



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. A-GmbH & Co KG, ===== Wien, A-Str. 24, vertreten durch Exinger GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 21. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, betreffend Werbeabgabe für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kommanditgesellschaft, die einen Baustoffhandel für Gewerbe- und Privatkunden sowie einige Baufachmärkte im berufungsgegenständlichen Zeitraum betrieben hat. An der Bw. sind die A. Beteiligungsverwaltung GmbH (mit einer Kommanditeinlage von € 35.000) als Kommanditistin sowie die B. Beteiligungsverwaltung GmbH (als reine Arbeitsgesellschafterin ohne Vermögenseinlage) als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt.

Mit dem mit 29. Dezember 2004 datierten Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, deren Gegenstand u. a. die Werbeabgabe für das Jahr 2002 war, samt Nachschau betreffend „*Umsatzsteuer 1/2003 - 12/2003*“ wurde unter den Textziffern 21 („Werbeabgabe Flugblätter“) und 22 („Werbeabgabe Kataloge“) jeweils mit Verweis auf die im Betriebsprüfungsbericht der A. Beteiligungs GmbH getroffenen Feststellungen u. a.

festgestellt, dass die Werbeabgabe für das Jahr 2002 den beigelegten Rechnungen zufolge, was die Flugblätter betrifft, € 15.525,55, was die Kataloge anbelangt, € 7.694,82 betrage. Seitens der Bp wurde die Werbeabgabe für die Monate Jänner bis Dezember jeweils des Jahres 2002 wie folgt berechnet:

„ Erlöse Kataloge 0%	€	40.124,89
Erlöse Kataloge 20% netto	€	121.466,37
Summe Erlöse	€	161.591,26
BMGRL Werbeabgabe	€	153.896,44
Werdeabgabe 5 %	€	7.694,82
Erlöse Flugblätter netto	€	326.036,60
BMGRL Werbeabgaben	€	310.511,05
Werdeabgabe 5%	€	15.525,55“

Unter der Tz 23 „Nachschau“ hielt die Außenprüfung fest, dass die Werbeabgabe für den Nachschauzeitraum 1. Jänner 2003 bis 30. September 2004 wie folgt festgesetzt werde:

BMGRL Kataloge 1 - 12/2003	€ 280.687,76	davon 5%	€ 14.034,39
BMGRL Kataloge 1 - 9/2004	€ 426.631,47	davon 5%	€ 21.331,57

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Bescheide über die Festsetzung der Werbeabgabe für die Kalenderjahre 2002 und 2003 sowie für die Monate Jänner bis September 2004 mit der Begründung: Die Festsetzung sei erforderlich gewesen, weil die Selbstberechnung der Werbeabgabe *unterblieben sei*.

Gegen die Werbeabgabentscheide für die Jahre 2002 bis 2004, mit denen das Finanzamt an Werbeabgaben die Werbeabgabe für das Jahr 2002 mit € 23.220,37, für das Jahr 2003 mit € 14.034,39, für die Monate Jänner bis September jeweils Jahr 2004 mit € 21.331,57 festgesetzt hatte, wurde in der Berufung vorgebracht:

Die Fa. A. gebe bereits seit etlichen Jahren Baustoffkataloge "A. / mein W." sowie Flugblätter heraus. Dabei tätige A. die gesamte Layoutgestaltung, Produktion, Vertrieb und alle damit verbundenen Aktivitäten und entscheide, welche Produkte - aus ihrem Sortiment - beworben würden. Bei der Produktauswahl sei ausschließlich maßgeblich, ob sich A. dadurch zusätzliche Umsätze bzw. Gewinne erhoffe. Aus dem beiliegenden, repräsentativen Muster eines Katalogs könne entnommen werden, dass dieser Katalog darauf abziele, Kunden zum Bau zu motivieren und deshalb die von A. vertriebenen Produkte zu kaufen. Klare Zielsetzung sei die Umsatzsteigerung von A.. Die Verteilung der Kataloge erfolge überwiegend durch Auflage in den A. - Baumärkten. Vereinzelt würden Kataloge auch durch Außendienstmitarbeiter verteilt und an Interessenten zugesendet.

Im Katalog und in den Flugblättern würden nahezu ausschließlich im A. - Sortiment befindliche Produkte beworben. Eingeschränkt auf einzelne Seiten im Katalog würden A. - fremde Produkte platziert, um dadurch einen Finanzierungszuschuss für die Druckkosten zu

bekommen. Nur die zuletzt genannten Einschaltungen seien der Werbeabgabe unterworfen worden, da dies der Rechtslage zum Anzeigenabgabegesetz entsprochen habe.

A. habe mit seinen Lieferanten ein "Konditionenpaket" vereinbart, wonach- abhängig vom Umsatz der Lieferanten mit A. - diese A. bei dessen Werbeaktivitäten unterstützen würden. In der Vereinbarung werde festgelegt, bei welchen Werbeaktivitäten von A. die Lieferanten Teile der Kosten übernehmen würden, wobei die Initiative von A. ausgehe, somit bestimme auch A., welche Produkte letztlich im Katalog/in den Flugblättern platziert würden.

Klarerweise würden Lieferanten jene Werbeträger, somit u.a. auch den A. Katalog, bevorzugen, bei denen deren eigene Produkte entsprechend präsentiert würden. Die daraus resultierenden finanziellen Beiträge der Lieferanten zur Finanzierung der Kataloge bzw. Flugblätter würden aber nichts daran ändern, dass der wirtschaftliche Hintergrund für diese "Kostenbeteiligung" an den Werbemedien "Katalog" und "Flugblätter" von A. in einem nachträglichen, umsatzabhängigen Rabattsystem liege. *"Auch wenn die Lieferanten keine "Werbekostenzuschüsse" leisten würden, würde A. unverändert die Kataloge bzw. Flugblätter herausgeben."*

Unter Punkt 2 brachte der steuerliche Vertreter zur „Argumentation der Betriebsprüfung“ vor: Nach Ansicht der Bp erbringe A. als Verleger eines Druckwerks (Baukatalog) durch die Aufnahme der entgeltlichen Lieferanteneinschaltungen in seinem Katalog Werbeleistungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbG. In der Niederschrift werde festgehalten, dass diese Kataloge einen geringen redaktionellen Teil beinhalten würden.

Hinsichtlich der Flugblätter halte die Betriebsprüfung fest, dass es sich dabei um keine Eigenwerbung für die geschalteten Produkte handle, da kein fremder Dritter bereit „wäre, die Werbekosten eines anderen Unternehmens zu tragen“. Bestehe ein Medium (erkennbar) ausschließlich aus bezahlten Anzeigen, die der Werbeabgabe unterliegen würden, sei die Einschaltung im Medium als Veröffentlichung im Sinn des Werbeabgabegesetzes und der Vertrieb als Verteilung, die nicht der Werbeabgabe unterliege, anzusehen.

An Argumenten gegen die Festsetzung der Werbeabgabe führte der steuerliche Vertreter im Punkt 3., untergliedert in die Subpunkte 1. "Die Herausgabe des Kataloges/Flugblätter erfolgt im nahezu ausschließlichen Interesse von A. - VwGH Judikatur zum Anzeigenabgabengesetz", 2."Keine entgeltliche Werbeleistung/ Wirtschaftliche Betrachtungsweise / Eigenwerbung" und 3."Sowohl Kataloge als auch Flugblätter beinhalten nahezu keinen redaktionellen Teil", im Wesentlichen ins Treffen.

- |    |   |
|----|---|
| 1. | Zu den Anzeigenabgabengesetzen seien Judikate ergangen, welche auf gegenständlichen Fall nahezu eins zu eins - auch vom Sachverhalt her - passen würden.<br><br>Unter den Fettdrucktitel „Anwendbarkeit der Judikatur des Anzeigenabgabegesetzes auf das WerbeAbG“ vermerkte der steuerliche Vertreter, dass der Ansicht des BMF (siehe |
|----|---|

Durchführungserlass zur Werbeabgabe) zufolge der Besteuerungsgegenstand gegenüber den bisherigen Regelungen (gemeint: Anzeigenabgaben) im Großen und Ganzen gleich geblieben sei.

Das Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983 - "welches gegenständlich anzuwenden wäre"- habe unter § 1 (Gegenstand der Abgabe) Abs. 1 folgendes festgehalten: "*Anzeigen, die in Wien erscheinenden Medienwerke (§ 1 Abs. 1 Z 3 des Mediengesetzes BGBl. Nr. 314/1981) gegen Entgelt aufgenommen oder mit solchen ausgesendet oder verbreitet werden, unterliegen, sofern die Verbreitung nicht ausschließlich im Ausland erfolgt, einer Abgabe nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Gesetzes*".

§ 1 Abs. 2 Z 1 des WerbeAbG "2000, das mit 1. Juni 2000 in Kraft getreten sei und die bisherigen Anzeigen- und Ankündigungsabgabenregelungen der Länder bzw. Gemeinden abgelöst habe, definiere werbeabgabepflichtige Werbeleistungen wie folgt:

*"Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes"*. In den Ziffern 2 und 3 würden weitere Tatbestände festgeschrieben.

Die Betriebsprüfung habe die Werbeabgabe basierend auf der Ziffer 1 festgesetzt.

Eine erste Identität zwischen dem Wiener Anzeigenabgabengesetz und der Werbeabgabe bestehe darin, dass der Steuergegenstand der Werbeabgabe ebenfalls auf Veröffentlichungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes abstelle.

Im Gegensatz zum Werbeabgabengesetz, das die "*Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen*" besteuere, hätten die Anzeigenabgabengesetze die Verbreitung von "*Anzeigen*" einer Abgabe unterworfen.

Leitner (vgl. im Detail Leitner, Kommentar zur Werbeabgabe, Seite 84) führe ausführlich aus, dass „der Begriff der "*Anzeige*" weiter gefasst war, als jener der "*Werbeeinschaltungen*", womit Letztere von der Anzeigenpflicht umfasst wäre.“ Sofern also bisher keine "*Anzeige*" vorgelegen sei, werde nunmehr auch keine Werbeeinschaltung gegeben sein.

Somit sei - auch nach einhelliger Literaturmeinung (siehe im Detail Thiele, Werbeabgabengesetz, Praxiskommentar (2000) Seite 8) und Ansicht des BMF - davon auszugehen, dass die Literatur und Judikatur zum Anzeigenabgabengesetz auch für die Werbeabgabe - soweit auf den konkreten Sachverhalt/Bestimmung des Gesetzes (wie gegenständlich) anwendbar - maßgeblich sei. Dies werde auch dadurch deutlich, dass die Höchstgerichte bei Entscheidungen zum WerbeAbG immer wieder auf Judikatur zum Anzeigenabgabengesetz verweisen (vgl. beispielsweise VfGH 28. September 2002 (B 171/02) zum WerbeAbG unter Bezugnahme auf Erk VFSIg 15.954/2000 ergangen zum Kärntner Anzeigenabgabengesetz; VwGH 25. November 2003 (2003/17/0090) zum WerbeAbG unter Bezugnahme auf VfSIg 14.951/1997 mit Hinweis auf die vergleichbare

Rechtslage).

Unter dem Punkt "*Einschlägige VwGH Judikatur*" nannte der steuerliche Vertreter das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 1986 (84/17/0114), welches zum Wiener Anzeigenabgabegesetz ergangen und auch vom Sachverhalt her einschlägig sei: Zugrundeliegender Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin, deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Waren aller Art sei, insbesondere jedoch mit Baustoffen, Bauteilen, Installations- und Kleinmaterial, Wohnbedarfs- und Einrichtungsgegenständen, Werkzeugen und Gartengeräten, habe 36 Baumärkte betrieben. Um das Zielpublikum (Selbstbauer) anzusprechen, bringe die Beschwerdeführerin seit Jahren einen, nach Sachgruppen geordneten Prospekt heraus, der ihrer Darstellung zufolge den potentiellen Konsumenten einen guten Überblick über die, bei der Beschwerdeführerin erhältliche Produktpalette gebe und die potentiellen Konsumenten auf diese Weise anregen solle, sich mit diesen, für sie als Selbstbauer interessanten Produkten der Beschwerdeführerin einzudecken. Die Beschwerdeführerin lade daher, jeweils vor einer Katalogerstellung von ihr ausgewählte Lieferantefirmen, deren Produktpalette ihrer Meinung nach in ihr Sortiment passen, ein, ihre Produkte in einer zur Veröffentlichung geeigneten Form im Katalog der Beschwerdeführerin darzustellen. Die Initiative (Einladung) gehe dabei von der Beschwerdeführerin aus. Die Entscheidung über die Aufnahme eines bestimmten Produktes in das Angebot der Beschwerdeführerin und somit auch in ihren Katalog sei ausschließlich dadurch bedingt, ob sich die Beschwerdeführerin durch Aufnahme dieses Produktes zusätzlich Umsatz und Gewinn für sich erhoffe. Da dies gegenüber den meisten mit der Beschwerdeführerin zusammenarbeitenden Lieferantefirmen wirtschaftlich durchsetzbar sei, hebe die Beschwerdeführerin von diesen, zur Abdeckung der erheblichen Druckkosten ihrer Kataloge, einen Druckkostenbeitrag ein. Die Beschwerdeführerin räume ihren Lieferantefirmen lediglich ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und Bebilderung ein. Mit den gegenständlichen Katalogen solle keineswegs Werbung für die Lieferanten der Beschwerdeführerin betrieben werden, sondern es sollten diese Kataloge vielmehr ausschließlich für die Baumärkte der Beschwerdeführerin werben. Der Katalog werde also im überwiegenden, ja geradezu ausschließlich im Interesse der Beschwerdeführerin herausgegeben.

Unter Verweis auf die obigen Ausführungen erklärte der steuerliche Vertreter, der Sachverhalt sei nahezu eins zu eins auf gegenständlichen Fall umzulegen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin (auch mit Verweis auf die Vorjudikatur: VwGH 14. September 1981, 81/17/0066), wonach gegenständlich keine Anzeigen im Sinne des Anzeigenabgabengesetzes vorliegen, da die

	<p>Herausgabe der gegenständlichen Kataloge in erster Linie im eigenen Interesse erfolgte, mit folgender Argumentation bestätigt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>*) Der Gegenstand des Unternehmens bestehe im Handel mit Waren aller Art insbesondere auch mit Baustoffen,</li> <li>*) die Aufnahme einer Einschaltung im Katalog hänge davon ab, ob das angebotene Produkt für die Beschwerdeführerin wirtschaftlich interessant sei und</li> <li>*) dieser Katalog für die Baumärkte der Beschwerdeführerin und den dort erfolgenden Verkauf der, im Katalog angeführten Waren, werben solle.</li> </ul> <p>Auch mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Mai 2001, 99/17/0294, ergangen zum Kärntner Anzeigenabgabengesetz, habe der Verwaltungsgerichtshof diese Linie, wonach keine Anzeige vorliege, wenn der Herausgeber eines Druckwerkes, zum Beispiel eines Kataloges, bei der Aufnahme der Einschaltungen in erster Linie im eigenen Interesse vorgegangen sei, bestätigt. Wenn die Aufnahme einer Einschaltung davon abhänge, ob das angebotene Produkt für den Herausgeber des Kataloges wirtschaftlich interessant sei und wenn ein Katalog für den Herausgeber und die von diesem angebotenen Waren werben soll, liege die Herausgabe des Katalogs in erster Linie im eigenen Interesse des Herausgebers. Die Leistung von Druckkostenbeiträgen indiziere nicht schon das überwiegende Interesse der, in den Katalog aufgenommenen, Betriebe. Zusammenfassend sei daher festzuhalten: Gegenständlich würden die Kataloge und Flugblätter im ausschließlichen Interesse (Umsatzsteigerung) von A. herausgegeben, womit keine werbeabgabenpflichtige Werbeleistung im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 1 bis 3 WerbeAbG vorliege. A. erbringe keine Werbeleistungen für Dritte, da ihr alleiniges Interesse an der Herausgabe in der eigenen Umsatzsteigerung der im Katalog und in den Flugblättern beworbenen Produkte liege.</p>
2.	<p>Der Werbeabgabe würden Werbeleistungen nur dann unterliegen, wenn diese gegen Entgelt erbracht würden.</p> <p>Wie bereits im Sachverhalt ausgeführt, liege gegenständlich wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeeinschaltung vor, sondern eine nachträgliche Rabattgewährung der Lieferanten. Anstelle nachträglicher Rabatte würden sich die Lieferanten - umfangmäßig abhängig von den mit A. erzielten Umsätzen - an den Kosten der Kataloge und Flugblätter von A., in denen nahezu ausschließlich "A. - eigene" Produkte beworben werden, beteiligen.</p> <p>Auch die Intention des historischen Gesetzgebers zur "Werbeabgabe" sei gewesen, diejenigen zu besteuern, die Werbung für andere durchführen (vgl. im Detail Leitner, Kurzkommentar, 22). Erfasst sei somit die kommerzielle Werbung (vgl. die Anmerkung</p>

	<p>von Thiele zu VfGH 28. September 2002, B 171/02 in ÖStZ 2002/1081). Dies kommt auch im Durchführungserlass unter Punkt 3.1 zum Ausdruck, da eine Steuerpflicht nur dann eintrete, wenn ein Werbeleister (insbes. Zeitungsverlage, Radiosender, Vermieter von Plakatwänden) mit einer Werbeleistung beauftragt werde. Genau dies liege gegenständlich nicht vor, da die Herausgabe der Kataloge bzw. Flugblätter für eigene Zwecke erfolge. <i>"Auch wenn die Lieferanten keine "Werbungskostenzuschüsse" leisten würden, würde A. die gleichen Werbemaßnahmen setzen."</i></p> <p>Falls unterstellt werde, dass die Katalog- bzw. Flugblattherausgabe auch im Interesse der Lieferanten liege, sei dem entgegenzuhalten, dass dann wohl A. - mangels Gewinnerzielung - mit diesen Lieferanten gemeinsam die Kataloge und Flugblätter <i>"herausgeben würde, womit jeder Beteiligte seine Kosten übernehmen müsste und keiner vom anderen ein Entgelt erhalten würde. Mangels Entgelt würde diesfalls keine Werbeabgabe anfallen."</i></p> <p>Von besonderer Bedeutung sei auch die Branche (Handel), in welcher A. tätig sei. Zu Recht habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Juni 1986, 84/17/0114, erkannt, dass bei Handel mit Baustoffen, Bauteilen, ... grundsätzlich bei jedem Katalog, bei Flugblättern <i>"Kostenweiterbelastungen"</i> an die Lieferanten - in welcher Form auch immer - erfolgen. Vielfach würden diese jedoch in der Praxis nicht offen ausgewiesen, sondern als Rabatt in den Preisen berücksichtigt und insofern mangels konkreten Zusammenhangs nicht der Werbeabgabe unterworfen. Gegenständlich sei formell der Beitrag als <i>"Werbekostenzuschuss"</i> abgerechnet worden, wirtschaftlich bestehe jedoch zu einem <i>"Rabatt-Modell"</i> kein Unterschied.</p> <p>Somit liege wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeleistung, sondern eine nachträgliche Rabattgewährung vor. Mangels Entgeltlichkeit sei somit von Eigenwerbung auszugehen, welche jedoch auch nach Ansicht des BMF nicht unter die Werbeabgabe falle (siehe Durchführungserlass zur Werbeabgabe, Pkt. 2.3). Mit Fußnote merkte der steuerliche Vertreter an: „so auch VfGH vom 28. September 2002 (B 171/2002)“.</p>
3.	<p>Bei der Werbeabgabe im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbAbG sei zwischen Medien mit und ohne redaktionellem Teil zu unterscheiden (siehe dazu den Änderungserlass des BMF zum WerbAbG). Unstrittig sei gegenständlich, dass der redaktionelle Teil sowohl beim Katalog, als auch bei den Flugblättern von untergeordneter Bedeutung sei. Dies sei explizit für die Kataloge in der Niederschrift der Betriebsprüfung festgehalten worden. In Z 3 des Änderungserlasses werde ausgeführt: <i>"Bei Medien ohne redaktionellen Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter) ist die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang ist...."</i> Obwohl Kataloge nicht explizit erwähnt würden, seien Kataloge ohne redaktionellen Teil dort zu</p>

subsumieren.

Gegenständlich würden die Flugblätter über Verteilungsunternehmen (beispielsweise Post) verteilt, womit ausschließlich diese - und nicht A. - Schuldner der Werbeabgabe seien (vgl. Marscher, AStN 2003, 131). "Bemessungsgrundlage wäre das Verteilungsentgelt."

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

Unter Punkt 4. fasste der steuerliche Vertreter die Argumente wider die Vorschreibung der Werbeabgabe für die Kataloge bzw. Flugblätter wie folgt zusammen:

- ) Aufgrund der zu den Anzeigenabgabengesetzen ergangenen Judikatur, welche auch auf die Rechtslage zum WerbeAbG anzuwenden sei, sei festzuhalten, dass gegenständlich keine Werbeabgabepflicht bestehe, da A. die Kataloge und Flugblätter im nahezu ausschließlichen eigenen Interesse, zur eigenen Umsatzsteigerung herausgabe. Bis auf vereinzelte Produkte handle es sich um überwiegend im A. Sortiment befindliche Produkte. Die „Fremdprodukte“ seien entsprechend der Judikatur zum Anzeigenabgabengesetz der Werbeabgabe unterworfen worden.
- ) Die Zielsetzung des WerbeAbG liege in der kommerziellen Werbung für Dritte; dies sei gegenständlich nicht der Fall, da A. keinesfalls Werbedienstleistungen für andere erbringe. „Auch wenn die Lieferanten keine „Werbekostenzuschüsse“ leisten würden, würde A. die gleichen Werbemaßnahmen (Kataloge, Flugblätter) setzen.
- ) Dargelegt worden sei, dass wirtschaftlich betrachtet keine entgeltliche Werbeleistung für andere durchgeführt worden sei. Mit den Lieferanten sei vereinbart worden, dass abhängig von den mit A. erzielten Umsätzen diese Teile der Werbekosten von A. übernommen würden. Der wirtschaftliche Hintergrund der „Werbekostenzuschüsse“ liege somit in einer Rabattgewährung für die erfolgten Lieferungen. Gegenständlich sei somit von Eigenwerbung auszugehen, welche jedoch auch nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen und der Höchstgerichte nicht der Werbeabgabe unterliege.
- ) Da es sich sowohl bei den Flugblättern, als auch bei den Katalogen um Medien (nahezu ohne redaktionellen Teil handle, „wären die Verteilungsunternehmen der Flugblätter Steuerschuldner und nicht A.“. Da die Verteilung der Kataloge überwiegend in den Baumärkten durch Auflage erfolge, würden die Kataloge nicht der Werbeabgabe unterliegen.

Gegen die Berufung brachte die Betriebsprüferin in ihrer Stellungnahme vor, dass die Bw. - wie in der Berufung ausgeführt - seit etlichen Jahren Baustoffkataloge und Flugblätter rund

ums Bauen herausgabe. Die Produktkataloge würden neben einem geringen redaktionellen Teil Einschaltungen verschiedener Lieferanten über deren Produkte und ihrer Anwendung bzw. Verwendung in Bild- und Textform beinhalten. Das Entgelt für die Einschaltungen der Lieferanten in den Katalogen werde nach Seiten bemessen. Die Kataloge würden in den Filialen zur kostenlosen Entnahme bereit liegen bzw. würden von den Verkäufern und Außendienstmitarbeitern bei der Kundenbetreuung diesen überlassen.

Als Werbeeinschaltungen gegen Entgelt würden nach der Rechtsauffassung des BMF auch redaktionelle Beiträge gelten, für deren Veröffentlichung ein Entgelt (beispielsweise in Form von Druckkostenbeiträgen) geleistet werde. Auf Punkt 3.2.2. dritter Teilstrich des Durchführungserlasses zur Werbeabgabe vom 15. Juni 2000 AÖF 121/2000 werde verwiesen. Würden daher die Produkthersteller für die Veröffentlichung von Abbildungen bzw. Beschreibungen ihres Produktes in einem Katalog oder Werbeprospekt bzw. Flugblatt einer Handelsfirma Werbekostenbeiträge leisten, so würden diese der Werbeabgabe unterliegen. Das von der Bw. behauptete ausschließliche Eigeninteresse an der Herausgabe der Kataloge (Eigenwerbung) führe einerseits auf Grund des weit gefassten Begriffs des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbG 2000 idGf zu keiner anderen Beurteilung der Entgelte der Lieferanten, andererseits sei von der Bw. das behauptete ausschließliche Eigeninteresse nicht glaubhaft dargelegt worden. Weiters spreche die Tatsache, dass namhafte Beträge von den Lieferanten für die Einschaltungen gezahlt würden, dagegen. Außerdem werde durch diese Produktpräsentation den Lieferanten (Produzenten) Gelegenheit geboten, unter ihrem Namen aufzutreten und die Eigenschaften und Verwendungsmöglichkeiten ihrer Produkte detailliert zu präsentieren. Der Lieferant (Produzent) könne somit gezielt Informationen über seine Produkte an die Empfänger der Kataloge weitergeben, die über den Informationsstand eines Händlers hinausgehen können.

Dem Argument in der Berufung, demzufolge der wirtschaftliche Hintergrund einen nachträglichen Rabatt darstelle, könne die Bp nicht folgen. Im Prüfungszeitraum und Nachschauzeitraum seien laut Vereinbarungen von den Lieferanten Kosten für Werbeleistungen übernommen worden, weshalb diese übernommenen Kosten ein Entgelt für die Katalogeinschaltungen darstellen würden. Die Werbeeinschaltungen würden laufend in gesonderten Rechnungen abgerechnet. Der Umstand, dass die Herausgabe eines solchen Mediums in erster Linie im eigenen Werbeinteresse der Handelsfirma erfolge, führe nach Ansicht der Bp zu keinem anderen Ergebnis, solange damit gleichzeitig auch erkennbare Werbeleistungen für Dritte (hier: die Hersteller) erbracht würden, wofür diese ein Entgelt aufwenden.

Da im gegenständlichen Fall die Produktkataloge auch einen allgemeinen redaktionellen Teil enthalten, der weder als entgeltliche Werbeleistung, noch als spezielle Eigenwerbung des

Herausgebers zu qualifizieren sei, unterliege der Vertrieb dieses Mediums, unabhängig davon auf welche Art und Weise er erfolge, nicht der Werbeabgabe. Die steuerbare Veröffentlichung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000 in der gültigen Fassung bestehe diesfalls bereits in der entgeltlichen "Einschaltung" der Produktabbildungen bzw. - beschreibungen.

Somit erbringe die Bw. als Verleger eines Druckwerkes (Baukatalogs) durch die Aufnahme der entgeltlichen Lieferantenschaltungen in ihren Katalogen eine Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000.

Was die Flugblätter betrifft, lasse die Bw. regelmäßig Flugblätter über ausgewählte Produkte verteilen. Für die Schaltung ihrer Produkte (versehen mit dem Produzentennamen) in den von der Bw. verlegten Prospekten würden die Lieferanten (Produzenten) Werbekostenbeiträge zahlen. Nach Ansicht der Bp handle es sich hierbei um keine Eigenwerbung für die geschalteten Produkte, da kein fremder Dritter bereit wäre, die Werbekosten eines anderen Unternehmens zu tragen.

Bestehe ein Medium (erkennbar) ausschließlich aus bezahlten Anzeigen, die der Werbeabgabe unterliegen, sei die Einschaltung im Medium als werbeabgabepflichtige Veröffentlichung im Sinne des WerbeAbgG 2000 anzusehen. Die anschließende entgeltliche Verteilung löse daher keinen weiteren Steuertatbestand aus (vgl. Pkt. 4 des internen Erlasses des BMF SWK 17/18/2003 S 471). Der Annahme der Bp, es handle sich ausschließlich um bezahlte Einschaltungen, sei seitens der Bw. nicht widersprochen worden.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 6. April 2005 zur Abgabe eine Gegenäußerung zu der dem Schreiben beigelegten a) Stellungnahme der Bp zur Berufung, b) zu diesem Thema gestellten Anfrage an den Fachbereich Umsatzsteuer und dessen Antwortschreiben brachte die

Bw. in ihrem Schreiben vom 3. Mai 2005 vor, an allen in der Berufung vorgebrachten Argumenten festzuhalten, und hielt den Ausführungen der Bp zum Punkt 3.1. der Berufung entgegen, dass die Betriebsprüfung auf das von der Bw. vorgebrachte Argument der Anwendbarkeit der zum Anzeigenabgabengesetz ergangenen Judikatur nicht eingegangen sei. Warum diese Judikatur - entgegen der einhelligen Literaturmeinung und der Ansicht des BMF (siehe Punkt 3.1. der Berufung) - gegenständlich nicht anwendbar sein soll, sei nicht dargelegt worden. Diese Frage sei deshalb entscheidend, da das zum Anzeigenabgabengesetz ergangene Judikat des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Juni 1986, 84/17/0114, nahezu 100% den gegenständlichen Sachverhalt treffe. Nach diesbezüglichen Verweis auf Punkt 3.1. der Berufung setzte der steuerliche Vertreter fort: Komme man zum Ergebnis, dass dieses Judikat auch auf das Werbeabgabegesetz anzuwenden sei, "bräuchten weitere Argumente nicht mehr ins Treffen geführt werden." In diesem Judikat komme klar zum Ausdruck, dass

gegenständlich ausschließliches Eigeninteresse an der Herausgabe der Kataloge vorliege und somit die "Werbekostenzuschüsse" keiner Werbeabgabe zulänglich seien.

Die diesbezügliche Ausführung der Bp, dass das "ausschließliche Eigeninteresse nicht glaubhaft dargelegt" worden sei, sei schlussendlich wieder eine Frage der Anwendbarkeit der oben genannten Judikatur. Halte man nämlich die Judikatur für anwendbar, (so) habe bereits der Verwaltungsgerichtshof das ausschließliche Eigeninteresse im gegebenen Fall bestätigt.

Der Gegenschrift der Betriebsprüfung sei lediglich zu entnehmen, dass anscheinend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs von 1986 nicht gefolgt werde, ohne dazu eine Begründung zu liefern: "Der Umstand, dass die Herausgabe eines solchen Mediums in erster Linie im eigenen Werbeinteresse der Handelsfirma erfolge, führe nach Ansicht der Bp zu keinem anderen Ergebnis, solange damit gleichzeitig auch erkennbare Werbeleistungen für Dritte (hier: die Hersteller) erbracht werden, wofür diese ein Entgelt aufwenden."

Der Stellungnahme der Bp zum Punkt 3.2. der Berufung konterte der steuerliche Vertreter: Obwohl gegenständlich Abrechnungen mit der Bezeichnung "Werbekostenzuschüsse" erfolgt seien, sei in der Berufung klar dargelegt worden, dass der wirtschaftliche Hintergrund für derartige Zuschüsse nachträgliche Rabatte seien. Diesem wirtschaftlichen Hintergrund "konnte die BP nicht folgen". Diesbezüglich werde auf die Ausführungen unter Punkt 3.2. der Berufung verwiesen.

Mit der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp zum Punkt 3.3. der Berufung behauptete der steuerliche Vertreter: Unstrittig sei - auch von Seiten der Betriebsprüfung -, dass sowohl die Kataloge, als auch die Flugblätter, wenn überhaupt, nur einen geringen redaktionellen Teil beinhalten würden.

In Ziffer 2 des Änderungserlasses des BMF zur Werbeabgabe werde ausgeführt, dass bei Medien mit redaktionellen Teil bereits die Schaltung von Anzeigen der werbeabgabepflichtige Vorgang sei.

In Ziffer 3 des Änderungserlasses werde folgendes ausgeführt: Bei "Medien ohne redaktionellen Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter), sei die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang" sei. Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe "wäre daher das Entgelt für die Verteilung."

Die Betriebsprüfung negiere jedoch anscheinend den vom BMF veröffentlichten Erlass zur Werbeabgabe, wenn sie folgendes - ohne Unterscheidung von Medien mit bzw. ohne redaktionellen Teil - festhalte: "Die Betriebsprüfung führt diesbezüglich aus: "Die steuerbare Veröffentlichung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000 idgF besteht diesfalls bereits in der entgeltlichen "Einschaltung" der "Produktabbildungen bzw. - beschreibungen"".

Da es sich gegenständlich sowohl bei den Katalogen, als auch bei den Flugblättern um Medien ohne nennenswerten redaktionellen Teil handle, "könnte, wenn überhaupt", somit nur das Verteilungsentgelt der Werbeabgabe unterzogen werden.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat am 12. Mai 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Über telefonisches Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats vom 12. Februar 2008 wurde die Berufung durch Vorlage von Katalogen und Flugblättern ergänzt.

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

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

Von den im gegenständlichen Fall relevanten Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes lautet § 1 in der Fassung des BGBl. I Nr. 29/2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000:

§ 1 (1)	Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Wird eine zum Empfang in Österreich bestimmte Werbeleistung in Hörfunk und Fernsehen vom Ausland aus verbreitet, dann gilt sie als im Inland erbracht.
§ 1 (2)	Als Werbeleistung gilt:
	1. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes
	2. Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.
	3. Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften
§ 1 (3)	Nicht als Werbeleistung gilt die mediale Unterstützung gemäß § 17 Abs. 7 des Glückspielgesetzes.

§ 2 Werbeabgabegesetz in der Fassung des BGBl. I Nr. 29/2000

§ 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 Abs.1 Werbeabgabegesetz 2000 in seiner Stammfassung lautet: „Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat. ....“

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

§ 1 (1) Im Sinn der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist
1. "Medium": jedes Mittel zur Verbreitung von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt in Wort, Schrift, Ton oder Bild an einen größeren Personenkreis im Wege der Massenherstellung oder der Massenverbreitung;

3.	"Medienwerk": ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt;
4.	"Druckwerk": ein Medienwerk, durch das Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden;

Für die Annahme der Vorlage von Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes sprach, dass den übereinstimmenden Angaben im Betriebsprüfungsbericht und in der Berufung zufolge die strittigen Kataloge und Flugblätter nur über einen geringen redaktionellen Teil verfügen. Dass das in einem Gutscheinheft enthaltene Mindestmaß an Information für die Qualifikation als Druckwerk ausreicht, hat der Verwaltungsgerichtshof zum Begriff "Druckwerk" bereits beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 8. Dezember 2002, 2002/17/0199, ausgesprochen (vgl. auch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 3. August 2007, GZ RV/0955-W/05). Redaktionelle Beiträge sind demnach nicht notwendig. Auch der Verfassungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 28. September 2002, B 171/02, aus, dass der im Werbeabgabegesetz verwendete Begriff "Veröffentlichung in Druckwerken" so interpretiert werden muss, dass ein Druckwerk auch dann vorliegt, wenn es in erster Linie Werbebotschaften vermitteln soll und die redaktionellen Beiträge vollkommen in den Hintergrund treten. Die streitgegenständlichen Kataloge waren daher als Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes zu werten.

Für den Werbecharakter von Katalogen spricht, dass diese Artikel Drucksachen zur Verbraucherinformation sind, Beschreibungen der Waren oder Dienstleistungen enthalten und diese untereinander vergleichen. Auch wenn die Preise der jeweiligen Produkte nicht (immer) in Prospekten genannt werden, so geschieht dies entweder um potentielle Kunden zu einer Kontaktaufnahme zu veranlassen, oder um die Möglichkeit zur Unterbreitung individueller Angebote offen zu halten.

Was die Kataloge und Flugblätter des Bw. anbelangt, hatten die Einschaltungen der Firmen in den gegenständlichen Katalogen und Flugblättern ein Erscheinungsbild, das für Werbeeinschaltungen im Geschäftsleben üblich war. Das Werbeinteresse der Lieferanten an der Werbeeinschaltung lag darin, dass gegenständliche Produkte bei der Bw. gekauft werden und damit ihr Umsatz mit Bw. erhöht wird, eine Angabe der eigenen Adresse war dafür nicht notwendig. Ebenso wenig war eine Preisangabe notwendig, für die Qualifikation als Werbeeinschaltung reichte eine positive Darstellung des beworbenen Produktes aus. Das Werbeinteresse der Lieferanten ist nach zudem durch Bezahlung von Druckkostenbeiträgen ausreichend bewiesen. Es liegen daher jedenfalls Werbeeinschaltungen vor.

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

---

Auflagenhöhe der gegenständlichen Kataloge und Flugblätter war daher das Tatbestandsmerkmal Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen erfüllt. Diese rechtliche Beurteilung ergab sich aufgrund der Interpretation nach dem Wortsinn. Zu den mit der Berufung vorgebrachten Argumenten des steuerlichen Vertreters sei bemerkt, dass kein einziges die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nachzuweisen vermochte.

Aus dem - richtigen - Vorbringen betreffend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu den Anzeigenabgaben der Länder, derzufolge in Fällen wie diesen auf ein überwiegendes Interesse abgestellt wird und bei einem überwiegenden Interesse des Katalogherausgebers (Eigenwerbung) eine Abgabenpflicht nach den Anzeigenabgabegesetzen verneint wird, war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn eine derartige Interessenabwägung dem Wortlaut des Werbeabgabegesetzes nicht zu entnehmen war. Im Übrigen sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 2006, ZI. 2005/17/0053 verwiesen, in dem das Höchstverwaltungsgericht nunmehr ausgeführt, dass die Hinweise auf Erkenntnisse zu den früher bestehenden Wiener bzw. Kärntner Anzeigenabgabegesetzen in Leere gingen, weil nunmehr der Sachverhalt im Geltungsbereich des WerbeAbG zu beurteilen sei. Nicht steuerpflichtige Eigenwerbung könne 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 von den Geschäftspartnern ein Entgelt, unter welcher Bezeichnung auch immer geleistet wird, liegt nicht mehr ausschließlich eine Eigenwerbung der Bw. vor, sondern erfolgt insofern durch die Veröffentlichung auch eine werbeabgabepflichtige Leistung für die Geschäftspartner.

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

---

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

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

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

Da Werbebotschaften für Dritte in Katalogen (bzw. Prospekten) in Form von Druckkostenbeiträgen der Werbeabgabe unterliegen, war die Berufung abzuweisen.

Wien, am 15. Dezember 2008