



VwGH Erkenntnis vom 28.6.2011, 2010/17/0104 – Werbeabgabe bei Prospektwerbung durch Einkaufsgenossenschaften

Die zu steuernde Werbeleistung bei der Prospektwerbung nach § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG stellt die Veröffentlichung der Werbeeinschaltung (in Druckwerken) dar. Zur Ermittlung des Abgabenschuldners, aber auch der Bemessungsgrundlage kommt es daher insbesondere bei Marketingaktivitäten von Einkaufs- und Werbegenossenschaften entscheidend darauf an, wer die Veröffentlichung (Verbreitung) in Rechnung gestellt hat.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pallitsch, die Hofräte Dr. Holeschofsky und Dr. Köhler sowie die Hofrätinnen Dr. Zehetner und Mag. Nussbaumer-Hinterauer als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Gold, über die Beschwerde der E Ö in Wels, vertreten durch Dr. Arnold Mayrhofer, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Bürgerstraße 1, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Linz) vom 19. April 2010, Zl. RV/0288-L/07, miterledigt RV/0297-L/07, RV/0296-L/07, RV/0298-L/07, betreffend Werbeabgabe für den Zeitraum 2002 bis 2005, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit ihrem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde - in teilweiser Stattgebung der Berufungen der beschwerdeführenden Partei gegen die erstinstanzlichen Bescheide - die Werbeabgabe für das Jahr 2002 mit EUR 18.243,03, für das Jahr 2003 mit EUR 17.740,19, für das Jahr 2004 mit EUR 20.733,48 und für das Jahr 2005 mit EUR 18.971,62 fest.

Die beschwerdeführende Partei sei - so die Feststellungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - nach ihrer Satzung ein Zusammenschluss von Unternehmen, die den Einzelhandel mit Elektro-, Radio-, Elektronik- und Videogeräten oder das Gewerbe des Elektro-, Radio- und Videoelektronikers betrieben. Unternehmensgegenstand sei die Belieferung der Mitglieder mit Elektro-, Radio- und Fernsehgeräten, der Abschluss von Vereinbarungen mit Vertragslieferanten über die Gestaltung der Lieferverträge mit Genossenschaftsmitgliedern und die Übernahme von Gemeinschaftsaufgaben, die der Gesamtheit der Mitglieder zu Gute kommen, wie etwa der Werbung.

Die beschwerdeführende Partei werde ausschließlich für ihre Mitglieder tätig, ein Verkauf an Endkonsumenten erfolge nicht.

Die beschwerdeführende Partei stelle für ihre Mitglieder Werbematerialien her und erhalte dafür von den Lieferunternehmen Druckkostenbeiträge. Produktion und Versand der Druckwerke würden von der beschwerdeführenden Partei organisiert. Die Druckwerke (in der Folge offenbar auch als Kataloge bezeichnet) würden zum überwiegenden Teil als Massensendungen an Haushalte verteilt, nur wenige Exemplare erhalte das jeweilige Mitglied.

Es würden auch Werbematerialien zur Dekoration der Geschäftsräume der Mitglieder erstellt (so genannte "Dekopakete"). Dabei handle es sich um Plakate, Schilder zum Aufhängen, Kartonaufsteller oder Ähnliches. Eine Verteilung an Kunden erfolge nicht. Die beschwerdeführende Partei produziere die Dekopakete und erhalte dafür Kostenbeiträge der Industrie, stelle selbst aber keine Flächen zur Verbreitung der Werbebotschaften zur Verfügung. Die Mitglieder könnten die Dekopakete bei der beschwerdeführenden Partei käuflich erwerben.

Weiters würden Flugblätter erstellt, in denen ausschließlich Waren der "Firma" M. beworben

würden. Anzahl und Inhalt der Flugblätter bestimme diese. Auf diesen Flugblättern finde sich ein Hinweis auf die beschwerdeführende Partei und die einzelnen Händler. Die Kosten für diese Flugblätter seien der "Firma" M. in Rechnung gestellt worden. Die Flugblätter seien per Verteilerunternehmen an die Haushalte verteilt worden.

In rechtlicher Hinsicht bejahte die belangte Behörde zunächst das Vorliegen von Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes hinsichtlich der strittigen Kataloge und Flugblätter. Danach legte die belangte Behörde näher dar, dass ihrer Ansicht nach die beschwerdeführende Partei Herausgeber der Flugblätter sei. Der Inhalt dieser Druckwerke sei als Werbeeinschaltungen anzusehen.

Das zur Verwirklichung des Abgabentatbestandes notwendige Merkmal der "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen" stelle auf die Verbreitung an einen größeren Personenkreis ab; dieser sei bei etwa 50 Exemplaren anzunehmen und im Beschwerdefall im Hinblick auf die Auflagenhöhe der gegenständlichen Kataloge und Flugblätter erfüllt.

Soweit die beschwerdeführende Partei vor der belangten Behörde die Ansicht vertrete, der Steuertatbestand der Veröffentlichung könne nur ein einmaliger Vorgang sein und der Zeitpunkt der Veröffentlichung nur nach dem Gesamtbild der Verhältnisse entschieden werden, weshalb die Veröffentlichung auch erst durch die Post erfolge, teile die belangte Behörde diese Ansicht nicht; zwar könne die Veröffentlichung nur ein einmaliger Vorgang sein, doch stelle bereits die entgeltliche Aufnahme der Werbebotschaft in den Prospekt die Veröffentlichung dar.

Des weiteren begründete die belangte Behörde näher, warum ihrer Ansicht nach die Flugblätter für die "Firma" M., nicht jedoch die für die Mitglieder erstellten Dekopakete der Werbeabgabe unterlägen.

Die beschwerdeführende Partei bekämpft diesen Bescheid vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, hilfsweise wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

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

Der *Verwaltungsgerichtshof* hat erwogen:

Das Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe auf Werbeleistungen eingeführt wird (Werbeabgabengesetz 2000), BGBl. I Nr. 29 in der Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 (in der Folge: WerbeAbgG), regelt in seinem § 1 den Steuergegenstand. Danach unterliegen der Werbeabgabe Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden (§ 1 Abs 1 Satz 1 leg. cit.). Als Werbeleistung gilt gemäß § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes. Ein "Druckwerk" ist gemäß § 1 Abs 1 Z 4 Mediengesetz, BGBl. Nr. 314/1981, ein Medienwerk, durch das Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden. Ein "Medienwerk" wiederum ist gemäß § 1 Abs 1 Z 3 leg. cit. ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt.

Nach § 2 Abs 1 WerbeAbgG ist die Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe 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. Die Abgabe beträgt gemäß § 2 Abs 2 leg. cit. 5 % der Bemessungsgrundlage.

Abgabenschuldner ist nach § 3 Abs 1 erster Satz WerbeAbgG derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat. Der Abgabensanspruch entsteht nach § 3 Abs 2 leg. cit. mit Ablauf des Monats, in dem die abgabepflichtige Leistung erbracht wird. Ändert sich nachträglich das Entgelt für die Durchführung eines Auftrages, so ist nach § 3 Abs 3 WerbeAbgG in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung eintritt, eine Berichtigung durchzuführen.

Nach § 4 Abs 1 WerbeAbgG hat der Abgabenschuldner die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum

15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Abgabenspruches zu entrichten, wobei Beträge unter EUR 50,-- nicht zu entrichten sind.

§ 4 Abs 1 UStG 1994 lautet:

"§ 4. (1) Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); dazu gehören insbesondere auch Gebühren für Rechtsgeschäfte und andere mit der Errichtung von Verträgen über Lieferungen oder sonstige Leistungen verbundene Kosten, die der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung dem Unternehmer zu ersetzen hat."

Vor dem Verwaltungsgerichtshof bringt die beschwerdeführende Partei - zusammengefasst - vor, bei Medien ohne redaktionellem Teil sei im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. September 2002, B 171/02, die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese der werbeabgabepflichtige Vorgang sei. Die beschwerdeführende Partei wendet sich gegen die Ansicht der belangten Behörde, dass schon dann, wenn nur Teile der Kosten an Dritte weiterverrechnet würden, bereits die entgeltliche Einschaltung der Anzeige selbst als abgabepflichtige Veröffentlichung anzusehen sei.

Die beschwerdeführende Partei wendet sich sohin zutreffend (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. August 2002, Zl. 2002/17/0199) nicht gegen die Ansicht der belangten Behörde, es liege bei den beschwerdegegenständlichen Prospekten ein Druckwerk im Sinne des Mediengesetzes vor.

Hinsichtlich der Auslegung des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG in der bis heute geltenden Stammfassung war zunächst wohl herrschende Auffassung, dass selbstständige Werbekataloge, Werbeprospekte, Werbeschriften etc. meist nicht von der Abgabepflicht betroffen seien, der Bereich der Direktwerbung (Prospektverteilung, persönlich adressierte Werbebriefe, etc.) erfülle generell nicht das Kriterium der "Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes" (vgl. Leithner, Kurzkomentar zur Werbeabgabe (2001), 56 mit Hinweis auf den entsprechenden Durchführungserlass des BMF zur Werbeabgabe).

Der Verfassungsgerichtshof hingegen sprach in seinem Erkenntnis vom 28. September 2002, B 171/02 (= SlgNr. 16.635) in diesem Zusammenhang unter anderem aus wie folgt:

"Es ist ... keine sachliche Rechtfertigung dafür zu sehen, die Prospektwerbung zwar der Abgabepflicht zu unterwerfen, wenn die Prospekte einem Druckwerk beigelegt und gemeinsam mit diesem veröffentlicht werden, sie jedoch auszunehmen, wenn die Prospekte unabhängig von anderen Druckwerken selbstständig verteilt werden und die Werbebotschaft auf diese Weise veröffentlicht wird. Selbst wenn es zutreffen sollte, dass Prospekte als Beilagenwerbung einen höheren Werbewert vermitteln als bei selbstständiger Verteilung, weil der Konsument beigelegten Prospekten größere Aufmerksamkeit schenkt als solchen, die selbstständig verteilt werden ..., könnte das eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung nicht rechtfertigen: Sollte der Werbewert von Direktverteilungen tatsächlich geringer sein als jener der Beilagenwerbung, so schlägt sich dies notwendigerweise im Preis der Distribution nieder. Andernfalls würde jeder Werbeinteressent irrational handeln, der - trotz gleichen Preises - den Weg der Direktverteilung wählt und damit den niedrigeren Werbewert in Kauf nimmt. Der Preis der Distribution der Werbebotschaft ist aber die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe, sodass der allenfalls geringere Werbewert der Direktverteilung ohnehin (automatisch) eine geringere Abgabenbelastung zur Folge hat. Im Übrigen ist die geschilderte Prämisse nicht mehr als eine Vermutung. Für den Konsumenten, der sich prinzipiell von Prospektwerbung beeindrucken lässt, dürfte es keinen Unterschied machen, ob er den Prospekt als Beilage zu einem abonnierten oder gekauften Druckwerk erhält oder als selbstständiges Druckwerk im Postkasten oder einem eigenen Verteilerkasten vorfindet.

... Eine Differenzierung in der Besteuerung des Aufwandes für Printmedien-Werbung, je nach der gewählten Verteilungsform ist nach dem Gesagten sachlich nicht gerechtfertigt und widerspricht dem auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz.

... Der Text des § 1 Abs 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000 ('Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes') zwingt jedoch nicht zu einer Interpretation, die ein derart differenziertes und damit verfassungswidriges Besteuerungsergebnis zur Folge hätte. Er muss insbesondere nicht so gelesen werden, dass die Prospektwerbung in der Form der Direktverteilung aus dem Steuertatbestand ausgenommen ist:

Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes sind Medienwerke, durch die Mitteilungen oder Darbietungen ausschließlich in Schrift oder in Standbildern verbreitet werden (§ 1 Abs 1 Z 4 Mediengesetz, BGBl. 314/1981). Ein Medienwerk ist nach diesem Gesetz 'ein zur Verbreitung an einen größeren Personenkreis bestimmter, in einem Massenherstellungsverfahren in Medienstücken vervielfältigter Träger von Mitteilungen oder Darbietungen mit gedanklichem Inhalt' (§ 1 Abs 1 Z 3). Der Verfassungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis VfSlg. 15.954/2000 ... die Auffassung vertreten, der Wortlaut der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung in § 14 Abs 1 Z 7 FAG 1997 ('Anzeigen in ... sonstigen Druckwerken') müsse nicht notwendig im Sinne von unselbstständigen Anzeigen verstanden werden, d.h. von Anzeigen in Druckwerken, die zusätzlich oder sogar vorwiegend einen nicht aus Anzeigen bestehenden Inhalt aufweisen. Die Wortfolge könne durchaus auch so gedeutet werden, dass sie auch Fälle umfasse, in denen ein Druckwerk ausschließlich aus Anzeigen besteht, in denen somit die Anzeige das Druckwerk bildet.

Diese finanzverfassungsrechtlichen Überlegungen lassen sich auf den vorliegenden Fall übertragen. Insbesondere steht der Begriff 'Werbeeinschaltung' diesem Ergebnis nicht entgegen ... Zweifellos liegt nämlich eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken auch dann vor, wenn ein Druckwerk seinem Zweck nach in erster Linie Werbebotschaften vermitteln soll und die redaktionellen Beiträge vollkommen in den Hintergrund treten. Werbung dieser Art zu besteuern, entspricht jedenfalls vollauf dem Ziel und Inhalt des Werbeabgabegesetzes 2000. Dann kann aber nichts anderes gelten, wenn auf die redaktionellen Beiträge vollkommen verzichtet wird und ein Druckwerk ausschließlich aus Werbebotschaften besteht. Ebenso wenig kann es dann aber darauf ankommen, ob dieses ausschließlich aus Werbebotschaften bestehende Druckwerk zusammen mit einem anderen Druckwerk oder unabhängig davon verteilt (veröffentlicht) wird.

Der Verfassungsgerichtshof kann somit nicht der der Beschwerde zugrunde liegenden, aber auch im Durchführungserlass zur Werbeabgabe (Tz 3.2.2.) vertretenen Auffassung folgen, dass der Bereich der Direktwerbung vom Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000 nicht erfasst sei. Dieser Tatbestand kann vielmehr - wie gezeigt - so interpretiert werden, dass er auch die Direktwerbung einschließt. Gerade die von der Beschwerde geltend gemachten gleichheitsrechtlichen Überlegungen gebieten es dann aber, in verfassungskonformer Interpretation diese Form der Werbung in den Geltungsbereich der Werbeabgabe einzubeziehen. ..."

In der Folge wurde der Durchführungserlass des BMF vom 15. Juni 2000 am 15. Juni 2003 dahin geändert, dass die Prospektwerbung (bzw. das Entgelt für diese) in den Anwendungsbereich der Werbeabgabe einzubeziehen sei. Bei Medien ohne redaktionellen Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter) sei die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang sei. Dies gelte unabhängig davon, ob das Medium einer Zeitung/Zeitschrift beigelegt oder im Direktvertrieb über die Post oder andere Vertriebsfirmen verteilt werde. Bestehe ein Medium erkennbar ausschließlich aus bezahlten Anzeigen, die der Werbeabgabe unterlägen, sei die Einschaltung im Medium als Veröffentlichung im Sinne des WerbeAbgG anzusehen und der Vertrieb als Verteilung, die nicht der Werbeabgabe unterliege (vgl. hierzu sowie zum erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. September 2002, B 171/02, etwa Kilches, VfGH: Werbeabgabe – Direktwerbung muss besteuert werden. VfGH-Erkenntnis B 171/02 vom 28.9.2002, FJ 2002, 353; Blazina, Böse Überraschung: Körberlgeld des Fiskus bei Produktkatalogen. Vorschreibung der Werbeabgabe für erbrachte Werbeleistungen, FJ 2005, 341; Baumgartner/Karner/Wurzer, Die Werbeabgabe im Überblick, taxlex 2007, 190; Häusle, Werbeabgabe auf Werbeprospekte. Prospektverteilung als Steuertatbestand bei Druckwerken ohne redaktionellen Teil. Abgabepflichtige Veröffentlichungen, SWK 2008, 404; Rössler, Nochmals: Werbeabgabe auf Werbeprospekte. Replik auf Häusle, SWK 2008, S 404, Abgabepflichtige

Veröffentlichungen, SWK 2008, 482; Häusle, Werbeabgabe bei Printmedien, FJ 2009, 49).

Die beschwerdeführende Partei vertritt vor dem Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, bei der von ihr betriebenen Prospektwerbung käme als "Veröffentlichung" nur die Verteilung durch die Post (oder ein anderes allenfalls damit beauftragtes Unternehmen) in Betracht, sodass nur das für die Verteilung verrechnete Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen (und nur das die Verteilung durchführende Unternehmen als Abgabenschuldner anzusehen) sei.

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem mehrfach zitierten Erkenntnis vom 28. September 2002, B 171/02, darauf hingewiesen, dass es Ziel der Werbeabgabe ist, 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 wird. Es ist daher darauf abzustellen, welche Leistung dem Werbeinteressenten von seinem Auftragnehmer für die Veröffentlichung in Rechnung gestellt wird. Leistet der Werbeinteressent ein Entgelt (nur) für die Herstellung des Werbematerials, übernimmt er aber dessen Veröffentlichung selbst, dann liegt keine steuerbare Werbeleistung vor (vgl. in diesem Sinne etwa das hg. Erkenntnis vom 25. November 2003, Zl. 2003/17/0090, mit Hinweis auf Thiele, Werbeabgabegesetz (2000) Rz 116 und 119 zu § 2).

Leistet aber der Werbeinteressent (Auftraggeber) ein Entgelt für die Veröffentlichung (§ 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG), liegt ein nach dem Werbeabgabegesetz steuerbarer Vorgang vor. Die Bemessungsgrundlage für die Abgabe ist dabei das für die Werbeleistung in Rechnung gestellte Entgelt, also im Falle des § 1 Abs 2 Z 1 leg. cit. das für die Veröffentlichung dem Werbeinteressenten (Auftraggeber) in Rechnung gestellte Entgelt.

Bei der hier vorliegenden Prospektwerbung kommt es somit darauf an, ob zusammen mit der Einschaltung in den Prospekt oder gar der Erstellung des gesamten Prospekts auch dessen Verbreitung und damit die Veröffentlichung dem Werbeinteressenten in Rechnung gestellt wird. Geschieht dies, ist der Unternehmer Abgabenschuldner (vgl. § 3 Abs 1 erster Satz WerbeAbgG). Etwas anderes käme dann in Betracht, wenn allein der Druck des Prospektes (oder der Anzeige) Gegenstand des Leistungsaustausches wäre, aber der Werbeinteressent (Auftraggeber) die Verbreitung (Veröffentlichung) selbst vornimmt (in diesem Fall käme die Erhebung einer Werbeabgabe in der Regel nicht in Betracht) oder durch ein anderes Unternehmen (einen anderen Auftragnehmer) durchführen lässt. In dem zuletzt genannten Fall, in dem der Ersteller des Prospektes nicht auch dessen Veröffentlichung übernimmt, wäre der (andere) Unternehmer Abgabenschuldner, der ein Entgelt für die Veröffentlichung (Verbreitung) in Rechnung stellt.

Ist aber die steuerbare (Werbe)Leistung im Falle des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG - wie sich aus dem Gesetz ergibt - die Veröffentlichung, so ist auch das dafür in Rechnung gestellte Entgelt Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe. Wird also etwa zusammen mit der Einschaltung in ein Prospekt oder der Erstellung des gesamten Prospektes auch dessen Verbreitung und damit die Veröffentlichung in Rechnung gestellt, ist die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe das Entgelt für die Veröffentlichung (Verbreitung), nicht aber sonstige mit der Erstellung aufgelaufene und in Rechnung gestellte Kosten.

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde es - ausgehend von einer in der Folge vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilten Rechtsansicht - unterlassen, eindeutige Feststellungen darüber zu treffen, wer den Werbeinteressenten die Kosten der Veröffentlichung in Rechnung gestellt hat und daher als Abgabenschuldner zu betrachten ist. Der angefochtene Bescheid war deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Sollte sich im fortgesetzten Verfahren herausstellen, dass die beschwerdeführende Partei im dargelegten Sinne als Abgabenschuldner anzusehen ist, wären auch Feststellungen im Hinblick auf die Höhe des für die Veröffentlichung in Rechnung gestellten Entgelts zu treffen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Anmerkung*

I. Das Problem

Die spätere Beschwerdeführerin war nach ihrer Satzung ein Zusammenschluss von Unternehmen, die den Einzelhandel mit Elektro-, Radio-, Elektronik- und Videogeräten oder das Gewerbe des Elektro-, Radio- und Videoelektronikers betrieben. Diese Einkaufsgenossenschaft im Elektrohandel wurde ausschließlich für ihre Mitglieder tätig, ein Weiterverkauf an Endkonsumenten erfolgte nicht. Sie stellte für ihre Mitglieder Werbematerialien her und erhielt dafür von den Lieferunternehmen Druckkostenbeiträge. Produktion und Versand der Druckwerke wurden von der Beschwerdeführerin organisiert. Die Druckwerke, d.h. Kataloge und Flugblätter über Elektrogeräte wurden zum überwiegenden Teil als Massensendungen an Haushalte verteilt, nur wenige Exemplare erhielt das jeweilige Genossenschaftsmitglied.

Mit dem angefochtenen Bescheid forderte das zuständige Finanzamt Wels von der Beschwerdeführerin Werbeabgabe für den Zeitraum 2002 bis 2005 in Höhe von gesamt ca. EUR 55.000,-, da sie Herausgeberin der Kataloge und Flugblätter wäre. Als Bemessungsgrundlage wurden die Druckkostenbeiträge herangezogen. Die den einzelnen Mitgliedern überlassenen Exemplare, die sog. „Dekopakete“, unterlägen nicht der Werbeabgabe.

Die Beschwerdeführerin brachte demgegenüber vor, bei Medien ohne redaktionellen Teil wäre nach der Judikatur des VfGH erst die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese der werbeabgabepflichtige Vorgang wäre. Demnach wäre der von der Behörde zugrunde gelegte steuerbare Vorgang, bereits die entgeltliche Einschaltung der Anzeige selbst wäre als abgabepflichtige Veröffentlichung anzusehen, nicht erfüllt, wenn nur Teile der Kosten an Dritte weiterverrechnet würden.

Das fiskale Höchstgericht hatte sich mit der Werbeabgabepflicht für Druckkostenbeiträge zu Katalogen und Flugblättern nach § 1 Abs 1 Z 1 WerbeAbgG zu befassen.

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der VfGH hielt zunächst fest, dass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Prospekten und Flugblättern um Druckwerke iS des Mediengesetzes und damit iS des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG handelte. Dies wurde auch von der Beschwerdeführerin gar nicht in Zweifel gezogen.

Bei derartigen selbstständigen Werbekatalogen käme es darauf an, ob zusammen mit der Einschaltung in den Prospekt oder gar der Erstellung des gesamten Prospekts auch dessen Verbreitung und damit die Veröffentlichung dem Werbeinteressenten in Rechnung gestellt wurde. Gesah dies, war der Unternehmer Abgabenschuldner iS des § 3 Abs 1 erster Satz WerbeAbgG. Etwas anderes käme dann in Betracht, wenn allein der Druck des Prospektes (oder der Anzeige) Gegenstand des Leistungsaustausches wäre, aber der Werbeinteressent (Auftraggeber) die Verbreitung (Veröffentlichung) selbst vornahm. In diesem Fall käme die Erhebung einer Werbeabgabe idR nicht in Betracht. Würde die Veröffentlichung durch ein anderes Unternehmen (einen anderen Auftragnehmer) durchgeführt, also durch einen vom Ersteller des Prospektes verschiedenen Dritten, wäre dieser Dritte Abgabenschuldner, da er ein Entgelt für die Verbreitung in Rechnung stellte. Da im gegenständlichen Fall aber Feststellungen der Abgabenbehörden darüber, wer den Werbeinteressenten die Kosten der Veröffentlichung in Rechnung gestellt hatte, fehlten, war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Sollte sich im fortgesetzten Verfahren herausstellen, dass die beschwerdeführende Partei im dargelegten Sinne als Abgabenschuldner anzusehen ist, wären auch Feststellungen im Hinblick auf die Höhe des für die Veröffentlichung in Rechnung gestellten Entgelts zu treffen, bemerkten die

* RA Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at, ist Verfasser des im Jahr 2000 erschienenen Standardkommentars zum Werbeabgabgesetz.

Verwaltungsrichter abschließend.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Das vorliegende Erkenntnis setzt die von der Verfassungsjudikatur¹ vorgegebene Bestimmung des Abgabenschuldners für die Werbesteuer konsequent um: Demzufolge stellt die steuerbare (Werbe-)Leistung im Fall des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG die Veröffentlichung der Werbeeinschaltung (in Druckwerken) dar. Daher ist auch (allein) das dafür in Rechnung gestellte Entgelt jene Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe, die nach § 2 Abs 1 WerbeAbgG zu berechnen ist.

Wird also etwa zusammen mit der Einschaltung in einen Prospekt oder der Erstellung des gesamten Prospektes auch dessen Verbreitung und damit die Veröffentlichung in Rechnung gestellt, ist die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe allein das Entgelt für die Veröffentlichung (Verbreitung), nicht aber sonstige mit der Erstellung aufgelaufene und in Rechnung gestellte Kosten. Allein dafür haftet der Abgabenschuldner nach § 3 Abs 1 erster Satz WerbeAbgG als derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung hat.

Da das Finanzamt im Ausgangsfall keine exakten Feststellungen darüber getroffen hat, ob die Beschwerdeführerin für die Veröffentlichung ihren Mitgliedern Entgelt und gegebenenfalls wie viel verrechnet hat, steht die Steuerschuldnerschaft nicht fest, sodass mit einer Bescheidaufhebung vorzugehen war.

Für die Besteuerung der Prospektwerbung ist daher nach nunmehr einhelliger Ansicht der Gerichte des öffentlichen Rechts darauf abzustellen, welche Leistung dem Werbeinteressenten von seinem Auftragnehmer für die Veröffentlichung in Rechnung gestellt wird. Leistet der Werbeinteressent ein Entgelt (nur) für die Herstellung des Werbematerials, übernimmt er aber dessen Veröffentlichung selbst, dann liegt keine steuerbare Werbeleistung vor.²

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass bereits im Jahr 2003 der Durchführungserlass des BMF zur WerbeAbgG³ dahin geändert worden ist, dass die Prospektwerbung (bzw. das Entgelt für diese) in den Anwendungsbereich der Werbeabgabe einbezogen wird. Bei Medien ohne redaktionellen Teil (Prospekte, Warenproben, Flugblätter) ist demnach die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen, sodass diese Veröffentlichung der werbeabgabepflichtige Vorgang ist. Dies gilt unabhängig davon, ob das Medium einer Zeitung/Zeitschrift beigelegt oder im Direktvertrieb über die Post oder andere Vertriebsfirmen verteilt wird. Besteht ein Medium erkennbar ausschließlich aus bezahlten Anzeigen, die der Werbeabgabe unterliegen, ist die Einschaltung im Medium als Veröffentlichung im Sinne des WerbeAbgG anzusehen und der Vertrieb als Verteilung, die nicht der Werbeabgabe unterliegt.

IV. Zusammenfassung

Die steuerbare (Werbe-)Leistung im Fall des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG stellt die Veröffentlichung der Werbeeinschaltung (in Druckwerken) dar. Dies gilt sowohl für selbstständige Prospektwerbung als auch für beigelegte Kataloge. Zur Ermittlung der Abgabenschuldnerschaft ist es daher erforderlich genau festzustellen, wer die Veröffentlichung (Verbreitung) in Rechnung gestellt hat. Nach diesem Entgelt richtet sich auch die Höhe der Werbeabgabe, für deren Erklärung der Abgabenschuldner nach §§ 3 Abs 1, 4 Abs 1 WerbeAbgG haftet.

¹ VfGH 28.9.2002, B 171/02, JUS Vf/2537 = ÖGZ 2002 H 12, 70 = FJ 2002, 353 (*Kilches*) = MR 2002, 275 (*Wittmann*) = ÖStZB 2003/320, 319 = SWK 2002, T 191 = SWK 2002, 1189 = SWK 2003, 891 = SWK 2003, R 53 = VfSlg 16.635; dazu *Thiele*, Entscheidungsanmerkung, ÖStZ 2002, 631.

² Vgl. auch VwGH 25.11.2003, 2003/17/0090, JUS F/1900 = ecolex 2004/232, 489 = ÖStZ 2004/387, 168 = ÖStZB 2004/483, 508 = SWK 2004, R 41 = SWK 2004, 889 = VwSlgF 7.878, mit Hinweis auf *Thiele*, Werbeabgabegesetz (2000), § 2 Rz 116 und 119.

³ BMF 15.6.2000, GZ 14 0607/1-IV/14/00, idF vom 15.06.2003.