

VwGH Erkenntnis vom 26.3.2015, 2013/17/0093 –
Werbeabgabe bei Prospektwerbung im Handel



Fundstellen: ÖStZB 2015/330, 725 = MR 2015, 322 = SWK 16/2015, 751
(*Punzhuber/Fragner*) = taxlex-SRa 2015/169 (*Huber/Pichler*)

1. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Baustoff- und ähnlichen Produktkatalogen ist für gegen Entgelt erbrachte Werbeleistungen im Sinne des § 1 Abs 2 WerbeAbgG Werbeabgabe zu zahlen. Nur wenn der in § 1 Abs 1 WerbeAbgG geforderte Leistungsaustausch fehlt, unterliegen Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden muss und solche, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht, als "Eigenwerbung" keiner Abgabepflicht nach dem Werbeabgabegesetz. Zu den Entgelten zählen zB auch als Druckkostenbeiträge bezeichnete Zahlungen für bestimmte Inhalte.

2. Zur Prüfung der Frage, welches Entgelt für die Veröffentlichung von Werbebotschaften geleistet wird, ist 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. 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.

3. In dem 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 einem 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.

4. Die in Rede stehenden Einschaltungen der Verlage und Lieferanten in den von der beschwerdeführenden Partei (Buchhändlerin) aufgelegten Medien stellen die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG dar. Die von den Auftraggebern unstrittig nicht für den Druck und die Herstellung der hier gegenständlichen Magazine, Prospekte und Beilagen geleisteten sowie dafür auch nicht in Rechnung gestellten Werbekostenzuschüsse wurden vielmehr für die Einschaltung der Produktdarstellungen in den Medien gezahlt. Die derart erbrachte Werbeleistung der beschwerdeführenden Gesellschaft gegenüber ihren Verlagen und Lieferanten unterliegt daher dem WerbeAbgG. Davon unabhängig ist das von der beschwerdeführenden Gesellschaft ihrem Verteiler nur für seine Leistung (das Austragen der Medien an die Haushalte oder die Verteilung) gezahlte Entgelt. Daher ist die beschwerdeführende Gesellschaft für das von ihr eingenommene Entgelt Abgabenschuldnerin, sodass die Vorschreibung der Werbeabgabe zu Recht erfolgte.

Ämtliche Leitsätze

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr Holeschofsky, die Hofrätinnen Mag Dr Zehetner und Maga Nussbaumer-Hinterauer, Hofrat Mag Straßegger und Hofrätin Dr Leonhartsberger als Richterinnen bzw Richter, im Beisein der Schriftführerin Maga Schubert-Zsilavec, über die Beschwerde der T GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Jänner 2013, RV/0117-L/08, betreffend Werbeabgabe für den Zeitraum 2002 bis 2007, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die beschwerdeführende Gesellschaft hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt einen Handel mit Büchern, Zeitschriften, Zeitungen, Schreibwaren, Bürobedarf sowie bespielten Ton- und Bildträgern.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen, angefochtenen Bescheid schrieb die belangte Behörde der beschwerdeführenden Gesellschaft die Werbeabgabe für die Jahre 2002 bis 2006 und für den Jänner 2007 vor. Die belangte Behörde ging dabei davon aus, dass die beschwerdeführende Gesellschaft mehrmals im Jahr (zu Ostern, zu Weihnachten, für Weiße Buchwochen, etc) Magazine, Prospekte und Beilagen aufgelegt habe. Die Prospekte seien als Postwurfsendungen an Haushalte verschickt worden und in den einzelnen Filialen zur freien Entnahme aufgelegt. In den Prospekten seien Bücher verschiedener Verlagshäuser und sonstige Produkte wie Bürobedarf und Geschenkartikel dargestellt sowie mit einer kurzen Inhaltsangabe bzw Produktbeschreibung den Kaufinteressenten näher gebracht worden. Die Magazine, Prospekte und Beilagen hätten nur über einen geringen redaktionellen Teil verfügt. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe mit den jeweiligen Verlagen und Lieferanten die Zahlung von Werbekostenzuschüssen vereinbart und ihnen gegenüber auch verrechnet.

Rechtlich erachtete die belangte Behörde, dass der Tatbestand des § 1 Abs 2 Z 1 Werbeabgabegesetz 2000, BGBl I Nr 29 (in der Folge: WerbeAbgG) erfüllt sei, weil die in Rede stehenden Magazine, Prospekte und Beilagen Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes seien, in welchen Werbeeinschaltungen mit einem im Geschäftsleben üblichen Erscheinungsbild veröffentlicht worden seien. Eine vergleichende Beschreibung der dargestellten Produkte sei weder erforderlich noch im Bereich der Werbung grundsätzlich üblich. Vielmehr reiche für die Qualifikation als Werbeeinschaltung eine positive Darstellung des beworbenen Produktes aus. Das Werbeinteresse der Verlage und Lieferanten sei durch die Zahlung von Druckkostenbeiträgen ausreichend nachgewiesen. Die Werbeleistung der beschwerdeführenden Gesellschaft bestehe darin, dass die Produkte durch deren Aufnahme in die Magazine, Prospekte und Beilagen einem breiten Publikum vorgestellt würden und für die Verlage und Lieferanten durch die Information, dass diese Produkte auch bei der beschwerdeführenden Gesellschaft erhältlich seien, ein Reklamewert geschaffen werde. Dieser werde durch die von der beschwerdeführenden Gesellschaft zusätzlich bezweckte Eigenwerbung nicht beseitigt. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe mit den Verlagen und Lieferanten für die Veröffentlichungen die Zahlung von Werbekostenzuschüssen und keine Konditionen über die Einstandspreise, Leistungsboni oder Rabatte vereinbart. Dieses Entgelt sei nicht für die Erstellung der Prospekte geleistet worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 79 Abs 11 VwGG idF BGBl I Nr 122/2013 sind, soweit durch das Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz (VwGbk-ÜG) nicht anderes bestimmt ist, in den mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Beschwerdeverfahren die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen weiter anzuwenden. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Werbeabgabegesetzes 2000 (WerbeAbgG), BGBl I Nr 29, lauten auszugsweise samt Überschriften:

"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. ...

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) ...

Abgabenschuldner, Entstehung des Abgabensanspruches, Haftung

§ 3. (1) Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung im Sinne des § 1 hat. Ist der Auftragnehmer ein Unternehmer, der weder Sitz, Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte im Inland hat, so haftet der inländische Auftraggeber für die Abfuhr der Abgabe. Ist auch kein inländischer Auftraggeber vorhanden, so haftet derjenige, in dessen Interesse der Auftrag durchgeführt wird, für die Abfuhr der Abgabe.

(2) ..."

Unstrittig stellen die von der beschwerdeführenden Gesellschaft hergestellten Magazine, Prospekte und Beilagen Druckwerke im Sinne des Mediengesetzes dar.

Die beschwerdeführende Gesellschaft bestreitet die von der belangten Behörde angenommene Werbewirkung der Produktdarstellungen in den Magazinen, Prospekten und Beilagen mit dem Argument, dass die Erzeugnisse der Lieferanten sowie die Bücher der Verlage ihrer Art nach ausschließlich informativ und nicht mit anderen Waren vergleichend beschrieben würden. Ihrer Ansicht nach erfordere eine Werbung die Anpreisung von Vorzügen oder das Hervorheben der am Markt angebotenen Leistungen.

Der beschwerdeführenden Gesellschaft ist einzuräumen, dass sowohl der Durchführungslass zur Werbeabgabe des Bundesministers für Finanzen vom 15. Juni 2000 (AÖF 2000/121, Punkt 2.2) als auch Thiele, Werbeabgabegesetz (2000) § 1 Rz 37, von einer besonderen Anpreisung oder vom lobenden Hervorheben der Vorzüge von am Markt angebotenen Leistungen sprechen. Damit allein ist jedoch der Umfang der Werbeleistung im Sinn des WerbeAbgG nicht abgedeckt. Nach den Materialien zu § 1 Abs 1 WerbeAbgG (ErläutRV, 87 BlgNR 21. GP) ist es nicht einmal notwendig, dass der Werbeinhalt unmittelbar und deutlich erkennbar eine Werbung im herkömmlichen Sinn ist. Demnach soll sogar eine Plakatkampagne ohne konkreten Inhalt, die das Interesse auf eine an der gleichen Stelle nachfolgende Werbekampagne mit Inhalt wecken soll, ebenso der Abgabe unterliegen wie die Verwendung eines bestimmten Autos oder eines bestimmten Produktes in Film und

Fernsehen, wenn für diese Leistung bezahlt wird. Den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2006, 2005/17/0053, 0054 und vom 28. Juni 2011, 2010/17/0104, lagen etwa Baustoffkataloge und Kataloge von Elektrogeräten zu Grunde, die Produkte der jeweiligen Lieferanten enthielten. Die Werbeleistung für die Lieferanten wurde dort nicht in Frage gestellt. Auch in der Literatur wird etwa von Punzhuber/Fragner, SWK 2013, 668 (674), die Ansicht vertreten, dass Prospekte, Flugblätter und Kataloge eine Werbeleistung sowohl für den Lieferanten, dessen Produkte unter Leistung von Druckkostenbeiträgen darin abgebildet werden, als auch für das Unternehmen, das mit diesen Werbematerialien sein Unternehmen bewirbt, entfalten. Die in der Beschwerdeschrift vorgebrachte bloß informative Darstellung von Produkten und Büchern in den Magazinen, Prospekten und Beilagen der beschwerdeführenden Gesellschaft ist daher nicht geeignet, die darin liegende Werbeleistung für die Lieferanten zu entkräften.

Dafür, dass eine Werbeleistung vorliegt, spricht auch die Zahlung von Werbekostenzuschüssen durch Verlage und Lieferanten. Den Ausführungen der belangten Behörde, dass es sich um keine Konditionen über die Einstandspreise, Leistungsboni oder Rabatte handelte, hält die Beschwerde bloß die Behauptung des Gegenteils entgegen. An der Qualifikation der Werbekostenzuschüsse als Entgelt für Werbeleistungen vermag das Beschwerdevorbringen nichts zu ändern, dass einige Lieferanten, deren Produkte in den Prospekten dargestellt wurden, den Werbekostenzuschuss nicht bezahlt hätten; es wird weiter nicht behauptet, dass deren Produktdarstellungen mangels Entgeltleistung in die Bemessungsgrundlage für die Werbeabgabe einbezogen worden seien. Dem in der Beschwerde erhobenen Einwand, es liege mangels Zahlungen sämtlicher Lieferanten eine nicht der Werbeabgabe unterliegende Eigenwerbung vor, kann daher nicht gefolgt werden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft wendet sich ebenso gegen die im angefochtenen Bescheid enthaltene Annahme, es handle sich hier um Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen. Dazu trägt sie im Wesentlichen vor, bei Medien ohne redaktionellen Teil sei die Verteilung als Veröffentlichung anzusehen. Dementsprechend sei ihr bei der Verteilung der Prospekte mittels Postwurfsendung an die Haushalte stets ein Entgelt zuzüglich Werbeabgabe von den Verteilungsunternehmen in Rechnung gestellt worden. Von den Werbekostenzuschüssen der Verlage und Lieferanten nochmals Werbeabgabe zu bemessen, führe zu einer unzulässigen Doppelbelastung mit der genannten Abgabe.

Dazu ist eingangs zunächst darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. September 2002, B 171/02, VfSlg 16.635, in diesem Zusammenhang unter anderem ausführte, dass zweifellos eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken auch dann vorliege, wenn ein Druckwerk seinem Zweck nach in erster Linie Werbebotschaften vermitteln solle und die redaktionellen Beiträge vollkommen in den Hintergrund träten. Werbung dieser Art zu besteuern, entspreche jedenfalls vollauf dem Ziel und Inhalt des WerbeAbgG. Dann könne aber nichts anders gelten, wenn auf die redaktionellen Beiträge vollkommen verzichtet werde und ein Druckwerk ausschließlich aus Werbebotschaften bestehe.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Baustoff- und ähnlichen Produktkatalogen ist für gegen Entgelt erbrachte Werbeleistungen im Sinne des § 1 Abs 2 WerbeAbgG Werbeabgabe zu zahlen. Nur wenn der in § 1 Abs 1 WerbeAbgG geforderte Leistungsaustausch fehlt, unterliegen Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden muss und solche, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht, als "Eigenwerbung" keiner Abgabepflicht nach dem Werbeabgabegesetz. Zu den Entgelten zählen zB auch als Druckkostenbeiträge bezeichnete Zahlungen für bestimmte Inhalte (vgl das schon zitierte Erkenntnis vom 22. Februar 2006).

Zur Prüfung der Frage, welches Entgelt für die Veröffentlichung von Werbebotschaften geleistet wird, ist 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. 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 dem Prospekt oder gar der Erstellung des gesamten Prospektes 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 einem 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 (vgl das bereits genannte Erkenntnis vom 28. Juni 2011).

Für den vorliegenden Fall folgt daraus, dass die in Rede stehenden Einschaltungen der Verlage und Lieferanten in den von der beschwerdeführenden Partei aufgelegten Medien die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG darstellen. Die von den Auftraggebern unstrittig nicht für den Druck und die Herstellung der hier gegenständlichen Magazine, Prospekte und Beilagen geleisteten sowie dafür auch nicht in Rechnung gestellten Werbekostenzuschüsse wurden vielmehr - wie die belangte Behörde zutreffend erkannte - für die Einschaltung der Produktdarstellungen in den Medien gezahlt. Die derart erbrachte Werbeleistung der beschwerdeführenden Gesellschaft gegenüber ihren Verlagen und Lieferanten unterliegt daher dem WerbeAbgG. Davon unabhängig ist das von der beschwerdeführenden Gesellschaft ihrem Verteiler nur für seine Leistung (das Austragen der Medien an die Haushalte oder die Verteilung) gezahlte Entgelt. Daher ist die beschwerdeführende Gesellschaft für das von ihr eingenommene Entgelt Abgabenschuldnerin, sodass die Vorschreibung der Werbeabgabe zu Recht erfolgte.

Die Beschwerde war aus diesen Erwägungen gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl II Nr 455/2008 (§ 3 Z 1 VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014, BGBl II Nr 518/2013, in der Fassung BGBl II Nr 8/2014).

Anmerkung*

I. Das Problem

Die spätere Beschwerdeführerin, die T-GmbH aus Linz, betrieb einen Handel mit Büchern, Zeitschriften, Zeitungen, Schreibwaren, Bürobedarf sowie bespielten Ton- und Bildträgern. Mehrmals im Jahr, insbesondere zu Ostern, zu Weihnachten oder für Weiße Buchwochen legte sie eigene Magazine, Prospekte und Beilagen auf. Die Prospekte wurden (auch) als Postwurfsendungen an Haushalte verschickt und waren in den einzelnen Filialen zur freien Entnahme erhältlich:



In den Prospekten wurden Bücher verschiedener Verlagshäuser und sonstige Produkte wie Bürobedarf und Geschenkartikel dargestellt sowie mit einer kurzen Inhaltsangabe bzw. Produktbeschreibung den Kaufinteressenten näher gebracht. Die Magazine, Prospekte und Beilagen verfügten nur über einen geringen redaktionellen Teil. Die beschwerdeführende Gesellschaft hatte mit den jeweiligen Verlagen und Lieferanten die Zahlung von Werbekostenzuschüssen vereinbart und ihnen gegenüber auch verrechnet. Für die Auslieferung an die Haushalte erhielt die T-GmbH von der Post AG Rechnungen, die u.a. auch eine Werbeabgabe enthielten.

Mit dem später bekämpften Bescheid setzte das zuständige Finanzamt Linz Werbeabgaben für die Jahre 2002 bis 2006 sowie für Jänner 2007 fest, da die T-GmbH mit ihren Prospekten eine zu versteuernde Werbewirkung erzielt hätte, welche die zusätzlich erzielte Eigenwerbung übersteigen würde. Die T-GmbH erhob Beschwerde an den UFS (Außenstelle Linz), der ihr jedoch keine Folge gab und die Abgabenfestsetzung bestätigte.

Der VwGH musste sich letztlich mit der Abgrenzung von Eigenwerbung und steuerpflichtiger Werbung ebenso auseinandersetzen wie mit der durch die T-GmbH behaupteten unzulässigen Doppelbelastung mit Werbeabgabe.

II. Die Entscheidung des Gerichts

Der VwGH wies die Beschwerde ab. Die informative Darstellung von Produkten und Büchern in den T-Magazinen, T-Prospekten und Beilagen war nicht geeignet, die darin liegende Werbeleistung für die Lieferanten zu entkräften. Die Höchststricher qualifizierten die Werbekostenzuschüsse der Verlage und Lieferanten als Entgelt für Werbeleistungen und nicht

* RA Hon.-Prof. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU), Anwalt.Thiele@eurolawyer.at; Näheres unter <http://www.eurolawyer.at>.

als Teil der Eigenwerbung der Beschwerdeführerin. Die derart erbrachte Werbeleistung der beschwerdeführenden Gesellschaft gegenüber ihren Verlagen und Lieferanten unterlag daher dem WerbeAbgG. Für das von den Lieferanten eingenommen Entgelt war die T-GmbH Abgabenschuldnerin, sodass Davon unabhängig war das von der beschwerdeführenden Gesellschaft ihrem Verteiler nur für seine Leistung (das Austragen der Medien an die Haushalte oder die Verteilung) gezahlte Entgelt zusätzlich ebenfalls werbeabgabepflichtig, da insoweit eine gesonderte Veröffentlichungs- bzw. Verbreitungsleistung abgegolten würde.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Das vorliegende Erkenntnis klärt zunächst durchaus bemerkenswert den Umfang einer Werbeleistung. Der VwGH stützt sich dazu vornehmlich auf die Gesetzesmaterialien¹ und gelangt entgegen der Praxis² und hL³ zu einem sehr weiten Begriffsverständnis,⁴ das aber eine Entgeltlichkeit voraussetzt. Unentgeltlichkeit wird durch jede synallagmatisch, konditional oder kausal verknüpfte Gegenleistung, die in einer Handlung oder Unterlassung bestehen kann und keinen Vermögenswert haben muss, ausgeschlossen; das Entgelt kann auch einem Dritten zukommen.⁵ Die tatsächlich gezahlten Druckkostenbeiträge im konkreten Fall vermögen jedenfalls eine derartige Abgabepflicht zu begründen.⁶

Daran anschließend grenzt der 17. Senat die (steuerfreie) Eigenwerbung danach ab, dass bei dieser der Leistungsaustausch fehlen muss. Nur wenn der in § 1 Abs 1 WerbeAbgG geforderte Leistungsaustausch fehlt, unterliegen Werbeleistungen, für die der Werbeinteressent nichts aufwenden muss und solche, die der Werbeinteressent ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht, als "Eigenwerbung" keiner Abgabepflicht nach dem Werbeabgabegesetz.⁷ Das bedeutet nach nunmehr wohl gefestigter Rsp: Wird also etwa zusammen mit der Einschaltung in einem 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. Leitsatzartig lassen sich daher die bisher von der Rsp entwickelten Grundsätze der Besteuerung, wie folgt, ausgehend vom wohl als sehr häufig zu betrachtenden Anlassfall zusammenfassen:

- Nimmt eine Handelskette Produktdarstellungen ihrer Lieferanten (insbes der Hersteller der beworbenen Produkte) in ihre öffentlich verbreiteten Prospekte und Magazine gegen Zahlung eines Werbekostenzuschusses auf, erbringt sie eine Werbeleistung iS des § 1 Abs 2 WerbeAbgG, für welche sie abgabepflichtig ist.

¹ EB RV, 87 BlgNR 21. GP zu § 1 Abs 1 WerbeAbgG, abgedruckt bei *Thiele*, Werbeabgabegesetz. Praxiskommentar² (2012.) Rz 20.

² BMF 15.6.2000, Werbeabgabe-Erlass, AÖF 2000/121, Pkt 2.2; UFS Wien 18.12.2012, RV/2727-W/09, AFS 2013, 191.

³ Bereits *Thiele*, Werbeabgabegesetz (2000) § 1 Rz 37; *derselbe*, Werbeabgabe und Internet. Besteuerung von Online-Werbung? ÖStZ 2000/1024, 626 (627 f); *derselbe*, WerbeAbgG-Komm² § 1 Rz 32 ff; ihm folgend *Grabner/Rössler*, Werbeabgabe bei Prospektwerbung und Druckkostenbeiträgen – bemerkenswerte Interpretation eines VwGH-Erkenntnisses, SWK 2013, 1107; *Ludwig*, Grundsätzliche Bestimmungen über die Werbeabgabe nach dem Werbeabgabegesetz 2000, FJ 2012, 174.

⁴ So gilt als Werbung auch eine Darstellung, die (zunächst) gar nicht als Werbung erkennbar ist bzw. sein soll.

⁵ *Bollenberger* in *Koziol/Bydliński/Bollenberger*, ABGB Kommentar⁴ (2014)§ 938 Rz 3 mwN.

⁶ Deutlich *Punzhuber/Fragner*, Werbeabgabe bei Prospektwerbung. Streifzug durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung, SWK 2013, 668.

⁷ VwGH 22.2.2006, 2005/17/0053 (Baustoffkataloge) = JUS F/2146 = taxlex-SRa 2006/85, 325 = ecollex 2006/300, 691 (*Reinisch*) = SWK 2006, S 475 (*Kilches*) = SWK 2006, 641 (*Kilches*) = SWK 2006, R 69 = SWK 2006, 1039 = ÖStZB 2006/432, 528 = MR 2007, 464; 28.6.2011, 2010/17/0104 (Elektronikkataloge) = SWK 2011, R 59 = ÖStZB 2012/96, 193; dazu *Pillmayer/Wojciechowski*, Werbeabgabe: Verteilung von Werbeprospekten vs Auflage von Werbeprospekten in Geschäften – ist eine Steuerumgehung damit vorprogrammiert? taxlex 2015, 409; *Grabner/Rössler*, SWK 2013, 1107 (1108).

- Fehlt der in § 1 Abs 1 WerbeAbgG geforderte Leistungsaustausch, etwa weil der Werbeinteressent für die Werbeleistung nichts aufwenden muss oder er die Werbeleistung als Eigenwerbung ohne Einschaltung Dritter für sich selbst macht, entfällt die Abgabepflicht nach dem WerbeAbgG.
- Zur Prüfung der Frage, welches Entgelt für die Veröffentlichung von Werbebotschaften geleistet wird, ist darauf abzustellen, welche Leistung dem Werbeinteressenten von seinem Auftragnehmer für die Veröffentlichung in Rechnung gestellt wird. Ein nach dem WerbeAbgG steuerbarer Vorgang ist dann gegeben, wenn der Werbeinteressent (Auftraggeber) ein Entgelt für die Veröffentlichung (§ 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG) leistet. Wird ein Entgelt (nur) für die Herstellung des Werbematerials (zB Satz, Druck) geleistet und übernimmt der Auftraggeber dessen Veröffentlichung selbst, dann liegt keine steuerbare Werbeleistung vor.
- Die Bemessungsgrundlage für die Abgabe ist das für die Werbeleistung in Rechnung gestellte Entgelt. Wird also etwa zusammen mit der Einschaltung in einem 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.
- Unabhängig davon ist das von der beschwerdeführenden Gesellschaft dem Verteiler ihrer Prospekte für seine Leistung (das Austragen der Medien an die Haushalte oder die Verteilung) gezahlte Entgelt zu beurteilen.

Ausblick: In der Beratungspraxis ist in Werbeabgabeangelegenheiten nun noch klarer in schriftlichen Verträgen und bei der Prospektgestaltung darauf zu achten, werbesteuerpflichtige von werbeabgabefreien Leistungen und entsprechend zuordenbaren Entgelten zu trennen. Ein Eigenwerbungsanteil ist entsprechend plausibel zu machen, um im Fall einer Betriebsprüfung keine teure Überraschung zu erleben. Dabei ist zu für die bloße Verbreitungsleistung auf die insoweit gesondert anfallende Werbeabgabe hinzuweisen.

IV. Zusammenfassung

Nach Ansicht des VwGH stellt die Produkteinschaltung von Lieferanten in die Werbemedien von Handelsunternehmen (hier: einer großen Buchhandles- und Büroartikelkette) eine Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen und damit eine Werbeleistung iSv § 1 Abs 2 Z 1 WerbeAbgG dar. Wird für diese Veröffentlichung vom Handelsunternehmen ein Entgelt (zB in Form von Werbekostenzuschüssen) an die Lieferanten verrechnet, unterliegt dieses der Werbeabgabe. Sonstige in Rechnung gestellte Kosten (zB Druck- und Herstellungskosten) zählen hingegen nicht zur Bemessungsgrundlage für diese Werbeabgabe. Werden Werbeprospekte in der Folge durch Verteilungsunternehmen an die Haushalte verteilt, so kommt es zu einer Doppelbesteuerung ein und derselben Werbebotschaft (Produkteinschaltung der Lieferanten). Denn die Verteilungsunternehmen sind verpflichtet, Werbeabgabe auf das Verteilungsentgelt einzuheben.