

VwGH Erkenntnis vom 22.2.2006, 2005/17/0053, 0054 – Werbeabgabe für Druckkostenbeiträge in Baustoffkatalogen



Fundstelle: JUS F/2146 = ÖStZB 2006/432 = taxlex-SRa 2006/85, 325

1. Für die Qualifizierung einer Werbebotschaft als "Eigenwerbung" sind zwei Tatbestandsmerkmale maßgebend:

- a) Es muss sich überhaupt um eine Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs 2 WerbeAbgG handeln,
- b) die nicht entgeltlich erbracht werden darf.

Das Werbeabgabegesetz will nur Werbeleistungen, die im Austausch gegen andere Leistungen erfolgen, der Steuer unterwerfen. Ein derartiger Leistungsaustausch liegt aber gerade bei der "Eigenwerbung" nicht vor. Dass der Gesetzgeber ein "fiktives Entgelt" für den Fall der "Eigenwerbung" in Erwägung gezogen hätte, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

2. Der Judikatur des VfGH folgend, unterliegen Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden müsse, ebenso wenig der Werbesteuer, wie die Eigenwerbung, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht. Der Verwaltungsgerichtshof geht mit dem Verfassungsgerichtshof und der herrschenden Lehre davon aus, dass nur die so verstandene "Eigenwerbung" eines Unternehmens keiner Abgabepflicht nach dem Werbeabgabengesetz unterliegt.

3. Auch Druckkostenbeiträge für bestimmte Inhalte wie z.B. reine Sachinformationen, unterliegen der Bemessungsgrundlage nach § 2 Werbeabgabegesetz. Neben der herkömmlichen Werbeeinschaltung fallen unter § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG auch z.B. als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte für bestimmte Inhalte. Dies gilt auch dann, wenn diese Inhalte im redaktionellen Teil einer Zeitung oder Zeitschrift aufscheinen.

Leitsätze verfasst von Dr. Clemens Thiele, LL.M.

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Gruber und die Hofräte Dr. Holeschofsky, Dr. Köhler, Dr. Zens und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Schiffkorn, über die Beschwerde 1. der X. GmbH und 2. der Y. Vertriebsgesellschaft mbH, beide in Wien und vertreten durch Hoffmann-Ostenhof Rechtsanwalts GmbH in 1010 Wien, Seilergasse 16, gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, je vom 25. Februar 2005, 1. Zl. RV/0457-W/04 und 2. Zl. RV/0459-W/04, betreffend 1. Werbeabgabe für den Zeitraum 2000 bis 7/2003 und 2. Werbeabgabe für den Zeitraum 2001 bis 7/2003, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund (Bundesministerium für Finanzen) Aufwendungen in der Höhe von je EUR 365,10 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1.1. Mit dem erstangefochtenen Bescheid der belangten Behörde (hg. Verfahren Zl. 2005/17/0053) wurde der erstbeschwerdeführenden Partei die Zahlung einer Werbeabgabe für das Jahr 2000 von EUR 16.978,15, für das Jahr 2001 von EUR 3.522,69, für das Jahr 2002 von EUR 14.741,71 und für das Jahr 2003 (bis Juli dieses Jahres) von EUR 4.271,26 vorgeschrieben. Die belangte Behörde ging dabei sachverhältnismäßig davon aus, dass die erstbeschwerdeführende Partei den Handel mit Baustoffen betreibe, wobei laut Gesellschaftsvertrag die Förderung der wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter und deren Mitglieder im Vordergrund stehe. Die Aufgaben der erstbeschwerdeführenden Partei bestünden insbesondere darin, ein "gemeinsames Auftreten" zu

bewerkstelligen, den Aufbau von Eigenmarken umzusetzen und die Werbeaktivitäten zu koordinieren. Zu diesem Zweck schließe sie für die angeschlossenen "Systempartner" Rahmenvereinbarungen mit Industrieunternehmen ab, mit dem Ziel, durch erhöhte Einkaufsvolumina günstigere Preise für die Systempartner zu erzielen.

Die erstbeschwerdeführende Partei gebe einen Baustoffkatalog heraus, welcher sich in einen als "Bauherren Information" bezeichneten allgemeinen Teil mit einem Umfang von ca. 60 Seiten (ohne Anführung konkreter Produkte) und einen Anzeigenteil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten (mit Produktbeschreibungen und Angabe von "Richtpreisen") gliedere. In diesen Katalogen würden die Produkte der Lieferantenfirmen dargestellt. Vor der Katalogerstellung würden jene Unternehmen, deren Produkte nach Ansicht der erstbeschwerdeführenden Partei in deren Sortiment passten, mittels eines Serienbriefes eingeladen, die Druckunterlagen wie CDs, Fotos, Texte und ISDN, E-Mail für den Baustoffkatalog zu übermitteln. Für die Einschaltung im Katalog würden den Zulieferunternehmen je DIN A4- und DIN A5-Seite Druckkostenbeiträge verrechnet bzw. zu einem bestimmten Preis angeboten. Um ein gleichmäßiges Erscheinungsbild des Kataloges zu gewährleisten, obliege die im Katalog vorgenommene Darstellung der Produkte bzw. Produktbeschreibungen hinsichtlich Layout sowie Satzaufbau der erstbeschwerdeführenden Partei; das heiße, Inhalt, Umfang und Form der Einschaltung würden von der erstbeschwerdeführenden Partei festgelegt, den Lieferantenfirmen werde lediglich ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und Bebilderung eingeräumt. Die Einschaltung in den Katalog hänge davon ab, ob das Angebot eines Produktes für die erstbeschwerdeführende Partei wirtschaftlich interessant sei, bei besonderer Wichtigkeit erfolge die Aufnahme in den Katalog auch ohne Bezahlung von Druckkostenbeiträgen. Die erstbeschwerdeführende Partei sei auf die Herausgabe der Kataloge als Produktinformation angewiesen, da sie im Unterschied zu gewöhnlichen Baumärkten über keine Schauräume verfüge.

Die Kataloge würden von der erstbeschwerdeführenden Partei zentral aufgelegt und seien für sämtliche Systempartner ident, nur auf der Umschlagseite könnten diese jeweils ein eigenes Firmenlogo aussuchen. Die Kataloge würden von der Druckerei direkt an die Systempartner versendet, und lägen dort zur freien Entnahme auf bzw. würden die Kataloge von den Systempartnern auch (insbesondere an Stammkunden) versendet. Die Kataloge würden jeweils für zwei Jahre mit einer Auflage von rund 250.000 bis 400.000 Stück aufgelegt und erschienen im Frühjahr des ersten Jahres. Sie enthielten zum weitaus überwiegenden Teil Produktdarstellungen der "Lieferantenfirmen", wobei darin in der Regel auch die Namen und Anschriften bzw. E-Mail-Adressen derselben angegeben würden.

Der gesamte Katalog werde zudem "gruppenspezifisch" ins Internet gestellt, wobei auch hier Links zu den Homepages der Lieferanten bestünden.

In den Druckkostenbeiträgen der verschiedenen "Lieferfirmen" seien auch die Kosten für die Interneteinschaltung inbegriffen. Von den in den Rechnungen ausgewiesenen Beiträgen entfielen ca. 50 % auf die Internethomepage.

Für die Finanzierung der Kataloge sei eine eigene Kostenstelle eingerichtet worden. Zum Teil würden die von der erstbeschwerdeführenden Partei an die "Lieferfirmen" gelegten Rechnungen von diesen nicht gesondert bezahlt, es werde vielmehr am Jahresende der jeweilige Rechnungsbetrag im Rahmen der mit den Lieferanten jährlich ausverhandelten Skonti, Rabatten, Bonifikationen etc. berücksichtigt. In jenen Fällen, in denen keine Gegenverrechnung erfolge, werde auf Grund der gelegten Rechnungen der ausgewiesene Betrag entrichtet.

1.2. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid der belangten Behörde (hg. Verfahren Zl. 2005/17/0054) wurde für die zweitbeschwerdeführende Partei eine Werbeabgabe für das Jahr 2001 von EUR 4.894,34, für das Jahr 2002 von EUR 4.501,83 und für das Jahr 2003 (bis Juli dieses Jahres) von EUR 4.789,22 festgesetzt.

Die belangte Behörde ging dabei davon aus, dass die zweitbeschwerdeführende Partei eine "Großhandelsfirma" sei, deren Geschäftsgegenstand der Handel mit Baustoffen sei. Die zweitbeschwerdeführende Partei habe derzeit 17 Gesellschafter; Zweck der Kooperation sei das gemeinsame Auftreten durch Abschluss von Rahmenvereinbarungen mit Industrieunternehmen, der

Aufbau von Eigenmarken und die gemeinsame einheitliche Werbeaktivität.

Die zweitbeschwerdeführende Partei lege Kataloge auf, welche sich in drei Bereiche (1. Garten, 2. Fenster, Türen und Tore sowie 3. Innenausbau und Dachausbau) gliederten. In diesen Katalogen würden die Produkte der Lieferanten dargestellt. Vor der Katalogerstellung würden jene "Firmen", deren Produkte nach Ansicht der zweitbeschwerdeführenden Partei in deren Sortiment passten, eingeladen, die Unterlagen in CD-Form für die Kataloge zu übermitteln. Für die Einschaltung im Katalog würden den "Zulieferfirmen" je DIN A4- oder DIN A5-Seite Druckkostenbeiträge verrechnet. Um ein gleichmäßiges Erscheinungsbild des Kataloges zu gewährleisten, obliege die im Katalog vorgenommene Darstellung der Produkte bzw. Produktbeschreibungen betreffend Layout sowie Satzaufbau der zweitbeschwerdeführenden Partei; das heiße, der Inhalt, der Umfang und die Form der Einschaltung würden von der zweitbeschwerdeführenden Partei festgelegt, den "Lieferantenfirmen" werde nur ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und Bebilderung eingeräumt. Die Einschaltung in den Katalog hänge davon ab, ob das Angebot eines Produktes für die zweitbeschwerdeführende Partei wirtschaftlich interessant sei.

Die Kataloge würden von der zweitbeschwerdeführenden Partei zentral aufgelegt und seien für sämtliche Systempartner ident, nur auf der Umschlagseite könnten diese jeweils ein eigenes Firmenlogo aussuchen. Die Kataloge würden von der Druckerei direkt an die Systempartner versendet, sie lägen dort zur freien Entnahme auf bzw. würden von den Systempartnern auch (insbesondere an Stammkunden) versendet. Die Kataloge würden jeweils für ein Jahr mit einer Auflage von rund 250.000 bis 400.000 Stück aufgelegt und erschienen im März bzw. Mai jeden Jahres.

Die Kataloge enthielten zum weitaus überwiegenden Teil Produktdarstellungen der "Lieferantenfirmen", wobei darin in der Regel auch Namen bzw. Firmenlogos sowie E-Mail-Adressen der "Lieferfirmen" angegeben würden.

Der gesamte Katalog werde zudem "gruppenspezifisch" ins Internet gestellt, wobei auch hier Links zu den Homepages der Lieferanten bestünden.

In den Druckkostenbeiträgen der verschiedenen "Lieferfirmen" seien auch die Kosten für die Interneteinschaltung inbegriffen. Von den in den Rechnungen ausgewiesenen Beiträgen entfielen ca. 50 % auf die Internethomepage.

Für die Finanzierung der Kataloge sei eine eigene Kostenstelle eingerichtet worden; zum Teil würden die von der zweitbeschwerdeführenden Partei an die "Lieferfirmen" gelegten Rechnungen von diesen nicht gesondert bezahlt, sondern es werde am Jahresende der jeweilige Rechnungsbetrag von den mit den Lieferanten jährlich ausverhandelten Skonti, Rabatten, Bonifikationen etc. abgezogen. In jenen Fällen, in denen keine Gegenverrechnung mit Bonifikationen etc. erfolge, werde auf Grund der gelegten Rechnungen der ausgewiesene Betrag entrichtet.

1.3. Rechtlich erachtete die belangte Behörde in beiden Bescheiden im Wesentlichen gleichlautend, dass der jeweils vorliegende Sachverhalt unter die Bestimmung des § 1 Abs 2 Z 3 des Bundesgesetzes, mit dem eine Abgabe auf Werbeleistungen eingeführt wird (Werbeabgabegesetz 2000), BGBl. I Nr. 29 (in der Folge: WerbeAbgG) zu subsumieren sei. Das den hier Katalog in Auftrag gebende Unternehmen (die jeweils beschwerdeführende Partei) gestatte nämlich anderen Unternehmen (hier den "Lieferantenfirmen") die Duldung der Benützung der Fläche im Katalog gegen Entgelt. Unter anderem führte die belangte Behörde weiters aus, die "Beauftragung" der jeweiligen beschwerdeführenden Partei als Werbeleister ergebe sich schon daraus, dass die einzelnen Lieferanten über Aufforderung die für die Aufnahme in den Katalog erforderlichen Unterlagen übermittelten und Druckkostenbeiträge für die Einschaltung der Werbebotschaften leisteten. Durch diese Vorgangsweise werde das ausdrückliche Einverständnis signalisiert, mit Hilfe der zur Verfügung gestellten Unterlagen eine Werbebotschaft zu verbreiten. (Soweit "Firmen" ohne Auftrag in den Katalog aufgenommen worden seien, seien diese Leistungen auch nicht der Werbeabgabe unterworfen worden.)

Dem Einwand, dass im jeweils vorliegenden Fall von Eigenwerbung, welche nicht der Werbeabgabe unterliege, auszugehen sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde entgegenzuhalten, dass dabei nicht das Werbeinteresse der in den Katalogen angeführten Produkte

bzw. deren Hersteller übersehen werden dürfe. Wenn es auch zutreffe, dass die zweitbeschwerdeführende Partei mit der Herausgabe der gegenständlichen Kataloge bzw. mit der Aufnahme der von ihr angebotenen Produkte in diese Kataloge in erster Linie Eigenwerbung bezweckten, so hätten dennoch die Kataloge auch eine weitere allgemeine Werbefunktion für die einzelnen, angeführten Produkte und deren Hersteller. Insbesondere auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass einige der liefernden Unternehmen unter Angabe ihrer Anschriften und/oder E-Mail-Adressen in den Katalogen aufschienen, sei auszuführen, dass nach Ansicht der belangten Behörde jedenfalls ein nicht zu vernachlässigendes Interesse der Lieferanten an den Einschaltungen in den Katalogen vorliege, zumal bedingt durch die beschriebenen Hinweise die Möglichkeit einer jederzeitigen und direkten Kontaktaufnahme mit den liefernden Unternehmen gegeben sei. Auch über den Internetzugriff bestehe die Möglichkeit, gegebenenfalls über Links direkt auf die Homepage der "Lieferfirma" zuzugreifen. Insoweit liege daher nicht bzw. nicht nur Eigenwerbung vor. Die Produktdarstellungen hätten darüber hinaus ein Erscheinungsbild, das auch für Werbeeinschaltungen im Geschäftsleben für Unternehmen üblich sei.

Wenn auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Begriff "Leistung von Druckkostenbeiträgen" nicht das überwiegende Interesse der in die Publikation aufgenommenen Betriebe indiziere, so sei doch davon auszugehen, dass allein der Umstand der Bezahlung von Druckkostenbeiträgen auch ein Interesse der Lieferanten an der Werbung zeige; es liege daher nach Ansicht der belangten Behörde eine nicht zu vernachlässigende Werbung betreffend die "Lieferfirmen" vor (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 21. Mai 2001, Zl. 99/17/0294). Dieser Umstand werde umso deutlicher, als jene "Firmen", die kein Interesse an einer Einschaltung in den Katalogen zeigten, auch keine Druckkostenbeiträge leisteten. Insofern stehe diesbezüglich "zweifellos die Eigenwerbung im Vordergrund". Daraus folge, dass mit dem Druckkostenbeitrag in Wahrheit die mit den Katalogen verbundene Werbefunktion für die "Lieferfirmen" abgegolten werden solle.

Eine entgeltliche "Dienstleistung bzgl. Veröffentlichung bzw. Verbreitung" werde im gegenständlichen Fall laut den vorliegenden Rechnungen und Unterlagen jedenfalls insofern erbracht, als sogenannte Beteiligungskosten an den Katalogen verrechnet würden.

Des weiteren erfülle der jeweils streitgegenständliche Sachverhalt auch den Tatbestand der "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken" im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG. Dafür sei Voraussetzung, dass die Veröffentlichung in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes erfolge; dies sei, wie näher dargelegt wird, nach Ansicht der belangten Behörde der Fall.

Was die Kosten für die Internetwerbung betreffe, so seien diese aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, was bei der zu Grunde gelegten Berechnung auch geschehen sei.

1.4. Die beschwerdeführenden Parteien bekämpfen die sie betreffenden Bescheide der belangten Behörde vor dem Verwaltungsgerichtshof in einem gemeinsamen Beschwerdeschriftsatz. Sie machen inhaltliche Rechtswidrigkeit des jeweils angefochtenen Bescheides sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

1.5. Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und Gegenschriften mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

2.0. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

2.1. Das Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe auf Werbeleistungen eingeführt wird (Werbeabgabegesetz 2000), BGBl. I Nr. 29, (hier abgekürzt: WerbeAbgG) ist nach seinem § 6 Abs 1 auf Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht werden. Seine §§ 1 bis 5 lauten auszugsweise wie folgt:

"Steuergegenstand

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

(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.

(3) ...

Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe

§ 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) Die Abgabe beträgt 5 % der Bemessungsgrundlage.

Abgabenschuldner, Entstehung des Abgabenanspruches, Haftung

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

(2) Der Abgabenanspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die abgabenpflichtige Leistung erbracht wird.

(3) Ändert sich nachträglich das Entgelt für die Durchführung eines Auftrages, so ist in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eintritt, eine Berichtigung durchzuführen.

(4) ...

Erhebung der Abgabe

§ 4. (1) Der Abgabenschuldner hat die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenanspruches zu entrichten. ...

(2) Eine gemäß § 201 der Bundesabgabenordnung festgesetzte Abgabe hat die im Abs 1 genannte Fälligkeit.

(3) ...

(4) ...

(5) Die Erhebung der Abgabe obliegt dem für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abgabenschuldners zuständigen Finanzamt.

Aufzeichnungspflichten

§ 5. Der Abgabenschuldner ist verpflichtet, Aufzeichnungen über die übernommenen Werbeleistungen, die Auftraggeber und die Grundlagen zur Berechnung der Werbeabgabe zu führen."

2.2. Beide beschwerdeführende Parteien bringen vor dem Verwaltungsgerichtshof vor, bei den hier strittigen Katalogen läge jeweils ein Fall der "Eigenwerbung" vor, welcher nicht der Werbeabgabe unterläge.

2.3. Die belangte Behörde hat den Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG als gegeben angesehen. Dem vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen: Der Gesetzgeber hat unter diesen Tatbestand etwa die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden, das Aufstellen von Plakatständern, von Schaukästen und ähnlichen verstanden; er hat als Beispiel auch die Werbung auf der Kinoleinwand, auf Plakatwänden sowie Werbeaufschriften auf Fahrzeugen angeführt (vgl. die EB zur RV, abgedruckt bei Thiele, aaO, Rz 25). Ein Katalog der vorliegenden Art ist mit diesen Beispielen nicht vergleichbar, sodass schon deshalb eine Subsumtion unter diesen Steuertatbestand nicht zu erfolgen hat. Auf die Frage, ob die Einschaltung einer Anzeige überhaupt eine "Duldung" im Sinne des Gesetzes sein kann, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

2.4.1. Die belangte Behörde hat aber auch den Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG als verwirklicht angesehen. Auch und gerade in diesem Zusammenhang berufen sich die beschwerdeführenden Parteien auf das Vorliegen von "Eigenwerbung".

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 20. Juni 1986, Zl. 84/17/0114, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 14. September 1981, Slg. Nr. 5612/F, - beide Erkenntnisse ergingen zum Wiener Anzeigenabgabengesetz 1946 - ausgesprochen, dass ein wesentliches Tatbestandselement einer "Anzeige" im Sinne des Gesetzes fehle, wenn ein Unternehmen bei der Herausgabe des Druckwerkes, zum Beispiel der Herausgabe eines Versteigerungskataloges oder

eines Baustoffkataloges, in erster Linie im eigenen Interesse tätig werde. Stehe das überwiegende Interesse des Abgabepflichtigen an den Veröffentlichungen fest, dann trete die Frage in den Hintergrund, wer den Inhalt, den Umfang und die Form der Bekanntmachungen wenigstens in den Grundzügen vorher festlege. Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof in einem nach dem Kärntner Anzeigenabgabegesetz 1946 zu beurteilenden Fall ausgeführt, die damals beschwerdeführende Partei sei hinsichtlich des ihr zur Verfügung gestellten Teiles eines Prospektes in erster Linie im eigenen Interesse tätig geworden, womit diesbezüglich (hinsichtlich der "Eigenwerbung") ein wesentliches Tatbestandselement der Anzeige fehle (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 1996, Zl. 92/17/0049). In Fortführung dieser Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. Juni 2000, Zl. 95/17/0460, das gleichfalls ein Verfahren nach dem Kärntner Anzeigenabgabegesetz 1946 betraf, ausgesprochen, dass in dem dort zu beurteilenden Fall, in dem das Werbematerial im überwiegenden Interesse einer Musikgruppe hergestellt worden sei und diese auch einen Einfluss auf die Herstellung des Werbematerials gehabt habe, "Eigenwerbung" derselben vorliege, auch wenn das wirtschaftliche Interesse der "Plattenfirma" nicht in Abrede zu stellen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof ging bei dieser Rechtsprechung von einer Interpretation des Tatbestandselementes der "Anzeige" im Sinne des jeweiligen Anzeigenabgabegesetzes aus. Das Werbeabgabengesetz verwendet jedoch diesen Begriff nicht (mehr), sondern kennt als Werbeleistung (vgl. § 1 Abs 2 leg. cit.) (nur) die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken bzw. in Hörfunk und Fernsehen sowie die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften. Der Verwaltungsgerichtshof sieht daher keinen Anlass, seine bisherige - aus dem Begriff der "Anzeige" abgeleiteten - Rechtsprechung zur "Eigenwerbung" auf das Werbeabgabengesetz zu übertragen.

2.4.2. Ausgehend von der durch das Werbeabgabengesetz gegebenen Rechtslage erachtet der Verwaltungsgerichtshof jedoch zwei Tatbestandselemente für die Qualifizierung einer Werbebotschaft als "Eigenwerbung" maßgebend: Zunächst muss es sich - als erstes Tatbestandselement - überhaupt um eine Werbeleistung im Sinne des § 1 Abs 2 WerbeAbgG handeln, die jedoch - als zweites Tatbestandselement - nicht entgeltlich erbracht werden darf. Letzteres ergibt sich schon aus § 1 Abs 1 WerbeAbgG, wonach nur (im Inland) gegen Entgelt erbrachte Werbeleistungen der Werbeabgabe unterliegen. Das Gesetz will somit nur Werbeleistungen, die im Austausch gegen andere Leistungen erfolgen, der Werbeabgabe unterwerfen. Ein derartiger Leistungsaustausch liegt aber gerade bei der "Eigenwerbung" nicht vor. Dass der Gesetzgeber ein "fiktives Entgelt" für den Fall der "Eigenwerbung" in Erwägung gezogen hätte, lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

Auch hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. September 2002, VfSlg. 16.635, (unter anderem) ausgeführt, dass es Ziel der Werbeabgabe sei, die Verbreitung von Werbebotschaften, soweit hiebei Dritte (Auftragnehmer) dem Werbeinteressenten gegenüber Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen, einer Abgabe zu unterwerfen, wobei als Bemessungsgrundlage eben dieses Entgelt herangezogen werde.

Daraus ergebe sich - so der Verfassungsgerichtshof weiter - bereits, dass Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden müsse, ebenso wenig der Abgabe unterlägen, wie die Eigenwerbung, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst mache.

Der Verwaltungsgerichtshof geht somit mit dem Verfassungsgerichtshof davon aus, dass nur die so verstandene "Eigenwerbung" eines Unternehmens keiner Abgabepflicht nach dem Werbeabgabengesetz unterliegt (vgl. etwa auch Thiele, Werbeabgabengesetz, Rz 67, mwN, unter anderem den Hinweis auf den auch von der belangten Behörde angeführten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 15. Juni 2000, Zl. 14 0607/1-IV/14/00).

2.5. Die zweitbeschwerdeführende Partei bringt weiters vor, ihr Baustoffkatalog erscheine stets im Frühjahr; das Werbeabgabengesetz erfasse Sachverhalte jedoch erst ab 1. Juni 2000, sodass für das Jahr 2000 keine Abgabepflicht gegeben sei. Die belangte Behörde habe zu Unrecht auf den Zeitpunkt der Rechnungslegung abgestellt.

Dem ist zu erwidern, dass die belangte Behörde in ihrem die zweitbeschwerdeführende Partei

betreffenden Bescheid (Seite 17) nicht vom Zeitpunkt der Rechnungslegung ausgegangen ist. Sie hat vielmehr als maßgebenden Zeitpunkt für die Entstehung des Abgabenanspruches den (nach dem 1. Juni 2000 gelegenen) Zeitpunkt der Auslieferung aus der Druckerei mit der Überlegung angenommen, dass die Versendung bzw. das Auflegen der Kataloge in der Regelung der Auslieferung aus derselben unmittelbar folgt. Gegen diese - schlüssige - Überlegung bringt die zweitbeschwerdeführende Partei nichts vor. Auch in rechtlicher Hinsicht vermag der Verwaltungsgerichtshof die Beurteilung der belangten Behörde nicht als unzutreffend zu erkennen (vgl. § 3 Abs 2 in Verbindung mit § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG), zumal auch hiezu die zweitbeschwerdeführende Partei nichts vorbringt.

Im Übrigen bemängelt die zweitbeschwerdeführende Partei noch, dass in den sie betreffenden Baustoffkatalogen jeweils rund 60 Seiten sogenannter "Bauherren-Information" seien, mit der keinesfalls eine Werbeleistung erbracht würde. Druckkostenbeiträge, die nicht für Werbung sondern für "Sachinformation" geleistet würden, die auch keine Werbung für den Herausgeber selbst sei, könnten "denkunmöglich der Werbeabgabe unterliegen".

Diesem Vorbringen wäre entgegenzuhalten, dass neben der herkömmlichen Werbeeinschaltung unter diesen Tatbestand auch z.B. als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte für bestimmte Inhalte fallen. Dies gilt auch dann, wenn diese Inhalte im redaktionellen Teil einer Zeitung oder Zeitschrift aufscheinen (vgl. EB RV 87 BlgNR 21. GP, abgedruckt bei Thiele, aaO, Rz 22 (zu § 1 Abs 2 Z 1)). Unter Zugrundelegung dieses Sachverhaltsvorbringens ist nicht erkennbar, warum nicht die Werbeeinnahmen zur Gänze der Abgabe unterliegen sollten.

Wenn schließlich noch beide beschwerdeführende Parteien rügen, die belangte Behörde habe sich nicht mit der gegen die Verhängung von Säumniszuschlägen für das Jahr 2003 erhobenen (jeweiligen) Berufung befasst, so genügt der Hinweis darauf, dass in diesem Umfang eben noch kein Abspruch vorliegt. Hierdurch können - worauf die belangte Behörde in ihren Gegenschriften zutreffend verweist - die beschwerdeführenden Parteien infolge der Trennbarkeit der Absprüche nicht in subjektiv-öffentlichen Rechten durch die hier zu beurteilenden Bescheide verletzt sein.

2.6. Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass die beschwerdeführenden Parteien durch den jeweils angefochtenen Bescheid in ihren Rechten weder wegen der geltend gemachten noch wegen einer vom Verwaltungsgerichtshof aus eigenem aufzugreifenden Rechtswidrigkeit verletzt worden sind.

Die Beschwerde war infolge dessen gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

2.7. Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003, BGBl. II Nr. 333, wobei zu berücksichtigen war, dass eine gemeinsame Aktenvorlage erfolgte.

Anmerkung*

I. Das Problem

Mit dem erstangefochtenen Bescheid (Verfahren zu Zl. 2005/17/0053) wurde der erstbeschwerdeführenden Partei die Zahlung einer Werbeabgabe für die Jahre 2000 bis 2003 in Höhe von insgesamt ca. EUR 40.000,- vorgeschrieben. Die erstbf Partei betrieb den Handel mit Baustoffen, wobei laut Gesellschaftsvertrag die Förderung der wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter und deren Mitglieder im Vordergrund stand. Die Aufgaben der erstbf Partei bestanden insbesondere darin, ein „gemeinsames Auftreten“ zu bewerkstelligen, den Aufbau von Eigenmarken umzusetzen und die Werbeaktivitäten zu koordinieren. Zu diesem Zweck schloss sie für die verbundenen „Systempartner“ Rahmenvereinbarungen mit Industrieunternehmen ab, mit dem Ziel, durch erhöhte Einkaufsvolumina günstigere Preise für die Systempartner zu erzielen. Die

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at, ist Rechtsanwalt in Salzburg und Verfasser des Standardkommentars zum Werbeabgabengesetz 2000; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

erstbf Partei gab einen Baustoffkatalog heraus, der sich in einen als „Bauherren Information“ bezeichneten allgemeinen Teil mit einem Umfang von ca. 60 Seiten (ohne Anführung konkreter Produkte) und einen Anzeigenteil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten (mit Produktbeschreibungen und Angabe von „Richtpreisen“) gliederte. In diesen Katalogen wurden die Produkte der Lieferantenfirmen dargestellt. Vor der Katalogerstellung wurden jene Unternehmen, deren Produkte nach Ansicht der erstbf Partei in deren Sortiment passten, mittels eines Serienbriefes eingeladen, die Druckunterlagen wie CDs, Fotos, Texte via ISDN oder E-Mail für den Baustoffkatalog zu übermitteln. Für die Einschaltung im Katalog würden den Zulieferunternehmen Druckkostenbeiträge verrechnet. Um ein gleichmäßiges Erscheinungsbild des Kataloges zu gewährleisten, oblag die im Katalog vorgenommene Darstellung, d.h. Inhalt, Umfang und Form der Einschaltung, der erstbf Partei; den Lieferantenfirmen wurde lediglich ein geringfügiges Mitgestaltungsrecht bei der Beschreibung und Bebilderung eingeräumt. Die Einschaltung in den Katalog hing davon ab, ob das Angebot eines Produktes für die erstbf Partei wirtschaftlich interessant war, bei besonderer Wichtigkeit erfolgte die Aufnahme in den Katalog auch ohne Bezahlung von Druckkostenbeiträgen. Diese Kataloge wurden von der erstbf Partei zentral aufgelegt und waren für sämtliche Systempartner ident, nur auf der Umschlagseite konnten diese jeweils ein eigenes Firmenlogo aussuchen. Die Kataloge wurden von der Druckerei direkt an die Systempartner verschickt.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid (Verfahren zu Zl. 2005/17/0054) wurde zu Lasten der zweitbeschwerdeführenden Partei eine Werbeabgabe für die Jahre 2001 bis 2003 in Höhe von ca. EUR 15.000,- festgesetzt. Die zweitbf Partei betrieb eine „Großhandelsfirma“, deren Geschäftsgegenstand der Handel mit Baustoffen war, und hatte 17 Gesellschafter. Zweck der Kooperation war das gemeinsame Auftreten durch Abschluss von Rahmenvereinbarungen mit Industrieunternehmen, der Aufbau von Eigenmarken und die gemeinsame einheitliche Werbeaktivität. Die zweitbf Partei legte Kataloge auf, die sich in drei Bereiche (1. Garten, 2. Fenster, Türen und Tore sowie 3. Innenausbau und Dachausbau) gliederten. In diesen Katalogen wurden die Produkte der Lieferanten dargestellt. Vor der Katalogerstellung wurden jene „Firmen“, deren Produkte nach Ansicht der zweitbf Partei in deren Sortiment passten, eingeladen, die Unterlagen in CD-Form für die Kataloge zu übermitteln. Für die Einschaltung im Katalog würden den „Zulieferfirmen“ Druckkostenbeiträge verrechnet. Um ein gleichmäßiges Erscheinungsbild des Kataloges zu gewährleisten, gestaltete die zweitbf Partei allein Inhalt, Umfang und Form der Einschaltung.

Das Fiskalgericht hatte letztlich zu prüfen, ob die Besteuerung zu recht erfolgte oder ob eine steuerfreie „Eigenwerbung“ vorlag?

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der VwGH verband beide Beschwerden zur gemeinsamen Entscheidung, wies beide ab und sprach aus, dass ein Händler, der einen Sortimentskatalog für seine Verkaufswaren heraus gab, als werbeabgabepflichtiger Werbeleister für seine Zulieferer bzw. Produkthersteller gelten würde. Im einzelnen begründete das fiskale Höchstgericht die Entscheidung damit, dass der Gesetzgeber unter dem Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 3 WerbeAbgG, d.h. der Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften, z.B. die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden, das Aufstellen von Plakatständern, von Schaukästen und Ähnlichem verstanden hätte; er hätte als Beispiel auch die Werbung auf der Kinoleinwand, auf Plakatwänden sowie Werbeaufschriften auf Fahrzeugen angeführt. Ein Baustoffkatalog, der sich in einen als „Bauherren Information“ bezeichneten allgemeinen Teil mit einem Umfang von ca. 60 Seiten (ohne Anführung konkreter Produkte) und einen Anzeigenteil mit einem Umfang von ca. 220 Seiten (mit Produktbeschreibungen und Angabe von „Richtpreisen“) gliedert, wäre aber mit diesen Beispielen nicht vergleichbar, sodass schon deshalb eine Subsumtion unter diesen Steuertatbestand nicht zu erfolgen hatte.

Die zu den Anzeigenabgabengesetzen der Länder ergangene Rsp, dass ein wesentliches

Tatbestandselement einer „Anzeige“ iSd Gesetzes fehle, wenn ein Unternehmen bei der Herausgabe des Druckwerkes, z.B. der Herausgabe eines Versteigerungskataloges oder eines Baustoffkataloges, in erster Linie im eigenen Interesse tätig werde (Eigenwerbung), ist auf die Rechtslage nach dem WerbeAbgG nicht ohne weiteres zu übertragen, erläuterten die Richter darüber hinaus. Nur die „Eigenwerbung“ eines Unternehmens, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden musste bzw. die dieses ohne Einschaltung Dritter für sich selbst machte, unterlag keiner Abgabepflicht. Unter den Tatbestand der Werbeleistung fielen auch bestimmte Inhalte für die z.B. als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte geleistet wurden. Dies würde auch dann gelten, wenn diese Inhalte im redaktionellen Teil einer Zeitung oder Zeitschrift aufschienen.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

1. Das vorliegende Erkenntnis, das die ähnlich gelagerte Beschwerde der zweitbef Partei gleich miterledigte, enthält zunächst bemerkenswerte Ausführungen zur **Entstehung der Abgabepflicht** nach dem Werbeabgabegesetz. Dieser bislang kaum beachtete Aspekt ist für die sog. „Anzeigenwerbung“, d.h. Inserate, Einschaltungen in Zeitschriften oder eben Kataloge, mit dem **Zeitpunkt der Auslieferung aus der Druckerei** folgerichtig angenommen worden. Dies hält auch einer verfassungsrechtlichen Prüfung stand, da der durch die Werbeabgabe besteuerte Werbewert („Reklamewert“) mit Fertigstellung der Drucksorten geschöpft wird. Auf eine tatsächliche Veröffentlichung kommt es bei diesem „Leistungsaustausch“ nicht (mehr) an. Dies ergibt sich bereits aus § 3 Abs 1 WerbeAbgG.¹

2. Den Ausführungen des Höchstgerichtes, wonach es sich bei den zu prüfenden **Baustoffkatalogen** nicht um eine Duldungsleistung iSd § 1 Abs 2 Z 2 WerbeAbgG, sondern um eine **Veröffentlichungsleistung in Druckwerken** nach § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG handelt, ist ohne Ergänzung beizupflichten.²

3. Weitaus schwieriger gestaltet sich die Abgrenzung der steuerpflichtigen Werbeleistung von der steuerfreien „Eigenwerbung“, zu der die Rsp – soweit ersichtlich – erstmals Stellung nimmt. Der gesamte Bereich der Eigenwerbung fällt grundsätzlich aus der Werbeabgabepflicht heraus, da er **Unentgeltlichkeit voraussetzt**. Dies folgt zum einen aus dem die Abgabepflicht bedingenden Tatbestandselement der Entgeltlichkeit nach § 1 WerbeAbgG, zum anderen aus der Definition der Werbung als jede an Dritte gerichtete Information, durch die der Empfänger für eine Ware oder Dienstleistung zu interessieren gesucht wird, indem die Vorzüge der betreffenden Sache oder Dienstleistung lobend hervorgehoben werden.³ Die Werbeleistung stellt demzufolge nach hA⁴ jedes entgeltliche, werbliche Tun oder Unterlassen dar, das unmittelbar einen Reklamewert in Österreich schafft.

Der Werbungscharakter der Einschaltungen in den Baustoffkatalogen ist evident. Zu prüfen bleibt, ob die von den „Mitgliedsunternehmen“ geleisteten Druckkostenbeiträge als „Entgelt“ iSv **§ 1 Abs 1 WerbeAbgG** zu qualifizieren sind? Dem Begriff des „Entgelts“ iSd des Werbeabgabegesetzes kommen demzufolge zwei Funktionen zu:

- Zum einen ist es Tatbestandsmerkmal, denn ohne Gegenleistung wird der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, nicht verwirklicht;
- zum anderen bildet das Entgelt die Bemessungsgrundlage.⁵

Bei der Auslegung der Worte „gegen Entgelt“ ist nach hM auf die idente Wortfolge in § 1 Abs 1 Z 1 UStG Bedacht zu nehmen.⁶ Danach muss ein **wirtschaftlicher Leistungsaustausch** bestehen, d.h. eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung im Sinne eines Geben-und-

1 Vgl. bereits Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 3 Rz 150.

2 Vgl. Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 68 f.

3 Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 37.

4 VfGH 28.9.2002, B 171/02 – *Prospektwerbung*, JUS Vf/2537 = ÖGZ 2002 H 12, 70 = FJ 2002, 353 (Kilches) = MR 2002, 275 = ÖStZ 2002/1081, 631 (Thiele) = ÖStZB 2003/320, 319 = SWK 2002, T 191 = SWK 2002, 1189 = SWK 2003, 891 = SWK 2003, R 53 = VfSlg 16.635; Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 38.

5 Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 78.

6 Thiele, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 79 mwN.

Nehmen-Prinzips. Im vorliegenden Erkenntnis verneint der VwGH daher zutreffend die Steuerfreiheit für die Herausgabe eines Warenkatalogs durch eine Handelsvereinigung und somit das Vorliegen einer abgabenbefreiten Eigenwerbung wegen Handelns auch im Interesse der Produkthersteller für deren konkret aufgewendeten „Druckkostenbeiträge“. Nach Ansicht eines Teils der Lehre⁷ soll diese Rechtsansicht allerdings mit dem telos des Werbeabgabegesetz nicht in Einklang stehen. Dieser Kritik ist zwar zuzugestehen, dass ein Händler, der einen Sortimentkatalog für seine Verkaufswaren heraus gibt, nicht in jedem Fall und automatisch als werbeabgabepflichtiger Werbeleister für seine Zulieferer bzw. Produkthersteller gilt; allerdings im konkret zu beurteilenden Fall die Eigenwerbung, d.h. Unentgeltlichkeit, durch die **vereinbarten Druckkostenbeiträge** ausgeschlossen wird.⁸ Was bleibt ist ein gewisses Spannungsverhältnis zu bisherigen Eigenwerbung-Rsp zur Eigenwerbung nach den Anzeigenabgabegesetzen der Länder.⁹

IV. Zusammenfassung

Nach der vom VwGH ausdrücklich gebilligten Auffassung der hL¹⁰ und des VfGH¹¹ liegt für den Bereich der Werbeabgabe eine steuerfreie „Eigenwerbung“ erst dann vor, wenn es sich bei der Werbeleistung iSd § 1 Abs 2 WerbeAbgG (hier: Einschaltungen in Baustoffkatalogen, die von einer Vermarktungsgesellschaft der Baustoffhändler herausgegeben werden) handelt, die nicht entgeltlich erbracht wird. Die von den einzelnen Gesellschaftern gezahlten „Druckkostenbeiträge“ gelten als Entgelt iSd § 2 WerbeAbgG, die Baustoffkataloge als steuerpflichtige Anzeigen iSd § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG.

7 *Kilches*, Werbeabgabe auf Eigenwerbung des Handels ausgeweitet, SWK 15/2006, 475.

8 Vgl. auch die Erl Bem, insbes. JAB, zu § 2 WerbeAbgG, zit nach *Thiele*, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 2 Rz 115.

9 Siehe die Nachweise bei *Kilches*, SWK 15/2006, 476 f.

10 *Thiele*, Werbeabgabegesetz Kommentar, § 1 Rz 67.

11 VfGH 28.9.2002, B 171/02 – *Prospektwerbung*, JUS Vf/2537 = ÖGZ 2002 H 12, 70 = FJ 2002, 353 (*Kilches*) = MR 2002, 275 = ÖStZ 2002/1081, 631 (*Thiele*) = ÖStZB 2003/320, 319 = SWK 2002, T 191 = SWK 2002, 1189 = SWK 2003, 891 = SWK 2003, R 53 = VfSlg 16.635.