

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache **\*\*\*, \*\*\***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 10. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. März 2014, betreffend Umsatzsteuer 2008 bis 2010, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang:**

#### **I.1. Verfahrensgegenständliche Bescheide**

In den Jahren 2012 bis 2013 wurde bei der beschwerdeführenden Gesellschaft eine Außenprüfung durchgeführt. Aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung wurden die Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2008 bis 2010 wieder aufgenommen und jeweils mit Bescheid vom 7. März 2014 neu festgesetzt.

Als Begründung für die Neufestsetzung der Umsatzsteuer verwies die belangte Behörde auf den entsprechenden Betriebsprüfungsbericht. Demnach habe die beschwerdeführende Gesellschaft die verfahrensgegenständlichen Umsätze bisher mit dem gem. § 10 Abs. 2 UStG 1994 auf Umsätze von Büchern, Zeitschriften und vergleichbaren Produkten anwendbaren ermäßigten Steuersatz von 10 % versteuert.

Bei den angeführten Umsätzen handele es sich jedoch um Umsätze gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994, da die gegenständlichen Artikel nicht in den entsprechenden Positionen der Kombinierten Nomenklatur angeführt seien und dadurch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen sei.

Für den vorliegenden Sachverhalt ergebe sich aus der Anwendung der entsprechenden Vorschriften folgendes Ergebnis:

#### 1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD:

Bei den vorgelegten Produkten liege keine Warenzusammenstellung vor, selbst wenn eine Aufmachung zum Einzelverkauf vorliegen sollte. Zeitschriften und jeweilige DVD seien nämlich keine Waren, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden seien. Somit seien sie betreffend den Steuersatz gesondert zu beurteilen. Der für beide berechnete Pauschalpreis sei somit aufzuteilen. Für die Lieferung der Zeitschrift sei der Einzelverkaufspreis anzusetzen. Der restliche Teil des Pauschalpreises entfalle auf die Lieferung der DVD.

#### 2.) Tageszeitung mit DVD:

Es liege keine Warenzusammenstellung vor, selbst wenn eine Aufmachung zum Einzelverkauf vorliegen sollte. Tageszeitung und jeweilige DVD seien nämlich keine Waren, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden seien. Somit seien sie betreffend den Steuersatz gesondert zu beurteilen. Der für beide berechnete Pauschalpreis sei somit aufzuteilen. Für die Lieferung der Tageszeitung sei der Einzelverkaufspreis anzusetzen. Der restliche Teil des Pauschalpreises entfalle auf die Lieferung der DVD.

#### 3.) Sammelmappen:

Es handele sich bei den Sammelmappen unzweifelhaft um separat verkaufte Waren, die Einreihung sei in diesem Fall unter Position 4820 der KN vorzunehmen, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sei zu versagen.

#### 4.) Zeitschriften mit DVD:

Es handele sich um Warenzusammenstellungen. Die Zeitschriften und die jeweilige DVD seien zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden. Die DVD sei das charakterbestimmende Produkt für die Warenzusammenstellung. Die angebotenen Filme seien separat erhältlich und würden entsprechend beworben. Allgemeine Informationen zu den Hintergründen der Darsteller sowie des Filmes könnten sich Interessierte auch jederzeit im Internet kostenlos verschaffen. Die beigelegte Zeitschrift weise (auch aufgrund ihres Umfangs) lediglich die Merkmale eines kurzen, ergänzenden Kommentars auf. Dass die Kosten der DVD geringer wären, sei von der geprüften Gesellschaft weder behauptet noch nachgewiesen worden. Darüber hinaus sei auch im Fall, dass diese Produkte nicht nach der Allgemeinen Vorschrift 3 b sondern nach 3 c eingereiht würden, jedenfalls die DVD als höher eingereihte Ware charakterbestimmend (DVDs werden unter Position 8523 49 51 der KN eingereiht).

#### 5.) Zeitschriften mit Spielsachen bzw. Spielfiguren:

Es handele sich um Warenzusammenstellungen. Die Zeitschriften und die jeweiligen Spielsachen/-figuren seien zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden. Die Spielfiguren seien das charakterbestimmende Produkt für die Warenzusammenstellung. Die beispielsweise

angebotenen Fahrzeuge seien im Verhältnis zur beigelegten Zeitschrift deutlich schwerer und größer und befänden sich in einem eigens dafür hergestellten Display zum Aufstellen. Die Warenkombination werde mit den Fahrzeugen beworben. Allgemeine Informationen zu den Hintergründen der Darsteller sowie des zugehörigen Filmes könnten sich Interessierte auch jederzeit im Internet kostenlos verschaffen. Die beigelegte Zeitschrift weise (auch aufgrund ihres Umfangs) lediglich die Merkmale eines kurzen, ergänzenden Kommentars auf. Dass die Kosten der Fahrzeuge geringer wären, sei von der geprüften Gesellschaft weder behauptet noch nachgewiesen worden. Darüber hinaus sei auch im Fall, dass diese Produkte nicht nach der Allgemeinen Vorschrift 3 b sondern nach 3 c eingereiht werden, jedenfalls das Fahrzeug als höher eingereihte Ware charakterbestimmend (Spielzeugfahrzeuge werden unter Position 9503 der KN eingereiht).

Es ergebe sich daher im Prüfungszeitraum in Summe eine Umsatzsteuer-Nachforderung in Höhe von 325.317,85 Euro.

## **I.2. Beschwerde**

Mit Schreiben vom 10. April 2014 erhob die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft dagegen Beschwerde. Als Begründung führte sie zusammengefasst wie folgt aus:

Die Tätigkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft als Großhändler stelle jene eines Verkaufs-Kommissionärs dar. Der beschwerdeführenden Gesellschaft obliege die logistische Abwicklung des Vertriebs der beschwerdegegenständlichen Produkte, welche von zahlreichen Verlagen mit Sitz in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten produziert und herausgegeben sowie zum Zwecke der Auslieferung an Einzelhändler in ganz Österreich zur beschwerdeführenden Gesellschaft als Großhändler befördert werden würden. Die beschwerdeführende Gesellschaft führe die Kommissionierung und den Transport zu den Einzelhändlern sowie die sogenannten "Remissionen" (Rückgabe unverkaufter Exemplare von den Einzelhändlern an den Verlag) durch und erhalte dafür eine fixierte Handelsspanne.

Die umsatzsteuerliche Einordnung der einzelnen Produkte erfolge im ersten Schritt durch die ausliefernden Verlage. Da die Frage des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes bei Durchführung mehrerer, unmittelbar aufeinanderfolgender Lieferungen desselben Produktes in der Unternehmerkette einheitlich zu beantworten sei, könne für ein und dasselbe Produkt sowohl bei Lieferungen von Verlagen an die beschwerdeführende Gesellschaft als auch bei Lieferungen von dieser an die Einzelhändler - vorausgesetzt es handelt sich in beiden Fällen um in Österreich steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen - nur ein und derselbe Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen. Die einheitliche Anwendung des Normal- oder des ermäßigten Umsatzsteuersatzes könne jedoch auch nur in Fällen gelten, in denen das gleiche Produkt sowohl innerhalb von Österreich als auch innerhalb eines anderen EU-Mitgliedstaates (wie insbesondere Deutschland) ausgeliefert werde.

Ob vom Vorliegen einer für den Einzelverkauf aufgemachten Warenezusammenstellung auszugehen sei, könne unter Heranziehung der Erläuterungen zum Harmonisierten System ermittelt werden. Die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur seien zur Auslegung als wesentliche Erkenntnismittel heranzuziehen (EuGH 20.6.1996, C-121/95), würden jedoch keine eigene Rechtsnorm darstellen und seien damit nicht rechtsverbindlich.

Für den Einzelverkauf aufgemacht seien Waren, wenn sich diese ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an Verbraucher eignen würden, die Bestandteile zueinander passten, sich gegenseitig ergänzten und ihre Zusammensetzung ein Ganzes bilden würde, dessen Bestandteile üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden würden. Wie bereits erläutert worden sei, würden Warenezusammenstellungen nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleihe, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden könne. Dabei seien folgende Grundsätze zu beachten:

Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren sei nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (sowie auch des dt. Bundesfinanzhofes) in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln des Gemeinsamen Zolltarifs festgelegt seien (EuGH 20.6.1996, C-121/95; BFH 23.7.1998, VII R 36/97).

Das entscheidende Merkmal könne sich beispielsweise aus Art und Beschaffenheit des Stoffes oder der Bestandteile, aus Umfang, Menge, Gewicht, Wert oder Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben. Diese beispielhafte Aufzählung sei nicht abschließend. Es sei von der jeweiligen Art der Ware abhängig, welches der nicht abschließend aufzählbaren Merkmale zu berücksichtigen und für die zolltarifliche Einreihung im Einzelfall ausschlaggebend sei.

Nicht zuletzt sei zu berücksichtigen, dass in die Beurteilung auch Praktikabilitätserwägungen Eingang zu finden hätten:

Eine Aufteilung des Verkaufspreises auf die beiden Bestandteile von Warenezusammenstellungen setze zum Einen voraus, dass ein geeigneter Maßstab für die Schätzung gefunden werden könne. Selbst wenn sich geeignete Aufteilungskriterien fänden, wäre jedoch gerade im Zeitschriftenhandel für jede einzelne Ausgabe des periodischen Druckwerks mit Beigabe eine einzelfallbezogene Beurteilung vorzunehmen (zB Herstellungskosten von Zeitschrift und DVD, Größe und Hervorhebung des Hinweises auf die DVD auf dem Titelblatt, Inhalt der DVD, etc). Eine derartige Vorgangsweise sei nicht praktikabel (FG Hamburg, 30.6.2005, Urteil - Senat, VI 323/03).

Gegenstand dieser Beschwerde sei insbesondere die Frage der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Broschüren und ähnliche Drucke sowie Zeitungen und andere periodische Druckschriften jeweils mit beigelegter DVD oder beigelegten Spiel-/Sammelerzeugnissen. Diese "Presse-Kombinationsprodukte" oder

"Koppelprodukte" würden eine Kombination von Bestandteilen darstellen, für deren zolltarifliche Einreihung zwei unterschiedliche Positionen der Kombinierten Nomenklatur in Betracht kämen.

Nach Punkt 3. der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur sei daher zu prüfen, ob es sich bei diesen Produkten um Bestandteile einer für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen handele. Nicht entscheidend für die Beurteilung als Warenzusammenstellung sei, dass die Bestandteile nicht untrennbar verbunden seien (FG Hamburg 30.6.2005, VI 323/03).

Die Zusammenstellungen hätten aus zwei verschiedenen Waren bestanden, für deren Einreihung unterschiedliche Positionen in Betracht kämen und seien für den Einzelverkauf zusammengefügt und so aufgemacht worden, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an die Verbraucher geeignet hätten. Die Waren wurden zur Befriedigung eines speziellen Bedarfes oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt. Daher würden sämtliche der beschwerdegegenständlichen Presse-Kombinationsprodukte für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellungen im Sinne des Punktes 3. der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur darstellen.

1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD:

Bedürfnisse, die im Wege der Nutzung der TV-Programmzeitschrift - und damit des klassischen Programmfernsehen - einerseits sowie der DVD, die sich in der in die Zeitschrift eingeklebte, ablösbaren Hülle befände, auf der anderen Seite befriedigt werden sollten, seien Information bzw. Anregung, Ablenkung, Unterhaltung durch Medienkonsum. Mittels des gegenständlichen Presse-Kombinationsproduktes werde ein Bedarf - der Bedarf nach Unterhaltung durch den Konsum audiovisueller Medien - befriedigt. Dies könne im Wege des Filmangebotes im klassischen Programmfernsehen sowie im Wege der auf der DVD befindlichen Filme in zeitlich unabhängiger Form und damit als Substitut erfolgen. Diese Filme würden in der Programmzeitschrift genauso vorgestellt und erläutert wie die Inhalte des klassischen Programm-Fernsehens.

Zusammengestellt würden die Waren damit zweifellos zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit - die Nutzung audiovisueller Medien zu Unterhaltungszwecken. Dass die zusammengefügten Gegenstände zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen würden, stünde wohl außer Frage.

Wie nicht zuletzt die einschlägige Judikatur des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 7.10.1985, Rs 163/84, "Telefunken") bestätige, habe die zolltarifliche Einreihung primär nach objektiven Kriterien zu geschehen. Zu diesem Zweck sei seitens des Europäischen Gerichtshofes das sogenannte "Vermarktungskriterium" entwickelt worden. Nach Auffassung des EuGH setze der Begriff der "Warenzusammenstellung" voraus, "... dass zwischen den betreffenden Waren im Handel eine enge Verbindung besteht". Die Waren müssten "... auf den verschiedenen Handelsstufen, insbesondere im Einzelhandel, normalerweise zusammen in einer gemeinsamen Verpackung zur Befriedigung eines

bestimmten Bedarfs angeboten werden". Entsprechend der genannten Judikatur des EuGH sei für die Beurteilung als Warenzusammenstellung nicht entscheidend, dass die Bestandteile getrennt voneinander verwendet werden könnten und nicht untrennbar miteinander verbunden seien.

Die genannte TV-Programmzeitschrift mit DVD stelle somit eine für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellung dar. Die Einreihung habe gemäß Punkt 3. b) nach dem Bestandteil zu erfolgen, der ihr ihren wesentlichen Charakter verleiht. Dies sei zweifelsohne die Zeitschrift:

Nach dem äußeren Erscheinungsbild, das durch das Beipacken der DVD nicht entscheidend verändert werde (vgl. dazu FG München, 26.1.2000, 14-K-5239/99), handele es sich um eine Zeitschrift. Die Aufmachung als Druckerzeugnis verleihe der Warenzusammenstellung ihren Charakter. Das Produkt werde als Set im Einzelhandel als Presseerzeugnis neben anderen Zeitschriften (und insbesondere in Trafiken) vertrieben. Somit sei auch davon auszugehen, dass im Handel eine enge Verbindung zwischen den betreffenden Waren bestehe.

## 2.) Tageszeitung mit DVD:

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung der gegenständlichen Ausgaben der Tageszeitung mit aufgeklebter Hülle inklusive DVD sowie das Exemplar der Tageszeitung mit TV-Magazin und DVD in einer Klarsichtverpackung könne nichts anderes gelten als im Falle der TV-Programmzeitschrift mit DVD:

Die Waren seien für den Einzelverkauf aufgemacht, da sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an Verbraucher eignen würden. Die Bestandteile würden zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen.

Im Wege des Kaufes der Tageszeitung sowie der eingeklebten DVD werde ein Bedarf - der Bedarf des Lesers nach aktueller und gründlicher Information über Ereignisse und Entwicklungen und das Verstehen der Hintergründe und Zusammenhänge - befriedigt. Dies gelte selbstverständlich nicht nur hinsichtlich der "klassischen Kernangebote" von Tageszeitungen - Politik und Wirtschaft, sondern genauso in den Bereichen lokale Ereignisse/Chronik, Sport, Kultur/Kino/Fernsehen, Freizeit/Reisen/Hobby und Gesundheit/Bewegung/Ernährung. Dem Bequemlichkeitsvorsprung des Fernsehens und den damit verbundenen Reichweiten-Verlusten von Tageszeitungen Rechnung tragend, könne dem Informationsbedarf des Verbrauchers durch komplementäre Angebote in den genannten Themenbereichen der Tageszeitungen auf DVDs umfassender Rechnung getragen werden als in den Exemplaren der Tageszeitung selbst.

Auf den DVDs fänden sich ergänzende Informationen, Details und Hintergründe zu tagesaktuellen Berichten in den Exemplaren der Tageszeitung selbst oder sonstigen, in den Exemplaren der Tageszeitung behandelten Themenbereichen, die als für eine größere Lesergruppe von Interesse eingeschätzt würden. Die DVDs seien auf das Exemplar der Tageszeitung zugeschnitten und zum Teil auch speziell für das konkrete Exemplar

angefertigt worden (auch dies werde als für das Vorliegen einer Warenzusammenstellung wesentlich erachtet; vgl. FG Hamburg, 30.6.2005, VI 323/03).

Am Vorliegen einer Warenzusammenstellung vermöge auch die Tatsache nichts zu ändern, dass sich Themen der Tageszeitung auf der DVD nicht wiederfinden und auf Teile des Inhaltes der DVD im Heft nur hingewiesen werde (FG Hamburg, 30.6.2005, VI 323/03). Auf die Intensität der bestehenden inhaltlichen Wechselwirkung zwischen den beiden Waren komme es nicht an (BFH, 23.7.1998 - VII R 36/97).

Auch die Gegebenheit, dass es im Falle der Ausgaben der gegenständlichen Presse-Kombinationsprodukte auch möglich gewesen sei, das Exemplar der Tageszeitung ohne die Beigabe zu einem deutlich günstigeren Preis zu erwerben ändere nichts an dieser Beurteilung. Dass die Tageszeitung getrennt zum Kauf angeboten werde, heiße noch nicht, dass keine Warenzusammenstellung vorliege, deren Zusammensetzung ein Ganzes bilde (FG Köln, 23.7.2002, 3-K-5372/99).

Diese Auffassung entspreche auch der seitens des herausgebenden Verlages vertretenen Rechtsansicht. Dieser Rechtsansicht sei auch im Rahmen der letzten, beim Verlag zeitgleich durchgeführten Außenprüfung seitens der Großbetriebsprüfung gefolgt worden:

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der genannten "Presse-Kombinationsprodukte" sei es auf Ebene des Verlages im Rahmen der Außenprüfung zu keinen Feststellungen gekommen. Eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Beurteilung der beiden unmittelbar aufeinanderfolgenden Lieferungen ein und desselben Produktes (durch den Verlag an den Großhändler sowie durch den Groß- an den Einzelhändler) würde gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen und einen Verstoß gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie darstellen und scheide daher aus.

Die Beurteilung durch die Großbetriebsprüfung sei für die beschwerdeführende Gesellschaft nicht zuletzt deshalb nicht nachvollziehbar, da auch hier nicht näher darauf eingegangen worden sei, welcher unterschiedliche Bedarf jeweils durch die Zeitung einerseits sowie die Inhalte auf der DVD auf der anderen Seite befriedigt werde. Seitens der Großbetriebsprüfung sei lediglich ins Treffen geführt worden, dass die jeweilige Ausgabe der Tageszeitung auch gesondert - ohne die DVD - erworben werden hätte können und dass diesfalls der Preis deutlich geringer gewesen sei. Dass diese Gegebenheit nicht dazu führe, dass die gegenständliche Warenzusammenstellung umsatzsteuerlich abweichend zu beurteilen sei, was die einschlägige deutsche Judikatur bestätige (FG Hamburg, 30.6.2005, VI 323/03) - sei seitens der Großbetriebsprüfung mit dem Hinweis "Österreich ist nicht Deutschland" unberücksichtigt gelassen worden.

Die Einreihung dieser Warenzusammenstellung habe gemäß Punkt 3. b) der Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur nach dem Bestandteil zu erfolgen, der ihr ihren wesentlichen Charakter verleihe. Unter Heranziehung objektiver Kriterien - insbesondere des "Vermarktungskriteriums", das durch den EuGH entwickelt worden sei - zeige sich, dass dies die Tageszeitung sei:

Nach dem äußeren Erscheinungsbild handle es sich um eine Zeitschrift. Das Produkt werde als Set im Einzelhandel als Presseerzeugnis neben anderen Zeitschriften (und insbesondere in Trafiken) vertrieben. Die Aufmachung als Druckerzeugnis verleihe der Warenzusammenstellung ihren Charakter. Im Handel bestehe eine enge Verbindung zwischen den betreffenden Waren. Die Inhalte von Tageszeitung und DVD stünden in einem engen Zusammenhang und würden einander ergänzen. Mit beiden Bestandteilen der Warenzusammenstellung werde ein (und derselbe) Bedarf - der Informationsbedarf des Verbrauchers - befriedigt. Die Bestandteile würden zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen, wobei die DVDs zT speziell für die konkrete Ausgabe angefertigt und auf diese zugeschnitten seien. Selbst unter subjektiven Gesichtspunkten komme der DVD als Bestandteil der Warenzusammenstellung bei isolierter Nutzung eine geringere Bedeutung zu als der Tageszeitung, da sich der Inhalt der DVD lediglich auf Information zu einem abgegrenzten Thema beschränke.

Das Informationsangebot in der Tageszeitung sei demgegenüber deutlich umfassender, womit dem Bestandteil "Tageszeitung" - ungeachtet des Einzelverkaufspreises der Bestandteile - ein größerer "Wert" (im Sinne der Bedeutung im Bezug auf die Verwendung) für die Warenzusammenstellung beizumessen sei (FG Köln, 23.7.2002, 3-K-5372/99). Nicht zuletzt sei seitens des Verlages Österreich auch darauf hingewiesen worden, dass der Anteil der Herstellungskosten der DVDs bei rund einem Drittel der Gesamtkosten der Warenzusammenstellung liege und damit der Anteil der Herstellungskosten der Beigabe im Vergleich zum Verkaufspreis der Warenzusammenstellung äußerst gering sei.

### 3.) Sammelmappen:

Für Zwecke der Sammlung der ebenfalls verfahrensgegenständlichen Broschüren der Warenzusammenstellungen seien seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft - gesondert von den jeweils periodisch erscheinenden Broschüren - Sammelmappen verkauft worden.

Nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur gelte folgendes: Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet seien, würden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt seien, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft würden. Dies bedeute nicht, dass diese Behältnisse zwangsweise Teil einer einheitlichen Lieferung sein müssen und nur gemeinsam in einem entgeltlichen Vorgang mit den Warenzusammenstellungen geliefert werden.

Die gegenständlichen Sammelmappen würden mit den zugehörigen Broschüren gestellt und üblicher Weise zusammen mit ihnen verkauft, sodass die oben genannten Ausführungen für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur einschlägig seien. Demnach seien die Sammelmappen unter Position 4901 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen.

4. und 5.) Zeitschriften mit Beilagen (DVD sowie Spielsachen bzw. Spielfiguren):

Die Presse-Kombinationsprodukte seien als Warenzusammenstellungen zu qualifizieren. Sie seien zur Befriedigung eines speziellen Bedarfes oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit für den Einzelverkauf in Klarsichtverpackungen zusammengefügt worden und würden ohne vorheriges Umpacken direkt an Verbraucher abgegeben. Die Broschüren und DVDs würden zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen - es bestehe ein direkter Bezug zwischen dem Inhalt des Druckerzeugnisses und jenem der DVD. Analoges gelte im Verhältnis zwischen den Broschüren und Sammel-/ Spielerzeugnisse: auch diese stünden in direktem Bezug zueinander und würden sich gegenseitig ergänzen. Die Zusammensetzung der Bestandteile würde ein Ganzes bilden, die Bestandteile würden im Einzelhandel nicht getrennt zum Kauf angeboten.

Die Qualifikation der Presse-Kombinationsprodukte als Warenzusammenstellungen sei auch seitens der Großbetriebsprüfung im Rahmen der Außenprüfung bestätigt worden.

Die Einreihung dieser Warenzusammenstellungen habe daher nach dem Stoff oder Bestandteil zu erfolgen, der den Presse-Kombinationsprodukten ihren wesentlichen Charakter verleihe, sofern der charakterbestimmende Stoff oder Bestandteil der Warenzusammenstellungen ermittelt werden könne.

Dem Umfang, der Menge und dem Gewicht der Bestandteile - Broschüre und DVD oder Spiel-/Sammelerzeugnis - könne in den gegenständlichen Fällen keine besondere Bedeutung beigemessen werden (FG München, 30.1.2003, 14-K-3152/00). Auch die Anzahl der Seiten des Druckerzeugnisses sowie die Anzahl der Wörter sowie die Minuten der Laufzeit der DVD - welche die Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung als wesentlich erachtet habe - sei hier nicht entscheidend.

Genauso wenig entscheidend für die Frage des charakterbestimmenden Bestandteiles einer Warenzusammenstellung sei der Einzelverkaufspreis des einzelnen Bestandteiles für die Warenzusammenstellung (FG Köln, 23.7.2002, 3-K-5372/99). Dies sei überdies nicht ermittelbar, da die einzelnen Waren nach Informationen des Verlages im Handel nicht getrennt zum Kauf angeboten würden.

Vielmehr sei auf Folgendes Bedacht zu nehmen:

Vom äußeren Erscheinungsbild her handle es sich um Broschüren. Wie den eingefügten Fotos zu entnehmen sei, seien die strittigen Produkte von der Aufmachung als Druckerzeugnis einzustufen, bei dem die Broschüre im Erscheinungsbild eindeutig dominiere. Die Art der Aufmachung als Druckerzeugnis und das Hervortreten der Broschüre gegenüber der Beigabe verleihe der Warenzusammenstellung ihren Charakter. Das Erscheinungsbild werde durch das Beipacken der DVD nicht entscheidend verändert (vgl. dazu FG München, 26.1.2000, 14-K-5239/99).

Des weiteren sei bedeutsam, dass die beigefügten Gegenstände - die DVDs genauso wie die Sammel-/Spielerzeugnisse - in der Art, wie sie den Broschüren beigefügt seien, einzeln nicht angeboten würden. Dies bestätige nicht zuletzt der Hinweis auf den DVDs,

dass eine Lizenz nur für den Verkauf in Deutschland, Österreich und der Schweiz über den Zeitschriftenhandel und durch Abonnement bestehe. Der Tatsache, dass die beigegebenen Spiel-/ Sammlerzeugnisse zum Teil über Internet-Handelsplattformen gehandelt würden und offensichtlich für die Käufer durchaus von Interesse sein dürften, komme hier keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. dazu die "Überraschungseier"-Judikatur des BFH).

Darüber hinaus würden die Produkte ausschließlich als Presseerzeugnis über Pressevertriebsgesellschaften - und damit insbesondere in Trafiken - vertrieben. Eine direkte Belieferung von Warenhäusern, Elektronikfachmärkten oder Spielwarengeschäften fände nicht statt. Auch in Warenhäusern würden diese Produkte neben anderen Zeitschriften vertrieben - und nicht etwa in der Spielwarenabteilung oder der Abteilung für Unterhaltungselektronik.

Auch an dieser Stelle sei nochmals auf das durch den EuGH herausgearbeitete "Vermarktungskriterium" hinzuweisen: Unstreitig habe auch hier im Handel eine enge Verbindung zwischen den betreffenden Waren bestanden, da die Sets zu besonderen Einzelhandelsbedingungen zum Verkauf angeboten wurden (EuGH 7.10.1985, Rs C-163/84, "Telefunken" sowie FG Hamburg, 31.5.2013, 4 K 26/12, 4 K 29/12).

Die Frage der (technischen) Herstellungskosten der Beigaben im Verhältnis zum Verkaufspreis der Warenzusammenstellungen könne hier letztlich angesichts des Wertes im Sinne der Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Waren (wie auch im Falle des Urteils des Finanzgerichts Köln zur Lieferung von Multimediaboxen (bestehend aus einem Sprachlehrbuch und einem Tonträger), bei denen der Tonträger nicht charakterbestimmend war, obwohl dieser 80% des Gesamtkaufpreises ausmachte) (FG Köln, 23.7.2002, 3-K-5372/99) nicht das ausschlaggebende Merkmal sein:

Die Broschüren hätten Hintergrundinformationen, Interviews, Porträts, Erläuterungen, Skizzen etc., enthalten, die für die jeweilige Zielgruppe den wesentlichen Teil der Produkte bilden. Durch die gesammelten periodischen Druckschriften hätten die Leser umfassende Informationen zum Leitthema der jeweiligen Sammlung gewinnen können, es würden Details erläutert, Hintergründe und Zusammenhänge deutlich gemacht. Durch die Broschüren würden Informationen über das die Leser interessierende Gebiet vermittelt, die sonst in dieser komprimierten Form zu den spezifischen Themen nicht verfügbar seien. Im Hinblick auf das im Vordergrund stehende Bedürfnis der Gewinnung dieser spezifischen Informationen komme den Beigaben lediglich der Charakter einer untergeordneten Zugabe zu. Durch den Kauf und - in verstärktem Ausmaß - durch ein Abonnement, könne der Verbraucher sämtliche Broschüren zum Thema der jeweiligen "Sammlung" erwerben, um die Informationen zum spezifischen Thema zu erlangen. Der Käufer habe jedoch keinen Einfluss darauf, welche Beigaben er erhalte. Demnach könne die Beigabe auch nicht der für den Kauf entscheidende und damit der charaktergebende Faktor sein.

Hinsichtlich der Bedeutung der Verwendung sei nicht zuletzt auch darauf hinzuweisen, dass der Nutzung von beispielsweise einzelnen Schachfiguren wohl kein Vorrang gegenüber der Informationsgewinnung durch Lektüre der Zeitschrift zukommen könne:

Selbst wenn der Verbraucher im Einzelfall tatsächlich sämtliche Exemplare des Presse-Kombinationsproduktes, welches über einen längeren Zeitraum periodisch erscheine und als "Sammlung" beworben werde, erwerbe - was, wie die im Vergleich zu den ersten Ausgaben stark rückläufigen Absatzzahlen zeigen würden, ohnedies überwiegend nicht der Fall sein dürfte - könne eine Nutzung der gesammelten Beigaben im Wege des Sachspieles nur dann erfolgen, wenn zusätzlich und gesondert von der sogenannten Sammlung gegen Aufpreis das Schachbrett erworben werde, welches ausschließlich beim Verlag bestellt werden könne.

Auch Praktikabilitätsabwägungen würden gegen eine Aufteilung des Entgelts in einen ermäßigt zu steuernden Teil und einen dem Regelsteuersatz unterliegenden Teil sprechen: Es fehle ein geeigneter Maßstab für die erforderliche Schätzung. Darüber hinaus müsste für jedes einzelne Presse-Kombinationsprodukt - womöglich sogar für die einzelne Ausgabe des periodischen Druckerzeugnisses - gesondert geschätzt werden.

Die Broschüre bestimme im gegenständlichen Fall den Charakter der Wareneinsammlungen. Daher seien die Wareneinsammlungen so einzureihen, als bestünden sie vollständig aus diesem Stoff oder Bestandteil. Sie seien also nicht getrennt - teils DVD oder Sammel-/Spielgegenstand, teils Broschüre - einzureihen (FG München, 30.1.2003, 14-K-3152/00):

Diese Rechtsansicht werde auch seitens des Verlages vertreten. Für eine vergleichbare Wareneinsammlung bestehend Broschüre und DVD sei - bei der zuständigen Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt der Oberfinanzdirektion Köln eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke beantragt worden. Zwar habe es sich hier nicht um eines der beschwerdegegenständlichen Produkte gehandelt, jedoch sei dieses hinsichtlich Form und Inhalt den beschwerdegegenständlichen Wareneinsammlungen völlig vergleichbar.

Auf Basis des übermittelten Warenmusters habe die Zolltechnische Prüfungs- und Lehranstalt der Oberfinanzdirektion Köln die Auskunft erteilt, dass die Wareneinsammlung als "durch Text charakterisierte, zum Lesen bestimmte Broschüren" zur Codenummer 4901 9900 00 9 der Kombinierten Nomenklatur gehören würden, da ihr wesentlicher Charakter durch die Broschüren bestimmt werde. Demnach würden diese dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen.

Im Rahmen der Außenprüfung sei dieser Rechtsansicht seitens der Großbetriebsprüfung jedoch keine Bedeutung beigemessen worden, was damit begründet worden sei, die oben angeführte Zolltarifauskunft sei "vom deutschen Zoll" und "außerdem unverbindlich". Zu diesen Ausführungen der Großbetriebsprüfung sei darauf hinzuweisen, dass sich der Terminus "unverbindlich" in diesem Zusammenhang ausschließlich auf die Tatsache beziehe, dass die Auskunft - mangels Einfuhr eines Gegenstandes (aus einem Drittstaat)

- für Zwecke des Zolles nicht verbindlich sei. Für Umsatzsteuerzwecke dagegen sei diese jedoch sehr wohl verbindlich.

Der Rechtsansicht des Verlages auf Basis dieser Zollauskunft komme für die gegenständliche Beurteilung eine erhebliche Relevanz und Bedeutung zu, da in diesem ausschließlich die umsatzsteuerliche Beurteilung der Warenzusammenstellungen in Frage stehe.

Die Kombinierte Nomenklatur als EU-Verordnung sei Teil des sekundären Gemeinschaftsrechts, das unmittelbar in allen EU-Mitgliedsstaaten gelte. Die "Kombinierte Nomenklatur" sei daher in Österreich in gleicher Form anzuwenden wie in Deutschland - insofern sei der umsatzsteuerlichen Beurteilung und Einstufung der Warenzusammenstellungen durch die Oberfinanzdirektion Köln in Österreich sehr wohl Bedeutung zuzumessen.

Der seitens der Großbetriebsprüfung getroffenen Aussage, dass sich Interessierte Informationen zu den auf den DVDs befindlichen Filmen kostenlos im Internet verschaffen könnten, komme für die umsatzsteuerliche Beurteilung keine Bedeutung zu. Wie bereits erläutert sei das subjektive Interesse des Nutzers und die damit verbundene Einschätzung in Bezug auf die Verwendung für die zollrechtliche Tarifierung nicht ausschlaggebend (BFH 23.7.1998, VII R 36/97).

Abschließend beantragte die beschwerdeführende Gesellschaft die antragsgemäße Stattgabe der Beschwerde.

### **I.3. Beschwerdeverentscheidung**

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20. Juni 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte begründend zusammengefasst wie folgt aus:

Die Tatbestände des ermäßigten Steuersatzes müssten aufgrund des Ausnahmecharakters dieser Unionsrechtsbestimmung eng ausgelegt werden. Bei der Auslegung der Allgemeinen Vorschrift 3 b) KN müsse - um ein Ausufern des Anwendungsbereichs zu vermeiden - grundsätzlich restriktiv vorgegangen werden, insbesondere müsse der spezielle Bedarf konkret abgrenzbar sein (siehe EuGH 17.1.2013, Rs C-360/11, Komm/Spanien).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sei "im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen" (EuGH 7.2.2002, Rs. C-276/00, Turbon, Rn. 21). Mit den Aussagen zur Kombinierten Nomenklatur sei die Einreihung von Waren allerdings nur in Standardfällen zu bewerkstelligen, bei komplexeren Sachverhalten würden verschiedene EuGH-Urteile jedoch auch explizit auf die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur sowie die Erläuterungen zum Harmonisierten System der WTO verweisen, um eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs zu gewährleisten (vgl. EuGH 7.2.2002, Rs. C-276/00, Turbon, Rn 22).

Die Erläuterungen zum Harmonisierten System würden die aufgezählten Druckerzeugnisse gegenüber anderen Waren mit der Aussage abgrenzen, es handle sich hierbei um all jene Erzeugnisse, die durch ihren Aufdruck (sowohl in Form eines Textes als auch einer Abbildung) die bestimmende Eigenschaft erhielten. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss als negatives Abgrenzungskriterium, dass Aufdrucke, die nicht das wesentliche Charakteristikum eines Produktes darstellen, nicht zu einer Einreihung in Kapitel 49 führen könnten. Dazu würden als Beispiele Einwickelpapier oder Waren des Papierhandels (Bürobedarf) angeführt - diese würden unter das Kapitel 48 fallen.

Die Schwierigkeiten der Einordnung würden sich beispielsweise anhand der Verordnung (EU) Nr. 153/2010 der Kommission vom 23. Februar 2010 zeigen. "Ein Erzeugnis in Form eines so genannten "Pop-up-Buches" mit bedruckten Seiten aus Karton, davon zwei mit begrenztem die Spieltätigkeit betreffendem Text, [...] sechs weitere Seiten, die, wenn sie aufgeschlagen sind, verschiedene Bereiche einer Weltraumstation dreidimensional darstellen [...] Stehfiguren aus Karton, die aus Bögen herausgelöst und in die verschiedenen Teile der Weltraumstation eingefügt werden können."(Verordnung (EG) Nr. 129/2007 der Kommission vom 23.2.2010, ABl. L 48, S. 6). Das Produkt sei von der Kommission aufgrund der Beschaffenheit in die Position 9503 eingereiht worden und sei somit kein ermäßigter Umsatz iSd § 10 Abs. 2 UStG 1994 iVm der Anlage zum UStG 1994 anwendbar.

Aufschlussreich sei auch die Verordnung (EG) Nr. 1655/2005 vom 10. Oktober 2005. Ein "Puzzle-Pappbuch" für Kinder mit einem Gesamtumfang von 16 Seiten, wobei sieben Seiten jeweils ein neunteiliges Puzzle enthalten würden während die zugehörige rechte Seite eine Kurzgeschichte wiedergebe, sei keine Ware iSd Position 4901 sondern in Position 9503 einzureihen. Das ergebe sich aus dem Umstand, dass "die Puzzles dem Erzeugnis seinen wesentlichen Charakter verleihen" würden (Verordnung (EG) Nr. 1655/2005 der Kommission vom 10. Oktober 2005 (ABl. L 266, S. 52).

Bei den beschwerdegegenständlichen Produkten handele es sich grundsätzlich um Kombinationen von zwei verschiedenen Waren, die jeweils für sich in eine eigene Position der KN einzureihen wären. Aufgrund der Besonderheiten von "Warenzusammenstellungen" und den daraus resultierenden Rechtsfolgen sei von der Betriebsprüfung hierzu ein dreistufiges Prüfungsverfahren zur rechtsrichtigen Einreihung dieser Produktkombinationen angewandt worden. Es werde darauf hingewiesen, dass die Betriebsprüfung im Rahmen des gegenständlichen Verfahrens zunächst eine vom Unternehmen vorgelegte Liste mit ca. 550.000 Artikeln analysiert habe. Aufgrund von Schlüsselbegriffen (CD, DVD, Postkarte, Karte, Spiel, Kalender, Puzzle) seien Stichproben mit einem Volumen von ca. 18.000 Artikeln gezogen worden. Die schließlich beanstandeten und überwiegend beschwerdegegenständlichen Produkte seien in einem mehrstufigen und mehrmonatigen Prozess - nach Möglichkeit gemeinsam mit Vertretern des Unternehmens sowie deren steuerlicher Vertretung - eingegrenzt worden. Die nach dem Abschluss dieses Ausschlussverfahrens verbliebenen Produkte seien von der Betriebsprüfung mit dem Normalsteuersatz nachversteuert worden, da

sie sich offenkundig und deutlich von den übrigen begutachteten Druckerzeugnissen des Warensortiments unterschieden hätten, die vom Unternehmen rechtsrichtig dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterzogen worden seien.

Das von der Behörde angewandte Verfahren stelle sich folgendermaßen dar:

#### 1. Prüfungsschritt - Vorliegen einer Warenezusammenstellung

Einen diesbezüglichen Prüfungsmechanismus habe der europäische Gerichtshof in einem Urteil aus dem Jahr 1986 dargestellt: "Der Begriff der Zusammenstellung setzt voraus, dass zwischen den betreffenden Waren im Handel eine enge Verbindung besteht. Sie müssen nicht nur zusammen zur Abfertigung gestellt werden, sondern auch auf den verschiedenen Handelsstufen, insbesondere im Einzelhandel, normalerweise zusammen in einer gemeinsamen Verpackung zur Befriedigung eines Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit angeboten werden)" (EuGH 7.10.1985, Rs. 163/84, Telefunken, Rn. 35).

Dazu sei beispielsweise durch den BFH im Urteil vom 23.7.1998 - VII R36I97 zu einem Notenbuch mit beiliegender CD festgestellt worden, dass zwar zwischen den einzelnen Bestandteilen keine untrennbare Verbindung bestehe, die Waren aber zu einander passen, sich ergänzen und üblicherweise nicht getrennt zum Kauf angeboten werden würden. "Zwar kommt es üblicherweise vor, dass Notenbücher und CDs getrennt zum Kauf angeboten werden. Dabei handelt es sich jedoch nicht um solche CDs, die [...] speziell im Ausland für das Notenbuch angefertigt wurden und zur Veranschaulichung nur Spielbeispiele von den im Notenbuch abgedruckten Stücken enthalten." (BFH Urteil vom 23.7.1998 - VII R 36/97).

Bei der Beurteilung von Zusammenstellungen aus Druckerzeugnissen und anderen Waren sei in diesem Zusammenhang auch auf die Verordnung (EG) Nr. 324/2007 vom 23. März 2007 zur Einreihung von bestimmten Waren in die KN zu verweisen. Bei dem in der Verordnung angeführten Produkt - drei für den Einzelverkauf zusammengestellte Teile bestehend aus einer Kunststofftasche, einem Kinderbuch sowie einer Spielzeugpuppe - seien gemäß den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der KN die Einordnung als Warenezusammenstellung verneint worden. "Die drei Teile können nicht als Warenezusammenstellung für den Einzelverkauf im Sinne der Allgemeinen Vorschrift 3 b) angesehen werden, da es sich nicht um Waren handelt, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden sind." (Verordnung (EG) Nr. 324/2007 der Kommission vom 23.3.2007 (ABl. L 85, S. 6).

#### 2. Prüfungsschritt - das charakterbestimmende Merkmal einer Warenezusammenstellung

Für die Ermittlung des wesentlichen Bestandteils einer Warenezusammenstellung würden sich die Erläuterungen KN AV 3 (HS) als hilfreich erweisen, dort fände sich in RZ 19.1. die folgende Aussage:

"Das Merkmal, das den Charakter einer Ware bestimmt, ist je nach Art der Ware verschieden. Es kann sich z.B. aus der

- Art und Beschaffenheit des Stoffes oder der Bestandteile,
- aus seinem Umfang,
- seiner Menge,
- seinem Gewicht,
- seinem Wert oder
- aus der Bedeutung des Stoffes in Bezug auf die Verwendung der Ware ergeben."

Dazu sei beispielsweise durch den BFH im Urteil vom 23.7.1998 - VII R36/97 zu einem Notenbuch mit beiliegender CD festgestellt worden, dass sich das ausschlaggebende Merkmal aus Art der Ware ableiten ließe. "Keine besondere Bedeutung ist vorliegend der Art und Beschaffenheit, sowie dem Umfang, der Menge und dem Gewicht der beiden Bestandteile beizumessen. Das Notenbuch ist bereits angesichts des deutlichen höheren Wertes sowie wegen der Bedeutung seiner von dem anderen Bestandteil losgelösten Verwendung als charakterbestimmender Bestandteil anzusehen." (BFH Urteil vom 23.7.1998 - VII R 36/97.

Somit werde bei einem "Druckerzeugnis in Kombination mit einer weiteren Ware" sinnvollerweise für die Beantwortung der Frage, welcher Stoff der Zusammenstellung den wesentlichen Charakter verleihe,

- einerseits das Wertverhältnis der Bestandteile zueinander (konkret beispielsweise der DVD und des Druckerzeugnisses)
- sowie andererseits deren Bedeutung in Bezug auf die Verwendung der Warenszusammenstellung

herangezogen. Entsprechende Urteile deutscher Finanzgerichte würden dieses Vorgehen näher erläutern.

In einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.11.2006 (4 K 6597/04 Z) sei die Einreihung eines Bildbandes mit vier beigegefügtten Musik-CDs beurteilt worden. Der Bildband - bestehend aus verschiedenen Abbildungen von Venedig versehen mit kurzen Ortsangaben - sei auf den Innenseiten des Einbandes der Vorder- und Rückseite mit jeweils 2 Audio-CDs bestückt gewesen. In seiner Entscheidung habe das Finanzgericht das Vorliegen einer Warenszusammenstellung damit begründet, dass der Bildband und die vier CDs inhaltlich aufeinander abgestimmt gewesen seien, da ein Teil der Komponisten einen besonderen Bezug zum Thema Venedig gehabt habe und die Musikstücke dem Betrachter einen musikalisch unterstützten Eindruck von der besonderen Atmosphäre der Stadt vermitteln würden. Als das wesensbestimmende Charaktermerkmal habe das Gericht das vom Unternehmen bekannt gegebene Wertverhältnis von 80:20 (Bildband zu Musik-CDs) identifiziert, das Produkt sei einheitlich als Druckerzeugnis in Position 4901 eingereiht worden (FG Düsseldorf Urteil vom 29.11.2006 - 4 K 6597/04 Z.

Ähnlich die Ausführungen des FG Hamburg in einem Urteil über das Vorliegen einer Warenzusammenstellung bestehend aus einer Computerzeitschrift sowie einer beigelegten CD. Die Begründung habe sich durch den geringen Wert der CD (ca. 4% im Verhältnis zum Gesamtwert), der Tatsache, dass sich die CD nicht zum Einzelverkauf eigne sowie aus der Gesamtaufmachung - die CD war in das Heft eingeklebt, ergeben, die Ware wurde üblicherweise gemeinsam im Einzelhandel vertrieben (FG Hamburg Urteil vom 30.6.2005 - VI 323/03).

### 3. Prüfungsschritt - Warenzusammenstellungen ohne charakterbestimmenden Bestandteil

Im Fall, dass keiner der Bestandteile für sich alleine charakterbestimmend sei, weil beispielsweise weder nach den Wertverhältnissen noch nach der Bedeutung in Bezug auf die Verwendung eine Einreihung möglich sei, so sei schließlich die Allgemeine Vorschrift 3 c) anzuwenden. In diesem Fall würde die Warenzusammenstellung in der höheren Position eingereiht werden, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wäre zu versagen.

Zu den in der Bescheidbeschwerde angeführten Punkten werde wie folgt erwogen:

#### 1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD

Fraglich sei in diesem Zusammenhang ob z.B. Tageszeitungen und Spielfilme auf verschiedenen Handelsstufen "normalerweise" zusammen in einer gemeinsamen Verpackung angeboten werden. Dies sei nicht der Fall. Nicht einmal bei der betroffenen Programmzeitschrift erfolge dies "normalerweise", also z.B. täglich, sondern nur im Rahmen gesonderter Verkaufsaktionen mit einem erhöhten Verkaufspreis.

#### 2.) Tageszeitung mit DVD:

In der, in der Bescheidbeschwerde angesprochenen, Entscheidung werde die Aussage, dass es für die Frage des Vorliegens einer Warenzusammenstellung generell gleichgültig sei, wie intensiv die inhaltliche Wechselwirkung zwischen zwei Gegenständen sei, nicht getroffen. Zu der in der Bescheidbeschwerde angeführten Entscheidung FG Köln 23.7.2002, 3-K-5372/99, sei es um eine Multimediabox für einen autodidaktischen Sprachlehrcurs bestehend aus Lehrbuch und Tonträger gegangen. Im konkreten Fall habe man bei einer Warenzusammenstellung aus Lehrbuch und CD das Lehrbuch als charakterbestimmend angesehen. Die Betriebsprüfung habe bei vergleichbaren Warenzusammenstellungen beim geprüften Unternehmen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes insofern nicht beanstandet.

Ein Argument für die Sichtweise der beschwerdeführenden Gesellschaft ergebe sich daraus aber gerade nicht. Dass ein Lehrbuch die Basis für speziell darauf abgestellte Sprachlehr-CDs darstellt, immer wieder beim Vorgang des Fremdspracherwerbs (teils mit teils ohne Abspielen der CDs) vom Nutzer verwendet werde und deshalb vom FG als charakterbestimmenden Bestandteil der konkreten Zusammenstellung angesehen worden sei, lasse sich auf den konkreten Sachverhalt auch übertragen. Allerdings entspreche es nicht der Lebenserfahrung, dass eine Tageszeitung auch nach dem Tag ihres Erscheinens

noch häufig durchgelesen werde ("Nichts ist so alt wie die Zeitung von gestern"). Dies treffe im Übrigen auch in gleicher Weise auf TV-Programmzeitschriften zu. In der Regel werde der Bedarf des Lesers nach aktueller und gründlicher Information über Ereignisse und Entwicklungen und das Verstehen der Hintergründe und Zusammenhänge mittels einer Tageszeitung zeitnah befriedigt. Bei der DVD (z.B. einem Pop-Konzert, einer Musik-DVD oder dem einem Kinofilm) sei dagegen wohl davon auszugehen, dass sie der Käufer auch nach dem ersten Gebrauch noch aufbewahre und eventuell weitere Male verwende. Dafür spreche schließlich auch der Umstand, dass die DVD den Kunden das Acht- bis Zehnfache vom Preis der Zeitung koste.

Zu ergänzen sei, dass die sich aus den objektiven Eigenschaften einer DVD mit einem Mitschnitt eines Pop-Konzertes ergebende Charakteristik wohl nicht in der Information über das Weltgeschehen liege. Diese Sichtweise ergebe sich im Übrigen eben aus den objektiven Merkmalen des Gegenstands Musik-DVD und nicht etwa einer umsatzsteuerlichen Analogie. Die Abgabenbehörde halte dazu weiters fest, dass es sich bei den vorgelegten Produkten grundsätzlich nicht um Warenzusammenstellungen im Sinne der KN handele.

### 3.) Sammelmappen:

Die im Schreiben der steuerlichen Vertretung angeführte gemeinsame Gestellung des Ordners gemeinsam mit den beanstandeten Warenzusammenstellung unter Bezugnahme auf die Allgemeinen Vorschriften zur KN Punkt 5 sei nach dem vorliegenden Sachverhalt unzutreffend. Entsprechende zum Nachweis der dieser Behauptung geeignete Belege oder Unterlagen seien weder im Rahmen der Betriebsprüfung noch mit diesem dem Beschwerdeschreiben vorgelegt worden.

Diese Ordner würden separat verkauft - entgegen dem in den Allgemeinen Vorschriften beispielhaft angeführten Gitarrenkoffer -, es handele sich somit nicht um eine in einem Vorgang mitverkaufte Verpackung, sondern es werden diese Ordner mit einem eigenen Einzelverkaufspreis dem potentiellen Konsumenten gesondert angeboten. Mit der unter Punkt 5) angeführten Verpackung aus den Allgemeinen Vorschriften der Kombinierten Nomenklatur werde die eigentliche Verpackung der Warenzusammenstellungen - z.B. DVD plus Beilage - begünstigt, hierbei handele es sich allerdings z.B. um die die Produkte umgebenden Plastikfolien, dies sei im Verfahren nicht beanstandet worden.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei darüber hinaus aufgrund der Versagung des ermäßigten Steuersatzes für die Warenzusammenstellung jedenfalls auch der Ordner mit 20% Umsatzsteuer belastet.

Somit handele es sich bei diesen Sammelmappen unzweifelhaft um separat verkaufte Waren, die Einreihung sei in diesem Fall unter Position 4820 der KN vorzunehmen, und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sei zu versagen.

### 4.) und 5.) Zeitschriften mit Beilagen (DVD sowie Spielsachen bzw. Spielfiguren)

Bei Spielzeugen/Sammlerstücken stehe der Gegenstand selbst (um mit ihm zu spielen bzw. ihn zu besitzen) ohnehin weitaus im Vordergrund. Ein Überwiegen der wirtschaftlichen Herstellungskosten oder von Größe und Gewicht der Spielzeuge/Sammlerstücke könne dies - insbesondere im Hinblick auf die Art der Ware - noch weiter bestätigen.

Wenn die beschwerdeführende Gesellschaft den Gegenstand selbst als "Modellauto" bezeichne, dann entspreche dies auch den objektiven Eigenschaften der verkleinerten Nachbildung eines Sportwagens. Der Käufer erwerbe die Warenzusammenstellung, um ein Sammlerobjekt bzw. Spielzeug zu erhalten. Dass der Hersteller das Fahrzeug bereits durch die Form der Verpackung entsprechend präsentiere, um die Aufmerksamkeit des Käufers auf den Gegenstand, an dem sein weitaus primäres Interesse bestehe, zu richten, sei schlicht eine Tatsache, und untermauere die Sichtweise der Abgabenbehörde.

In diesem Bereich entferne sich die Argumentation der beschwerdeführenden Gesellschaft bereits sehr weit von der Lebenserfahrung. Irrelevant für die Tarifierung sei ein subjektives Interesse des Nutzers dann, wenn es sich auf eine bloß theoretische Verwendungsmöglichkeit eines Gegenstandes beziehe. Erwerbe zB jemand ein Buch in der festen und in der Folge auch konsequent umgesetzten Absicht es als Briefbeschwerer zu verwenden, dann bleibe es bei der Tarifierung als Buch und somit bei Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

Wenn die beschwerdeführende Gesellschaft davon ausgehe, dass die gleichen Gegenstände, je nachdem in welcher Branche der Lieferant tätig sei, unterschiedlich zu besteuern seien, also z.B. bei einem Gewerbetreibenden aus der Zeitschriftenbranche mit dem ermäßigten Steuersatz (weil dieser ja gewohnheitsmäßig den ermäßigten Steuersatz anwende), bei einem Gewerbetreibenden aus einer anderen Branche dagegen mit dem Normalsteuersatz, dann könne dieser Sichtweise nicht gefolgt werden. Die Folge wäre eine Ungleichbehandlung und eine damit verbundene Wettbewerbsverzerrung. Daher könne der Vertriebskanal kein Kriterium für die Tarifierung einer Ware sein.

Im Hinblick auf den Beschwerdefall sei z.B. festzustellen, dass auch Musik- oder Film-DVDs häufig Druckbeilagen (Broschüren) mit diversen Informationen zum Inhalt der DVD enthielten. Trotzdem sei es nach dem Kenntnisstand der Abgabenbehörde unstrittig, dass solche Gegenstände nach dem klar charakterbestimmenden Gegenstand, d.h. der DVD dem Normalsteuersatz unterliegen und im Handel auch so versteuert würden. Die objektiven Umstände würden sich aber z.B. nicht wesentlich vom Sachverhalt bei den beschwerdegegenständlichen DVDs unterscheiden. Warum ein Spielfilm bei Gewerbetreibenden, die im Zeitschriftenhandel tätig sind, begünstigt besteuert, bei Gewerbetreibenden anderer Branchen aber dem Normalsteuersatz unterzogen werden sollten, sei aus rechtlichen Überlegungen nicht nachvollziehbar.

Auch wenn z.B. bei der Lieferung von Spielzeug oder Sammlerfiguren kurze Broschüren enthalten seien, könne die umsatzsteuerliche Qualifizierung nicht davon abhängen, ob der

Verkauf im Zeitschriftenhandel oder in einer anderen Branche, z.B. dem Spielwarenhandel erfolge.

Abschließend werde auf die weiteren Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 22.9.2014 hingewiesen.

#### **I.4. Vorlageantrag**

Mit Schreiben vom 1. Juli 2016 beantragte die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft die Vorlage der Bescheidbeschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darüber hinaus beantragte sie gem. § 272 Abs. 2 Z 1 lit. b BAO die Entscheidung durch den Senat und gem. § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

#### **I.5. Rücknahme des Antrags auf eine mündliche Senatsverhandlung und Erörterungstermin**

Mit Schreiben vom 23. März 2018 zog die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft den Antrag auf Entscheidung durch den Senat in einer mündlichen Verhandlung zurück.

Im Rahmen eines Erörterungstermins am 12. März 2019 führte die beschwerdeführende Gesellschaft u.a. aus, dass ein Großteil der Produkte aus Deutschland gestammt hätten und die umsatzsteuerliche Beurteilung primär von den Verlagen erfolgt sei. Die Produkte seien in aller Regel kurzfristig angekündigt und angeliefert worden. Daher habe wenig Zeit bestanden um eine eigenständige umsatzsteuerrechtliche Beurteilung durchzuführen. Bei den von der beschwerdeführenden Gesellschaft verkauften Produkten habe es sich normalerweise um Produkte gehandelt, die dem reduzierten Umsatzsteuersatz unterlegen hätten. Gelegentlich seien auch die verfahrensgegenständlichen Mischprodukte verkauft worden.

Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Produkte wurde folgendes festgestellt:

1) Produkte, bei denen kein Einvernehmen besteht, ob eine Warenzusammenstellung vorliegt oder nicht:

a) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD:

Diese wurde nur im Jahr 2009 verkauft; der Einzelverkaufspreis ohne DVD betrug 1,30 Euro, mit DVD 2,60 Euro. Es handelte sich um eine TV-Programmzeitschrift mit beispielsweise 156 Seiten. Nach dem äußeren Erscheinungsbild handelte es sich um eine Zeitschrift. In diese war eine DVD (zwei Spielfilme) in einer separaten Hülle eingeklebt. Die Filme wurden nicht eigens für die Zeitschrift produziert. In der Zeitschrift befand sich eine herausnehmbare Kurzbeschreibung der Filme (ähnlich Booklet-DVD). Zusätzlich fand sich jeweils ein kurzer Absatz zu jedem Film in der Zeitschrift.

Zur rechtlichen Beurteilung führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, dass es sich eindeutig um eine Warenzusammenstellung gehandelt habe. Entscheidend sei vor dem Hintergrund des Vermarktungskriteriums die Aufmachung des Produkts als Zeitschrift. Die

Produkte seien verbunden und es werde ein gemeinsamer Bedarf - nämlich jener nach Unterhaltung durch audiovisuelle Medien - befriedigt.

Die belangte Behörde entgegnete, dass keine Warenzusammenstellung vorgelegen habe. Die Produkte seien separat nutzbar und hätten auch einen separaten Nutzungswert. So verliere die Zeitschrift ihre Nutzbarkeit völlig nach dem Ablauf der jeweiligen Programmübersicht, wohingegen die DVD auch über diesen Zeitraum hinaus langfristig nutzbar sei. Es bestehe ein deutlicher Unterschied zu dem Fall eines Notenbuchs mit beiliegender Musik-CD, den der deutsche BFH entschieden habe. In diesem Fall hätten sich die Produkte gegenseitig ergänzt und seien auch nur gemeinsam sinnvoll nutzbar gewesen. Der BFH habe explizit als entscheidungsrelevant festgehalten, dass die Produkte zueinander gepasst, sich gegenseitig ergänzt hätten und auch üblicherweise nicht getrennt verkauft würden.

Ergänzend brachte die belangte Behörde vor, dass die Zeitschrift ein anderes Bedürfnis als die DVD befriedigt habe, nämlich im Fall der Zeitschrift die Information über das Fernsehprogramm und damit die Möglichkeit des Konsums von audiovisuellen Medien, wohingegen die DVD unmittelbar dieses Bedürfnis abdecke.

#### b) Tageszeitung mit DVD:

Diese wurden in den Jahren 2008 bis 2010 verkauft. Die Zeitung konnte mit oder ohne DVD erworben werden. Der Einzelverkaufspreis war je nach beigelegter DVD unterschiedlich hoch. Auch die Einzelverkaufspreise der Zeitung waren je nach Wochentag unterschiedlich. Es handelte sich um eine Tageszeitung mit beispielsweise 64 Seiten. Nach dem äußeren Erscheinungsbild handelte es sich um eine Zeitung. Auf diese war eine DVD in einer separaten Hülle aufgeklebt. Auf der DVD befanden sich unterschiedliche Inhalte (z.B. Pop-Konzert, Spielfilm, Pilates, Tier-Babys). In der Zeitung gab es zwei bis sechs Extraseiten mit Infos zu dem jeweiligen Thema der DVD. Der Inhalt der Zeitung unterschied sich nicht, je nachdem ob die Zeitung mit oder ohne DVD erworben wurde. Die DVDs wurden teils extra für die Zeitung angefertigt.

Zur rechtlichen Beurteilung verweisen die Verfahrensparteien auf die Ausführungen zur TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD.

2) Produkte, bei denen Einvernehmen besteht, dass eine Warenzusammenstellung vorliegt. Kein Einvernehmen besteht, welcher Bestandteil dem Produkt den wesentlichen Charakter verleiht:

#### c) Broschüren mit Spielsachen bzw. DVD:

Wurden in den Jahren 2008 bis 2010 verkauft. Es handelte sich um Broschüren, die mit einer Klarsichthülle mit einem weiteren Produkt (Spielfigur, Modellauto, DVD-Hülle) verbunden waren. Der Umfang der Broschüre betrug 8 bis 18 Seiten. Der Inhalt der Broschüre war auf das jeweilige Produkt abgestimmt (Hintergrundinformationen, Charaktere, Inhaltsangaben, Informationen zu Schauspielern). Die beigelegten Spielfiguren befanden sich beispielsweise in einer Schachtel ca. 18 x 10 cm, teils mit

Display zur Präsentation des Produktes. Die Produkte konnten teils nur gemeinsam mit der Broschüre erworben werden.

Zur rechtlichen Beurteilung führte die belangte Behörde aus, dass die Produkte mit den jeweiligen Beilagen beworben wurden. Es könne keinen Unterschied machen, ob das Produkt primär als Broschüre gestaltet sei oder der gleiche Inhalt in kleinerer Form dem Produkt in einem Heft beigelegt würde. Der Konsument kaufe beispielsweise die Spielfigur und nicht die Broschüre. Es könne für die umsatzsteuerliche Beurteilung keinen Unterschied machen, wo die Produkte verkauft würden, im Zeitschriftenhandel oder im Spielwarengeschäft.

Die beschwerdeführende Gesellschaft entgegnete, dass hier wieder das Vermarktungskriterium entscheidend sei. Die Broschüre sei ausschließlich über den Zeitschriftenhandel verkauft worden. Die Broschüre habe auch für Sammler der Spielfiguren oder Spielfilme Bedeutung. Das zeige sich auch an den separat erhältlichen Sammelmappen.

Ergänzend führt die belangte Behörde aus, dass besonders im Fall der DVDs ersichtlich sei, dass die zu erwerbenden DVDs im Vordergrund gestanden hätten.

### 3) Sammelmappen:

Es handelte sich um einen zusammen gefalteten Ordner, in den Broschüren eingelegt werden können. Der Ordner war je nach dem jeweiligen Thema gestaltet. Die entsprechenden Broschüren konnten dann darin abgelegt werden. Die Ordner wurden in den gleichen Verkaufsstellen angeboten. Sie konnten zu einem separaten Preis erworben werden.

Die beschwerdeführende Gesellschaft führte aus, es handle sich um ein Verhältnis zur Aufnahme einer bestimmten Ware, nämlich der verfahrensgegenständlichen Broschüren. Die Ordner seien speziell für diese Waren gestaltet worden. Daher seien sie, wie die Ware, umsatzsteuerrechtlich zu behandeln.

Die belangte Behörde führte aus, dass es auch für Loseblatt-Sammlungen separat erhältliche Ordner gebe, wo unstrittig sei, dass diese als Ordner unter die KN 4820 einzureihen wären.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Die beschwerdeführende Gesellschaft veräußerte in den verfahrensgegenständlichen Jahren folgende, im entsprechenden Betriebsprüfungsbericht näher beschriebenen, Produkte:

#### 1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD

Der Einzelverkaufspreis ohne DVD betrug 1,30 Euro, mit DVD 2,60 Euro. Es handelte sich um eine TV-Programmzeitschrift mit beispielsweise 156 Seiten (ca. 120 Seiten TV-Programm, dazu Reportagen, Tipps, Ratgeber, Rätsel, Horoskop, etc.). Nach dem äußeren Erscheinungsbild handelte es sich um eine Zeitschrift. In diese war eine DVD (zwei Spielfilme) in einer separaten Hülle eingeklebt. Die Filme wurden nicht eigens für die Zeitschrift produziert. In der Zeitschrift befand sich eine herausnehmbare Kurzbeschreibung der Filme (ähnlich Booklet-DVD). Zusätzlich fand sich jeweils ein kurzer Absatz zu jedem Film in der Zeitschrift.

## 2.) Tageszeitung mit DVD

Die Zeitung konnte mit oder ohne DVD erworben werden. Der Einzelverkaufspreis war je nach beigelegter DVD unterschiedlich hoch. Auch die Einzelverkaufspreise der Zeitung waren je nach Wochentag unterschiedlich. Es handelte sich um eine Tageszeitung mit beispielsweise 64 Seiten. Nach dem äußeren Erscheinungsbild handelte es sich um eine Zeitung. Auf diese war eine DVD in einer separaten Hülle aufgeklebt. Auf der DVD befanden sich unterschiedliche Inhalte (z.B. Pop-Konzert, Spielfilm, Pilates, Tier-Babys). In der Zeitung gab es zwei bis sechs Extraseiten mit Infos zu dem jeweiligen Thema der DVD. Der Inhalt der Zeitung unterschied sich nicht, je nachdem ob die Zeitung mit oder ohne DVD erworben wurde. Die DVDs wurden teils extra für die Zeitung angefertigt.

## 3.) Sammelmappen

Es handelte sich jeweils um einen zusammengefalteten Ordner, in den Broschüren eingelegt werden können. Der Ordner war je nach dem jeweiligen Thema gestaltet. Die entsprechenden Broschüren konnten dann darin abgelegt werden. Die Ordner wurden in den gleichen Verkaufsstellen angeboten. Sie konnten zu einem separaten Preis erworben werden.

## 4.) und 5.) Zeitschriften mit DVD oder Spielsachen bzw. Spielfiguren

Es handelte sich um Broschüren, die mit einer Klarsichthülle mit einem weiteren Produkt (Spielfigur, Modellauto, DVD) verbunden waren. Der Umfang der Broschüre betrug 8 bis 18 Seiten. Der Inhalt der Broschüre war auf das jeweilige Produkt abgestimmt (Hintergrundinformationen, Charaktere, Inhaltsangaben, Informationen zu Schauspielern). Die beigelegten Spielfiguren befanden sich beispielsweise in einer Schachtel ca. 18 x 10 cm, teils mit Display zur Präsentation des Produktes. Die Produkte konnten teils nur gemeinsam mit der Broschüre erworben werden.

## 2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen dem von der Behörde im Bericht über die Außenprüfung festgestellten Sachverhalt. Dort findet sich auch eine nähere Beschreibung der verkauften Produkte. Die Sachverhaltsfeststellungen wurden von der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht bestritten. Darüber hinaus ergeben sich keinerlei Hinweise aus dem Verwaltungsakt, die an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zweifeln lassen.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 34 aufgezählten Gegenstände. Z 33 der Anlage erfasst Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur. Dazu zählen gem. lit. b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften.

Bei den verfahrensgegenständlichen Waren handelte es sich hauptsächlich um Pressekombinationsprodukte, d.h. Zeitschriften denen andere Produkte als Beilagen hinzugefügt wurden. Zu prüfen war daher zunächst, ob die einzelnen Produktgruppen als Warenezusammenstellung anzusehen sind und daher unter eine gemeinsame Position einzureihen sind.

In den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, die zur Auslegung als wesentliches Erkenntnismittel heranzuziehen sind (vgl. EuGH vom 20.6.1996, C-121/95 Vobis), wird zum Thema Warenezusammenstellung ausgeführt, dass diese aus mindestens zwei verschiedenen Waren bestehen, für deren Einreihung unterschiedliche Positionen in Betracht kommen, zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden sind und so aufgemacht sind, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an die Verbraucher eignen (z.B. in Schachteln, Kästchen, Klarsichtpackungen oder auf Unterlagen).

Unzweifelhaft war, dass es sich - mit Ausnahme der Sammelmappen - bei den verkauften Produkten um Waren handelte, die aus mindestens zwei Waren bestanden, für deren Einreihung unterschiedliche Positionen in Betracht kamen, sowie dass diese so aufgemacht waren, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an die Verbraucher eigneten.

Verfahrensgegenständlich war jedoch die Frage, ob diese Waren zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt wurden und daher auch diese Voraussetzung zur Qualifikation als Warenezusammenstellung erfüllten.

Die steuerliche Vertretung geht davon aus, dass nach der Rechtsprechung des EuGH sowie des deutschen Bundesfinanzhofes (EuGH 20.6.1996, C-121/95; BFH 23.7.1998, VII R 36/97) die objektiven Merkmale und Eigenschaften für die zollrechtliche Tarifierung ausschlaggebend seien. Zudem hätten auch Praktikabilitätsüberlegungen bei der Beurteilung Eingang zu finden. Eine Aufteilung des Verkaufspreises auf die beiden Bestandteile von Warenezusammenstellungen setze voraus, dass ein geeigneter Maßstab für die Schätzung gefunden werden könne. Eine einzelfallbezogene Beurteilung jedes einzelnen verkauften Produktes sei jedoch nicht praktikabel.

Die in der Produktgruppe 1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD verkauften Waren seien als Warenezusammenstellung anzusehen. Mit diesem Produkt werde ein Bedarf, nämlich der Bedarf nach Unterhaltung durch den Konsum audiovisueller Medien,

befriedigt. Dies könne im Wege des Filmangebots im klassischen Programmfernsehen sowie im Wege der auf der DVD befindlichen Filme in zeitlich unabhängiger Form und damit als Substitut erfolgen. Diese Filme würden in der Programmzeitschrift genauso vorgestellt und erläutert wie die Inhalte des klassischen Programm-Fernsehens.

Die Warenzusammenstellung diene dem Zweck der Tätigkeit der Nutzung audiovisueller Medien zu Unterhaltungszwecken. Die zusammengefügte Gegenstände würden zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen.

Es sei auch das "Vermarktungskriterium" (EuGH 7.10.1985, RS 163/84) zu beachten. Demnach setze der Begriff "Warenzusammenstellung" voraus, dass zwischen den betreffenden Waren im Handel eine enge Verbindung bestehe und diese auf den verschiedenen Handelsstufen, insbesondere im Einzelhandel, normalerweise zusammen in einer gemeinsamen Verpackung zur Befriedigung eines bestimmten Bedarfs angeboten würden.

Das gleiche gelte für die in der Produktgruppe 2.) Tageszeitung mit DVD verkauften Waren. Auch hier würden die einzelnen Bestandteile zueinander passen und sich gegenseitig ergänzen und ein gemeinsamer Bedarf, nämlich jener des Lesers nach aktueller und gründlicher Information über Ereignisse und Entwicklungen und das Verstehen der Hintergründe und Zusammenhänge, befriedigt.

Auf den DVDs fänden sich ergänzende Informationen, Details und Hintergründe zu tagesaktuellen Berichten in den Tageszeitungen. Die DVDs seien auf das jeweilige Exemplar der Tageszeitung zugeschnitten und zum Teil auch speziell für das konkrete Exemplar angefertigt worden. Unerheblich sei, dass sich die Themen der Tageszeitung auf der DVD nicht wiederfänden und auf Teile des Inhaltes der DVD im Heft nur hingewiesen werde. Auch die Gegebenheit, dass die Exemplare der Tageszeitung auch ohne die Beigabe zu einem deutlich günstigeren Preis zu erwerben waren, ändere daran nichts. Dass die Tageszeitung auch getrennt zum Kauf angeboten werde, heiße nicht, dass keine Warenzusammenstellung vorliege, deren Zusammensetzung ein Ganzes bilde.

Die belangte Behörde entgegnete in ihren Ausführungen, dass die Tatbestände des ermäßigten Steuersatzes aufgrund des Ausnahmecharakters eng auszulegen seien. Bei der Auslegung der Allgemeinen Vorschrift 3 b) der Kombinierten Nomenklatur müsse grundsätzlich restriktiv vorgegangen werden, insbesondere müsse der spezielle Bedarf konkret abgrenzbar sein (EuGH 17.1.2013, Rs C-360/11, Komm/Spanien).

Bei den in der Produktgruppe 1.) TV-Programmzeitschrift mit beiliegender DVD verkauften Waren lägen keine Warenzusammenstellungen vor. Zeitschriften und DVDs seien nämlich keine Waren, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden seien. Auch würden diese Waren nicht "normalerweise" zusammen in einer gemeinsamen Verpackung angeboten. Nicht einmal bei der betroffenen Programmzeitschrift erfolge dies "normalerweise", sondern nur im Rahmen gesonderter Verkaufsaktionen mit einem erhöhten Verkaufspreis.

Das gleiche gelte für die in der Produktgruppe 2.) Tageszeitung mit DVD verkauften Waren. Tageszeitung und jeweilige DVD seien nämlich keine Waren, die zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt worden seien. Es entspreche nicht der Lebenserfahrung, dass eine Tageszeitung auch nach dem Tag ihres Erscheinens noch häufig gelesen werde. In der Regel werde der Bedarf des Lesers nach aktueller und gründlicher Information über Ereignisse und Entwicklungen und das Verstehen der Hintergründe und Zusammenhänge mittels einer Tageszeitung zeitnah befriedigt. Bei der DVD (z.B. einem Pop-Konzert, einer Musik-DVD oder einem Kinofilm) sei dagegen davon auszugehen, dass sie der Käufer auch nach dem ersten Gebrauch noch aufbewahre und eventuell weitere Male verwende. Dafür spreche auch der Umstand, dass die DVD den Kunden das Acht- bis Zehnfache vom Preis der Zeitung koste.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der Sichtweise der belangten Behörde an. Es steht zwar fest, dass die verfahrensgegenständlichen Produkte als Zeitschriften aufgemacht wurden. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob eine Warenzusammenstellung im Sinne der Kombinierten Nomenklatur vorliegt, kann dies jedoch nicht der entscheidende Faktor sein. Es ist zu berücksichtigen, dass, gemäß den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, neben der Aufmachung des Produktes auch entscheidend ist, ob die Produkte für einen gemeinsamen Bedarf oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit zusammengestellt wurden.

Dies ist jedoch nicht der Fall. Es ist der Argumentation der beschwerdeführenden Gesellschaft zwar zuzustimmen, dass, im Fall der TV-Programmzeitschrift, beide Produkte - Zeitschrift und beigelegte DVD - im weiteren Sinn darauf abzielen den Konsum von audiovisueller Medien zu ermöglichen. Bei genauerer Hinsicht werden jedoch unterschiedliche Bedürfnisse und Interessen der Konsumenten bedient. Im Falle der TV-Programm-Zeitschrift wird das Bedürfnis nach Information über das Fernsehprogramm, einem temporär verfügbaren Angebot an audiovisuellen Medien, befriedigt, wohingegen die DVD unmittelbar den Konsum von audiovisuellen Medien, nämlich durch dauerhafte Zurverfügungstellung eines Angebots, ermöglicht. Entscheidend bei der Frage, ob ein gemeinsames Bedürfnis befriedigt werden soll ist daher, worauf der unmittelbare Zweck der Produkte gerichtet ist, nämlich im Fall der Zeitschrift auf die Information und im Fall der DVD auf den unmittelbaren Konsum von audiovisuellen Medien.

Gleiches ist im Fall der Tageszeitung mit beigelegter DVD festzustellen. Auch hier stehen zwei unterschiedliche Bedürfnisse im Vordergrund, die Information über das Tagesgeschehen und andererseits der Konsum von audiovisuellen Medien. Es mag zwar auch hier eine geringfügige Interaktion zwischen den beiden Produkten gegeben haben, indem auf die Inhalte der jeweiligen DVD auch in der Tageszeitung hingewiesen wurde bzw. ein gewisser Bezug zum Tagesgeschehen bestanden hat. Das vermag aber an der Feststellung, dass zwei unterschiedliche Bedürfnisse der Konsumenten bedient wurden, nichts zu ändern. Vielmehr unterstreicht die Tatsache, dass die Tageszeitung auch jeweils

- bei unverändertem Inhalt - ohne Beilage zu einem deutlich geringeren Preis erworben werden konnte, den unterschiedlichen Nutzwert der zusammengeführten Produkte.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die zusammengestellten Produkte, Tageszeitung bzw. TV-Programmzeitschrift und DVD auch nicht üblicherweise gemeinsam verkauft werden. Dies erfolgte nicht einmal im gegenständlichen Sachverhalt, sondern nur im Fall spezieller Verkaufsaktionen.

Dadurch unterscheiden sich die vorliegenden Sachverhalte auch entscheidend von jenem Fall eines Notenbuchs mit beiliegender CD, bei dem der deutsche Bundesfinanzhof mit Erkenntnis vom 23.7.1998, VII R 36/97 das Vorliegen einer Warenzusammenstellung iSd der Kombinierten Nomenklatur bejaht hat. In diesem Fall ergänzten sich die beiden Produkte bzw. waren separat nicht sinnvoll nutzbar.

Die vorliegenden Produktzusammenstellungen sind daher nicht als Warenzusammenstellung iSd der Kombinierten Nomenklatur anzusehen und einzeln einzureihen. Hinsichtlich der Aufteilung des gemeinsamen Entgelts wurden von der beschwerdeführenden Gesellschaft keine Einwände gegen die Vorgehensweise der belangten Behörde vorgebracht, den Entgeltteil, der dem Einzelverkaufspreis der jeweiligen Zeitschrift ohne Beilage entspricht, dem ermäßigten Steuersatz gem. § 10 Abs. 2 Z 1 erster Teilstrich UStG zu unterziehen und den übersteigenden Betrag der Beilage und damit dem Normalsteuersatz zuzuordnen.

Im Unterschied zu den ersten beiden Produktgruppen besteht zwischen den Verfahrensparteien betreffend die Produktgruppen 4.) Zeitschriften mit DVD und 5.) Zeitschriften mit Spielsachen bzw. Spielfiguren insoweit Einvernehmen, dass die verkauften Waren als Warenzusammenstellung iSd der kombinierten Nomenklatur anzusehen sind.

Liegt eine Warenzusammenstellung vor, so ist diese gemäß den allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur nach dem Stoff oder Bestandteil einzureihen, der dieser ihren wesentlichen Charakter verleiht. Zu prüfen war daher welcher Bestandteil den verfahrensgegenständlichen Warenzusammenstellungen ihren wesentlichen Charakter verliehen hat.

Die belangte Behörde ging davon aus, dass hinsichtlich der in der Produktgruppe 4.) Zeitschriften mit DVD verkauften Warenzusammenstellungen die DVD bzw. hinsichtlich der in der Produktgruppe 5.) Zeitschriften mit Spielsachen bzw. Spielfiguren die Spielfiguren das charakterbestimmende Produkt seien.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft führte in ihrer Beschwerde aus, dass dem Umfang, der Menge und dem Gewicht der Bestandteile (Broschüre und DVD oder Spiel-/Sammelerzeugnis) in den gegenständlichen Fällen keine besondere Bedeutung beigemessen werden könne (FG München, 30.1.2003, 14-K-3152/00). Auch die Anzahl der Wörter sowie Minuten der Laufzeit der DVD sei hier nicht entscheidend. Genauso wenig entscheidend sei der Einzelverkaufspreis der einzelnen

Bestandteile für die Frage des charakterbestimmenden Bestandteils (FG Köln, 23.7.2002, 3-K5372/99). Vielmehr sei auf Folgendes Bedacht zu nehmen:

Vom äußeren Erscheinungsbild her handele es sich um Broschüren. Die Art der Aufmachung als Druckerzeugnis und das Hervortreten der Broschüre gegenüber der Beigabe verleihe der Warenzusammenstellung ihren Charakter. Das Erscheinungsbild werde durch das Beipacken der DVD nicht entscheidend verändert (FG München, 26.1.2000, 14-K-5239-99).

Des weiteren sei bedeutsam, dass die beigelegten Gegenstände in der Art, wie sie den Broschüren beigelegt seien, einzeln nicht angeboten würden. Darüber hinaus würden die Produkte ausschließlich als Presseerzeugnisse über Pressevertriebsgesellschaften - und damit insbesondere Trafiken - vertrieben. Es sei auf das vom EuGH herausgearbeitete "Vermarktungskriterium" zu verweisen. Im Handel habe eine enge Verbindung zwischen den betreffenden Waren bestanden, da die Sets zu besonderen Einzelhandelsbedingungen zum Verkauf angeboten wurden. (EuGH 7.10.1985, Rs C-163/84, "Telefunken", sowie FG Hamburg, 31.5.2013, 4 K 26/12, 4 K 29/12).

Die Frage der technischen Herstellungskosten könne nicht das ausschlaggebende Merkmal sein. Die Broschüren hätten Hintergrundinformationen, Interviews, Porträts, Erläuterungen, Skizzen etc. enthalten, die für die jeweilige Zielgruppe den wesentlichen Teil der Produkte gebildet hätten. Durch die gesammelten periodischen Druckschriften hätten die Leser umfassende Informationen zum Leitthema der jeweiligen Sammlung gewinnen können. Die Broschüre bestimme daher den Charakter der Warenzusammenstellungen.

Die belangte Behörde entgegnete in ihren Ausführungen, dass die beigelegten Zeitschriften (auch aufgrund ihres Umfangs) lediglich die Merkmale eines kurzen ergänzenden Kommentars aufweisen würden. Die beispielsweise angebotenen Fahrzeuge seien im Verhältnis zur beigelegten Zeitschrift deutlich schwerer und größer und befänden sich in einem eigens dafür hergestellten Display zum Aufstellen. Die Warenkombination werde mit den Fahrzeugen beworben. Dass die Kosten der Fahrzeuge bzw. der beigelegten DVDs geringer wären, sei von der beschwerdeführenden Gesellschaft weder behauptet noch nachgewiesen worden.

Der Käufer erwerbe die Warenzusammenstellung, um ein Sammlerobjekt bzw. Spielzeug zu erhalten. Dass der Hersteller das Fahrzeug bereits durch die Form der Verpackung entsprechend präsentiere, um die Aufmerksamkeit des Käufers auf den Gegenstand, an dem sein weitaus primäres Interesse bestehe, zu richten, sei schlicht eine Tatsache und untermauere die Sichtweise der Abgabenbehörde.

Wenn die beschwerdeführende Gesellschaft davon ausgehe, dass die gleichen Gegenstände, je nachdem in welcher Branche der Lieferant tätig sei, unterschiedlich zu besteuern sei, dann könne dieser Sichtweise nicht gefolgt werden. Der Vertriebskanal könne daher kein Kriterium für die Tarifierung einer Ware sein.

Es sei festzustellen, dass auch Musik- oder Film DVDs häufig Druckbeilagen (Broschüren) mit diversen Informationen zum Inhalt der DVD enthielten. Trotzdem sei unstrittig, dass solche Gegenstände nach dem klar charakterbestimmenden Gegenstand, d.h. der DVD, dem Normalsteuersatz unterliegen würden. Die objektiven Umstände würden sich nicht wesentlich vom vorliegenden Sachverhalt unterscheiden. Warum ein Spielfilm bei Gewerbetreibenden, die im Zeitschriftenhandel tätig sind, begünstigt besteuert, bei Gewerbetreibenden anderer Branchen aber dem Normalsteuersatz unterzogen werden sollten, sei aus rechtlichen Überlegungen nicht nachvollziehbar.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich ebenfalls der Sichtweise der belangten Behörde an. Es ist der beschwerdeführenden Gesellschaft zwar zuzustimmen, dass die verfahrensgegenständlichen Produkte vom äußeren Erscheinungsbild primär als Zeitschriften aufgemacht wurden. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, welcher Bestandteil der Warenezusammenstellung ihren wesentlichen Bestandteil verleiht, ist dies jedoch nicht alleine entscheidend.

Vielmehr ist festzuhalten, dass bereits in der Bewerbung der verfahrensgegenständlichen Warenezusammenstellungen die jeweils beigelegten Gegenstände in den Vordergrund gestellt wurden. Für den Konsumenten mag zwar auch die in den Broschüren enthaltene Hintergrundinformation von Interesse gewesen sein. Diese Broschüren hatten jedoch nur einen geringen Umfang, wohingegen die beigelegten durchaus hochwertigen Gegenstände (DVD, Spielfiguren bzw. Spielsachen) teils einzeln gar nicht im deutschen Sprachraum erhältlich waren bzw. Sammlerwert aufwiesen.

Alleine durch die Aufmachung als Zeitschrift (im entsprechenden Format) mit Beilage kann der prägende Charakter einer Warenezusammenstellung daher nicht festgemacht werden. Auch DVDs enthalten beispielsweise häufig Druckbeilagen (im entsprechend kleinerem Format) und auch bei vergleichbaren Spielwaren ist dies durchaus nicht unüblich. Trotzdem ist unstrittig, dass der charakterbestimmende Gegenstand in diesen Fällen die DVD bzw. die Spielfigur ist. Der belangten Behörde ist daher zuzustimmen, dass sich die objektiven Umstände beispielsweise im Fall einer DVD mit Druckbeilage nicht im wesentlichen vom vorliegenden Sachverhalt unterscheiden.

Dem Argument, dass der Vertriebskanal für die umsatzsteuerliche Beurteilung heranzuziehen ist, kann ebenso keine Bedeutung beigemessen werden. Ob ein Produkt im Zeitschriftenhandel oder Spielwarengeschäft erhältlich ist, kann für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht entscheidend sein, jedenfalls solange dies nicht als ungewöhnlich anzusehen wäre.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Frage, welches Produkt das charakterbestimmende Merkmal einer Warenezusammenstellung ausmacht, das Gesamtbild aus mehreren Faktoren, nämlich im vorliegenden Fall insbesondere dem äußeren Erscheinungsbild, der Vermarktung und dem wirtschaftlichen Gehalt der zusammengefügte Produkte, entscheidend ist. Im verfahrensgegenständlichen Fall der Broschüren mit beigelegter DVD oder Spielware ist daher die Beigabe

als charakterbestimmendes Merkmal anzusehen, da der Umfang der Broschüre beschränkt und die Beigabe als höherwertig anzusehen ist bzw. Sammlerwert besitzt sowie die Warenezusammenstellung auch dementsprechend vermarktet wurde.

Hinsichtlich der in der Produktgruppe 3.) Sammelmappen verkauften Waren stellte die belangte Behörde fest, dass es sich unzweifelhaft um separat verkaufte Waren gehandelt habe. Es habe sich nicht um eine in einem Vorgang mitverkaufte Verpackung gehandelt, sondern es seien diese Ordner mit einem eigenen Einzelverkaufspreis dem potenziellen Konsumenten gesondert angeboten worden.

Die steuerliche Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft führte in ihrer Beschwerde aus, dass nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur gelte, dass Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenezusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sei, wie die Waren eingereiht würden, für die sie bestimmt seien, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft würden. Diese Voraussetzungen seien erfüllt.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Sammelmappen ebenfalls der Ansicht der belangten Behörde an. Entgegen dem in den Allgemeinen Vorschriften der Kombinierten Nomenklatur beispielhaft angeführten Gitarrenkoffer, handelte es sich um separat verkaufte Ordner, die dem potentiellen Konsumenten mit einem eigenen Einzelverkaufspreis angeboten wurden. Mit der unter Punkt 5) der Allgemeinen Vorschriften der Kombinierten Nomenklatur angeführten Verpackung wird hingegen nur die eigentliche Verpackung der Warenezusammenstellungen begünstigt, wie z.B. die die Produkte umgebenden Plastikfolie.

Es handelt sich bei den Sammelmappen somit um separat verkaufte Waren, die unter Position 4820 der KN einzureihen sind und auf die der Normalsteuersatz iHv 20% anzuwenden ist.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur umsatzsteuerrechtlichen Qualifikation von Pressekombinationsprodukten fehlt, war spruchgemäß zu entscheiden.

