber des Kataloges als Vermittler der Ware tätig werde und sein Interesse auf seinem Anspruch auf Vermittlungsprovision beruhe. Daher hat die Bw. auch dann, wenn sie Leistungen aus Katalogen lediglich vermittele, auf Grund ihres Provisionsanspruches ein wesentliches eigenes Interesse an der Aufnahme dieser Leistungen in den Reisekatalog.

- Baustoffkatalog (VwGH vom 20.06.1986, 84/17/0114)

Die Konstellation in diesem Erkenntnis entspreche jener bei der Bw.: Die Bw. wähle die Produkte für ihre Kataloge ausschließlich selbst aus. Es würden nur Produkte in die Kataloge aufgenommen, die von der Bw. vertrieben würden, für ihr eigenes Geschäft interessant und daher potentielle Umsatzbringer seien.

Ein wesentliches eigenes Interesse (Eigenwerbung) der Bw. an der Herausgabe von Katalogen sei somit insbesondere dann gegeben, wenn sich der Herausgeber davon zusätzlichen Umsatz und Erfolg erhoffen dürfe. Dem stehe nach dem obigen Erkenntnis

der Umstand nicht entgegen, dass die Veröffentlichung darüber hinaus eine weitere allgemeine Werbefunktion für andere Unternehmer habe.

Die Rechtsprechung des VwGH zum Baustoffkatalog stelle auch explizit klar, dass einer namentlichen Nennung der Hersteller der einzelnen im Katalog vertretenen Produkte keine entscheidende Bedeutung zukomme.

- Reisekatalog (VwGH vom 21.05.2001, 99/17/0294)

Diesem Erkenntnis sei ein Sachverhalt zu Grunde gelegen, in dem ein Reisebüro („yyy GmbH“) die Druckwerke „Katalog Gasthöfe, Hotels, Pensionen“ und „Katalog Appartements, Ferienwohnungen, Ferienhäuser“ herausgab. In die Kataloge waren vor allem Beherbergungsunternehmen, aber auch andere Tourismusbetriebe mit farbigen Abbildungen und ausführlichen Beschreibungen aufgenommen. Von allen Unternehmen wurden „Druckkostenbeiträge“ eingehoben.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in diesem Erkenntnis seine bisherige Rechtsprechung präzisiert: An Stelle der bisher verwendeten Begriffe „wesentliches eigenes Interesse“ bzw. „in erster Linie im eigenen Interesse gelegen“ sei nunmehr im Rahmen einer Interessenabwägung auf das überwiegende Interesse abgestellt worden. Liege daher im Verhältnis zu den „Lieferanten“ ein überwiegendes Interesse der Bw. an der Herausgabe der Reisekataloge vor, so liege abgabenfreie Eigenwerbung vor.

Der Verwaltungsgerichtshof habe daher insbesondere folgende Sachverhaltselemente als maßgeblich für ein „überwiegendes eigenes Interesse“ (Eigenwerbung) des Reiseveranstalters erachtet:

- Verkauf der in Katalogen angebotenen „Produkte“ im eigenen Namen
- Verkauf der in Katalogen angebotenen „Produkte“ in fremdem Namen mit Anspruch auf Provision

Der Verwaltungsgerichtshof habe auch festgehalten, dass der Umstand, dass die „Lieferanten“ „Druckkostenbeiträge“ für die Erstellung des Kataloges bezahlen würden, nicht dazu geeignet sei, ein überwiegendes Interesse des Herausgebers des Kataloges zu verneinen, anders ausgedrückt: Die Entgeltlichkeit sei zwar ein grundlegendes Tatbestandsmerkmal der Anzeigen- bzw. Werbeabgabe, sie sei jedoch kein relevantes Abgrenzungskriterium zwischen Eigen- und Fremdwerbung.

Neben den in der Judikatur herausgearbeiteten Abgrenzungskriterien würden auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes folgende Umstände für ein überwiegendes eigenes Interesse der Bw. (Eigenwerbung) an der Herausgabe ihrer Kataloge sprechen und damit für keine Werbeabgabepflicht:

Die Bw. verkaufe in Reisekatalogen angebotene „Produkte“ im eigenen Namen (siehe dazu z.B. xxx). Die Bw. „verkaufe“ daher diese Leistungen direkt an die Reisekunden. Es liege deshalb abgabenfreie Eigenwerbung im Sinne des Werbeabgabegesetzes vor.

Die Bw. erbringe Vermittlungsleistungen (siehe dazu die Darstellung von Tourismusbetrieben in eigenen Einschaltungen, wie z.B. xxxx). Liege ein Provisionsanspruch der Bw. im Einzelfall vor, so bestehe ein überwiegendes eigenes Interesse der Bw. an der Aufnahme dieses Angebotes in den Katalog. Es liege daher abgabenfreie Eigenwerbung im Sinne des Werbeabgabegesetzes vor.

Die Herausgabe eines Reisekataloges der Bw. ziele nicht darauf ab, Werbebotschaften entgeltlich zu verbreiten. Vielmehr diene der Reisekatalog ausschließlich als Verkaufsinstrument. „Druckkostenbeiträge“ für die Erstellung des Kataloges sind z.B. mit Listungsentgelten oder Platzierungsprämien von Handelsketten wirtschaftlich vergleichbar, wobei ebenfalls der Lieferant einen bestimmten Betrag für die Platzierung des Produktes zu bezahlen habe, ohne dass damit eine Mindestabnahmemenge verbunden wäre. Auch derartige Entgelte oder Prämien würden nicht der Werbeabgabe unterliegen .

Bei den Kostenbeiträgen der „Lieferanten“ handle es sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch um Rabatte bzw. Umsatzboni, welche die „Lieferanten“ der Bw. für den Einkauf von Beherbergungsleistungen etc. gewähren würden. Hierbei gebe es in der Praxis unterschiedliche Vereinbarungen. Die Bw. könne „Druckkostenbeiträge“ (o.ä. Bezeichnungen) leichter als Rabatte gegenüber „Lieferanten“ durchsetzen. So könnten die „Lieferanten“ ihre Produkte zu „höheren“ Preisen an die Bw. verkaufen, „Druckkostenbeiträge“ würden separat bezahlt.

Aus wirtschaftlicher Sicht bestehe aber kein Unterschied, ob der Lieferant einen Nachlass auf seine Leistung gewährt (dh. der Einkauf der Beherbergungsleistung wird für die Bw. „günstiger“), oder ob er den Nachlass in Form eines „Druckkostenbeitrages“ gewährt (bei Verrechnung der Beherbergungsleistung zum „Listenpreis“). Die Bezeichnung als „Druckkostenbeitrag“ habe auf die werbeabgaberechtliche Beurteilung keine Auswirkung.

Im Rahmen einer Vorsprache des Prokuristen der Bw. Herrn B. und von Frau Mag. C. von der steuerlichen Vertretung wurden Reisekataloge der Jahre 2000 bis 2003 im Original zur Einsicht vorgelegt. Es wurden Kopien im Zusammenhang mit einigen für alle Kataloge repräsentativen Werbeeinschaltungen samt den dazu gehörenden Rechnungen vorgelegt. Herr Freitag gab an, dass Bilder und Text (Hotelanlagen) bzw. fertige Vorlagen (Fluglinien, Reiseversicherung) von den Geschäftspartnern zur Verfügung gestellt werden, seitens der Bw. müsse gegebenenfalls noch der Text übersetzt und das Layout vorgenommen werden.

---

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde nochmals betont, dass das primäre Interesse der Bw. nicht in der Erbringung von Werbeleistungen bestehe sondern im Verkauf von Reiseleistungen.

Über Befragen wurde zum Sachverhalt ergänzend ausgeführt, dass die Bw. jährlich mehrere Kataloge herausgabe, einen Winter- und einen Sommertatalog sowie mehrere Spezialkataloge. Die Auflagenhöhe schwanke in etwa zwischen 10.000 und 50.000 Stück. Insgesamt verfüge die Bw. über ca. xx Filialen in Österreich.

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

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 und

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. ....

Mit dem Werbeabgabegesetz (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.

In dem von der Bw. zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Juni 2000, ZI. 14 0607/1-IV/14/00 wird unter anderem folgendes ausgeführt:

*Tz. 2.1 Steuergegenstand ist die Erbringung von Werbeleistungen durch einen "Werbeleister" (zum Werbeleister siehe Tz 3.1).*

*Tz 2.2 Werbung ist die auf eine direkte oder indirekte Werbewirkung abzielende besondere Anpreisung der Vorzüge von am Markt angebotenen Leistungen. Nicht als Werbung im Sinne des Gesetzes sind Wortanzeigen im Fließtext zu verstehen, wenn deren Abrechnung nach der Anzahl der Wörter oder Buchstaben (einschließlich Firmenlogos) erfolgt. Wortanzeigen in Verbindung mit Abbildungen jeder Art führen zu einer werbeabgabepflichtigen Leistung. Raumanzeigen, die nach der Fläche verrechnet werden, sind unabhängig von ihrem Inhalt jedenfalls 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 zB die Anzeige einer Kanzlei- oder Ordinationseröffnung, Stellenanzeigen jeglicher Art).*

*Tz.2.3 Als Werbeleistung ist die Besorgung von Leistungen zu verstehen, die eine im Sinne der Tz 2.2 gestaltete Werbewirkung in der Öffentlichkeit verbreiten. Die steuerpflichtigen Werbeleistungen sind in § 1 WerbeAbG 2000 abschließend geregelt (Tz 3). Allgemeine Voraussetzung für die Abgabepflicht ist, dass es sich um die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt handelt. "**Eigenwerbung**" fällt nicht unter die Werbeabgabe, das heißt, weder die Werbung für das Medium im Medium selbst (zB Werbung des ORF im ORF, einer Zeitung in der Zeitung selbst), noch die Firmenaufschrift am eigenen Firmenfahrzeug sind abgabepflichtig.*

Werbeleister sind lt. Tz. 3.1.1:

- *Die Verleger von Printmedien im Sinne des Mediengesetzes (insbesondere Zeitungsverlage).*
- *Die Betreiber von Medien im Bereich von Hörfunk und Fernsehen (insbesonders ORF, Privatsender)*
- *Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen ("Vermieter" von Plakatflächen, Transparenten uä.)*

Ziel der Werbeabgabe ist nach den Ausführungen des 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.

Aufgrund des Vorbringens der Bw., den Ausführungen in der Berufungsverhandlung und den vorgelegten Unterlagen geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. betreibt ca. 90 Reisebüros in ganz Österreich. Sie verkauft Einzel und Pauschalreisen und damit zusammenhängende Nebenleistungen einerseits im eigenen Namen, andererseits erbringt sie auch Vermittlungsleistungen für andere Touristikunternehmen gegen Provision.

Die Bw. gibt jährlich mehrere Reisekataloge heraus, einen Winter- und einen Sommerkatalog sowie mehrere Spezialkataloge, die die von ihr vertriebenen Produkte enthalten. Die Auflagenhöhe schwankt in etwa zwischen 10.000 und 50.000 Stück. Von den Geschäftspartnern (z.B. Hotelketten, Fluglinien und andere touristische Anbieter) werden in der Regel Bilder und Text (Hotelanlagen) bzw. fertige Vorlagen (Fluglinien, Reiseversicherung) zur Verfügung gestellt. Seitens der Bw. muss gegebenenfalls noch der Text übersetzt und das Layout vorgenommen werden. Die Erstellungs- und Druckkosten werden an sich von der Bw. getragen, die Bw. stellt den meisten Geschäftspartnern aber diese Beiträge in Rechnung. Die Fakturierung der Druckkostenbeiträge erfolgt unter verschiedenen Bezeichnungen, wie, z.B. "Katalogzuschuss", "Brochure Support", "Einschaltung", "Anbieterdarstellung", "Verrechnung Katalogseite". Nicht alle Geschäftspartner, deren Produkte in den Katalogen aufgenommen werden leisten auch Druckkostenbeiträge. Die Höhe der Druckkostenbeiträge ist verschieden und richtet sich nach der wirtschaftlichen Durchsetzbarkeit. Werbeeinschaltungen von fremden Interessenten, deren Produkte nicht von der Bw. verkauft oder vermittelt werden, werden nicht in die Kataloge aufgenommen.

Die Kataloge liegen in den Reisebüros für die Kunden der Bw. auf bzw. werden persönlich adressiert an Kunden übersendet. Eine unadressierte Verteilung der Kataloge erfolgt nicht.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Angaben der Bw. in der Berufung und der Berufungsergänzung, anlässlich der Vorsprache der Vertreter der Bw. am 14. April 2005 und in der mündlichen Berufungsverhandlung sowie aus den zur Einsicht vorgelegten Katalogen und sonstigen Unterlagen.

Die an die Bw. von ihren Geschäftspartnern für die Kataloge geleisteten Druckkostenbeiträge unterliegen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gemäß § 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Abs.2 Z 1 Werbeabgabegesetz der Werbeabgabe.

Bei den gegenständlichen Katalogen handelt es sich um Druckwerke im Sinne des § 1 des Mediengesetzes (BGBl. Nr. 314/1981), also um Medienwerke, durch die Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt ausschließlich in Schrift und Standbildern an einen

---

größeren Personenkreis im Wege der Massenherstellung oder der Massenverbreitung verbreitet werden.

Die in den Katalogen enthaltenen Darstellungen in Schrift und Bild sind unter den Begriff Werbeeinschaltung zu subsumieren, gleichwohl ihnen auch eine wesentliche Funktion hinsichtlich der Verkaufs- und Vermittlungstätigkeit der Bw. zukommt. Sie haben aber auch eine Werbewirkung für die Geschäftspartner. Einerseits entspricht das Erscheinungsbild dieser Darstellungen, etwa bei den Fluglinien und der Reiseversicherung dem bekannten Erscheinungsbild einer Werbung in Zeitschriften (Ziel ist Verbreitung eines positiven Image und nicht so sehr eines detailliert dargestellten Produktes), andererseits entsprechen die Darstellungen der Hotelanlagen solchen Darstellungen, die Hotels auch wählen würden, wenn sie unmittelbar ihre Anlage bewerben.

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 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 bisherigen Judikatur zu den Anzeigenabgaben der Länder in Fällen wie diesen auf ein überwiegendes Interesse abgestellt hat und bei einem überwiegenden Interesse des Katalogherausgebers eine Abgabepflicht nach den Anzeigenabgabegesetzen verneint hat.

Der Unabhängige Finanzsenat kann aus dem Wortlaut des Werbeabgabegesetzes eine derartige Interessenabwägung nicht entnehmen. Nicht steuerpflichtige Eigenwerbung kann nur insoweit vorliegen, als kein Entgelt für die Veröffentlichung einer Werbeeinschaltung an einen Dritten geleistet wird. bzw. wenn die Veröffentlichung durch den Werbenden unmittelbar selbst erfolgt. Soweit die Bw. daher kein Entgelt für die Werbeeinschaltungen erhält, liegt gegenständlich eine nicht werbeabgabepflichtige Eigenwerbung vor. 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.

Soweit in der Literatur die Ansicht vertreten wird, dass Einschaltungen in Katalogen und Werbeprospekten unter den Tatbestand des § 1 Abs. 2 Z 3 Werbeabgabegesetz fallen (Karin Leithner, Kurzkommentar zur Werbeabgabe, SWK 77, Linde Verlag 2001, S 56 und 63) so ist

---

dem entgegenzuhalten, dass § 1 Abs. 2 Z 1 leg.cit. als speziellere Norm dem Tatbestand der Z 3 vorgeht.

Das Argument der Bw., dass die Druckkostenbeiträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eigentlich Rabatte und Umsatzboni darstellen würden, und es sich insofern gar nicht um Entgelte für die Werbeeinschaltung handeln würde, sondern nur die Form der Druckkostenbeiträge gewählt werde, weil diese gegenüber den Geschäftspartnern leichter durchsetzbar sei, ist nicht stichhaltig. Es zeigt nämlich vielmehr, dass sehr wohl ein eigenes Interesse der Geschäftspartner an der Werbeeinschaltung besteht und derartige Entgelte deshalb leichter gegenüber den Geschäftspartnern durchgesetzt werden können als Umsatzboni und Rabatte. Durch die Gestaltung der Einschaltung durch den jeweiligen Geschäftspartner, hat nämlich dieser (z.B. wenn es sich um eine Hotelanlage handelt) sehr wohl ein Interesse und auch die Möglichkeit seine Anlage innerhalb des Angebotes der Bw. im Katalog besonders hervorzuheben und verfolgt damit eigene wirtschaftliche Interessen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. September 2005