



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0071-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BGmbH/L., (vormals H-STraße,L) vertreten durch G.M./L., vom 30. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 1. Oktober 2002 betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe (in S)	Art	Höhe (in S)
1997	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	17.950.834,42	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	3.646.822,57
			abziehbare Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern	-2.974.100,11
			Berichtigungen	0,00
			Festgesetzte Umsatzsteuer/ Gutschrift -	672.722,00
			in €	48.888,61

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe (in S)	Art	Höhe (in S)
1998	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	33.427.540,99	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	6.752.078,22
			abziehbare Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern	-4.471.077,88
			Berichtigungen	0,00
			Festgesetzte Umsatzsteuer/ Gutschrift -	2.281.000,00
			in €	165.766,73

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe (in S)	Art	Höhe (in S)
1999	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	38.412.189,97	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	7.746.722,52
			abziehbare Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern	-5.926.885,73
			Berichtigungen	0,00
			Festgesetzte Umsatzsteuer/ Gutschrift -	1.819.837,00
			in €	132.252,71

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe (in S)	Art	Höhe (in S)
2000	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe	33.291.252,22	Umsatzsteuer und Erwerbsteuer	6.757.749,68
			abziehbare Vorsteuern und Einfuhrumsatzsteuern	-4.426.340,24
			Berichtigungen	787.870,00
			Festgesetzte Umsatzsteuer/ Gutschrift -	3.119.279,00
			in €	226.686,85

Die getroffenen Feststellungen sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betätigt sich neben dem Handel mit Büroartikeln und -systemen in kleinerem Umfang auch als Kopieranstalt und Druckerei. Im Zuge einer im Jahr 2002 stattgefundenen Betriebsprüfung welche die Zeiträume 1997 bis 2000 umfasste, stellte die Betriebsprüferin folgendes fest (Punkt 1 der vom Abgabepflichtigen nicht unterfertigten Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13. September 2002):

Die Bw. erhalte von verschiedenen Kunden (zB. politische Parteien oder Gemeinden, Vereine, Schulen u.ä – "Nichtunternehmer") Datenträger mit fertigen, vorgegebenen Texten und Bildmaterial mit dem Auftrag davon zB. eine Gemeindezeitung oder Broschüre zu drucken.

Dazu übernehme die BGmbH die Daten in die eigene EDV und mache das Layout (Umschlaggestaltung, Seitenumbruch, Ränder, Spalten, Bilder zum Einfügen, usw.). Anschließend werde der Druckbefehl gegeben und – je nach Art oder Auslastung – der Offset-Drucker oder der Kopierer zum Ausdruck angesteuert. Nur gelegentlich werde ein Probeexemplar zum Korrekturlesen oder zur Ansicht für den Kunden gedruckt, ansonsten laufe die komplette Auflage in einem Vorgang aus der Anlage. Die Bögen würden anschließend zum fertigen Produkt endverarbeitet (schneiden, falten, klammern) werden.

Bei manchen Aufträgen, die schon von einer Werbeagentur fix und fertig kommen, erfolge nur mehr der reine Druckvorgang. In seltenen Fällen werde vom Auftraggeber sogar das Papier beigestellt.

Es sei nicht bestritten worden, dass die BGmbH keinerlei Einfluss auf den Inhalt des Druckwerkes habe, sondern lediglich auf die äußere Form gestaltend einwirke (wie zB ein Grafiker, Werbeagentur).

In der Belegsammlung seien Ausgangsrechnungen gefunden worden, auf denen dieselben Leistungen auch mit 20 % fakturiert worden seien.

Die BGmbH gehe davon aus, da eine Zeitung das Haus verlasse, als Hersteller wie ein Verlag ein Druckwerk an den Kunden zu verkaufen (Lieferung) weshalb der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei.

Mit der Herstellung von Abzügen habe die BGmbH dem jeweiligen Kunden gegenüber eine einheitliche Leistung erbracht, die sowohl Lieferungselemente (Verschaffung der Verfügungsmacht am Papier) als auch Elemente sonstiger Leistungen (Gestaltung einer schriftlichen und/oder graphischen Darstellung und Übertragung der Vorlage auf das Papier) enthalte. Die Qualifizierung dieser einheitlichen Leistung als Lieferung oder sonstige Leistung

sei davon abhängig, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen. Die BGmbH erstelle mit Hilfe ihrer technischen Ausstattung anhand der ihr von den Bestellern mitgeteilten Daten Abdrucke. Nicht das bedruckte Papier selbst, sondern die Erstellung (Gestaltung) und das zur Verfügung gestellte Equipment als sonstige Leistung stünden im Vordergrund. Bei den Leistungen des Unternehmers überwiege jeweils der mit Hilfe der Maschinen ausgeführte Dienstleistungsanteil den Lieferungsanteil. Beim Layout werde eine gestalterische Leistung erbracht. Auch der einzelne Druckvorgang stelle eine technische Leistung dar, die darin bestehe von der Vorlage eine Beschriftung oder sonstige Darstellung auf Papier zu bringen. Diese Leistung lasse sich gleichsam als Abschreiben/Abzeichnen mit modernen technischen Hilfsmitteln ansehen. Das Papier, auf das der Inhalt übertragen werde, habe demgegenüber nur die Funktion als Träger ("Transportmittel") der übertragenen schriftlichen oder graphischen Darstellung, was die Verbreitung des Werkes enorm vereinfache (diese sei letztlich vom Autor gewünscht). Auf diesen Übertragungsvorgang komme es den Kunden der BGmbH an. Deren Interesse gehe nämlich dahin, von ihrem geistigen Inhalt auf den Vorlagen ohne größeren technischen und finanziellen Aufwand Abschriften darüber zu erhalten.

Im vorliegenden Fall handle es sich nach Ansicht der BP um einheitliche sonstige Leistungen, die dem Normalsteuersatz unterliegen würden, da sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Herstellung von Gegenständen der Anlage A (Z. 43 Zeitungen und andere Druckerzeugnisse), wozu insbesondere jene der Druckerei und Kopieranstalt zählen würden, nicht unter die Ermäßigung des § 10 UStG 1994 fallen würden.

Laut Betriebsprüfungsbericht vom 1. Oktober 2002 (Tz. 19 und 20) ergeben sich daraus für die Prüfungszeiträume folgende Entgeltsberichtigungen:

	1997	1998	1999	2000
bisher 10 %	-531.427,37 S	-400.129,67 S	-777.268,80 S	-413.777,24 S
laut BP 20 %	+487.141,76 s	+366.785,53 S	+712.496,40 S	+379.295,80 S

Die daraus resultierenden Umsatzsteuerkorrekturen wurden wie folgt dargestellt:

	1997	1998	1999	2000
Kürzung 10 %	-53.142,74 S	-40.012,97 S	-77.726,88 S	-41.377,72 S
Erhöhung 20 %	+97.428,35 S	+73.357,11 S	+142.499,28 S	+75.859,16 S
Saldo	+44.285,61 S	+33.344,14 S	+64.772,40 S	+34.481,44 S

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Betriebsprüfung an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens mit 1. Oktober 2002 neue Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2000, in denen diese Änderungen berücksichtigt wurden.

Mit Berufung vom 30. Oktober 2002 (eingelangt am 31. Oktober 2002) beantragte der steuerliche Vertreter die Berichtigung der Umsatzsteuern für 1997 (44.285,61 S/3.218,36 €), 1998 (33.344,14 S/2.423,21 €), 1999 (64.772,40 S/4.707,19 €) und 2000 (34.481,44 S/2.505,86 €) und begründete dies folgendermaßen:

Die BGmbH betätige sich u.a mit der Herstellung von periodischen Zeitschriften und Broschüren (regelmäßig erscheinende – monatlich und quartalsweise – Gemeinde- oder Parteizeitungen) durch die Beistellung von Text und Bild durch den Auftraggeber mittels Datenträger. Nach deren Manipulation würden die Daten digital zur Druckmaschine transferiert und danach als fertiges Produkt (Zeitung oder Broschüre) an den Kunden geliefert.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit a UStG 1994 ermäßige sich die Steuer auf 10 % für die Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände (Anlage Z 43 lautet: lit a) Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur, und zwar Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke auch in losen Bogen oder Blättern (Position 4901 und aus Positionen 9705 und 9706 der Kombinierten Nomenklatur) und lit b) Zeitungen und periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur)).

Entscheidendes Merkmal der unter Position 4902 fallenden Zeitungen und periodischen Druckschriften sei, dass sie in laufender Folge unter demselben Titel in regelmäßigen Zeitabständen veröffentlicht würden und jede einzelne Ausgabe mit Datum oder auch in einfacherer Angabe der Jahreszeit versehen und im Allgemeinen nummeriert sei. Sie könnten aus einfachen losen Blättern bestehen oder auch broschiert sein. Die Druckschriften, die meistens gedruckten Text enthalten, könnten auch weitgehend bebildert sein und sogar hauptsächlich aus Bilddrucken bestehen und könnten Werbung enthalten. Dazu würden folgende Druckschriften gehören: a) Zeitungen (täglich oder wöchentlich erscheinend) in Form einzelner oder einfach zusammengeklebter Blätter herausgegeben, etc. b) Magazine und andere periodische Druckschriften (wöchentlich, vierzehntägig, monatlich, viertel- oder auch halbjährlich erscheinend), herausgegeben in der gleichen Form wie Zeitungen oder auch broschiert.

Die Abgrenzung zwischen Werklieferung und –leistung konzentriere sich auf die Frage, ob die der Be- und Verarbeitung unterliegenden Stoffe Hauptstoffe oder bloße Nebensachen sind. Bei der Herstellung der in Anlage Z 43 genannten Gegenstände sei Papier als Nebenstoff zu beurteilen und wertmäßig von untergeordneter Bedeutung. Für die Unterscheidung in Haupt- und Nebensache seien in erster Linie die Natur des Stoffes, die Verkehrsauffassung sowie ein Vergleich der wirtschaftlichen Bedeutung der verwendeten Materialien heranzuziehen. Daraus

leite der VwGH (86/15/0086 vom 14. 11. 1988) ab, dass bei Büchern dem Einband wesentliche Bedeutung im Sinne eines Hauptstoffes zukomme, dagegen sei bei Zeitschriften, die jahrgangsweise gebunden werden, die einzelne Nummer der Zeitschrift das Wesentliche; dem Zusammenfassen und Binden der Zeitschriften nach Jahrgängen komme nur untergeordnete Bedeutung zu. Der Einband der so zusammengefassten Zeitschriften stelle also nur eine Nebensache dar, die einzelne Zeitschrift sei das wesentliche. Das Verhältnis des Stoffwertes zum Wert der Arbeitsleistung sei demnach nicht entscheidend, allenfalls ein Indiz (VwGH 83/15/0083 vom 29. 11. 1984). Die Zugehörigkeit eines Gegenstandes zu Anlage Z 43 richte sich nach der Kombinierten Nomenklatur. Maßgeblich für deren Einreihung in den Zolltarif seien der Wortlaut der Position bzw. Unterposition und die Anmerkung zu den Abschnitten.

Im vorliegenden Fall handle es sich um monatlich und vierteljährlich erscheinende Gemeinde- und Parteizeitschriften mit Angaben der entsprechenden Jahreszeit oder der fortlaufenden Nummerierung. Der Sachverhalt – ein Binden und Zusammenfassen von Zeitschriften nach Jahrgängen – sei nicht gegeben.

Zum Urteil des BFH (V R 107/86 vom 19. 12. 1991) werde festgehalten, dass laut BFH der Lieferungsanteil dann in den Vordergrund trete, wenn über die bloße Vervielfältigung hinaus, aus den Fotokopien oder Abzüge neue Gegenstände (Bücher, Broschüren aber auch Zeitungen und andere periodische Druckschriften) hergestellt würden. Neu sei der Gegenstand, wenn dessen Funktion sich nach allgemeiner Verkehrsauffassung von derjenigen des verwendeten Materials unterscheide. Dem Argument der Bp, dass es sich im gegenständlichen Fall (Herstellung von periodischen Zeitungen, resp. Broschüren mit entsprechenden Angaben durch die Bw.) um die Herstellung von Fotokopien von einer Vorlage mit Hilfe einer Maschine handle könne nicht gefolgt werden, als durch den Vorgang neue Gegenstände anderer Marktähnlichkeit hergestellt und geliefert würden, die unter Z 43 der Anlage fallen und somit dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würden.

Es sei richtig, dass bei der Herstellung von Fotokopien der Dienstleistungsanteil überwiege und dass das Papier auf welches der geistige Inhalt übertragen würde, nur die Funktion eines Transportmittels habe. Isoliert betrachtet stehe generell beim Binden von Büchern und Dissertationen der Leistungsanteil (Arbeits- und Maschinenleistung) im Vordergrund. Die hL und Judikatur sehe in diesen Leistungen jedoch auch Werklieferungen, bei denen über die bloße Vervielfältigung hinaus neue Gegenstände (das fertige Buch oder Dissertation) entstünden und für die falls das Druckerzeugnis in der Anlage Z 43 erfasst sei, der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelange. In diesem Sinne müsse Rz. 1172 der UStR gesehen werden, wenn es dort heiße, dass sonstige Leistungen in Zusammenhang mit Gegenständen der Z 1 bis 43 (wie die Zusammenfassung von Zeitungen nach Jahrgängen) nicht unter den ermäßigten Steuersatz fallen würden. Das Binden von Büchern und Dissertationen sowie die

Lieferung von Zeitungen und periodischen Druckschriften mit den in § 10 Abs. 2 Z lit a UStG

Anlage Z 43 normierten Tatbestandsmerkmalen sei mit dem ermäßigteten Steuersatz zu versteuern.

Der steuerliche Vertreter **beantragte** im Falle einer abweisenden Erledigung durch das Finanzamt die **Vorlage** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz **und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung**.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9. Jänner 2003 wird ausgeführt, dass gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern der 20%ige Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelange, es laut Auskunft des Geschäftsführers Kunden gebe, die den begünstigten Steuersatz ansprechen würden und die BGmbH manchen Auftrag nicht bekommen würde, wenn die USt (mangels Vorsteuerabzug) einen Kostenfaktor beim Kunden darstelle. Der Bw. sei es aufgrund der technischen Ausstattung möglich, das geistige Eigentum des Auftraggebers – dessen Wünschen entsprechend – auf Papier zu übertragen und dann das fertige Produkt zu übergeben. Für den Steuersatz sei es unerheblich, welche Form das bedruckte Papier habe, zu beurteilen wäre die erbrachte Leistung (= Vorlage auf Papier bringen). Wenn es sich beim Endprodukt um Warenkataloge, Preislisten, Werbebroschüren etc. handeln würde, käme eindeutig der Normalsteuersatz zur Anwendung, handle es sich dabei um ein Druckwerk im Sinne der Z 43 der Anlage (Gemeindezeitung, Parteibroschüre) ändert sich dadurch nichts an der erbrachten Leistung. Auf den Rechnungen und Lieferscheinen würden die Leistungen als "Kopien" bezeichnet.

Nur weil eine Zeitung an den Kunden gehe, liege noch keine Lieferung vor. Eine solche könne nur der Eigentümer (= bei Zeitungen der Herausgeber, gegenständlich die Gemeinden oder Parteien) tätigen. Die Bw. sei weder Herausgeber noch ein Zeitschriftenverlag. Die Auftraggeber würden sich der BGmbH nur als Ausführungsgehilfen beim Herstellungsvorgang der Zeitung bedienen. Die Betriebsprüfung bestreite nicht, dass eine Zeitung entstehe. Strittig sei die Beurteilung des Sachverhaltes hinsichtlich der inhaltlichen Arbeitsleistung der Bw. Diese sei nicht Eigentümer (Herausgeber) und somit Lieferant der Zeitung, sondern erbringe die Leistung einer Druckerei.

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 21. Jänner 2003** wurde die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1997 bis 2000 als unbegründet **abgewiesen** und dies vom Finanzamt wie folgt begründet:

Die Ansicht, dass Druckaufträge für periodische Zeitungen und Broschüren von Parteien, Gemeinden, Schulen, Vereinen, bei denen die Kunden den Inhalt (Text- und Bildmaterial) in Form von Datenträgern zur Verfügung stellen und von der Bw. dann nach teilweiser Layoutgestaltung (Umschlag, Seitenumbrüche, Ränder, Spalten, etc..) mittels eigenem EDV-System über eine Druckmaschine oder einen Kopierer von der Bw. ausgedruckt, geschnitten, gefaltet und geklammert erhalten, eine Lieferung im Sinne der in der Anlage Z 43 genannten

Gegenstände mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 lit a darstellen würden, könnte nicht auf die Erkenntnisse des VwGH (86/15/0086 vom 29.11.1984 betr. das Binden von Berichten und Dissertationen und VwGH 86/15/0086 vom 14. 11. 1988 betr. das jahrgangsweise Zusammenbinden von Zeitschriften) gestützt werden, da es sich im vorliegenden Fall um keine Buchbinderleistungen handle.

Ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliege sei in erster Linie nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges zu beurteilen und einheitliche Leistungen, die Elemente von Lieferungen oder sonstigen Leistungen aufweisen, müssten einheitlich beurteilt werden. Entscheidend sei, welche Merkmale nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges, dem Parteiwillen und der Verkehrsauffassung im Vordergrund stehen.

Die Bw. erstelle mit Hilfe ihrer EDV-Ausstattung sowie der Druckmaschinen aufgrund der von den Auftraggebern zur Verfügung gestellten Daten Abdrucke. Bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorganges stehe die Erstellung sowie Gestaltung und das zur Verfügung gestellte Equipment im Vordergrund, weswegen die Zurverfügungstellung des Papiers nicht ins Gewicht falle. Es überwiege der Dienstleistungsanteil bei weitem. Die Leistung sei mit einem Abschreiben/Abzeichnen mit modernen technischen Hilfsmitteln zu vergleichen. Das Papier habe untergeordnete Bedeutung, weil es sich lediglich um einen Vervielfältigungsvorgang von in elektronischer Form von den Auftraggebern zur Verfügung gestellten Zeitungen, Broschüren handle, sodass die Bw. keinen Gegenstand anderer Marktgängigkeit liefere. Dies zeige sich darin, dass das Papier zum Teil von den Auftraggebern beigestellt werde. Auch bezeichne die Bw. ihre Leistung als Zeitungsdruck also eine Leistung und keine Lieferung.

Ein Hauptstoff werde im Sinne der Buchbindererkenntnisse des VwGH von der Bw. den Auftraggebern nicht zur Verfügung gestellt und es würden auch keine neuen Gegenstände, weil Inhalt bzw. die Ausstattung der von den Auftraggebern zur Verfügung gestellten Broschüren/Zeitungen nicht von jenem abweiche, der bereits auf den der Bw. zur Verfügung gestellten Datenträgern repräsentiert sei. Insbesondere erhalten die von der Bw. gedruckten Zeitschriften/Broschüren keinen Einband.

Mit Schreiben vom **21. Februar 2003** beantragte der steuerliche Vertreter die **Entscheidung** über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass bei der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 1 lit a UStG in Verbindung mit Z 43 der Anlage der Gesetzgeber keinesfalls "elektronische Zeitschriften und Broschüren" im Auge gehabt habe, sondern historisch interpretiert Zeitschriften und Broschüren in Papierform. Das Zurverfügungstellen von Datenträgern, auf denen der Zeitungsinhalt gespeichert sei, ersetze lediglich die Tätigkeit der Setzer, erleichtere und vereinfache den Arbeitsablauf im Vergleich zu alten Druckmaschinen und senke somit Kosten. Keinesfalls könne man bei vorliegendem Sachverhalt von in

elektronischer Form zur Verfügung gestellten Zeitschriften und Broschüren sprechen. Der Meinung der Behörde folgend wäre eine Anwendung des 10 % Satzes bei Lieferungen von Broschüren und Zeitschriften, etc. unmöglich, denn im aktuellen Wirtschaftsleben würden überwiegend auf Datenträgern gespeicherte Inhalte vom Auftraggeber übergeben, welche nach entsprechender Manipulation dem Auftraggeber in Papierform – als fertiges Produkt – geliefert würden. Eine unterschiedliche Besteuerung von Druckerzeugnissen nach den Kriterien einer konventionellen Herstellung und einer Herstellung mittels moderner EDV-Ausstattung entspreche nicht dem Zweck der oben angeführten Norm.

Neu sei ein Gegenstand, wenn sich dessen Funktion nach allgemeiner Verkehrsauffassung von derjenigen des verwendeten Materials unterscheide. Dies werde dadurch erreicht, dass der Unternehmer die Drucke und Abzüge in Buch- und Broschürenform zusammenfasse. In diesem Zusammenhang komme dem Tatbestandsmerkmal "zusammengefasst" wesentliche Bedeutung zu, vor allem deshalb, weil der Gesetzgeber auch Drucke in losen Blättern als dem ermäßigten Steuersatz unterliegend normiere.

Unklar sei darüber hinaus, warum eine Druckerei Einbände von Zeitschriften bzw. Broschüren selbst erstellen – wohl im Sinne von gestalten und kreiren – müsse. Nach der Verkehrsauffassung wird sich die Druckerei bei der Einbandgestaltung nach den Wünschen und Vorstellungen des Auftraggebers richten. Nach herrschender Rechtsprechung sei der Einband eines Buches essentiell und als Hauptstoff zu betrachten. Das der Buchbinder den Einband selbst gestalten müsse sei nicht gefordert. Voraussetzung sei das Zusammenfassen der Blätter mit dem Einband zu einem Buch, Zeitschrift, Broschüre zu einem neuen Gegenstand.

Die Behörde habe es verabsäumt darauf einzugehen, welchen Merkmalen bei Broschüren und Zeitschriften wesentliche Bedeutung im Sinne eines Hauptstoffes zukomme (Hinweis auf VwGH vom 29. 11. 1984, wonach bei einer Zeitschrift schon die einzelne Nummer das wesentliche sei).

Offen bleibe auch, warum und inwiefern eine Druckerei bei den beigestellten Druckerzeugnissen auf den Inhalt Einfluss nehmen müsse, um in den Genuss des begünstigten Steuersatzes zu kommen. Dem Willen der Vertragsparteien entsprechend solle eine Zeitung/Broschüre geliefert werden, eine Änderung des Inhaltes sei nicht Tatbestandsvoraussetzung für § 10 Abs. 2 Z. 1 lit a UStG. Berücksichtigt man den Willen der Vertragsparteien könne gesagt werden, dass der Auftraggeber keine Kopien sondern ein von der Druckerei hergestelltes Druckerzeugnis, zusammengefasst und versehen mit Einband mit den auf einem Datenträger zur Verfügung gestellten Inhalt zu einem gewünschten neuen Gegenstand (Zeitung/Broschüre) erstellt.

Auch der Meinung der Behörde, dass die Bezeichnung "Zeitungsdruck" in der Buchführung Indiz für die Besteuerung als sonstige Leistung wäre, könne nicht gefolgt werden.

Das Finanzamt legte die **Berufungen betreffend die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2000 am 5. März 2003** dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Entsprechend dem (telefonischen) Ersuchen der Referentin, zur Konkretisierung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes ergänzende Unterlagen bzw. Belege zu den Umsätzen der Jahre 1997 bis 2000 vorzulegen, übermittelte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 23. Dezember 2005 für das Jahr 2000 eine Kopie des 10%igen Erlöskontos (=Konto 4094 Erlös Zeitungsdruck ausgewiesener Gesamtumsatz: 414.454,00 S - nach Abzug von Skonti ergibt sich der im BP-Bericht ausgewiesene Umsatz in Höhe von 413.777,24 S) mit den Ausgangsrechnungen (teilweise auch Lieferscheinen) zu den einzelnen Umsätzen. Die dem 10 %igen Steuersatz unterworfenen Umsätze der Jahre 1997 bis 1999 würden hinsichtlich ihrer inhaltlichen Zusammensetzung wegen der annähernd gleich gebliebenen Kunden- und Produktpalette jenen des Jahres 2000 entsprechen, das bedeute die Umsatzzusammensetzung des Jahres 2000 könne im Hinblick auf die im wesentlichen unveränderte Kundenstruktur und Auftragsverhältnisse in diesem Geschäftssegment ("Zeitungsdruk") auch auf die Streitjahre 1997 bis 1999 übertragen werden.

Den Rechnungen nach handelt es sich bei den Auftraggebern bzw. Rechnungsempfängern zum weitaus überwiegenden Teil um ÖVP-Ortsgruppen, ein geringer Anteil betrifft Vereine (wie Freiwillige Feuerwehr, Touristenklub) und andere gemeinnützige Institutionen (zB Pfarramt). Sämtliche Rechnungen weisen unter der Artikelnummer die Bezeichnung "DRUCK" auf.

Soweit es sich um Zeitungen/Broschüren handelt, scheint in der Mehrzahl der Fälle auf der Rechnung die Bezeichnung der jeweiligen Zeitschrift - wie beispielsweise "*Lembacher Nachrichten* oder *Leopoldschlag aktuell*" - oder der Broschüre (zB "ÖVP-Gutau") mit der Auflagen- und Seitenanzahl der einzelnen Ausgabe ("zB. Aufl 500/ Seiten 16") auf. Dazu ist die (sich aus der Multiplikation von Auflagezahl und Seitenanzahl ergebende) Gesamtkopienstückzahl angegeben. Diese wiederum wird je nach Kundenauftrag in verschiedene Kategorien (A4/A3 Formate und/oder s/w und färbiges Papier bzw. Farbkopie) unterteilt und dazu der für die jeweilige Kategorie zur Verrechnung gelangende Einzelpreis ausgewiesen. Die Summe aus den Produkten "Kopienstückzahl je Verrechnungskategorie mal Einzelpreis je Verrechnungskategorie" ergibt das Nettoentgelt, welches die Bemessungsgrundlage für den 10%igen Umsatzsteuersatz darstellt.

Der Verrechnungssatz für die einzelnen Papierkategorien beträgt auf den übermittelten Rechnungen/Lieferscheinen für den mengenmäßig größten Anteil der A4 s/w-Kopien zwischen 0,25 S und 0,27 S je Kopie, für färbiges A4 Papier 0,40 S und für Farbkopien je nach Größe zwischen 2,90 S und 3,90 S.

Aus den Rechnungsangaben war laut Ansicht der Berufungsbehörde nicht klar nachvollziehbar, ob der im Betriebsprüfungsbericht dargestellte Leistungsumfang, wonach

von der BGmbH ein "Layout (Umschlaggestaltung, Seitenumbruch, Ränder, Spalten, Bilder zum Text einfügen, usw.)" erstellt und die gedruckten/kopierten Bögen anschließend geschnitten, gefaltet und geklammert würden, auch tatsächlich für jeden einzelnen 10%igen Umsatz zutrifft, zumal nur auf einem Teil der Rechnungen (zB Rg. 17206, 17251) Zusatzleistungen wie "*Heften, Klemmen, Falten, Rückenheftungen, Randschnitt, Set-up für Datenträger, Arbeitszeit Copy-shop, Arbeitszeit für Bildnachbearbeitung*" explizit aufgezählt und diese Leistungen zum Kopiensatz mit gesonderten Pauschalsätzen zusätzlich in Rechnung gestellt worden sind.

Weiters konnte den Angaben auf der Rechnung nicht immer zweifelsfrei entnommen werden, ob es sich bei dem Druck- bzw. Kopierauftrag um die Vervielfältigung einer in der Z. 43 der Anlage zum UStG 1994 aufgezählten periodisierten (mindestens zweimal jährlich erscheinenden) Zeitschrift bzw. einer nicht überwiegend Werbezwecken dienenden Broschüre handelt (zB. Rg. Nr. 15671 – "Druck Broschüre PS, Rg. 15796 Pfarramt 1.200 St. Patedrucke; Rg. Nr. 17242 – Telefonverzeichnis, Servicemappe; Rg. 17310+17334+17384+17382+18133+18138+20237+21442: Broschüre –für ÖVP Ortsgruppen; Rg. 17981: Kopien "Gemeindeausflug"/"Sprechtag Mitterlehner"; Rg. 18002 "Flugblatt", Rg. 18130+18139 +19518– Kopien; Rg. 18163: Info Alpenvereinsjugend; Rg. 18539: Kopien, Flyer, Plakate; Rg. 19530+20280 Ferienspiel, Rg. 19772 Programmheft Ferien, Rg. 20371+20846+21452+21484+21486 – Bürgerbefragung/ Mitgliederbefragung/ Mitgliederoffensive/Meinungsumfrage, Rg. 20639: Halbzeitbilanz; Rg. 21355: PS Polit- und Bürgerservice).

Zwecks Klärung dieser Zweifelsfragen erging mit Schreiben vom **17. Jänner 2006** ein **Ergänzungersuchen**, in dem der Bw. ersucht wurde zu den unterschiedlichen Rechnungsangaben Stellung zu nehmen und die durchgeführten Leistungen sowie den erteilten Auftrag der Kunden konkret zu beschreiben bzw. die Umsätze je nach Leistungsinhalt entsprechend zu kategorisieren.

Im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters vom **8. Februar 2006** wurde der Herstellungsvorgang folgendermaßen beschrieben:

1. *Der Kunde übermittelte den Datenträger (Diskette, CD, etc.), auf welchem der Inhalt gespeichert sei, beispielsweise in PDF-Format.*
2. *Anschließend werde diese Datei in die hauseigene Datenverarbeitung geladen und entsprechend am Drucker oder auf der Druckervorstufe eingerichtet (Formate A4, A4, A3, etc.)*
3. *Nach Ausdruck eines Probeexemplars (zu Kontrollzwecken und ev. für Kunden) erfolge der eigentliche Druck- und Vervielfältigungsvorgang in der gewünschten*

Stückanzahl. Zum damaligen Zeitpunkt stünden hiefür eine Offset- Druckmaschine sowie ein Digitalkopierer zur Verfügung.

4. *Die daraus resultierenden Ausdrucke bzw. Kopien würden weiter zur Falzmaschine laufen, wo das Papier zum vom Kunden gewünschten Format gefaltet und geheftet werde.*

Grundsätzlich seien die Inhalte auf Datenträgern vom Kunden zur Verfügung gestellt worden. Eine Manipulation bzw. Nachbearbeitung sei in jenen Fällen erfolgt, in denen der Inhalt fehlerhaft (Fotonachbearbeitung oder Seitenanzahl) gewesen sei. Die Gestaltung des Deckblattes bzw. der Einbandseite, die Reihenfolge und Anordnung der Texte und Bilder und die Seitenanzahl wären vorgegeben gewesen. Vor Versendung des Druckauftrages an die entsprechende Maschine erfolge der Ausdruck eines Probeexemplars.

Abgesehen von Nachbearbeitungen und der Berichtigung diverser Fehler, welche teilweise weiterverrechnet werden konnten, hätten sich die Ausdrucke vor und nach Durchführung der Manipulationen nicht unterschieden. Der Kunde hätte den geistigen Inhalt auf einem Datenträger zur Verfügung gestellt, die Herstellung bzw. der Druck der Zeitschrift sei durch die Bw. erfolgt.

Zur Frage, welche Leistungsinhalte fix vereinbart gewesen wären, werde angemerkt, dass der Kunde eine bestimmte Anzahl von Zeitschriften/Zeitungen gewünscht hätte. Aus der Seitenanzahl und dem Verrechnungspreis ergäbe sich der Preis pro Einheit. In vereinzelten Fällen hätten noch einzelne Zusatzarbeiten zusätzlich verrechnet werden können, dies sei aber vom jeweiligen Kunden abhängig gewesen. Hinsichtlich Zusatzarbeiten beim erstmaligen Zeitungsdruck für einen neuen Kunden sei zu sagen, dass die vom Kunden zur Verfügung gestellte Datei zuerst in die EDV geladen und anschließend eingerichtet worden sei, wobei Inhalt und Layout vom Auftraggeber vorgegeben seien.

Mit den Auftraggebern seien Anzahl und Preis der Zeitschrift, Papierformat, Papierfarbe (weiß, grün, gelb, etc..) und S/W (= Schwarz/weiß) bzw. Farbdruck (zB. nur für Deckblatt) fix vereinbart gewesen.

Grundsätzlich laufe ein erstmaliger Zeitungsdruckauftrag genauso wie gleich gelagerte Folgeaufträge nach diesem Schema ab. Ein Unterschied bestehe nur hinsichtlich der zur Verfügung gestellten Datei.

Der Begriff "Kopien" auf den Rechnungen sei unglücklich gewählt. In Wirklichkeit handle es sich um ein Druckverfahren. Ein Kopierverfahren, bei welchem von einer körperlichen Vorlage Duplikate angefertigt worden seien, sei nicht vorgelegen. Richtig sei, das sich der Preis des Umsatzes aus der Anzahl der Kopien und des Verrechnungssatzes – eventuell erhöht um diverse Zusatzleistungen – ergebe. Dem Kunden seien aber nicht Kopien, sondern zum

überwiegenden Teil fertige Gemeindezeitungen bzw. -zeitschriften, wie aus den Rechnungen hervorgehe, geliefert worden.

Die Inrechnungstellung von unterschiedlichen Leistungen (z.B. 0,25 S pro S/W-Kopie, 0,40 S pro Kopie auf farbiges Papier, 3,90 S pro Farbkopie, etc..) sowie fallweise von Zusatzleistungen (Falten, Falten und 2-fach Klammern, händische Klammerung, Set-up für Datenträger, Arbeitszeit für Nachbearbeitungen) resultiere aus der Tatsache, dass der Kunde zum überwiegenden Teil nicht bereit gewesen wäre für Zusatzleistungen ein gesondertes Entgelt zu bezahlen. Einmal könne für Zusatzarbeiten ein gesondertes Entgelt verrechnet werden und einmal wären diese Arbeiten im Verrechnungssatz enthalten gewesen, um den Auftrag zu erlangen. Der Preis sei Verhandlungssache und liege im Verhandlungsgeschick des Kunden. Preisuntergrenze wäre der Deckungsbeitrag gewesen. Es handle sich um die Herstellung und Lieferung einer Zeitschrift, Zeitung oder Broschüre, unabhängig davon, ob Zusatzleistungen in Form von Falten, Falten und Klammern, etc. verrechnet worden seien.

Es entspräche durchaus den Erfahrungen des allgemeinen Wirtschaftslebens, dass Aufträge mit gleichem Leistungsinhalt unterschiedlich abgerechnet würden und einmal Zusatzleistungen im gleich hohen Kopienpreis enthalten sind und in anderen Fällen nicht.

Dem Kunden komme es in erster Linie nicht auf den Übertragungsvorgang an, nämlich den Übertrag des geistigen Inhaltes mittels Maschinen auf Papier, sondern er wünsche eine gedruckte, gefaltete, geheftete Zeitschrift, Zeitung oder Broschüre mit dem von ihm gewünschten Inhalt und in der bestellten Stückzahl.

Eine dem Schreiben beigefügte Preisliste für Fotokopien im Copy Shop (für das Jahr 2000) weist gestaffelte Preise, die sich mit steigender Kopienanzahl vermindern, aus. Die darin ausgewiesenen Nettopreise für Schwarz/Weiß (S/W) Kopien bewegen sich zwischen 1,67 S/Kopie (bei einem Stück) und 0,42 S/Kopie (bei 5.000 Stück). Bei Laserfarbkopien schwanken die Preise zwischen 8,33 S (1 Stück) und 3,33 S (ab 1.000 Stück).

Die übermittelten Rechnungskopien aus dem Jahr 2000 an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer, in denen Kopierleistungen mit dem 20%igen Umsatzsteuersatz abgerechnet werden, unterscheiden sich hinsichtlich Leistungsbeschreibung (Angabe der Kopienstückzahl mit Menge, Qualität (S/W, farbig, Größe zum jeweiligen Verrechnungssatz/Kopie) grundsätzlich nicht von den Rechnungen über die strittigen Umsätze. Hinweise, dass es sich bei den "Kopien" um begünstigte Druckerzeugnisse im Sinne der Z. 43 der Anlage zum UStG handelt, fehlen. Der Kopienverrechnungssatz beträgt zwischen 0,40 S und 0,50 je A4 S/W-Kopie.

Vom unabhängigen Finanzsenat ergingen an drei ÖVP-Ortsgruppen (NWK, LB, RB) **Auskunftsersuchen gemäß § 143 BAO**, in denen die Kunden ersucht wurden, den erteilten Auftrag genau zu beschreiben und ausführlich darzulegen in welcher Form und Aufbereitung

die Vorlagen an die BGmbH übermittelt wurden, ob die Vorlagen hinsichtlich Anordnung der Bild-, Text- und Werbebeiträge, Seitenanzahl etc. auch den von der BGmbH gedruckten Exemplaren entsprechen würden und welche Zusatzleistungen zum bloßen Druck noch hinzugekommen wären.

(1) In dem mit E-Mail vom 25. Jänner 2006 übermittelten Antwortschreiben des Redaktionsteams der ÖVP LB gab der Leiter des Teams folgendes bekannt:

Eine exakte Beantwortung sei nur mehr eingeschränkt möglich. Die Daten seien entweder mit nicht wieder beschreibbarer CD oder per wieder beschreibbarer Iomega-ZIP im Postweg übermittelt worden. Im Jahr 2000 seien auch noch die am Heim-PC ausgedruckten Seiten mitgeliefert worden, damit die Druckerei abgleichen hätte können, ob die auf Datenträger angelieferten Daten auch beim Ausdruck in der Druckerei des Bw. so aussehen wie der Ausdruck vom heimischen PC. Manchmal hätte es Probleme beim Seitenumbruch gegeben. Der Inhalt des Datenträgers bzw. die gesamte Layoutierung müssten auch bereits 2000 zu fast 100 % mit dem Ausdruck der BGmbH übereingestimmt haben. Seitenanzahl und die Anordnung der Bild-, Text- und Werbebeiträge stünden im vorhinein fest. Es sei möglich, dass es im Jahr 2000 noch notwendig gewesen sei, bei manchen Bildern Aufhellungen, Rasterungen etc. von der BGmbH vornehmen zu lassen. Die Qualität des Ausdruckes am heimischen PC wäre damals genauso gut/schlecht wie das Produkt der BGmbH gewesen.

Zu Problemen sei es in der Vergangenheit mit nicht eingebundenen Schriftbeilagen gekommen.

Gemeinsam mit der Datenübermittlung sei ein Auftragsschreiben mit den wichtigsten Daten übersandt worden, auf welchem Stückzahl, Farbe oder nicht Farbe, Art der eingebundenen Schriften, Bilderformat, ... angegeben gewesen seien.

Die BGmbH erbringe neben dem Druck noch die zusätzliche Leistung des Klammerns
 (Anmerkung: Dies ist auf der dem Auskunftsersuchen zugrunde liegenden Rg. Nr. 21403 vom 4.10.2000 weder im Text angegeben noch gesondert in Rechnung gestellt).

(2) Seitens der ÖVP RB wurde im Antwortschreiben vom 8. Februar 2006 folgendes mitgeteilt:

Auftrag an die Bw:

- *Erstellen von 880 Kopien der RB Nachrichten*
- *Kontrolle des Datenträgers durch die Bw.*
- *2-fach Klammerung der RB Nachrichten* (Anmerkung: Auf der der Anfrage zugrunde liegenden Ausgangsrechnung Nr. 19507 vom 1.7.2000 wurde die Klammerung mit 1,20 S/Ausgabe, d.s 1.056,00 S) in Rechnung gestellt)
- *880 Stk. Deckblätter und der Datenträger seien von der ÖVP RB bereitgestellt worden*

- *Der Datenträger sei auf ZiP-Diskette geliefert worden*
- *Die Dokumente seien im Pdf-Format von der ÖVP RB zur Verfügung gestellt worden*
- *Der Datenträger sei 16 seitig mit fertigem Layout übergeben worden.*
- *Ob eine Nachbearbeitung notwendig gewesen wäre sei nicht bekannt. Es könne jedoch sein, dass noch geringfügige Veränderungen (Bildbearbeitung) am Datenträger vor dem Kopieren vorgenommen worden seien.*

(3) Von der ÖVP NWK wurde mit Schreiben vom 2. Februar 2006 mitgeteilt, dass *sich die Leistungen der Bw. auf den Druck der vierteljährlich erscheinenden ÖVP-Zeitung beziehen würden, die Daten per E-Mail (früher auf Diskette) übermittelt worden wären und entsprechend dieser Datenträgervorgabe der Druck und das Zusammenheften der Zeitung erfolgt sei (wobei es zwischen Vorlage und Druck keinen Unterschied gegeben habe) und in seltenen Ausnahmefällen zB. bei Optimierung von Fotoqualitäten zusätzliche Arbeiten angefallen wären.*

In dem am **14. Februar 2006 stattgefundenen Erörterungsgespräch** mit dem Geschäftsführer, der steuerlichen Vertretung und dem Amtsvertreter des Finanzamtes Linz wurde folgendes besprochen:

Die Parteien stimmten der Ansicht der Referentin zu, dass ein Teil der Umsätze (zB. *Rg. 15796 Pfarramt 1.200 St. Patedrucke; Rg. Nr. 17242 – Telefonverzeichnis, Servicemappe; Rg. 17981: Kopien "Gemeindeausflug"/"Sprechtag Mitterlehner"; Rg. 18002 "Flugblatt", Rg. 18130+18139 +19518– Kopien; Rg. 18539: Kopien, Flyer, Plakate; Rg. 19530+20280 Ferienspiel, Rg. 19772 Programmheft Ferien, Rg. 20371+20846+21452+21484+21486 – Bürgerbefragung/ Mitgliederbefragung/ Mitgliederoffensive/Meinungsumfrage*) nicht die Herstellung periodisch erscheinender Zeitungen bzw. nicht überwiegend der Werbung dienender Broschüren, mit anderen Worten Gegenstände der Z. 43 der Anlage zum UStG, betrifft. Diesbezüglich wurde laut Niederschrift von den Parteien vereinbart, dass *hinsichtlich der Frage des Prozentsatzes jenes Umsatzes der ausschließlich auf die Herstellung von begünstigten Periodika (Parteizeitschriften) und Fachbroschüren entfällt, die Umsätze des Jahres 2000 anhand einschlägiger Rechnungsbezeichnungen vom steuerlichen Vertreter aufgelistet bzw. aufgegliedert werden und anhand dieser Zusammenstellung jener Umsatzschlüssel, der Druckereierzeugnisse betrifft, die nicht unter den begünstigten Warenkatalog der Z. 43 der Anlage zum UStG fallen, ermittelt wird.*

Der übrige Inhalt des Erörterungsgesprächs wurde in der Niederschrift vom 14. Februar 2006 wie folgt festgehalten:

1. *Zur Auftragsvergabe durch den Kunden wird von Herrn ST (=Geschäftsführer der Bw.) Folgendes mitgeteilt: Der Kunde übermittelt einen Datenträger und gibt dies im*

Vorhinein entweder telefonisch oder mittels E-Mail bekannt. Mitgeteilt wird dabei wie viel Stück vom Inhalt des gesamten Datenträgers (der Zeitung) hergestellt (gedruckt) werden sollen. Die Verrechnung erfolgt nach Stückzahlen der Ausdrucke, die sich wiederum nach dem Umfang der Auflage- und Seitenanzahl bestimmen. Hinsichtlich der Preise bestanden lt. Herrn ST Vereinbarungen mit einer überregionalen Bezirksparteileitung. Dieser Preis (zB 0,25 S) kam dann gegenüber einzelnen Ortsgruppen zur Verrechnung.

2. Auf die Frage der Referentin, ob in allen Fällen nach dem reinen Druckvorgang auch Leistungen wie falten, heften, klammern anfallen, gibt Herr ST bekannt, dass bei Exemplaren bis zu 4 Seiten (=ein gefaltetes A3 Blatt) gefalzt wird, darüber hinaus d.h. ab 5 Seiten geklammert oder geheftet wird. Darüber hinaus werden die gedruckten Exemplare ab einer größeren Seitenzahl (ca. 10 Seiten) nach dem falten und klammern auch noch geschnitten (begradiert). Dass dies auf den Rechnungen teilweise nicht angegeben ist, ist nicht von Bedeutung. Seitens des Finanzamtsvertreters Mag. Petrag erscheint diese Aussage glaubwürdig und auch er geht davon aus, dass diese Leistungen beim Druck von Partei- und Gemeindezeitungen regelmäßig anfallen.
3. Auf die Frage, in wie vielen Fällen vom Auftraggeber eine Papierbeistellung erfolgt, gibt Herr ST an, dass dies den Ausnahmefall darstellt und in der Regel das Papier von der Bw. zur Verfügung gestellt wird. Ausnahmen bestehen nur in wenigen Fällen, wenn Parteilogo in bestimmten Farben und Mustern auf dem bedruckten Papier aufscheinen sollen.
4. Zur Verrechnung der Leistung "Setup Datenträger" teilte Herr ST mit, dass es sich dabei um jenen Vorgang handelt, bei dem der Datenträger in der hauseigenen EDV geöffnet und der Druckauftrag an den jeweiligen Ausgabedrucker erteilt wurde. Dieser Vorgang fällt bei jedem Auftrag an, wird jedoch nur in Einzelfällen an den Kunden gesondert verrechnet (abhängig vom Verhandlungsgeschick des Kunden). EDV-technische Zusatzarbeiten (graphische Arbeiten) fallen eher in Ausnahmefällen (vorwiegend bei Erstaufträgen oder Einmalaufrägen) an. Diese werden unter der Bezeichnung Arbeitszeit Copyshop oder konkret unter Bildnachbearbeitungen etc. verrechnet. Bei der Arbeitszeit Copyshop handelt es sich u.a. auch um die Bearbeitung von fehlerhaften Dateninhalten auf den zur Verfügung gestellten Datenträgern für die noch Zusatzeinstellungen notwendig sind, damit der Druckauftrag ordnungsgemäß (in der vom Kunden erwarteten Qualität) durchgeführt werden kann. Diese Korrekturen werden von der Bw. mit einem Appleprogramm durchgeführt.
5. Laut Herrn ST wird in sämtlichen Fällen von der Bw. zuerst ein Probeexemplar ausgedruckt und dieses vor Durchführung des eigentlichen Druckauftrages seitens der Bw. geprüft. Dies erfolgt schon deshalb, um das Risiko zu vermeiden, dass der gesamte Druckauftrag vernichtet werden muss, wenn er den Kundenanforderungen nicht entspricht. Die Mitsendung eines Vordruckes durch den Auftraggeber ist der Ausnahmefall und laut Herrn ST auch nicht von Bedeutung, da stets das eigene Probeexemplar Grundlage für die Erteilung des Druckauftrages darstellt.
6. Zusammengefasst stellt sich der Vorgang laut Auskunft von Herrn ST folgendermaßen dar:
 - Die Bw. erhält den Datenträger, legt diesen in die hauseigene EDV ein, wo auch die Auftragsdaten erfasst und gespeichert werden, öffnet den Datenträger, legt das Ausgabemedium fest und gibt den Druckauftrag an das jeweilige Ausgabemedium (Digitaldrucker). Dabei wird ein Art Lieferschein mit den Auftragsdaten ausgedruckt und zum Drucker mitgegeben.
 - Am Drucker selbst wird der in die EDV eingegebene Druckauftrag (z.B. ÖVP XY Zeitung Nr. 2) geöffnet und die laut Lieferschein bestellte Stückzahl beim Drucker eingegeben. Weiters wird falten, heften, klammern, schneiden bei der Druckmaschine eingegeben. Dann erfolgt der eigentliche Druckvorgang mit den vorgegebenen

Arbeitsschritten (drucken, falten, heften, schneiden). Das fertige Endprodukt wird ohne weitere manuelle Bearbeitungsschritte in die Schachteln zur Auslieferung verpackt.

Überdies wurde im Rahmen des Erörterungsgespräches **zur Niederschrift** erklärt, dass der **Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung** vor dem Referenten **zurückgezogen** wird.

Mit E-Mail vom 15. Februar 2006 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Excel-Datei mit der Aufgliederung des 10%igen Umsatzkontos für das Jahr 2000 (120 Einzelumsätze/Aufträge mit einem Gesamtbetrag von 414.454,00 S) in der Reihenfolge der Kontobuchungen mit Angabe des jeweiligen Kunden, der Bezeichnung des Druckereierzeugnisses laut Rechnung, des einzelnen Rechnungsumsatzes sowie einer Zuordnung des jeweiligen Umsatzbetrages unter die Rubrik 10 % oder 20%. In der Spalte der 10%igen Umsätze wurden jene Beträge aufgelistet, die laut Rechnungsangaben einen eindeutigen Hinweis auf eine regelmäßig erscheinende Zeitung (durch Verwendung des Wortes "Zeitung" oder durch Bezeichnungen wie "LBer Nachrichten") enthalten, was eine Summe von 309.934,00 S, das sind 74,78 % vom Gesamtbetrag ergibt. Unter den 20%igen Umsätzen (Summe 104.519,00 S) sind die restlichen Rechnungsbeträge ausgewiesen, das sind jene bei denen auf Grund der Rechnungsangaben mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden kann, dass es sich beim Druckerzeugnis um keine periodisch erscheinende Zeitung oder keine Fachbroschüre handelt.

Diese Aufgliederung wurde seitens der Referentin anhand der Rechnungskopien überprüft und dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt. Sowohl seitens des Finanzamtes als auch seitens der Referentin wurden nicht korrekte Zuordnungen mit betragsmäßig untergeordneter Bedeutung festgestellt (Summe der 10 %igen Umsätze 311.533,40 S bzw. 75,17 %; Summe der 20 %igen Umsätze 102.920,60 S bzw. 24,83 %). Der Finanzamtsvertreter stimmte mit der Bw. schließlich dahingehend überein (Telefonat vom 17. Februar 2006 und E-Mail vom 21. Februar 2006), dass von den im Betriebsprüfungsbericht dargestellten, in die geänderten Sachbescheide übernommenen und in der Berufung angefochtenen strittigen Umsätze des Jahres 2000 nur ein Umsatzanteil im Ausmaß von 75 % die Herstellung von Gegenständen der Z. 43 der Anlage zum UStG 1994 (insbesondere Zeitungen) betrifft, für die der ermäßigte Steuersatz in Frage kommt und dieser Prozentsatz auch für die Jahre 1997 bis 1999 wegen der gleich gelagerten Kundenstruktur und Auftragssituation herangezogen werden könne.

Darauf aufbauend erfolgte von der Referentin die folgende Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen und Umsatzsteuerbeträge für die Jahre 1997 bis 2000, welche den Parteien mit E-Mail vom 17. Februar 2006 zur Stellungnahme übermittelt wurde:

Anderungen Umsatzsteuer und Bemessungsgrundlagen 1997 bis 2000				
	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Strittiger Nettoumsatz laut BP-Bericht	487.141,76	366.785,53	712.496,40	379.295,80
Bruttoumsatz (* 1,20)	584.570,11	440.142,64	854.995,68	455.154,96
Anteil 75 % - strittige Umsätze	438.427,58	330.106,98	641.246,76	341.366,22
Anteil 25 % - Normalsteuersatz 20 %	146.142,53	110.035,66	213.748,92	113.788,74
Daraus resultierende Nettoumsatzkorrekturen:				
Umsätze 10 % (75% Anteil/1,1)	398.570,53	300.097,25	582.951,60	310.332,93
Umsätze 20 % (25 % Anteil/1,2)	121.785,44	91.696,38	178.124,10	94.823,95
	520.355,97	391.793,63	761.075,70	405.156,88
<u>Korrekturen Gesamtgelte:</u>				
Storno Umsätze 20 % lt BP	-487.141,76	-366.785,53	-712.496,40	-379.295,80
neu Umsätze 20 % (25 % Anteil)	121.785,44	91.696,38	178.124,10	94.823,95
neu Umsätze 10 % (75 % Anteil)	398.570,53	300.097,25	582.951,60	310.332,93
Gesamtkorrektur	33.214,21	25.008,10	48.579,30	25.861,08
<u>Korrekturen USt:</u>				
Storno Ust 20 % lt BP	-97.428,35	-73.357,11	-142.499,28	-75.859,16
neu Ust 20 % (25% Anteil)	24.357,09	18.339,28	35.624,82	18.964,79
neu Ust 10 % (75 % Anteil)	39.857,05	30.009,73	58.295,16	31.033,29
Gesamtkorrektur Ust	-33.214,21	-25.008,10	-48.579,30	-25.861,08
beantragt bisher lt Berufung	44.285,61	33.344,14	64.772,40	34.481,44

Mit **Schreiben vom 27. Februar 2006** teilte der steuerliche Vertreter mit, dass der vorgeschlagenen Umsatzermittlung und Steuerberechnung unter Zugrundelegung der Aufteilung der Umsätze im Verhältnis 25 % (20%ige Umsätze) zu 75 % (10%ige Umsätze) zugestimmt werde.

Der steuerliche Vertreter **schränkte das Berufungsbegehren (der Höhe nach) entsprechend ein** und beantragte die Festsetzung der Umsatzsteuergutschriften wie folgt:

1997: S 33.214,21

1998: S 25.008,10

1999: S 48.579,30

2000: S 25.861,08

Der steuerliche Vertreter wies ergänzend darauf hin, dass das Berufungsbegehren hinsichtlich der Lieferungen von periodischen Zeitungen und Broschüren (75 % Anteil) im Sinne der Berufung vom 30. Oktober 2002 und unter Hinweis auf das Erörterungsgespräch vom 14. Februar 2006 beibehalten werde.

Vom Finanzamtsvertreter wurde der Referentin am 2. März 2006 telefonisch mitgeteilt, dass hinsichtlich der Änderung der Höhe der strittigen Umsätze bzw. Umsatzsteuern (entsprechend der Einschränkung des Berufungsbegehrens und der von der Referentin durchgeführten Neuberechnungen) keine Einwendungen bestehen, bezüglich der herabgesetzten strittigen Umsätze (75 %) der Antrag auf Abweisung der Berufung unter Hinweis auf die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsansicht vollinhaltlich aufrecht bleibe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens und der von der Bw. beantragten Einschränkung des Berufungsbegehrens vom 27. Februar 2006 betragen die strittigen Umsätze, für die abzuklären ist, ob es sich dabei um eine dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 unterliegende Lieferung von Gegenständen nach Z. 43 der Anlage zum UStG oder um eine dem Normalsteuersatz unterliegende sonstige Leistung handelt, im Jahr 1997 S 398.570,53, im Jahr 1998 S 300.097,25, im Jahr 1999 S 582.951,60 und im Jahr 2000 S 310.332,93 S (siehe Berechnungsunterlage vom 17. Februar 2006 – Seite 20 der Entscheidung). Die in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten und im Berufungsverfahren bekämpften Umsatzsteuerbeträge, die sich bei Anwendung des Normalsteuersatzes auf diese Umsätze ergeben, wurden betragsmäßig für das Jahr 1997 mit S 33.214,21, für das Jahr 1998 mit S 25.008,10, für das Jahr 1999 mit S 48.579,30 und für das Jahr 2000 mit S 25.861,08 von den Parteien außer Streit gestellt (Einschränkung des Berufungsantrages vom 27. Februar 2006; Zustimmung des Finanzamtes zur 25 %igen Umsatzberichtigung laut Telefonat vom 2. März 2006).

Die Einschränkung des Berufungsbegehrens resultierte aus der im Zuge des Ermittlungsverfahrens getroffenen Feststellung der Berufungsbehörde, dass ein Teil der ursprünglich strittigen Umsätze selbst im Falle einer Qualifikation als Lieferung nicht unter den ermäßigten Steuersatz fallen würde, weil es sich dabei um keine Gegenstände der Z. 43 der Anlage zum UStG 1994 handelt. Nachdem von den Parteien im Zuge des Erörterungstermines am 14. Februar 2006 übereinstimmend zur Kenntnis genommen wurde, dass die Höhe der strittigen Umsätze zu berichtigen ist, weil in den Jahren 1997 bis 2000 auf dem Konto "Zeitungsdruk 10 %" auch Umsätze verbucht wurden, die keine begünstigten Druckerzeugnisse im Sinne der Z. 43 der Anlage zum UStG 1994 betreffen, wurden in einer von der steuerlichen Vertretung erstellten Aufgliederung der Umsätze des Jahres 2000 unter Zugrundelegung der Angaben auf der Rechnung oder dem Lieferschein jene Umsätze herausgefiltert, die nicht eindeutig die Herstellung einer Zeitung oder anderen periodischen Druckschrift (=Ware im Sinne des Kapitels 49 bzw. Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur) oder einer Broschüre, die nicht überwiegend Werbezwecken dient (=Ware im

Sinne der Position 4901 und aus den Positionen 9705 und 9706 der Kombinierten Nomenklatur) umfassten.

Nach dieser vom Finanzamt geprüften und akzeptierten Aufstellung betreffen im Jahr 2000 rund 25 % vom ursprünglich strittigen ausgewiesenen Gesamtumsatz Waren, die nicht unter den Katalog der begünstigten Druckerzeugnisse laut Z. 43 der Anlage fallen, mit anderen Worten selbst für den Fall der Qualifikation als Lieferung käme nur für einen Anteil von 75 % der ursprünglich strittigen Umsätze der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung. Diese Verhältnisse sind wegen der annähernd gleich gelagerten Kunden- und Auftragstruktur auch auf die Streitjahre 1997 bis 1999 übertragbar.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2006 wurde entsprechend einer von der Berufungsbehörde aufgestellten und an die Parteien des Verfahrens übermittelten Neuberechnung das Berufungsbegehren im Sinne von § 250 Abs. 1 lit b BAO dahingehend eingeschränkt, einen Umsatzanteil im Ausmaß von 25% der in der Berufung vom 30. Oktober 2002 angefochtenen Umsätze nicht wie ursprünglich beantragt dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 sondern dem Normalsteuersatz zu unterziehen und die strittigen Umsatzsteuerbeträge in der eingangs dargestellten Höhe gutzuschreiben.

Nach den vorgelegten Unterlagen (Umsatzaufgliederungen, Kontoblätter, Ausgangsrechnungen/Lieferscheine), den insbesondere im Rahmen des Erörterungstermines am 14. Februar 2006 getätigten Aussagen des Geschäftsführers und steuerlichen Vertreters und der Zustimmung seitens des Finanzamtes bestehen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken, das Ausmaß des strittigen Umsatzanteiles, auf das der im folgenden dargestellte und der Rechtsfrage zugrunde liegende Sachverhalt zutrifft, mit 75 % der ursprünglich strittigen Umsätze anzuerkennen bzw. die strittigen Umsatzsteuerbeträge (=Differenzbeträge zwischen dem 10%igen und 20 %igen Steuersatz) für 1997 mit S 33.314,21, für 1998 mit S 25.008,10, für 1999 mit S 48.579,30 und für 2000 mit S 25.861,08 festzulegen.

Auch der Umstand, dass die auf Basis des Jahres 2000 durchgeführte Umsatzzanalyse auf den gesamten Streitzeitraum (1997 bis 2000) angewendet wurde, wird laut Ansicht der Berufungsbehörde als nicht bedenklich erachtet, da von der Bw. glaubwürdig dargestellt wurde, dass die Umsatzverhältnisse des Jahres 2000 (wegen der im wesentlich unveränderten Kundenstruktur und Auftragslage im Geschäftsbereich Zeitungsdruck) auch auf die Jahre 1997 bis 1999 übertragen werden können und diesbezüglich auch seitens des Finanzamtes keine Einwendungen vorgebracht wurden.

Aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens gelangt der unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der strittigen Umsätze, für die es abzuklären gilt, ob es sich dabei um Lieferungen zum ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 handelt, zu folgender

Sachverhaltsannahme:

- Von den Kunden werden der Bw. auf einem Datenträger (Disketten, CD's, Zip-Dateien) Inhalte von Zeitschriften und nicht überwiegend Werbezwecken dienender Broschüren übermittelt.
- Beim Inhalt auf den mittels E-Mail oder am Postweg zur Verfügung gestellten Datenträgern handelt es sich um von den Auftraggebern aufbereitete Text-, Bild- und Werbebeiträge (insbesondere für in regelmäßigen Abständen erscheinende Parteizeitungen), wobei die Anzahl der Seiten, die Reihenfolge und Anordnung der Beiträge sowie Bild und Textformate auf den Datenträgern fix vorgegeben sind. Der Auftrag umfasst den Druck einer gewünschten Anzahl von Zeitungen bzw. Broschüren gemäß der Vorlage laut Datenträger, das gewünschte Papierformat sowie die genaue Vorgabe der Schwarz/weiß Druckseiten, farbigen Papierseiten oder Farbdrucke. Zusatzleistungen wie heften und klammern sind in der Regel gesondert im Auftrag angeführt, solche wie falten und schneiden (begradien) hingegen sind nicht explizit angegeben (siehe Antwortschreiben zu den von der Berufungsbehörde gestellten Auskunftsersuchen an die ÖVP-Ortsgruppen LB, RB und NWK- Seite 15 und 16 der Entscheidung). Vereinzelt werden von den Auftraggebern die auf eigenen Druckern ausgedruckten Exemplare beigelegt. Dies ist zur Ausführung des Druckauftrages nicht von Bedeutung, weil die Qualitätskontrolle stets anhand des von der Bw. erstellten Probeausdruckes erfolgt. Die Preise sind für die einzelnen zu druckenden Seiten mit den Kunden bzw. übergeordneten Dachorganisationen vereinbart, der Preis für die einzelne Zeitung/Broschüre bestimmt sich daher nach der Seitenanzahl und nach der Qualität der einzelnen Druckseiten (S/W, farbig, Farbdruck). Ausgehend von den Verhältnissen des Jahres 2000 liegen die Preise für den Druck einer bestimmten (meist größeren Anzahl von Parteizeitungen) mit rund 0,25 S/je S/W-Kopienseite (laut den vorgelegten Rechnungen) unter jenen Preisen, die laut Preisliste, für die Anfertigung von Kopien (0,42 S je S/W-Kopie ab einer Anzahl von 5000 Kopien) verlangt werden. Mit den vereinbarten Preisen wird ein Deckungsbeitrag erzielt, absolute Preisuntergrenze stellen damit die (variablen) Kosten zuzüglich eines (beträchtlich nicht näher verifizierten) Beitrages zu den Fixkosten dar.
- Die Bw. erfasst nach telefonischem oder schriftlichem Auftragseingang die Auftragsstammdaten (Format, Anzahl, S/W, Farbdruck bzw. –papier) und übernimmt den Inhalt des übermittelten Datenträgers in ihre hauseigene EDV. Nach der Öffnung und Einrichtung des Datenträgers wird ein Probeausdruck erstellt. Bei auffallenden Mängeln (insbesondere bei fehlerhaften Seitenbrüchen, Bild- und Textumrahmungen, schlechten Bildqualitäten) werden die von der Bw. als erforderlich erachteten (hauptsächlich Bild-) Nachbearbeitungen durchgeführt, die den Auftraggebern nur teilweise (je nach Verhandlung) unter den Bezeichnungen

"Arbeitszeit Nachbearbeitung, Einlesen von Fotos, Bildnachbearbeitung, Fotonachbearbeitung oder nur Arbeitszeit" gesondert in Rechnung gestellt werden. Die Nachbearbeitungen fallen nur in vereinzelten Fällen an, vermehrt aber bei Erstaufträgen von neuen Kunden. In Ausnahmefällen erfolgt zur Absicherung vor allfälliger Reklamationen auch noch die Übersendung eines Probeexemplars an den Kunden.

- Wenn die Qualität des Probeausdruckes den Vorstellungen der Bw. entspricht bzw. im Falle der Versendung eines Probeexemplars vom Kunden die Zustimmung erteilt wurde, erfolgt der eigentliche Druckvorgang in der Form, dass der (allenfalls nachbearbeitete) Inhalt des Datenträgers an den jeweiligen Ausgabedrucker (Off-Set Druckmaschine oder Digitaldrucker) gesendet wird. Beim jeweiligen Drucker wird der Druckauftrag (Datenträgerinhalt) geöffnet und die Auftragsstammdaten (Anzahl, Format, S/W, Farbe, etc. und Zusatzleistungen wie falten, heften und/oder klammern) laut dem beim Drucker aufliegenden Stammdatenausdruck eingegeben.
- Der in der EDV erfasste Vervielfältigungsvorgang, d. h. der Druck in der vorgegebenen Mengeneinheit, in der gewünschten Format- und Farbkonstellation und die Zusatzleistungen (falten, heften/klammern und schneiden), wird in einem Vorgang abgewickelt. Zusatzleistungen wie falten (bis zu 4 Seiten) bzw. heften/klammern ab 5 Seiten sowie Schneiden (ab ca 10 Seiten) fallen bei allen Aufträgen an. Eine Weiterverrechnung dieser Leistungen erfolgt jedoch nur dann, wenn dies mit dem Kunden entsprechend vereinbart worden ist. Das fertige (gefaltete, geheftete/geklammerte und geschnittene) Druckerzeugnis wird – ohne zusätzliche manuelle Arbeitsschritte - verpackt und versendet.
- Auf der Rechnung wird der Auftrag unter der Bezeichnung "Druck" mit Angabe des Zeitungsnamens und der Auflagezahl ausgewiesen. Darunter wird die jeweilige Gesamtanzahl der gedruckten Seiten (A4, A3, S/W, farbig) – als "Kopie" bezeichnet – und der jeweils vereinbarte Verrechnungspreis dazu angegeben. Aus den Teilbeträgen der einzelnen Druckkategorien und allenfalls verrechenbaren Zusatzleistungen ergibt sich dann das Nettoentgelt (Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer).
- Eine Papierbeistellung durch den Kunden erfolgt nur in Ausnahmefällen (vereinzelt werden Deckblätter und Vorlagen mit bestimmten Logos beigestellt). Für die strittigen Umsätze der Streitjahre ist – mangels konkreter gegenteiliger Nachweise - davon auszugehen, dass das Papier bis auf den Fall der Beistellung von Deckblättern (laut Schreiben der ÖVP RB – Seite 16 zum Sachverhalt) ausschließlich von der Bw. zur Verfügung gestellt wurde.

Diesem Sachverhalt liegen neben den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und den erteilten Auskünften von Kunden (Auskunftsersuchen an die ÖVP-Ortsgruppen RB, LB und NWK) insbesondere die Darstellungen der Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters im Berufungsschriftsatz vom 30. Oktober 2002, im Vorlageantrag vom 21. Februar 2003 und im Antwortschreiben vom 17. Jänner 2006 zum Ergänzungersuchen sowie die glaubwürdigen Aussagen des Geschäftsführers beim Erörterungsgespräch vom 14. Februar 2006 (gemäß Niederschrift) zu Grunde.

Die Darstellungen und Behauptungen der Bw. in den schriftlichen Eingaben und beim Erörterungsgespräch sind nach Ansicht der Berufungsbehörde in sich schlüssig, entsprechen dem allgemeinen Erfahrungsgut und stehen auch nicht in Widerspruch zu den eingeholten Auskünften bei Kunden. Insbesondere die Aussagen des Geschäftsführers (beim Erörterungstermin) zum genauen Herstellungsvorgang (zu den anfallenden Bearbeitungsschritten) wurden von der Amtspartei nicht in Zweifel gezogen und sind auch aus Sicht der Berufungsbehörde glaubwürdig. Dass Leistungen (insbesondere Zusatzleistungen wie falten, heften, klammern) beim Druck einer Zeitung bzw. Broschüre auch dann erbracht werden, wenn diese nicht gesondert verrechnet werden, widerspricht nicht den Erfahrungen im allgemeinen Wirtschaftsleben, wonach Preisvereinbarungen wesentlich vom Verhandlungsgeschick des jeweiligen Kunden abhängig sind. Es bestehen daher keine Bedenken, wenn davon ausgegangen wird, dass Zusatzleistungen wie Falten, Heften, Klammern, Begräden grundsätzlich bei jedem Druckauftrag von Zeitungen/Broschüren anfallen, obwohl diese nicht immer gesondert weiterverrechnet werden bzw. teilweise im Kopiersatz Deckung finden müssen.

Ebenso bestehen keine Zweifel an der glaubwürdigen Behauptung im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 8. Februar 2006, dass Preisuntergrenze jener Betrag darstellt, mit dem ein Deckungsbeitrag erzielt wird (bzw. zusätzlich zu den variablen Kosten auch ein Teil der Fixkosten abgedeckt wird). Die Höhe des erzielten Deckungsbeitrages ist für die Beurteilung der streitgegenständlichen Frage nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht von Bedeutung.

2. Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für

1. a) die **Lieferungen, den Eigenverbrauch und die Einfuhr**

- der in der Anlage Z 1 bis 43 aufgezählten Gegenstände und

-

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

Sonstige Leistungen sind nach § 3 a Abs. 1 UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen.

Bei einheitlichen Leistungen, die wie im Berufungsfall sowohl Lieferelemente (Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand) als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthalten, ist eine einheitliche Beurteilung nach der überwiegenden wirtschaftlichen Bedeutung des zu betrachtenden Wirtschaftsvorganges vorzunehmen. Entscheidend ist dabei, ob nach den Intentionen der Vertragspartner, nach dem objektiven Gehalt des Vorganges und nach der Verkehrsauffassung die Elemente der sonstigen Leistung oder die Übertragung der Verfügungsmacht im Vordergrund stehen. Macht gerade die Verschaffung der Verfügungsmacht den spezifischen wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges aus, so ist der Schluss gerechtfertigt, dass eine Lieferung vorliegt. Auf die Bezeichnung des wirtschaftlichen Vorganges kommt es dabei nicht an (*Kolacny/Scheiner/Caganek, USt-Kommentar § 3 Abs. 1 – Rz. 9*).

Dass zur Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Umsatz als Lieferung von Gegenständen oder als Dienstleistung zu behandeln ist, auf das Wesen des Vorganges abzustellen ist, entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des EuGH (*UR 2001, S.293 zu EuGH, Urt. vom 17. 5. 2001 – Rs. C-322/99 und C-323/99, RdNr. 62 mit Verweis auf EUGH, Urt. vom 2.5. 1996 – Rs C-231/94*).

Einen Unterfall von Lieferungen stellen Werklieferungen dar. Eine Leistung ist gemäß § 3 Abs. 4 UStG 1994 dann als Lieferung (Werklieferung) anzusehen, wenn der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen hat und hiebei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft und es sich bei diesen Stoffen nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt.

In der Literatur (*Kolacny/Scheiner/Caganek, USt-Kommentar, § 3 Abs. 1 Anm. 11; Ruppe; USt-Kommentar, 3. Auflage, § 3, Rz. 128*) wird die Ansicht vertreten, dass der Leistungsempfänger bei der Erteilung von **Druckaufträgen** regelmäßig die Verfügungsmacht über das nach seinen Vorstellungen bedruckte Papier (Visitenkarten, Prospekte, Einladungen, Patezettel) erlangen will, weshalb eine **Lieferung** vorliegt. Sollen hingegen beigestellte Stoffe bedruckt werden (zB handgeschöpftes Papier), so kommt es zu einer sonstigen Leistung (VwGH 30. 10. 1978, 2658/78 ÖStZ 1979, 128).

Die österreichische Lehre (*Kolacny/Scheiner/Caganek, USt-Kommentar, § 10 Abs. 1 Z 1, Rz. 54 und 55*) verweist im Hinblick auf die gleichlautenden Begriffsdefinitionen im deutschen und österreichischen Umsatzsteuergesetz zu (Werk)Lieferungen und zu sonstigen Leistungen bei **Fotokopierleistungen** auf die deutsche Literatur (u.a. *Rau/Dürrwächter zum deutschen UStG, Anm. 671 und 672 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2*) und die Rechtsprechung des BFH.

Nach der Kommentierung *Rau/Dürrwächter zum deutschen UStG (Anm. 671 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2)* betreffend Druck- bzw. Fotokopierumsätze ist entsprechend dem Grundsatz, dass für die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung ausschlaggebend ist, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen bestimmen, eine Werklieferung dann anzunehmen, wenn beispielsweise eine Druckerei von Manuskripten eines Bestellers im Wege des Fotosatzes Druckvorlagen und anhand dieser Vorlagen eine bestimmte Anzahl von gebundenen Druckerzeugnissen (Broschüren) herstellt und diese an die Besteller ausliefert oder wenn ein Kopierzentrums eine maschinenschriftliche Ausarbeitung (Diplomarbeit/Dissertation) im Rotaprintverfahren oder mit Hilfe von Fotokopiergeräten vervielfältigt und aus den Abzügen oder Kopien die gewünschte Anzahl von Broschüren herstellt und an den Kunden ausliefert. Der BFH (*BFH 19. 12. 1991 – VR 107/86, BStBl. II 1992, 449 =UR 1992, 144 mwN*) sieht es als entscheidend an, dass in beiden Fällen der Unternehmer Gegenstände neuer Marktgängigkeit hergestellt oder geliefert hat.

Eine nicht begünstigte einheitliche sonstige Leistung liegt nach dieser Kommentarameinung (Anm. 672) unter Verweis auf das Urteil des BFH (*BFH 26.9.1991, VR 33/87 BStBl 1992 II 313 =UR 1992, 143*) dann vor, wenn ein Kunde in einem Kopierzentrums an dort aufgestellten Selbstbedienungsautomaten von mitgebrachten Schriftstücken Kopien anfertigt bzw. durch Angestellte mit Hilfe von Kopiergeräten anfertigen lässt.

Der BFH begründet die bloße Anfertigung einer Kopie im Urteil vom 26.9.1991 deshalb als sonstige Leistung, weil der mit Hilfe einer Maschine ausgeführte Dienstleistungsanteil den Lieferungsanteil überwiegt. Der Dienstleistungsanteil besteht in der technischen Leistung, eine Beschriftung oder Darstellung von der Kopiervorlage auf das Kopierpapier zu übertragen, was einem Abschreiben und Abzeichnen mit modernen technischen Hilfsmitteln gleichkommt, das Papier, auf das der Inhalt der Kopiervorlage übertragen wurde, hat demgegenüber nur die Funktion als Träger der übertragenen schriftlichen und grafischen Darstellung. Den Kunden kam es im zu beurteilenden Fall auf den Übertragungsvorgang an, das bedeutet deren Interesse ging dahin, von den Vorlagen ohne größeren technischen und finanziellen Aufwand Kopien zu erhalten.

Im Urteil vom 19. 12. 1991 qualifiziert der BFH die gewerbsmäßige Anfertigung von Kopien auf handelsüblichen Fotokopiergeräten dann bereits wieder als (begünstigte) Lieferung von Druckwerken, wenn der Unternehmer von einer Vorlage des Kunden (z.B. maschinenschriftlich gefertigte Dissertationen) Fotokopien herstellt und diese in Buch- oder Broschürenform zusammenfasst. Der Lieferungsanteil tritt nach Ansicht des BFH stets dann wieder in den Vordergrund, wenn der Unternehmer aus den Fotokopien Gegenstände neuer Marktgängigkeit herstellt und an diesen den Abnehmern die Verfügungsmacht verschafft. Neu ist der Gegenstand dann, wenn dessen Funktion sich nach allgemeiner Verkehrsauffassung

von derjenigen des verwendeten Materials unterscheidet. Diese andere Marktägigkeit wird nach Ansicht des BFH z.B. schon dadurch geschaffen, dass der Unternehmer Fotokopien und Abzüge in Buch- oder Broschürenform zusammenfasst. Bei dieser Gestaltung kann für die Vervielfältigung eines Werkes im Fotokopierverfahren kann nichts anderes gelten als für die Herstellung von Druckerzeugnissen durch eine Druckerei, deren Leistung nach ständiger Rechtsprechung des RFH und BFH als Werklieferung zu beurteilen ist.

Die Gleichstellung von Druck und Fotokopie wird auch in den *Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (Baldasy/Fasching/Praschak)* in der Anmerkung 2 zu Kapitel 49 ausdrücklich erwähnt, wenn es dort heißt:

Als "gedruckt" im Sinne des Kapitels 49 gelten auch Erzeugnisse, die mit einem Vervielfältigungsapparat, in einem computergesteuerten Verfahren, maschinenschriftlich oder durch Gaufrieren, Fotografieren, Fotokopieren oder Thermokopieren hergestellt worden sind.

Entsprechend den Erläuterungen dazu umfasst der Ausdruck "gedruckt" im Sinne des Kapitels 49 (Bücher, Zeitungen, Bilddrucke und andere Erzeugnisse des grafischen Gewerbes) nicht nur die Techniken des Handdrucks oder die verschiedenen mechanischen Druckverfahren (Buchdruck, Offsetdruck, Lithografie, etc.) sondern auch die Erzeugnisse, die auf Vervielfältigungsmaschinen in einem von einer automatischen Datenverarbeitungsmaschine gesteuerten Verfahren, in einem computergesteuerten Verfahren, maschinenschriftlich, durch Prägen, Fotografieren, Fotokopieren oder Thermokopieren reproduziert werden. Zum Kapitel 49 gehören auch Kopien von geschriebenen Texten, die mit Kohlepapier von Hand oder mit der Schreibmaschine gefertigt wurden (*Baldasy/Fasching/Praschak: Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur; Kapitel 49, Erläuterungen zum Harmonisierten System – Allgemeines 49/1*).

Nach *Klaus-Peter Flückiger in Plückebaum/Malitzky (Kommentar zum dt. UStG Bd. II, 140. Lfg./Oktober 1996, § 3 Abs. 4 Rz. 17 und § 12 Abs. 2 Rz. 391)* ist eine Werklieferung dann gegeben, wenn eine Druckerei bei der Herstellung von Druckerzeugnissen selbst beschafftes Papier verwendet. Die Zurverfügungstellung von Manuskripten, Druckvorlagen, Fotos, Zeichnungen, Skizzen, Matern, Klischees, Diapositiva, Stehsätzen sowie die Einflussnahme auf die Gestaltung des Druckauftrages durch den Auftraggeber ändern an der Beurteilung als Werklieferung nichts, weil es sich nicht um stoffliche, sondern um geistige Beistellungen handelt. Stellt der Auftraggeber das gesamte Papier zur Verfügung und der Druckunternehmer nur Nebensachen wie Farben, Bindematerial, etc., wird eine Werkleistung angenommen.

August Schlienkampf/Hans-Dieter Rondorf merken in *Plückebaum/Malitzky, (Kommentar zum dt. UStG Bd. II, 140. Lfg./Oktober 1996, § 12 Abs. 2 Rz. 395)* weiters an, dass die Vergegenständlichung von Entwürfen in der Regel erst durch ihre Vervielfältigung eintritt (z.B. bei Zeitungen, Zeitschriften, Büchern). So gewinnt z.B. ein Manuskript erst in der Gestalt des

für eine größere Anzahl von Abnehmern bestimmten Buches oder bestimmten Zeitschrift gegenständliches Leben. Nicht schon die in Manuskripten, sondern erst die für den Markt bestimmten Vervielfältigungen der Geisteserzeugnisse sind lieferungsfähige Gegenstände im Sinne des § 3 Abs. 1 dt. UStG (entspricht dem Wortlaut im österreichischen UStG), während dessen die bloße entgeltliche Überlassung von Geisteserzeugnissen (Zeichenentwürfe, Manuskripte, Partituren) eine sonstige Leistung darstellt.

Für die Beurteilung der streitgegenständlichen Frage, ob der objektive wirtschaftliche Gehalt der von der Bw. erbrachten Leistung in der bloßen Vervielfältigung (einem Abschreiben/Abzeichnen mit modernen technischen Hilfsmitteln) einer bereits bestehenden Zeitung (in elektronischer Form) zu sehen ist oder ob mit dem Vorgang ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit geschaffen und dem Kunden die Verfügungsmacht daran verschafft wurde, sind nach der Rechtsprechung (VwGH 18. Juli 2001, 99/13/0176) als Anhaltspunkte die zwischen den Leistungsaustauschpartnern getroffenen Vereinbarungen und die tatsächliche Durchführung heranzuziehen. Entscheidend ist daher, ob es den Kunden darauf ankam, nur eine Kopierleistung auszulagern oder mit den zur Verfügung gestellten Datenträgern "neue" Gegenstände (nämlich Zeitungen und Fachbroschüren) übertragen zu erhalten.

Auch wenn – wie auch vom Bw. angeführt – der Druckvorgang im engeren Sinn (die Übertragung des Datenträgerinhaltes auf Papier) unter Nutzung der technischen Einrichtungen und des Personals der Bw. isoliert betrachtet einen nicht unbeträchtlichen Anteil an der Gesamtleistung darstellt und der Anteil des beigestellten Papiers wertmäßig in den Hintergrund tritt, ist daraus noch nicht das Vorliegen einer sonstigen Leistung abzuleiten, weil laut herrschender Lehre und Rechtsprechung das Gesamtbild des Leistungsaustauschverhältnisses zu beurteilen ist.

Im gegenständlichen Fall ist die Entscheidung, ob es sich insgesamt um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt, davon abhängig, welche Mindestvoraussetzungen vorliegen müssen, damit das hergestellte Druckerzeugnis als ein Gegenstand neuer Marktgängigkeit anzusehen ist.

Im Urteil vom 26. 9. 1991, BStBl 1992 II 313, hat der BFH das Vorliegen einer sonstigen Leistung noch damit begründet, dass das Interesse des Kunden bei der Anfertigung von Fotokopien dahin gehe, dass er von den Vorlagen ohne größeren technischen und finanziellen Aufwand Kopien erhalte. Er ließ aber dazu offen, was unter "größeren technischen und finanziellen Aufwand" zu verstehen ist. Dies konkretisiert der Bundesfinanzhof erst im nachfolgenden Urteil vom 19. 12. 1991 – V R 107/86, BStBl 1992 II S.449, wenn er ausführt, dass der Lieferungsanteil schon stets dann in den Vordergrund trete, wenn der Unternehmer mittels Zusammenfassen der Kopien in Buch- und Broschürenform einen Gegenstand neuer Marktgängigkeit schaffe. Nach dem Wortlaut des

Urteils reicht dem deutschen Höchstgericht offensichtlich schon ein Zusammenfassen von Kopien in einer bestimmten Form. Dies steht auch in Einklang mit der oben zitierten Lehrmeinung (*August Schlienkampf/Hans-Dieter Rondorf in Plückebaum/Malitzky, Kommentar zum dt. UStG Bd. II, 140. Lfg./Oktober 1996*, § 12 Abs. 2 Rz. 395), wonach die Vergegenständlichung gerade erst mit der Vervielfältigung eines Entwurfes eintritt bzw. ein Entwurf (hier ein Datenträger mit einem hinsichtlich Inhalt und Form vorbereiteten Zeitungsinhalt) erst dann eigenes Leben annimmt, wenn es in der für den bestimmten Gebrauch (hier als Zeitung in Papierform für einen bestimmten Abnehmerkreis) existiert.

Gestützt auf die Ausführungen des BFH und der deutschen Lehre schließt sich der unabhängige Finanzsenat bei dem hier zu beurteilenden Sachverhalt der Ansicht der Bw. an, dass es den Kunden nicht nur auf den bloßen Übertragungsvorgang, sondern im Kern darauf ankam, den Inhalt des zur Verfügung gestellten Datenträgers "vergegenständlicht", d.h. in der für den Markt bestimmten Form als Zeitung zu erhalten. Wenn man die Ausführungen des BFH, wonach ein Gegenstand dann neu ist, wenn dessen Funktion sich nach allgemeiner Verkehrsauffassung von derjenigen des verwendeten Materials unterscheidet, auf gegenständlichen Fall bezieht, gelangt man zum Ergebnis, dass der zur Verfügung gestellte Datenträger mit einem fertig vorgegebenem Zeitungsinhalt noch nicht die Funktion einer Zeitung in elektronischer Form erfüllt, sondern es sich genau genommen dabei nur um die Vorlage (im Sinne eines Manuskriptes) zur Herstellung einer (erst durch den Druckvorgang und das Zusammenfassen) entstehenden Zeitung handelt.

Dies ergibt sich nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht nur aus den Aufträgen der Kunden, wenn darin

- die Kontrolle des übermittelten Datenträgers
- der Druck/Kopie einer bestimmten Anzahl von Zeitungen (und nicht einer bestimmten Anzahl von zu druckenden Seiten einer bereits vorhandenen Zeitung) und
- Zusatzleistungen wie heften/klammern (zB. Antwortschreiben der ÖVP RB – Seite 16 der Entscheidung)

geordert wird, sondern auch aus der tatsächlichen Durchführung des Auftrages.

Insbesondere die Tatsache, dass die Bw. vor dem eigentlichen Druck- bzw. Kopiervorgang Probeexemplare ausdrückt, diese auf Bildqualitäten, korrekte Seitenumbrüche, etc. prüft und erforderlichenfalls (wenn auch nur in wenigen Fällen) nachbearbeitet, erst dann den eigentlichen Druckvorgang durchführt und die gedruckten Seiten durch falten/heften/klammern zu einer Zeitung/Broschüre zusammenfasst, lässt sich dies nicht mit der Ansicht des Finanzamtes in Einklang zu bringen, dass der zu beurteilende Vorgang ein bloßes Abschreiben/Abzeichnen darstellen soll.

Bei dem zur Verfügung gestellten Datenträger handelt es sich nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates um eine dem technischen Fortschritt angepasste Vorlage anhand derer eine bestimmte Anzahl von Druckerzeugnissen (Zeitungen) in der vom Kunden gewünschten Aufmachung – gefaltet, geheftet, geklammert – hergestellt und an den Kunden ausgeliefert werden. Erst die gedruckte, zusammengeheftete Zeitung oder Broschüre erfüllt ihre Funktion als das zur Verteilung an die Gemeindebürger bzw. einen anderen Abnehmerkreis bestimmte Informationsmedium. Dass die Zeitung/Broschüre unentgeltlich abgegeben wird, ist dabei nicht von Bedeutung.

Ob der BFH schon alleine das Zusammenheften von Kopien als ausreichendes Kriterium für das Vorliegen eines neuen Gegenstandes erachtet, kann im gegenständlichen Fall nach Ansicht der Berufungsbehörde dahingestellt bleiben, weil die Berufungsbehörde nicht nur die erbrachte Zusatzleistung des Klemmens, Schneidens und Heftens als ausschlaggebendes Kriterium für die Qualifikation als Lieferung heranzieht, sondern vielmehr die Tatsache, dass die Berufungswerberin mit dem zur Verfügung gestellten Datenträger nicht unmittelbar und ausschließlich einen Druckvorgang durchführt, sondern wie oben ausgeführt vorgelagert anhand eines Probeexemplars die Druckreife (nach eigenen Qualitätsmaßstäben) bestimmt (sowie erforderlichenfalls Nachbearbeitungen vornimmt) und nachgelagert den gedruckten/kopierten Seiten durch Falten, Heften, Klemmen das typische Erscheinungsbild einer Zeitung verleiht.

Auch wenn die Leistungen wie die Anfertigung und Prüfung des Probeexemplars und die Durchführung allfälliger Nachbearbeitungen nur mit einem Minimaleinsatz an Personal, Zeit und Material erbracht werden, weil diese größtenteils in den bereits sehr niedrigen Kopsätzen bzw. geringen Stundensätzen Deckung finden, ändert dies nach Ansicht der Berufungsbehörde nichts daran, dass die Leistung als Lieferung anzusehen ist.

Damit der Gegenstand als neu zu beurteilen ist, ist es nach Ansicht der Berufungsbehörde keinesfalls erforderlich, dass der Unternehmer gestalterisch auf das Druckerzeugnis Einfluss nimmt. Dies lässt sich aus dem Urteil des BFH vom 25. 11. 1976 (BFH Bd. 120 S. 568 – BStBl. 77/270) ableiten, nach welchem bei der Überlassung von Offsetfilmen, die unmittelbar zum Druck von Reklamematerial im Offsetverfahren verwendet werden können, eine Lieferung anzunehmen ist, auch wenn der Unternehmer den Inhalt der Filme durch Zusammenstellen von Texten, grafischen Darstellungen und Fotografien gestaltet. Mit der Formulierung "auch wenn" bringt das Höchstgericht zum Ausdruck, dass eine gestalterische Mitwirkung in untergeordnetem Ausmaß für die Qualifikation als Lieferung noch nicht schädlich, aber nicht erforderlich ist.

Für den Fall nämlich, dass die gestalterische Leistung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in den Vordergrund tritt, würde wieder eine sonstige Leistung vorliegen (Urteil des Finanzgerichtes Baden-Württemberg (14 K 14/91 vom 30. 9. 1992 = EFG 1993 S.185),

wonach die Fertigung eines Layouts für eine Zeitschrift durch einen selbständigen Werbegrafiker keine Lieferung sondern eine sonstige Leistung darstellt, weil u.a. Gestaltungsaufgaben und das Recht zur Wiederverwertung den wesentlichen wirtschaftlichen Gehalt bilden, während die körperliche Überlassung des Erstexemplars der Zeitschrift in den Hintergrund tritt).

Wenn das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2003 argumentiert, dass die Bw. keinen Gegenstand anderer Marktgängigkeit liefere, weil das Papier teilweise beigestellt werde und die Leistung auf der Rechnung als "Zeitungsdruk" bezeichnet werde, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die Papierbeistellung stellt laut festgestelltem Sachverhalt die Ausnahme dar. Mangels konkreter gegenteiliger Nachweise geht die Berufungsbehörde bei den zu beurteilenden strittigen Umsätzen bis auf den Fall der Beistellung von Deckblättern (Auskunftsersuchen ÖVP RB) davon aus, dass die Papierbeistellung ausschließlich von der Bw. erfolgt ist. Wenn nur einzelne Blätter wie das Deckblatt zur Verfügung gestellt werden, ändert dies nach Ansicht der Berufungsbehörde noch nichts an der Qualifikation als Lieferung einer Zeitschrift.

Dass es auf die Bezeichnung des Vorganges (zB. auf einer Rechnung) nicht ankommt, entspricht der herrschenden Meinung (*Kolacny/Scheiner/Caganek, USt-Kommentar § 3 Abs. 1 – Rz. 9*). Auch der Abrechnungsmodus (Preisermittlung nach Anzahl der gedruckten Seiten zzgl. verrechenbaren Zusatzleistungen) liefert laut Ansicht der Berufungsbehörde keinen überzeugenden Anhaltspunkt für die Annahme einer sonstigen Leistung. Dass sich der Preis einer Zeitung bzw. Auflage nach der Anzahl der zu druckenden Seiten (zusätzlich allfälliger Zusatzleistungen) und nicht nach Anzahl der Zeitschrift bestimmt, widerspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Aus den Darstellungen im Sachverhalt ergibt sich, dass gerade im gegenständlichen Fall erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Zeitungen/Zeitschriften hinsichtlich ihres Umfanges vorliegen, was nach den Erfahrungen im Wirtschaftsleben auch einen unterschiedlichen Preis für das jeweilige Produkt rechtfertigt (es gibt Fälle, wo die Zeitung nur aus 4 Seiten bzw. 2 gefalteten A 3 Seiten besteht und andere Fälle, wo diese mehr als 30 Seiten umfassen) und offensichtlich gerade wegen der unterschiedlichen Kundenansprüche der Preis (mit überregionalen Dachorganisationen) auf Seitenbasis festgelegt war.

Auch der mögliche Einwand, dass der Einzelpreis für die "Zeitungsdrukkopien" unter jenen der Preisliste im Copy-shop und den Rechnungen an andere Unternehmer liegt, kann die Qualifikation der strittigen Umsätze als Lieferung nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht nachhaltig entkräften, weil die niedrigeren Sätze für die Zeitungsdruke damit begründbar sind, dass bei einer Vielzahl gleichartiger Druckaufträge und dabei zu erwartender Folgeaufträge (wegen der regelmäßigen Herausgabe der Zeitungen) niedrige Preise angeboten werden als bei "Einmalaufträgen von Laufkundschaften bzw. Einmalaufträgen von

Unternehmern". Dass der (Einzel)Preis bei Massenartikel mit steigender Absatzmenge abnimmt, entspricht den Erfahrungen im Wirtschaftsleben. Auch dass bei einem Preisansatz von beispielsweise 0,25 S im Verhältnis zu 0,42 S kein Gewinn bzw. nur ein geringer Deckungsbeitrag erzielt wird, liefert keinen Anhaltspunkt für die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung. Dass Unternehmer (beispielsweise bei vorhandenen nicht genutzten Kapazitäten) auch Aufträge annehmen, die keinen Gewinn bringen, aber dazu beitragen die anfallenden Fixkosten (zB für angeschaffte Kopiergeräte) und einen damit verbundenen Verlust zu vermindern, entspricht allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.

Schließlich wird auch der Aussage im BP-Bericht, dass in der Belegsammlung Rechnungen gefunden worden sind, auf denen dieselbe Leistung dem 20%igen Umsatzsteuersatz unterzogen worden sei, keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen.

Wenn Druckleistungen mit 20 % fakturiert wurden, kann dies die unterschiedlichsten Ursachen haben (zB. dass es dabei um keine begünstigten Druckerzeugnisse der Z 43 der Anlage zum UStG handelt). Dass in den mit 20 % fakturierten Umsätzen auch Lieferungen zum ermäßigten Steuersatz, die unter den hier zu beurteilenden Sachverhalt zu subsumieren wären, enthalten sind, wurde von der Bw. nicht eingewendet.

Wie in der Berufung angeführt, wird von der österreichischen Rechtsprechung das Binden von Büchern als Werklieferung angesehen, weil Gegenstand der Lieferung des Buchbinders das fertige Buch ist, selbst wenn die bedruckten Planobögen vom Auftraggeber beigestellt werden (VwGH 29. 10. 1979, 2259/77). Auch das Binden von Dissertationen stellt nach dem VwGH (14. 11. 1988, 86/15/0086) eine Werklieferung mit dem ermäßigten Steuersatz dar, weil dem Einband wesentliche Bedeutung im Sinne eines Hauptstoffes zukommt und für die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebensachen nach ständiger Judikatur in erster Linie die Natur des Stoffes, aber auch die Verkehrsauffassung sowie ein Vergleich der wirtschaftlichen Bedeutung der verwendeten Stoffe ausschlaggebend sind und das Wertverhältnis in den Hintergrund tritt.

Dagegen erbringt ein Buchbinder eine Werkleistung, wenn er Zeitschriften zu Jahrgangsbänden zusammenfasst, da in diesem Fall der beigestellte Einband für die jahrgangsweise zusammengefassten Nummern von Zeitschriften nach der Verkehrsauffassung keine Hauptsache darstellt und bei Zeitung schon die einzelne Zeitschrift das wesentliche sei (VwGH 29. 11. 1984, 83/15/0083).

Wenn diese Rechtsprechungen auf den berufungsgegenständlichen Fall auch nicht unmittelbar angewendet werden kann, so lässt sich nach Ansicht der Berufungsbehörde doch daraus ableiten, dass auch der VwGH bei der Beurteilung der Frage nach dem Vorliegen einer Werklieferung oder Werkleistung offensichtlich darauf abstellt, dass es sich beim hergestellten und an den Auftraggeber übertragenen Erzeugnis um einen Gegenstand

handeln muss, der erst durch einen bestimmten Herstellungsvorgang (unter Verwendung von Hauptsachen wie Papier) seiner Zweckbestimmung entsprechend als Buch/Zeitschrift benutzbar wird. Dass nach Ansicht des VwGH das Binden eines Buches unter Beistellung des Einbandes selbst dann eine Werklieferung darstellt, wenn wesentliche Bestandteile (wie die Planobögen) vom Auftraggeber beigestellt werden, lässt sich nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates dahingehend interpretieren, dass erst durch den Vorgang des Bindens der einzelnen Seiten in einem bestimmten Einband ein Gegenstand entsteht, der die Eigenschaft als Buch erfüllt bzw. seiner Zweckbestimmung entsprechend als Buch benutzbar ist. Im Sinne der BFH Judikatur entsteht durch das Binden (sofern die Beistellung des Einbandes durch den Buchbinder erfolgt) ein Gegenstand neuer Marktgängigkeit, an dem Verfügungsmacht verschafft werden kann.

Dass der VwGH im bloßen Zusammenfassen von Zeitschriften, Berichten in einem Einband keine Werklieferung, sondern eine sonstige Leistung erblickt, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde unter dem Aspekt, dass der Wille der Vertragsparteien offensichtlich nicht darauf gerichtet war einen "neuen" Gegenstand zu erhalten, sondern nach der Verkehrsauffassung bereits existente entsprechend ihrer Zweckbestimmung benutzbare Zeitschriften, Berichte, etc. lediglich zur besseren Handlichkeit, einer übersichtlicheren Aufbewahrung, besseren Auffindbarkeit etc. in einer bestimmten Art und Weise zusammengefasst werden sollten, nachvollziehbar. Dem Erfordernis der Schaffung eines Gegenstandes anderer Marktgängigkeit (im Sinne einer anderen Zweckbestimmung) wird durch ein bloßes Zusammenfassen bereits bestehender Zeitschriften, Berichte nicht Rechnung getragen.

Diese Ansicht wird im Ergebnis auch von Doralt (*Finanzjournal* 1982, S.57 ff) bestätigt, wenn dieser ausführt, dass sich nach dem VwGH (E 12. 1. 1978, 2005/77) die Lösung der Frage, welcher Art der gelieferte Gegenstand bei einer Werklieferung ist, danach richte, welches Werk der Unternehmer für den Auftraggeber schafft (vollbringt) und liefert. Beim Buchbinderfall bestehe dieses Werk nicht in bearbeiteten Planobögen und auch nicht in Einbänden, sondern in einem davon verschiedenen neuem Wirtschaftsgut, nämlich in Büchern.

Doralt (*Finanzjournal* 1982, S.57 ff mwN) rechtfertigt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Buchbinderleistungen im übrigen auch damit, dass bei Einführung des ermäßigten Steuersatzes für Bücher, Broschüren und ähnliche Druckerzeugnisse anlässlich der Novelle 1969 zum UStG 1959, deren Wortlaut in das UStG 1972 und 1994 übernommen wurde, nach Absicht des Gesetzgebers (entsprechend den Gesetzesmaterialien) nicht nur die Buchhändler, sondern auch die mit der Bücherherstellung beschäftigten Gewerbetreibenden von der Begünstigung umfasst sein sollten ("... *diejenigen, die durch das Binden bzw. Einband das herstellen, was man nach der Verkehrsauffassung Buch nennt*").

Für die strittigen Umsätze gelangt im gegenständlichen Fall der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 zur Anwendung, weil es sich bei den Druckerzeugnissen um Gegenstände der Z. 43 der Anlage zum UStG handelt.

In der Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG 1994 ist unter Z 43 folgendes angeführt:

Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur, und zwar

- a) *Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in losen Bogen oder Blättern (Position 4901 und aus Positionen 9705 und 9706 der Kombinierten Nomenklatur),*
- b) *Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur),*
- c) – e) *Bilderabben, ..., Noten,kartographische Erzeugnisse.....*

Von den Warengruppen der Anlage Z 43 nicht umfasst sind Druckereierzeugnisse, die keinen Lesestoff beinhalten (Formulare, Visitenkarten, Kalender, Notizbücher) und jene, die überwiegend Werbezwecken dienen. Hinsichtlich Werbeinhalt ist zwischen den unter lit a) und den unter lit b) der Z 43 angeführten Druckereierzeugnisse eine Unterscheidung zu treffen. Während die unter lit a) genannten Erzeugnisse (d.h. für Broschüren) von der Einreichung in die Position 4901 und somit von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen sind, wenn sie überwiegend Werbezwecken dienen, bleiben die unter lit b) erfassten periodischen Druckschriften auch dann unter der Position 4902, wenn sie Werbung enthalten.

Wie bei nicht periodisch erscheinenden Druckerzeugnissen die Abgrenzung "überwiegend der Werbung dienend" vorzunehmen ist, ist den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zu entnehmen (insbesondere Anm 5 zu Kap. 49 und Erläuterungen zu Position 4901 und 4902).

Aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens steht außer Streit, dass die nach Einschränkung des Berufungsbegehrens verminderten strittigen Umsätze ausschließlich Waren des Kapitels 49 (insbesondere solche der Ziffer b)-Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend – Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur) betreffen. Die vorwiegend von Parteiortsgruppen herausgegebenen Informationszeitungen über lokale Geschehnisse, Vereinsaktivitäten etc. mit Werbebeiträgen werden nach den glaubwürdigen Aussagen der Bw., den Angaben auf den Rechnungen und den Antwortschreiben zu den Auskunftsersuchen in regelmäßigen Abständen (mindestens zweimal jährlich) veröffentlicht. Werbungen sind bei periodischen Druckschriften für die Einreichung unter 4902 der Kombinierten Nomenklatur nicht schädlich.

Dem eingeschränkten Berufungsbegehren war somit statzugeben und die angefochtenen Bescheide wie im Spruch und in den Berechnungsblättern dargestellt abzuändern.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Linz, am 24. März 2006