

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Name in der Beschwerdesache der Bf., in Adresse, vertreten durch Name, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Adresse

- vom 14. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 11. Mai 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Dezember 2010,
- vom 28. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 18. Oktober 2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010,
- vom 19. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 10. September 2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011,
- vom 28. November 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 14. November 2013 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012, und
- vom 10. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 31. Oktober 2014 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013,

zu Recht erkannt:

### I.

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2006 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

### II.

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 wird festgesetzt mit € 3.032.729,07.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage A**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

### III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### I.

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

### II.

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wird festgesetzt mit € 3.594.084,56.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage B**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

I.

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

II.

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit € 3.795.062,81.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage C**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

I.

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2009 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

II.

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit € 3.359.505,61.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage D**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

I.

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2010 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

**II.**

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit € 3.969.316,83.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage E**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

**III.**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

**I.**

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2011 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

**II.**

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt mit € 3.540.364,47.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage F**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

**III.**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

**I.**

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2012 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

**II.**

**Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird festgesetzt mit € 3.173.607,05.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage G**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

**III.**

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

**I.**

**Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2013 wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) teilweise stattgegeben.**

## II.

### **Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.**

**Die Umsatzsteuer für das Jahr 2013 wird festgesetzt mit € 3.310.845,53.**

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der **Anlage H**, die ein integrierter Bestandteil dieses Spruches ist, zu entnehmen auf die hiermit verwiesen wird.

## III.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **A) Verfahren vor der Abgabenbehörde**

#### **1. Außenprüfung**

Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2006, 2007, 2008 sowie den Nachschauzeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2010 wurde unter anderem Folgendes festgestellt:

*„Im Prüfungszeitraum verkaufte die Name Kunden-Abos der Name inklusive einer Kfz-Vignette. Der Verkaufspreis wurde einer 10 %-igen Umsatzsteuer unterzogen.*

*Nach Ansicht der BP liegt bei der Veräußerung eines Zeitungsabos unter Zugabe einer Autobahnvignette keine einheitliche Leistung vor, sondern der Vignetteneinkaufspreis ist ungekürzt als Bemessungsgrundlage im Abopreis enthalten und unterliegt in diesem Umfang dem Normalsteuersatz.*

*Diese Ansicht wird wie folgt begründet:*

*Erwirbt ein Unternehmer Autobahnvignetten und veräußert er diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung weiter, so ist ihm diese sonstige Leistung zuzurechnen (siehe ÖStZ 2004, 273 zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Mautgebühren). Hinsichtlich des Vorsteuerabzugs gilt, dass gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b USTG Aufwendungen die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen/ Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, als nicht für das Unternehmen ausgeführt anzusehen sind. Der Vorsteuerauschluss ist dann anzuwenden, wenn die Aufwendungen dem Betrieb eines PKWs zuzurechnen sind. Nicht iZm. dem Betrieb von solchen Fahrzeugen stehen die Kosten für Kundenparkplätze, da*

*hier kein Zusammenhang mit den Fahrzeugen des Unternehmers besteht (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 12 Anm. 341). Da hinsichtlich der an die Kunden weiter gegebenen Vignetten ebenfalls kein Zusammenhang mit Fahrzeugen des leistenden Unternehmers besteht, ist die Anschaffung derselben nicht vom Vorsteuerauschluss erfasst. Der Einkauf der Vignetten von der ASFINAG berechtigt den Unternehmer daher grundsätzlich zum Vorsteuerabzug. Die Weitergabe der Vignette im Rahmen eines Abonnements kann nicht als unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Zeitschrift angesehen werden. Sie ist unabhängig davon, ob eine gesonderte Abrechnung der Vignette erfolgt, mit dem Normalsteuersatz zu besteuern. Für die Feststellung, ob der Unternehmer dem Verbraucher mehrere selbstständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (UStR 2000 Rz 346). Der durchschnittliche Verbraucher wird das Kombinationsangebot deshalb wahrnehmen, weil er dadurch auch an eine Autobahnvignette kommt, mit der er den dafür vorgesehen Zweck (Nutzung der Autobahn) verfolgt.*

*Die Aufteilung des Entgelts hat nach der Rechtsprechung des VwGH (16.12.2009, 2008/15/0075) nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert zu erfolgen, wobei der einfacheren Methode (idR. Aufteilung nach dem Marktpreis) der Vorzug zu geben ist.*

*Marktpreis ist der verordnungsmäßig festgesetzte Preis (Vignettenpreisverordnung 2009 BGBl. II Nr. 226/2009). Da dieser seitens des Verlags nicht änderbar und auch nicht kalkulierbar ist, stellt es die einfachste – und auch Sachgerechteste – Methode iSd. genannten Rechtsprechung dar, wenn dieser Preis ungekürzt als Bemessungsgrundlage für den Anteil der Vignette am Gesamtentgelt herangezogen wird.*

*Die Umsatzsteuernachforderung wird wie folgt berechnet:*

Tabelle

*Die Umsatzsteuerkorrektur für die verkauften Autobahnvignettenabos erfolgt für das Jahr 2010 in der UVA 12/2010.*

*Die notwendigen Berichtigungen ab 2011 werden vom Unternehmer selbst durchgeführt.“*

### **1.1 Berufungsverfahren**

Gegen die auf Grund der Außenprüfung geänderten Bescheide wurde berufen und unter anderem Folgendes ausgeführt:

*„Im Zuge einer Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 1/2009 bis 12/2010 stellte die Betriebsprüfung fest, dass im Prüfungszeitraum auch Zeitungsabos unter Zugabe einer Autobahnvignette verkauft wurden. Der Verkaufspreis wurde einer 10%-igen Umsatzsteuer unterzogen.*

*Nach Ansicht der BP liegt bei der Veräußerung eines Zeitungsabos unter Zugabe einer Autobahnvignette keine einheitliche Leistung vor, sondern der Vignetteneinkaufspreis*

*ist ungekürzt als Bemessungsgrundlage im Abopreis enthalten und unterliegt in diesem Umfang dem Normalsteuersatz.*

*Die Betriebsprüfung begründet ihre Rechtsauffassung damit, dass die Weitergabe der Vignetten im Rahmen eines Abonnements nicht als unselbständige Nebenleistung zur Lieferung der Zeitung angesehen werden kann, da auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist und dieser das Kombinationsangebot deshalb wahrnehmen wird, "weil er dadurch auch an eine Autobahnvignette kommt, mit der er den dafür vorgesehenen Zweck (Nutzung der Autobahn) verfolgt."*

*Die Aufteilung des Entgelts setzte die Betriebsprüfung nach dem Marktpreis fest, da dieser seitens des Verlages nicht abänderbar und auch nicht kalkulierbar ist. Der Preis der Vignette wurde daher ungekürzt als Bemessungsgrundlage für den Anteil der Vignette am Gesamtentgelt herangezogen.*

**a)**

*Unstrittig ist, dass unsere Mandantin seit dem Jahr 2006 spezielle Kundenabos anbietet. Diese beinhalten sowohl ein zweimonatiges Abo der Name, als auch die Zugabe einer Jahresvignette für das entsprechende Kalenderjahr.*

*In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden, ob es sich hierbei um*

- eine einheitliche Leistung des Verkaufs eines Zeitungsabos unter Zugabe einer Vignette,*
- eine einheitliche Leistung des Vignettenverkaufs unter Zugabe eines Zeitungsabos oder*
- mehrere selbständige Hauptleistungen*

*handelt.*

*Gemäß den Auslegungen der BP handelt es sich um mehrere selbständige Hauptleistungen.*

*Wir vertreten die Auffassung, dass es sich hierbei um eine einheitliche Leistung des Verkaufes von Zeitungsabos unter Zugabe einer Vignette handelt.*

*In der Literatur und in den UStR gibt es zum Begriff der einheitlichen Leistung bzw. selbständigen Hauptleistung folgende Ausführungen:*

*"Leistungen, die wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, dürfen für umsatzsteuerliche Zwecke nicht in Einzelleistungen zerlegt werden. Ob bestimmte Leistungen*

*umsatzsteuerlich mehrere selbständige Leistungen darstellen oder zueinander im Verhältnis von Hauptleistung und unselbständiger Nebenleistung stehen, kann nicht mit Hilfe einer isolierten, den im konkreten Fall gegebenen Zusammenhang der Leistungen außer Acht lassenden Betrachtungsweise erfolgen. Ein und dieselbe Leistung kann im Falle selbständiger Erbringung Hauptleistung sein, im Falle ihrer Erbringung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer anderen Leistung jedoch zu dieser im Verhältnis einer unselbständigen Nebenleistung stehen" (Kommentar zur Umsatzsteuer, UStG-ON, 2. Auflage, Seite 258).*

*Für die Beurteilung, ob es sich um eine einheitliche Leistung handelt ist weder der Wert der*

*Leistungen ausschlaggebend, noch ist erforderlich, dass eine der beiden Leistungen nur in Zusammenhang mit der anderen wirtschaftlich sinnvoll ist (vgl. UStR Rz 347; VwGH 5.4.1984,*

*83/15/0045).*

*Bei der Beurteilung, ob es sich um eine einheitliche Leistung handelt, ist nach geltender Rechtsprechung "das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht des*

*Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist." (vgl. UStR Rz 346; VwGH 20.02.2008, 2006/15/0161).*

*Unseres Erachtens liegt das Wesen des Umsatzes im Erwerb eines Abos der Name . Die Zugabe einer Vignette mag dabei einen zusätzlichen Kaufanreiz darstellen (wirtschaftlicher Zusammenhang).*

*Selbst die Betriebsprüfung schreibt – im Widerspruch zu ihrer Sachentscheidung – in ihrer Begründung im Bericht zur Betriebsprüfung, dass der Verbraucher das Kombinationsangebot deshalb wahrnehmen wird, "weil er dadurch auch an eine Autobahnvignette kommt". Die Betriebsprüfung geht daher nach dieser Diktion auch davon aus, dass die Lieferung der Zeitung der Hauptbestandteil dieser Leistung und die Zugabe der Vignette nur eine Nebenleistung dazu darstellt.*

*Keinesfalls kann es unseres Erachtens zu einer Umkehrung des Sachverhaltes kommen, dass als Hauptbestandteil die Lieferung von Vignetten und als Nebenleistung die Lieferung von Zeitungen angenommen wird.*

*Wie schon eingangs ausgeführt, vertreten wir die Auffassung, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine einheitliche Leistung des Verkaufes von Zeitungsabos unter Zugabe einer Vignette handelt und beantragen daher die Aufhebung der angeführten Bescheide.*

**b)**

*Sollte die Finanzverwaltung unserem Antrag nicht folgen, so beantragen wir, dass der Umsatz in zwei selbständige Hauptleistungen aufgeteilt wird und dass für die Umsatzaufteilung die Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise (lineare Kürzung) vorgenommen wird (Rz 349 UStR 2000).*

*Die Betriebsprüfung teilt das Entgelt aufgrund der einfacheren Methode anhand der Marktpreise auf, ordnet aber dabei den Verkaufspreis vorab zur Gänze dem Einzelkaufpreis der Vignette und nur den Restbetrag (0 – 4 %) dem Name Abo zu (dh keine Aufteilung im Verhältnis der Einzelverkaufspreise).*

*Wir sind daher der Meinung, dass, gemäß dem VwGH Erkenntnis vom 16.12.2009 (2008/15/0075) für die Umsatzaufteilung die entsprechenden Einzelverkaufspreise heranzuziehen sind und das Pauschalentgelt im Verhältnis dieser Einzelverkaufspreise aufzuteilen ist.*

*Die diesbezügliche Berechnung ist in der Beilage 1 dargestellt.*

**c)**

*Unabhängig von den gestellten Berufungsanträgen halten wir fest, dass in den Jahren, in denen der Abopreis über dem Preis der Vignette gelegen ist (2006, 2007, 2008), die gesamten Umsatzerlöse aus dem Aboverkauf der 20%-igen Umsatzsteuer unterworfen wurden. Es ist jedoch lediglich maximal der Preis der Vignette mit dem Normalsteuersatz anzusetzen.*

**d)**

*Im Falle der Abweisung des Berufungsantrages gemäß lit a) stellen wir schon jetzt den Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 276 BAO sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.“*

## **1.2 Vorlage der Berufung**

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat) vorgelegt und die Berufungswerberin von der Vorlage verständigt.

## **1.3 Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011, 2012 und 2013**

Die Umsätze der Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 in denen die Umsätze aus dem Verkauf der Sonderabonnements von der Beschwerdeführerin mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert worden waren, wurden auf Grund der Feststellungen der Außenprüfung durch eine Rückrechnung (bisher erklärter Bruttoumsatz zu 10% dividiert durch 1,20 ergibt die Bemessungsgrundlage für den Normalsteuersatz) der Nettobetrag ermittelt und mit dem Steuersatz von 20% der Besteuerung unterzogen. In der Begründung wurde unter anderem ausgeführt, dass der Verkauf der Autobahnvignetten in Kombination mit einem Zeitungsabonnement, wie in den Vorjahren, dem 20%igen Umsatzsteuersatz zu unterwerfen sei.

## **1.4 Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2010**

Gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2010 wurde berufen und auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2010 verwiesen sowie ein Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung gestellt.

## **1.5 Berufung bzw. Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2011, 2012 und 2013**



Gegen die ergangenen Umsatzsteuerbescheide wurde berufen (Jahr 2011 und 2012) bzw. Beschwerde (Jahr 2013) erhoben. In der Begründung wurde auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzung für Dezember 2010 verwiesen sowie der Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung gestellt.

## **1.6 Vorlage der Berufungen bzw. der Beschwerde**

Die Berufungen bzw. die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat) bzw. dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und die Berufungswerberin von der Vorlage verständigt.

### **Übergangsbestimmung infolge Auflösung des Unabhängigen Finanzsenates:**

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 BAO, dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

## **2.) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

### **2.1 Erörterungstermin (24. November 2015)**

Die Parteien wurden zur Erörterung der Sach- und Rechtslage geladen. Das Ergebnis des Erörterungstermins wurde niederschriftlich wie folgt festgehalten:

#### **„1) Fragen des Richters an die Vertreter der      *Beschwerdeführerin***

##### **1.1 Vorsteuerabzug „Tageszeitung“**

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass die „Name“ von anderem Unternehmen gedruckt sowie vertriebsfertig an die Beschwerdeführerin geliefert wird und die in den Rechnungen dieses Unternehmens ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuern geltend gemacht wird?*

*Ja*

##### **1.2 Zeitungs-      *Vignettenabo (am Beispiel des Jahres 2012)***

*Von der Beschwerdeführerin wurde möglichen Kunden unter anderem für das Jahr 2012 folgendes Anbot unterbreitet:*

*„Ja ich lese die Zeitungs- für 2 Monate und erhalte eine Jahresvignette 2012 (KFZ bis 3,5 t) um zusammen nur € 77,80 (zzgl. € 4,- Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignette)“.*

*Der künftige Abonnent durfte nicht bereits Abonnent der Zeitungs- sein und in den letzten sechs Monaten kein Abo oder Testabo bezogen haben. Eine Lieferunterbrechung war nicht möglich.*

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch im Streitzeitraum 2006 bis 2010 möglichen Abonnenten dieses Anbot unterbreitet wurde?*

JA

### **1.3 Berechnung WJ 2008 (2008/2009)**

*Der Beilage 1 der Beschwerde vom 10. Juni 2011 ist zu entnehmen, dass der Preis des Sonderabonnement (Vignette + Tageszeitung für zwei Monate) € 73,80 betragen hat.*

*Der Preis für die Vignette in diesem Zeitraum betrug nach der Vignettenpreisverordnung (BGBl II Nr.: 141/2007) € 73,80.*

*Wurde entgegen der Behauptung in der Beschwerde, dass der Preis des Sonderabonnement über den Preis der Vignette gelegen ist, in diesem Zeitraum das Sonderabonnement nur zum der Preis der Vignette angeboten und an die 17.785 Abnehmer verkauft?*

Ja

### **1.4 WJ 2010 (2010/2011)**

#### **1.4.1 Sonderabonnenten**

*Der Beilage 1 der Beschwerde vom 10. Juni 2011 ist zu entnehmen, dass im WJ 2010 (2010/2011) an 13.000 Kunden das Sonderabonnement (Vignette + Tageszeitung für zwei Monate verkauft wurde.*

*Wurde das Sonderabonnement im WJ 2010 (2010/2011) tatsächlich an 13.000 Kunden verkauft?*

Nein, es wurden 13.006 Abos verkauft.

#### **1.4.2 Berechnung WJ 2010 (2010/2011)**

*Der Beilage 1 der Beschwerde vom 10. Juni 2011 ist zu entnehmen, dass der Preis des Sonderabonnement (Vignette + Tageszeitung für zwei Monate) € 76,20 betragen hat.*

*Der Preis für die Vignette in diesem Zeitraum betrug nach der Vignettenpreisverordnung (BGBl II Nr.: 226/2009) € 76,20.*

*Wurde entgegen der Behauptung in der Beschwerde, dass der Preis des Sonderabonnement über den Preis der Vignette gelegen ist, in diesem Zeitraum das Sonderabonnement nur zum der Preis der Vignette angeboten und an die 14.908 Abnehmer verkauft?*

Ja

**2) Zur Beschwerde betreffend Umsatzsteuer (RV(6100408/2011) wird ausgeführt:**

## **2.1 Sachverhalt**

*Die Beschwerdeführerin bietet ab dem Jahr 2006 eine Jahresvignette für das jeweilige Kalenderjahr und den Bezug der Name für zwei Monate zu einem Pauschalpreis (Sonderabonnement) an.*

*Im Streitzeitraum 2006 bis 2010 haben zwischen 3.969 und 20.188 Abonnenten dieses Pauschalangebot angenommen. Die Einzelverkaufspreise im Streitzeitraum 2006 bis 2010 betrugen:*

Tabelle

*Dieser Aufstellung, die den Vertretern der Beschwerdeführerin sowie den Vertretern der Abgabenbehörde ausgefolgt wird, ist zu entnehmen, dass im streitgegenständlichen Zeitraum 2006 bis 2010 in den Jahren 2006, 2007 und 2009 der Preis für das Sonderabonnement über dem Preis der Vignette und in den Jahren 2008 und 2010 zum Preis der Vignette gelegen ist.*

## **2.2 Rechtsansichten der Parteien**

*Die Abgabenbehörde vertritt die Ansicht, dass nach der Rechtsprechung des VwGH (16.12.2009, 2008/15/0075) eine Aufteilung des Entgeltes nach dem Marktwert zu erfolgen habe, wobei der einfacheren Methode – in der Regel Aufteilung nach dem Marktwert – der Vorzug zu geben sei. Da der Marktwert der Vignette durch die Beschwerdeführerin weder veränderbar noch kalkulierbar sei, sei es die einfachste und sachgerechteste Methode den Preis der Vignette ungekürzt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.*

*Als Bemessungsgrundlage wurde von der Abgabenbehörde der Verkaufspreis der Sonderabonnements (Vignette + Zeitungsabonnement) mit dem Normalsteuersatz (20%) der Besteuerung unterzogen.*

*Die Beschwerdeführerin vertritt unter anderem die Ansicht, dass die Sonderabonnements, eine einheitliche Leistung des Verkaufes von Zeitungsabonnements unter Zugabe einer Vignette seien.*

*Ansicht des Vertreters der Abgabenbehörde zu dieser Rechtsansicht der Beschwerdeführerin:*

*Diese Rechtsansicht wird vom Vertreter der Abgabenbehörde nicht geteilt.*

*Halten beide Parteien ihre bisher vertretene Rechtsansicht – eine einheitliche Leistung des Verkaufes von Zeitungsabonnements unter Zugabe einer Vignette bzw. Versteuerung der*

*Sonderabonnements (Vignette + Zeitungsabonnement) mit dem Normalsteuersatz (20%) – aufrecht?*

*Ja*

## **2.3 Streitzeitraum 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010 (RV(6100408/2011))**

*Strittig ist, ob*

- *eine einheitliche Leistung des Verkaufs eines Zeitungsabonnements unter Zugabe einer Vignette,*
  - *eine einheitliche Leistung des Vignettenverkaufs unter Zugabe eines Zeitungsabonnements oder*
  - *mehrere selbständige wirtschaftliche Hauptleistungen*
- vorliegen.*

### **2.3.1 Rechtsansicht des Richters zum Vorliegen von zwei selbstständigen Hauptleistungen Streitzeitraum 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010**

#### **ba) Judikatur und Literatur Österreich**

*Die Umsatzsteuer wird grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, folgt auch das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und behandelt die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung. Ob mehrere Leistungen eine Einheit bilden, ist anhand der Leistung zu beurteilen und nicht anhand des Entgelts; es kommt auf den Vorgang der Leistung an und nicht darauf, ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (VwGH 27.08.1990, 89/15/0128).*

- *Überlassung von Kursunterlagen und Kurskonzepte = eine Hauptleistung*
- *Koordinierung und Kontrolle der Kursreihe = eine weitere Hauptleistung*

*Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Einheit zu beurteilen, wenn sei ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (siehe Ruppe/Achatz, UStG 4. Auflage, § 1 Rz 31 und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).*

#### **bb) Rechtsprechung des BFH 9.10.2002, V R 5/02, BStBl. II 2004, Seite 470**

*Der Senat teilt nicht die Ansicht des FG, dass der Kläger mit der Einsaat des Getreides eine einheitliche nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG 1993, Nr. 13 der Anlage ermäßigt zu steuernde Getreidelieferung ausgeführt hat. Er ist vielmehr der Auffassung, dass der Kläger über die Lieferung des Getreides und seine Einsaat als sonstige Leistung getrennt abrechnen durfte.*

*Der Senat ist der Auffassung, dass es regelmäßig ohne Schwierigkeiten möglich ist, die (dem ermäßigten Steuersatz unterliegende) Lieferung des Getreides von der (dem Regelsteuersatz unterliegenden) Einsaat zu trennen. Auf den Vortrag des Klägers, der Landwirt entscheide erst nach Anlieferung des Saatguts, ob er es ihn, den Kläger, oder ggf. einen günstigeren Lohnunternehmer einsäen lasse, kommt es nicht an. In jedem Fall ist die getrennte Abrechnung beider Leistungen durch den Kläger nicht zu beanstanden.*

*Die Einsaat von Getreide ist anders zu beurteilen, als die Grabpflegeleistungen, die Gegenstand des Urteils in BFHE 195, 440 waren. Bei jenen maß der BFH der Lieferung der Pflanzen keinen selbständigen rechtlichen Gehalt bei; im Streitfall ist die Getreidelieferung bereits vom Preis her so gewichtig, dass sie nicht in einer einheitlichen Dienstleistung aufgeht. Umgekehrt hat auch die Einsaat für den Landwirt eine derartige Bedeutung, dass sie keine bloße Nebenleistung zur Getreidelieferung ist.*

### **bc) EuGH**

*Der EuGH nimmt eine Einheit an, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (siehe Ruppe/Achatz, UStG 4. Auflage, § 1 Rz 36 und die dort zitierte Rechtsprechung des EuGH und des BFH). Haupt- und Nebenleistung können so eng miteinander verbunden sein, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.*

*Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Nach dem Urteil des EuGH vom 15. Mai 2001 in der Rs. C- 34/99, Primback Ltd, Rn. 45, ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.*

### **Rechtssache Primback C – 34/99**

*Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Nach dem Urteil des EuGH vom 15. Mai 2001 in der Rs. C- 34/99, Primback Ltd, Rn. 45, ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.*

*Im Ausgangsverfahren war daher der zwischen den Parteien des Kaufvertrags vereinbarte und vom Verbraucher gezahlte Preis unabhängig von den Zahlungsmodalitäten derselbe, so dass Primback nicht mit Erfolg geltend machen kann, der angegebene Preis bestehe in Wirklichkeit zu einem Teil aus dem Wert des Kredits (vgl. dementsprechend Urteil vom 27. April 1999 in der Rechtssache C-48/97, Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323, Randnr. 31).*

## **Rechtssache Deutsche Bank AG C – 44/11**

Wie der Gerichtshof entschieden hat, liegt eine einheitliche Leistung auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher – wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist – zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bildet, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Randziffer 21 Rs C-44/11 Deutsche Bank AG unter Hinweis auf das Urteil in der Rechtssache Levob Verzekeringen und OB Bank, Randziffer 21).

Nimmt man im Einklang mit der Randnummer 18 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung eine Gesamtbetrachtung dieser Leistungen der Portfolioverwaltung vor, wird deutlich, dass sie im Wesentlichen eine Verbindung aus der Leistung der Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens des Anlegers zu einen und der Leistung des eigentlichen Kaufs von Verkaufs von Wertpapieren zum anderen darstellt (Randnummer 18).

### **bd) Österreichische Rechtsprechung zur Charakteristik der Umsätze**

Eine unselbständige Nebenleistung – im gegenständlichen Verfahren wäre dies nach Ansicht der Vertreter der Beschwerdeführerin die Lieferung der Tageszeitung für einen Zeitraum von zwei Monaten – ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, VwSlg 8312 F/2008).

Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, wobei auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

### **be) Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erbringt die Bf. aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers **zwei selbständige voneinander getrennte Hauptleistungen**.

Die erste Hauptleistung ist die **einmalige Lieferung** einer Vignette bei Abschluss des Sonderabonnements die

- weder eng mit einer an sechs Tagen in Woche erscheinenden Tageszeitung und damit über einen Zeitraum von zwei Monaten ca. 48-mal an den Abonnenten geliefert wird, zusammenhängt,
- noch üblicherweise bei Abschluss eines Abonnements für den Bezug einer an sechs Tagen in der Woche erscheinenden Tageszeitung und damit über einen Zeitraum von zwei Monaten ca. 48-mal an den Abonnenten geliefert wird, vorkommt und

- daher weder die Hauptleistung der sechs täglichen Lieferung einer Tageszeitung oder über einen Zeitraum von Monaten ca. 48mal ausgeliefert wird, abgerundet oder ergänzt
- noch dem typischen Geschäftszweig eines Zeitungsverlages entspricht.

Die zweite Hauptleistung ist die Lieferung der Tagesausgabe der Name für einen Zeitraum von zwei Monaten und damit **eine ca. 48 malige Lieferung einer Tageszeitung**, bei Annahme des Angebotes auf Abschluss des Sonderabonnements, die

- weder eng mit der einmaligen Lieferung einer Vignette zusammenhängt,
- noch üblicherweise bei Abschluss eines Abonnements für die Lieferung einer Vignette und den Bezug einer Tageszeitung an sechs Tagen in der Woche oder über einen Zeitraum von zwei Monaten ca. 48-mal geliefert wird, vorkommt,
- und daher weder die Hauptleistung der einmaligen Lieferung einer Vignette abgerundet noch ergänzt, sondern eine zweite Hauptleistung ist und
- dem typischen Geschäftszweig eines Zeitungsverlages entspricht

In diesem Zusammenhang wird auf auch das Erkenntnis des VwGH 27.5.2015, 2012/13/0029 verwiesen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin führt aus, dass der Verkauf des Abonnements eine Marketingmaßnahme ist.

Der Vertreter der Abgabenbehörde führt aus, dass der Preis der Vignette dem Normalsteuersatz unterliegt und daher im vollen Betrag dem Normalsteuersatz unterliegt.

### **c) Aufteilung des Pauschalpreises für Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen**

Liegen zwei oder mehrere selbständige Leistungen – im gegenständlichen Verfahren die Lieferung einer Vignette und Lieferung der Tageszeitung für einen Zeitraum von zwei Monaten – vor, so ist für umsatzsteuerliche Zwecke der Gesamtpreis auf die unterschiedlichen zu besteuern den Leistungen (Normalsteuersatz für die Lieferung der Vignette und der ermäßigte Steuersatz für die Lieferung der Tageszeitung) aufzuteilen.

Es ist bei mehreren Methoden die einfachste Methode heranziehen.

### **ca) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes**

**16.12.2009, 2008/15/0075**

Mit der Frage nach der Aufteilung des Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen beschäftigte sich der EuGH demgegenüber in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, in welchem zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen werden, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert. Der EuGH gibt in der Folge der Methode das Gesamtentgelt nach dem Marktpreis den Vorzug, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden ist, während die **Methode der Heranziehung des Marktwertes** einfach sei, weil dieser nicht

zu ermittelt werden braucht. In seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, *Card Protection Plan*, bekräftigt der EuGH, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachst mögliche Methode heranzuziehen wäre. Im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben, dass der Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise, weil diese bereits fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern, der Vorzug zu geben wäre ("lineare Kürzung" siehe VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075).

## **cb) EuGH**

### **Rechtssache Madgett und Baldwin C – 308/96 (Randnummer 41ff)**

Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen T. P. Madgett und R. M. Baldwin einerseits (im folgenden: Kläger) und den Commissioners of Customs & Excise andererseits (im folgenden: Beklagte) über die Anwendbarkeit des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie auf die Kläger im Hinblick darauf, daß sie ihren Kunden im Rahmen ihres Hotelbetriebs Pauschalreisen anbieten.

Wie der Generalanwalt in Nummer 65 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, kann jedoch im Falle eines Pauschalpreises, der sich sowohl auf von Dritten bezogene und somit von Artikel 26 erfaßte Leistungen als auch auf von dieser Bestimmung nicht erfaßte Eigenleistungen bezieht, die Gegenleistung im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie nicht als Besteuerungsgrundlage für die im Rahmen des pauschalen Leistungspakets erbrachten Eigenleistungen herangezogen werden (RN 41).

Es ist also die Bezugsgröße zu bestimmen, die anstelle der Gegenleistung heranzuziehen ist, um den auf die Eigenleistung entfallenden Anteil des Pauschalpreises herauszurechnen. Hierfür ergeben sich zwei Möglichkeiten, von denen die eine, wie im Rahmen der TOMS-Regelung, auf die tatsächlichen Kosten, die andere auf den Marktwert abstellt (RN 42).

Während die Methode der tatsächlichen Kosten der Eigenleistungen eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordert und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden ist, spricht für die Methode der Heranziehung des Marktwertes der Eigenleistungen, wie der Generalanwalt in Nummer 76 seiner Schlußanträge dargelegt hat, daß sie einfach ist, da die einzelnen Bestandteile des Wertes der Eigenleistungen nicht ermittelt zu werden brauchen (RN 49).

### **Rechtssache Card Protection Plan Ltd C – 349/96**

Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Card Protection Plan Ltd (Klägerin) und den Commissioners of Customs & Excise (Commissioners), die im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständig sind, über eine Mehrwertsteuerbefreiung nach Section 17 und Schedule 6, Group 2, des Value Added Tax Act 1983 (Mehrwertsteuergesetz; VAT Act 1983).



*Dem Umstand, dass ein Gesamtpreis in Rechnung gestellt wird, kommt damit keine entscheidende Bedeutung zu. Freilich kann es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung sprechen, wenn ein Leistungserbringer seinen Kunden eine aus mehreren Teilen zusammengesetzte Dienstleistung gegen Zahlung eines Gesamtpreises erbringt. Sollte sich aber auch aus den in den Randnummern 7 bis 10 beschriebenen Umständen ergeben, dass die Kunden trotz des einheitlichen Preises aus ihrer Sicht zwei gesonderte Dienstleistungen erwerben, nämlich eine Versicherungsdienstleistung und eine Kartenregistrierungsdienstleistung, so wäre der Teil des einheitlichen Preises, der sich auf die Versicherungsdienstleistung bezieht und jedenfalls von der Steuer befreit bliebe herauszurechnen. Hierbei wäre die einfachstmögliche Berechnungs- oder Bewertungsmethode zu verwenden (Randnummer 31 unter Verweis auf das Urteil Madgett und Baldwin, Randnummer 45f).*

#### **cc) Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes**

*Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist für die Zeiträume 2006, 2007 und 2009 bei der Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes das Verhältnis der Einzelverkaufspreise, weil diese fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern, der Vorzug zu geben wäre ("lineare Kürzung"), wie dies auch die Parteienvertreterin in ihrer Beschwerde vertritt.*

*Für die vorhin angeführten Zeiträume ergeben sich daher die von der Parteienvertreterin errechneten Umsatzsteuergutschriften.*

*Den Parteien werden die Berechnungen des Richters – Aufteilung des Entgeltes 2006, 2007 und 2008 – für die Streitjahre 2006, 2007 und 2009 ausgefolgt.*

#### **d) Abonnentenpreis im Zeitraum 2008 und 2010**

##### **da) Gesetzliche Bestimmung und Literatur in Österreich**

##### **daa) § 3 Abs. 2 UStG 1994, idF BGBl. I Nr.: 180/2004**

*Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen*

- *für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- *für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder*
- *für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.*

*Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.*

*Voraussetzung für eine Entnahme im Sinne dieser Vorschrift ist, dass*

- *die unentgeltliche Zuwendung aus unternehmerischen Motiven erfolgt und*
- *es sich nicht um Geschenke von geringem Wert oder der Abgabe von Warenmuster für Zwecke des Unternehmens und der*

- Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. Mayer/Ungericht, UStG (2014) 4. Auflage, § 3, Anmerkung 36).

#### **dab) Literatur in Österreich**

*Im Hinblick auf die im Absatz 2 geregelten Tatbestände (1. und 2. Gedankenstrich) muss es sich um Zuwendungen handeln, die für Zwecke des Unternehmens getätigt werden. Bei solchen Zuwendungen wurde nach österreichischem Recht bis 2003 davon ausgegangen, dass eine Steuerbarkeit (als Eigenverbrauch) nicht gegeben ist, weil die Wertabgabe nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens erfolgt, gleichwohl aber – da der Leistungsbezug Zwecke des Unternehmens betraf – das Recht auf Vorsteuerabzug bestand. Nunmehr sind derartige Zuwendungen – in Übereinstimmung mit Art. 16 Abs. 1 der MwSt-RL (vgl. zur Auslegung EuGH 27.4.1999, Rs C-48/97 Rs Kuwait Petroleum) – den entgeltlichen Lieferungen gleichgestellt (siehe Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz 4. Auflage, § 3 Rz 240).*

*Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, sind auch dann steuerbar, wenn der Unternehmer sie aus unternehmerischen Gründen zB zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege tätigt. Der gegenteilige Fall – die unentgeltliche Zuwendung erfolgt aus nichtunternehmerischen Motiven – führt bereits auf des § 3 Abs. 2 erster Gedankenstrich zur Eigenverbrauchsbesteuerung.*

*Zur Problematik, dass die Besteuerung auch dann vorgesehen ist, wenn unternehmerische Zwecke mit der Zuwendung verfolgt werden, betont der EuGH in seinem Urteil vom 27. April 1999, C- 48/97, Rs Kuwait Petroleum) ausdrücklich, dass der Wortlaut des zweiten Satzes des Art. 5 Abs. 6, 6. EG-RL jetzt Art. 16 MwSt-RL) nicht zwischen der unentgeltlichen Lieferung für unternehmerische oder für nichtunternehmerische Zwecke unterscheidet (siehe Schwab in Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band III, § 3 Abs. 2 Rz 139ff).*

*Als direkte Umsetzung des Art. 5 Abs. 6 der 6. EG Richtlinie (MwSt-RL) bestimmt § 3 Abs. 2 UStG, dass Entnahmen eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens, einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen sind. Diese Gleichstellung mit Lieferungen gegen Entgelt soll einen un versteuerten Letztverbrauch verhindern. Eine unternehmerische Veranlassung hinter der unentgeltlichen Zuwendung von Gegenständen kann insbesondere dann angenommen werden, wenn diese zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege erfolgt (siehe Kraft-Kinz, Klostermann, Posautz, Die Steuerpflicht von Incentives, insbesondere zwischen Pharmaunternehmen und Ärzten, Teil II, SWK 2007, Heft 19, Seite 800 ff).*

#### **dac) EuGH Rechtssache Kuwait Petroleum (GB) Ltd. Rs C-48/96**

*Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Kuwait Petroleum (GB) Ltd (im folgenden: Klägerin) und den Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Beklagte), der im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Stelle, bei dem es darum geht, ob die Abgabe bestimmter Erzeugnisse, die die Klägerin im Rahmen von Werbeaktionen zwischen 1991 und 1996 angeboten hat, der Mehrwertsteuer unterliegt.*

### **Randziffer 18**

*Mit seiner zweiten, seiner dritten und seiner vierten Frage, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das nationale Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Entnahme von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft, die an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine weitergegeben werden, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen der in den Randnummern 7 bis 9 des vorliegenden Urteils beschriebenen Aktion erhalten hat, einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.*

### **Randziffer 19**

*Vorab ist darauf hinzuweisen, daß im vorliegenden Fall die Aushändigung der Gegenstände gegen die Q8-Gutscheine für die Zwecke des Unternehmens erfolgte, denn das Ziel der Werbung bestand für die Klägerin wie für die an der Aktion beteiligten unabhängigen Wiederverkäufer nach den Feststellungen des nationalen Gerichts in einer Erhöhung des Umfangs der Treibstoffverkäufe. Daher ist ein Steuerpflichtiger, der sich in der gleichen Situation wie die Klägerin befindet, berechtigt, gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die von ihm für den Ankauf dieser Gegenstände entrichtete Vorsteuer abzuziehen.*

### **Randziffer 22**

*Jedoch geht bereits aus dem Wortlaut ihres Artikels 5 Absatz 6 Satz 1 hervor, daß die Sechste Richtlinie die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat, ohne daß es grundsätzlich entscheidend wäre, ob diese Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet. Denn Satz 2 dieser Bestimmung, der Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens von der Steuer ausnimmt, hätte keinen Sinn, wenn Satz 1 Entnahmen, die der Steuerpflichtige — für die Zwecke des Unternehmens — unentgeltlich weitergibt, nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen würde.*

### **Randziffer 23**

*Außerdem wird diese Auslegung, wie der Generalanwalt in Nummer 26 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, durch die Entstehungsgeschichte des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestätigt. Nummer 6 des Anhangs A der Zweiten Richtlinie*

67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303) wie auch Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a des von der Kommission am 29. Juni 1973 dem Rat vorgelegten Vorschlags für die Sechste Richtlinie (ABl. C 80, S. 1) sahen nämlich u. a. vor, daß Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, die steuerlich den Gemeinkosten zugeordnet werden können, entgegen der allgemeinen Regelung nicht als steuerbare Lieferungen zu betrachten sind. Daraus folgt, daß diese Entnahmen, auch wenn sie für die Zwecke des Unternehmens getätigt werden, als steuerbare Lieferungen betrachtet werden müssen, sofern die Geschenke nicht von geringem Wert sind.

#### **Randziffer 28**

Zum einen stellen, wie der Generalanwalt in Nummer 43 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, der Verkauf des Treibstoffs und die Weitergabe von Gegenständen gegen Gutscheine zwei getrennte Vorgänge dar.

#### **Randziffer 32**

Daher ist auf die zweite, die dritte und die vierte Frage zu antworten, daß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Entnahme von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft, die an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine weitergegeben werden, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen einer Werbeaktion wie der des Ausgangsverfahrens erhalten hat, einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.

#### **db) Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes**

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist für den **Zeitraum 2008 und 2010 keine Aufteilung und daher auch keine lineare Kürzung des Entgeltes** vorzunehmen.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin führt aus, dass in diesen beiden Jahren der Preis für das Sonderabonnement aus Konkurrenzgründen angepasst wurde und daher der Preis des Sonderabonnements dem Preis der Vignette angepasst wurde.

Der Grund für diese Preisanpassung war eine Marketingmaßnahme um Zeitungsabonnements zu verkaufen und daher ist auch unabhängig vom Preis für das Sonderabonnement linear zu kürzen ist.

Der Vertreter der Abgabenbehörde führt aus, dass in dieser Woche eine Umsatzsteuerfachtagung in Z stattfinden wird und er in diesem Zusammenhang mit den Vertretern des BMF das Rechtsproblem der linearen Kürzung beim Verkauf eines Zeitungsabonnements zusammen mit einer Vignette besprechen wird.

Vom Ergebnis dieser Besprechung wird das Bundesfinanzgericht informiert.“

Die Niederschrift wurde von den Parteien unterfertigt und in der Folge ausgehändigt.

## **2.2 Ergänzungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 2. Dezember 2015**

An die Beschwerdeführerin erging den Streitzeitraum umfassend unter anderem folgender Beschluss auf Ergänzung der Beschwerde zu dem unter anderem wie folgt Stellung genommen wurde:

### **1) Provision Einkauf der Autobahnvignetten im Zeitraum 2006 bis 2013**

#### **1.1 Provisionen für den Einkauf von Autobahnvignetten**

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass die Beschwerdeführerin für den Einkauf der Autobahnvignetten für KFZ bis 3,5t Provisionen erhalten hat, wie dies dem nachfolgenden Artikel im Standard vom 15. November 2007 zu entnehmen ist:*

#### **Standard**

*Konzern kürzt Vignettenprovisionen*

*Redaktion*

*15. November 2007, 15:52*

*„Vignettenpreis steigt um 1,20 Euro, aber Tankstellen und Trafiken kriegen weniger*

*Wien - Schlechte Nachrichten für Tankstellen und Trafikanten: Nach der Kürzung der Provisionen für Briefmarken steht im "Groscherlgeschäft" neuerlich ein Einbruch bevor: Die staatliche Autobahngesellschaft Asfinag kürzt die Provisionen für den Verkauf der Pkw-Autobahnvignetten drastisch.*

*Obwohl die Jahresvignette um 1,20 Euro (Inflation) teurer wird, bekommen die Vertriebspartner für die Ausgabe einer Jahresvignette 2008 ab 1. Dezember nur mehr 1,70 Euro Provision statt 2,07 Euro - das sind um 18 Prozent weniger als für den Verkauf der 2007er-Vignette gezahlt wurde. Damit nicht genug: 2008 senkt der Monopolist für Autobahnen- und Schnellstraßen die Vertriebsentgelte für den Verkauf der Jahrespickerl um weitere sieben Prozent auf 1,53 Euro. Gesenkt, aber nicht ganz so stark wird auch die Ausgabe von Zehn-Tages- und Zwei-Monatsvignetten, deren Provisionen bereits bisher niedriger als bei der Jahresvignette waren.*

*Von den 2006 verkauften 14 Mio. Stück Zehn-Tagesvignetten, 3,2 Mio. Stück Zwei-Monatsvignetten und 3,5 Mio. Stück Jahresvignetten vertreibt die Asfinag rund 60 Prozent über Tankstellen, 25 Prozent über Trafiken und den Rest über Autofahrerklubs und Zeitungen etc. Sie hat damit 2006 rund 310 Millionen Euro eingenommen.“*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Nein, die Beschwerdeführerin – oder mir verbundene Unternehmen – haben in den Jahren 2006 bis 2013 keine Provisionen durch den Einkauf von Autobahnvignetten erhalten.*

#### **1.2 Vereinnahmung von Provisionen**

*Wenn ja, in welcher Höhe wurden im Zeitraum 2006 bis 2013 Provisionen vereinnahmt?*

**Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Wie unter 1.1. erläutert wurden in den Jahren 2006 bis 2013 keine Provisionen vereinnahmt.*

**1.3 Erfassung der Provisionen in der Buchhaltung und in den Umsätzen**

*Es wird ersucht, die Höhe der erhaltenden Provisionen im Zeitraum 2006 bis 2013 sowie die Erfassung der Provisionen im Rechnungswesen und in den Umsätzen der einzelnen Jahre darzulegen.*

**Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Wie unter 1.1. erläutert wurden in den Jahren 2006 bis 2013 keine Provisionen vereinnahmt.*

**2) „Vertragsbestimmungen“ für ein Zeitungs- -Vignetten ABO**

**2.1 „Vertragsbestimmung“ für ein Zeitungs- -Vignetten ABO im Jahr 2011**

*Im Rahmen des am 24. November 2015 stattgefundenen Erörterungstermins wurde unter anderem Folgendes angegeben:*

**„1.2 Zeitungs- Vignettenabo (am Beispiel des Jahres 2012)**

*Von der Beschwerdeführerin wurde möglichen Kunden unter anderem für das Jahr 2012 folgendes Anbot unterbreitet:*

*„Ja ich lese die Zeitungs- für 2 Monate und erhalte eine Jahresvignette 2012 (KFZ bis 3,5 t) um zusammen nur € 77,80 (zzgl. € 4,- Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignette)“.*

*Der künftige Abonnent durfte nicht bereits Abonnent der Zeitungs- sein und in den letzten sechs Monaten kein Abo oder Testabo bezogen haben. Eine Lieferunterbrechung war nicht möglich.*

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch im Streitzeitraum 2006 bis 2010 möglichen Abonnenten dieses Anbot unterbreitet wurde?*

*JA“*

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch im Jahr 2011 möglichen Abonnenten dieses Anbot mit diesen „Vertragsbestimmungen“ unterbreitet wurde?*

**Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Ja, die Annahme ist zutreffend. Im Jahr 2011 wurden den möglichen Abonnenten idente „Vertragsbestimmungen“ wie im Jahr 2012 unterbreitet.*

**2.2 „Vertragsbestimmung“ für ein Zeitungs- -Vignetten ABO im Jahr 2013**

Dem Bundesfinanzgericht liegt für das Jahre 2013 ein Werbefolder für ein Zeitungs- - Vignetten ABO vor auf dem die vorhin angeführten „Vertragsbestimmungen“ angeführt sind.

### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

Im Jahr 2013 wurden den möglichen Abonnenten ebenfalls „Vertragsbestimmungen“ wie in den Jahren 2011 und 2012 unterbreitet.

### **3) Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignette**

Bei Annahme des Angebotes des Zeitungs- -Vignetten ABOS mussten die Abonnenten eine Bearbeitungsgebühr sowie für die Versandkosten der Vignette einen Beitrag – im Jahr 2012 und im Jahr 2013 waren dies jeweils € 4,00 pro ABO – entrichten.

#### **3.1 Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignetten in den anderen Jahren**

Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch in Jahren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 die Abonnenten des Zeitungs- -Vignetten ABOS zusätzlich zum Abopreis eine Bearbeitungsgebühr sowie für die Versandkosten der Vignetten einen zusätzlichen Beitrag entrichten mussten?

Wenn ja, in welcher Höher mussten die Abonnenten des Zeitungs- -Vignetten ABOS in Jahren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 zusätzlich zum Abopreis eine Bearbeitungsgebühr sowie für die Versandkosten der Vignetten einen zusätzlichen Beitrag entrichten?

### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

Ja, die Annahme ist zutreffend. Die Abonnenten des Zeitungs- - Vignetten ABO's mussten auch in den Jahren 2006 bis 2011 zusätzlich zum Abopreis eine Bearbeitungsgebühr sowie für die Versandkosten einen zusätzlichen Betrag entrichten.

Der zusätzliche Betrag zum Abopreis (Bearbeitungsgebühr und Versandkosten) wurde wie folgt verrechnet:

2006	EUR	3,00
2007	EUR	3,00
2008	EUR	3,00
2009	EUR	3,60
2010	EUR	4,00
2011	EUR	4,00
2012	EUR	4,00
2013	EUR	5,00

*Wir möchten darauf hinweisen, dass der tatsächliche Verkaufspreis für das Abo (Zeitung und Vignette) für das Jahr 2010 EUR 76,50 betrug (nicht EUR 76,20).*

### **3.2 Erfassung der Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignetten**

*Es wird ersucht, die Erfassung der zusätzlich zum Abopreis erhaltenen Beiträge für die Bearbeitung und den Versand der Vignetten an die Abonnenten des Zeitungs- -Vignetten ABOS im Rechnungswesen und in den Umsätzen der Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 darzulegen.*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Der von den Abonnenten zusätzlich zu entrichtende Beitrag für Bearbeitung und Versand wurde auf den reinen Abopreis aufgeschlagen. Dieser zusätzlich zu entrichtende Beitrag wurde nicht auf einem Erlöskonto erfasst, sondern gemeinsam mit dem Abopreis auf dem selben Erlöskonto erfasst. Demzufolge wurde dieser zusätzliche Betrag ebenso wie der reine Abopreis der 10%igen Umsatzsteuer unterworfen.*

*Unseres Erachtens ist dieser zusätzliche vom Abonnenten zu entrichtende Beitrag dem (reinen) Abopreis zuzurechnen. Das umsatzsteuerlich aufzuteilende Gesamtentgelt setzt sich somit aus dem reinen Abopreis sowie dem zusätzlich zu entrichtenden Betrag zusammen und ist – in Anlehnung an den Erörterungstermin vom 24.11.2015 – entsprechend der Marktpreismethode (bzw. „lineare Kürzung“) auf die beiden Hauptleistungen aufzuteilen.*

### **4 Abrechnung des Zeitungs- -Vignetten ABOS mit den Abonnenten**

*Es wird gebeten, für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 je eine Abrechnung mit einem/einer Abonnenten/Abonnentin vorzulegen.*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Als Beilage erlagen Sie exemplarisch für die Jahre 2006 bis 2013 Abrechnung mit einem/einer Abonnenten/Abonnentin.“*

Eine Kopie der Stellungnahme wurde von der Parteienvertreterin dem Vertreter der belangten Behörde zu dessen Kenntnisnahme übermittelt.

### **2.3 Ergänzungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 3. Dezember 2015**

An die Beschwerdeführerin erging den Streitzeitraum umfassend unter anderem folgender Beschluss auf Ergänzung der Beschwerde zu dem unter anderem wie folgt Stellung genommen wurde:

#### **„1) Versandkosten der Vignette**

*Im Internet werden verschiedene Zeitungs- -Vignetten ABOS angeboten ([http://www. Name](http://www.Name) ).*

*Unter „Konditionen“ wird unter anderem Folgendes ausgeführt:*



*„Die Vignette wird ab Dezember 2015 per Einschreiben zum Versand gebracht.“*

*Bei Annahme des Angebotes des Zeitungs- -Vignetten ABOS mussten die Abonnenten eine Bearbeitungsgebühr sowie für die Versandkosten der Vignette einen Beitrag – im Jahr 2012 und im Jahr 2013 waren dies jeweils € 4,00 pro ABO – entrichten.*

### **1.1 Versand der Vignette**

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch in den Jahren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 die Vignette an die Abonnenten des Zeitungs- -Vignetten ABOS per Einschreiben erfolgte?*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Ja, ihrer Annahme ist zutreffend. In den Jahren 2006 bis 2013 wurden die Vignetten den Abonnenten per eingeschriebenen Brief übermittelt.*

### **1.2 Anteil des Aufwandes für den Versand der Vignette/Vignetten**

*Wenn auch in den Jahren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 die Vignette an die Abonnenten des Zeitungs- -Vignetten ABOS per Einschreiben erfolgte, wie hoch war der Anteil der Aufwendungen/des Aufwandes für den Versand der Vignetten/ einer Vignette, die vom Abonnenten durch die Zahlung eines Beitrages von zum Beispiel von vier Euro in den Jahren 2012 und 2013 zu tragen waren?*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Die von der österreichischen Post verrechneten Versandkosten pro Abonnent stellten sich in den Jahren 2006 bis 2013 wie folgt dar:*

2006:	EUR 2,65 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2007:	EUR 2,65 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2008:	EUR 2,65 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2009:	EUR 2,65 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2010:	EUR 2,65 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2011:	EUR 3,72 (Beförderungsentgelt, Einschreibentgelt und Wertentgelt)
2012:	EUR 1,62 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)
2013:	EUR 1,62 (Beförderungsentgelt und Einschreibentgelt)

### **2) Bearbeitungsgebühr Zeitungs- -Vignetten ABOS**

*Sie werden ersucht, darzulegen welche Aufwendungen in den Jahren 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 mit der vom Abonnenten eines Zeitungs- -Vignetten ABOS zu leistenden Bearbeitungsgebühr zu tragen waren.*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Die externen Aufwendungen (ein Fremdunternehmen wurde mit der Erstellung der Schreiben, Kuvertierung usw. beauftragt) im Zusammenhang mit einem Zeitungs- - Vignetten ABO in den Jahren 2006 bis 2013 betrugen konstant EUR 0,25 pro Abonnenten. Zusätzlich war ein interner Verwaltungsaufwand mit den Abos erforderlich, der allerdings nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand quantifiziert werden könnte.“*

Eine Kopie der Stellungnahme wurde von der Parteienvertreterin dem Vertreter der belangten Behörde zu dessen Kenntnisnahme übermittelt.

## **2.4 Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes vom 29.1.2016**

An die Beschwerdeführerin und die belangte Behörde ergingen den Streitzeitraum umfassend unter anderem folgende Aufforderungen zur Stellungnahme zu denen unter anderem wie folgt Stellung genommen wurde:

### **2.4.1 Ergänzungsbeschluss an die Beschwerdeführerin**

#### **„1) Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen**

*Die beschwerdeführende Partei hat innerhalb der gesetzten Fristen den Aufforderungen des Bundesfinanzgerichtes den Inhalt ihrer Beschwerden zu erläutern entsprochen.*

*Vom Richter des Bundesfinanzgerichtes wurde eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen für die Umsätze aus dem Verkauf der Sonderabonnements (Vignette, Bearbeitungsgebühr und Zeitung für einen Zeitraum von zwei Monaten) im Zeitraum 2006 bis 2013 vorgenommen.*

*In diesem Zusammenhang wird auf die Anlage „Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen 2006 bis 2013“ verwiesen.*

#### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Die Berechnungen der Bemessungsgrundlagen laut Beilage sind grundsätzlich korrekt. Wir haben lediglich kleinere Änderungen iZm den Autobahnvignetten vorgenommen (zB bei Aktion im Jahr 2007 wird die Vignette 2008 ausgegeben).*

Es ergeben sich folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen betreffend des Preises für die Vignetten:

Vignette 2008 20%	€ 73,80
Vignette 2010 20%	€ 76,20

### **2) Abonnentenpreise Zeitraum 2011 bis 2013**

*Die beschwerdeführende Partei ist dem fernmündlichen Ersuchen auf Übermittlung der Abonnentenpreise für den Zeitraum 2011 bis 2013 umgehend nachgekommen und hat die „Preisblätter“ für den Zeitraum 2011 bis 2013 als Anhang zum E-Mail übersandt.*

*In diesem Zusammenhang werden Ihnen zur Wahrung des Parteigehörs übersandt:*

- E-Mail vom 27. Jänner 2016, eingelangt am 27. Jänner 2016

- Preisblatt 2011, 2012 und 2013

### **3) Termin für die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlungen**

*Der beschwerdeführende Partei wird vorab der Ort und Beginn für die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlungen bekannt gegeben:*

- 3. März 2016 in
- Adresse, Örtlichkeit
- Beginn 10.00 Uhr

*Die Ladungen zu den mündlichen Verhandlungen ergehen nächste Woche.*

### **Stellungnahme der Beschwerdeführerin**

*Im Einvernehmen mit der beschwerdeführenden Partei möchten wir Ihnen mitteilen, dass wir auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichten.“*

Die Stellungnahme der Beschwerdeführerin wurde der belangten Behörde übermittelt um gegeben falls Stellung zu nehmen. Die belangte Behörde gab keine Stellungnahme ab.

## **2.4.2 Ergänzungsbeschluss an die belangte Behörde**

### **1) Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen**

*Die beschwerdeführende Partei hat innerhalb der gesetzten Fristen den Aufforderungen des Bundesfinanzgerichtes den Inhalt ihrer Beschwerden zu erläutern entsprochen.*

*Die Kopien der Beantwortung der Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes sowie die in diesem Zusammenhang dem Bundesfinanzgericht übermittelten Anlagen wurden dem Vertreter der Abgabenbehörde (HR Name ) bereits von der beschwerdeführenden Partei übersandt.*

*Vom Richter des Bundesfinanzgerichtes wurde eine Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen für die Umsätze aus dem Verkauf der Sonderabonnements (Vignette, Bearbeitungsgebühr und Zeitung für einen Zeitraum von zwei Monaten) im Zeitraum 2006 bis 2013 vorgenommen.*

*In diesem Zusammenhang wird auf die Anlage „Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen 2006 bis 2013“ verwiesen.*

### **2) Abonnentenpreise Zeitraum 2011 bis 2013**

*Die beschwerdeführende Partei ist dem fernmündlichen Ersuchen auf Übermittlung der Abonnentenpreise für den Zeitraum 2011 bis 2013 umgehend nachgekommen und hat die „Preisblätter“ für den Zeitraum 2011 bis 2013 als Anhang zum E-Mail übersandt.*

*In diesem Zusammenhang werden Ihnen zur Wahrung des Parteiengehört übersandt:*

- E-Mail vom 27. Jänner 2016, eingelangt am 27. Jänner 2016
- Preisblatt 2011, 2012 und 2013

### **Stellungnahme der belangten Behörde**

*Nach Meinung des Finanzamtes Z sind für die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Vignettenumsätze (eigene Hauptleistung 20%), die im jeweiligen Jahr geltenden Einzelverkaufspreise heranzuziehen. In die Berechnung einzubeziehen wären die Kosten für die Bearbeitung und den Versand die eindeutig dem Vignettenumsatz zuzurechnen sind. Eine lineare Kürzung wäre nicht vorzunehmen.“*

### **3) Termin für die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlungen**

*Der beschwerdeführende Partei wird vorab der Ort und Beginn für die Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlungen bekannt gegeben:*

- 3. März 2016 in
- Adresse, Örtlichkeit
- Beginn 10.00 Uhr

*Die Ladungen zu den mündlichen Verhandlungen ergehen nächste Woche.“*

Die Stellungnahme der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführerin übermittelt um gegeben falls Stellung zu nehmen. Die Beschwerdeführerin gab keine Stellungnahme ab.

### **2.7 Abberaumung der mündlichen Verhandlung**

Auf Grund der Zurücknahme des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch die Beschwerdeführerin wurde diese abberaumt und dies den Parteien mitgeteilt.

### **2.8 Ergänzungsbeschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.2.2016**

An die Beschwerdeführerin erging den Streitzeitraum umfassend unter anderem folgender Beschluss auf Ergänzung der Beschwerde zu dem unter anderem wie folgt Stellung genommen wurde:

#### **„1) Angebot zum Abschluss eines Sonderabonnements**

*Dem Bundesfinanzgericht liegen Folder des Sonderabonnements für den Bezug der Name und der Vignette für 2012 und 2013 vor.*

*Darin wird unter anderem Folgendes angeboten:*

*„Die interessanteste Vignette Österreichs – 2 Monate Name + Jahresvignette 2012 um zusammen nur € 77,80“ bzw. „Die interessanteste Vignette Österreichs – 2 Monate Name + Jahresvignette 2013 um zusammen nur € 80,60“ (zuzüglich Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignette)*

*Ist die Annahme des Richters des Bundesfinanzgerichtes zutreffend, dass auch für die Jahre 2006 bis 2010 und 2011 möglichen Abonnenten ein ähnliches Angebot gemacht wurde?*

#### **Stellungnahme:**

*zu Punkt 1) Angebot zum Abschluss eines Sonderabonnements*

*Ja. Ihre Annahme ist zutreffend. Auch die Angebote 2006 bis 2011 waren inhaltlich wie jene aus 2012 und 2013 ausgestaltet.*

## **2) Vertragsende bei einem Sonderabonnement**

*Endete ein von einem Abonnenten angenommenes Sonderabonnement durch Zeitablauf, d.h. nach Ablauf von zwei Monaten ohne dass der Abonnent dieses kündigen musste?*

### **Stellungnahme:**

*zu Punkt 2) Vertragsende bei einem Sonderabonnement*

*Ja, das Sonderabonnement endete nach zwei Monaten durch Zeitablauf. Der Kunde musste das Sonderabonnement nicht gesondert kündigen.*

## **3) Vertragsverlängerung**

*War es in den Jahren 2006 bis 2013 möglich ein von einem Abonnenten angenommenes Sonderabonnement zu verlängern?*

### **Stellungnahme:**

*Nein, eine Verlängerung des Sonderabonnements war in den Jahren 2006 bis 2013 (und auch in den Folgejahren) nicht möglich.*

## **4) Abschluss eines Abonnentenvertrages**

*Kam es, wenn sich der Kunde während des Sonderabonnements entschlossen hatte, die Name weiterhin zu beziehen zum Abschluss eines Abonnentenvertrages über den Bezug der Name auf eine bestimmte oder unbestimmte Dauer mit der Verpflichtung für den Abonnenten das Abonnement zu kündigen?*

*Kam es, wenn sich der Kunde nach Ende des Sonderabonnements entschlossen hatte, die Name weiterhin zu beziehen zum Abschluss eines Abonnentenvertrages über den Bezug der Name auf eine bestimmte oder unbestimmte Dauer mit der Verpflichtung für den Abonnenten das Abonnement zu kündigen?*

### **Stellungnahme:**

*zu Punkt 4) Abschluss eines Abonnentenvertrages*

*Das Sonderabonnement musste wie erläutert vom Kunden nicht gesondert gekündigt werden. Wenn sich ein Kunde nach Ablauf des Sonderabonnements für ein (dauerhaftes) Abonnement entschieden hat, wurde für dieses (neue) Abonnement ein gesonderter Vertrag geschlossen. der entsprechend den Kündigungsfristen vom Kunden gekündigt werden konnte.*

*Eine Kopie dieses Schreibens ergeht an das Finanzamt Z zu Handen Herrn Name .“*

**Über die Beschwerde wurde erwogen**

## **A) Festgestellter Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist ein Zeitungsverlag und bot im Streitzeitraum (2006 bis 2013) als Sonderabonnement den Bezug der von ihr vertriebene mehrmals wöchentlich erscheinende Tageszeitung für die Dauer von zwei Monaten sowie die einmalige Zusendung der jeweiligen Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t zu einem Pauschalpreis an.

Das Sonderabonnement endete nach zwei Monaten ohne dass es einer Kündigung durch den Abonnenten bedurfte. Eine Verlängerung des Sonderabonnements war nicht möglich. Ein Kunde, der sich nach Ablauf des Sonderabonnements für ein Abonnement der Tageszeitung entschied, musste für dieses Abonnement einen gesonderten Vertrag mit der Beschwerdeführerin abschließen, der entsprechend den Kündigungsfristen dieses Vertrages vom Kunden gekündigt werden konnte.

Der Pauschalpreis der Sonderabonnements (Tageszeitung, Vignette, Bearbeitungsgebühr und Versandkosten der Vignette) wurde von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum mit dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzbesteuerung unterzogen.

Die für den Zeitraum 2006 bis 2009 sowie den Nachschauzeitraum Jänner 2009 bis Dezember 2010 statt gefundene Außenprüfung hat den aus der Anzahl der verkauften Sonderabonnements ermittelten Betrag, der die vom Abonnenten zu entrichteten Bearbeitungsgebühr nicht beinhaltete, unter Vornahme einer Rückrechnung des Bruttoerlöses (errechneter Erlös incl. 10% Umsatzsteuer dividiert durch 1,20 = Nettobemessungsgrundlage für den 20%igen Umsatz) der Besteuerung mit dem Normalsteuersatz unterzogen.

Die Abgabenbehörde unterzog den ihr von der Parteienvertreterin mitgeteilten Verkaufserlös für die „Vignettenabos“ unter Vornahme einer Rückrechnung des Bruttoerlöses (errechneter Erlös incl. 10% Umsatzsteuer dividiert durch 1,20 = Nettobemessungsgrundlage für den 20%igen Umsatz) der Besteuerung mit dem Normalsteuersatz.

Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes verkaufte die Beschwerdeführerin im Streitzeitraum 2006 bis 2013 die nachstehend angeführte Anzahl an Sonderabonnements zu folgenden Pauschalpreis pro Sonderabonnement:

Tabelle

## **B) Strittige Rechtsfragen**

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob

- der Verkauf des Zeitungsabonnements unter Zugabe einer Vignette eine einheitliche Leistung ist und der Erlös des Sonderabonnements dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, wie dies unter anderem die Parteienvertreterin vertritt, oder
- der Verkauf der Vignetten eine Leistung ist und der Erlös des Sonderabonnements dem Normalsteuersatz unterliegt, wie dies die Abgabenbehörde vertritt, oder

- durch die ca. 48 maligen Lieferung der Tageszeitung in den für Dauer des Abonnement beschränkten Zeitraum von zwei Monaten sowie die einmalige Lieferung der Vignette an den Abonnenten zwei wirtschaftliche selbständige Hauptleistungen von der Beschwerdeführerin erbracht werden.

Im gegenständlichen Verfahren ist weiters strittig, ob

- die Lieferung der Vignette die einzig zu besteuernde Hauptleistung ist, die unter Einrechnung der Bearbeitungsgebühr und der Versandkosten für die Vignette dem Normalsteuersatz unterliegt und keine lineare Kürzung des Pauschalpreises auf die anzuwendenden Steuersätze (Normalsteuersatz und ermäßigter Steuersatz) vorzunehmen ist, wie dies die Abgabenbehörde vertritt, oder
- zwei wirtschaftlich selbständige Hauptleistungen vorliegen und der vom Abonnenten zu zahlende Pauschalpreis für die Lieferung der Tageszeitung, der Vignette, der Bearbeitungsgebühr und den Versandkosten für die Vignette eine lineare Kürzung des Pauschalpreises auf die anzuwendenden Steuersätze (Normalsteuersatz und ermäßigter Steuersatz) vorzunehmen ist, wie dies unter anderem die Parteienvertreterin auch vertritt.

### **C) Rechtslage, Rechtliche Würdigungen**

#### **1) Eine einheitliche Leistung oder zwei wirtschaftlich selbständige Hauptleistungen**

Der Umsatzsteuer unterliegen unter anderem die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist im Haupttatbestand die einzelne Leistung, die grundsätzlich für jede einzelne Leistung erhoben wird. Nur wenn Leistungen wirtschaftlich zusammengehören und eine Einheit bilden, folgt auch das Umsatzsteuerrecht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und behandelt die wirtschaftliche Einheit mehrerer Leistungen als eine Leistung. Ob mehrere Leistungen eine Einheit bilden, ist anhand der Leistung zu beurteilen und nicht anhand des Entgelts; es kommt auf den Vorgang der Leistung an und nicht darauf, ob das Entgelt für jede einzelne Leistung oder als Gesamtentgelt berechnet wurde (VwGH 27.08.1990, 89/15/0128).

Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Einheit zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dazu ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang der Leistungen erforderlich, ein Ineinandergreifen der Leistungen, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (siehe Ruppe/Achatz, UStG 4. Auflage, § 1 Rz 31 und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Dabei sind die charakteristischen Merkmale des fraglichen Umsatzes zu ermitteln. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine

einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes besteht aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers bei Abschluss eines auf die Dauer von zwei Monaten begrenzten Sonderabonnements das Wesen des fraglichen Umsatzes darin, dass der Abonnent

- einerseits über den durch das Abonnement begrenzten Zeitraum von zwei Monaten die von der Beschwerdeführerin im Allgemeinen an sechs Werktagen in der Woche herausgegebene und vertriebene Tageszeitung an die angegebene Zustelladresse ausgeliefert wird, ohne dass eine Lieferunterbrechung durch den Abonnenten möglich ist, sowie
- andererseits durch eine einmalige Lieferung der Beschwerdeführerin an den Abonnenten eine Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3,5t erhält.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erbringt die Beschwerdeführerin aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers bei Abschluss des auf die Dauer von zwei Monaten begrenzten Sonderabonnements durch den Abonnenten zwei selbständige voneinander getrennte Hauptleistungen.

Die **erste** Hauptleistung ist die Lieferung der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und von ihr vertriebenen Tageszeitung für den durch das Abonnement begrenzten Zeitraum von zwei Monaten und damit **eine ca. 48 malige durchgehende Lieferung** der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und vertriebenen Tageszeitung an die vom Abonnenten angegebene Zustelladresse, die

- weder eng mit der einmaligen Lieferung einer Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t zusammenhängt,
- noch bei Abschluss eines Abonnements für den Bezug der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und vertriebenen Tageszeitung sonst angeboten wird, wie unter anderem dem als „Preisblatt“ aufgenommenen Beweis zu entnehmen ist, und daher

weder die zweite Hauptleistung der einmaligen Lieferung der Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t abrundet noch ergänzt und die erste Hauptleistung dem typischen Geschäftszweig eines Zeitungsverlages entspricht.

Die **zweite** Hauptleistung ist die **einmalige Lieferung** einer Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3,5t die

- weder eng mit der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und von ihr vertriebenen Tageszeitung und damit über den durch dieses Abonnement begrenzten Zeitraum von zwei Monaten ca. 48-mal an den Abonnenten geliefert wird, zusammenhängt,
- noch bei Abschluss eines auf die Dauer von zwei Monaten begrenzten Abonnements für den Bezug der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und von ihr



vertriebenen Tageszeitung sonst angeboten wird, wie unter anderem dem als „Preisblatt“ aufgenommenen Beweis zu entnehmen ist, und daher

weder die erste Hauptleistung der Lieferung der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und von ihr vertriebenen Tageszeitung über den begrenzten Zeitraum von zwei Monaten und damit die ca. 48maligen durchgehende Auslieferung der Tageszeitung an die Abonnenten abrundet noch ergänzt und auch nicht dem typischen Geschäftszweig eines Zeitungsverlages entspricht.

## **2) Entgelt Sonderabonnement**

Der Umsatz wird im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Solleinnahme); (§ 4 Abs. 1 UStG 1994).

Das Entgelt für die unternehmerische Leistung ist in der Umsatzsteuer von zweifacher Bedeutung. Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ist es zunächst ein eigenes Tatbestandsmerkmal für die Steuerbarkeit einer Lieferung oder sonstigen Leistung und zugleich die Bemessungsgrundlage für die zu erhebende Umsatzsteuer (§ 4 Abs. 1 erster Satz).

Entgelt ist nach der Definition des § 4 Abs. 1 alles, was der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, somit die gesamte Gegenleistung.

Für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage der erbrachten Leistung ist daher nicht deren Wert, sondern der Wert der Gegenleistung maßgeblich. Das entspricht der Zielsetzung der Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchssteuer. Der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen soll nach Maßgabe der Einkommensverwendung des Verbrauchers für die Inanspruchnahme der Leistungen besteuert werden (siehe Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4, Rz 26ff). Nur das ist Entgelt, was in einer Zweckbindung zur Erlangung der Lieferung oder sonstigen Leistung steht (Entgeltlichkeitszusammenhang; vgl. VwGH 12.11.1990, 90/15/0014).

Das Entgelt bemisst sich nach dem Aufwand des Leistungsempfängers (ausgenommen die Umsatzsteuer). Nach der Judikatur des VwGH und des EuGH ist die Besteuerungsgrundlage bei Lieferungen und sonstigen Leistungen die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung (VwGH 16.9.2003, 99/14/0324, EuGH 16.10.1997, C-258/95, Filibeck mwN).

Die für die Ermittlung des Entgeltes maßgebliche Gegenleistung stellt einen subjektiven, nämlich den tatsächlich erhaltenen Wert und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar (siehe Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4, Rz 33 und die dort zitierte Judikatur des EuGH).

Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung ist nicht erforderlich. Daher ist es auch unerheblich, wenn eine Leistung unter den Selbstkosten ausgeführt wird (siehe Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 4 Tz 15; Mayr/Ungericht, UStG<sup>4</sup> (2014), § 4, Anm. 1, Pernegger in Melhart/Tumpel, UStG, § 4 Rz 42).

Im gegenständlichen Verfahren schloss der Abonnent mit der Beschwerdeführerin **keine getrennten Einzelpreisvereinbarungen** über die Lieferung der Tageszeitung über den Zeitraum von zwei Monaten und eines „Vorspannartikels“, wie in dem Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2015, 201/13/0029, **sondern** er schloss **eine Pauschalvereinbarung**, der die

- die durchgehende Zustellung der Tageszeitung über den Zeitraum von zwei Monaten und
- die einmalige Lieferung der jeweiligen Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t, (zuzüglich einer Bearbeitungsgebühr und der Versandkosten für die Vignette)

umfasste und musste dafür einen Pauschalpreis (Gesamtentgelt) an die Beschwerdeführerin entrichten.

### **Bemessungsgrundlagen des Entgelts – Gesamtentgelt**

Die Bemessungsgrundlagen des Gesamtentgeltes wurden unter anderem auf Grund der Feststellung des Bundesfinanzgerichtes, dass die Bearbeitungsgebühr und Versandkosten für die Vignette im Zeitraum 2006 bis 2010 nicht in der Bemessungsgrundlage enthalten waren vom Bundesfinanzgericht neu berechnet und den Parteien zur Stellungnahme übersandt.

In diesem Zusammenhang wird auf die Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes vom 29. Jänner 2016 sowie auf die Darstellung in der Anlage 1 – „Neuberechnung der Bemessungsgrundlagen 2006 bis 2013“, Seite 1 bis 8 –, die Teil der rechtlichen Würdigung sind, verwiesen.

### **Entgelt Sonderabonnement – Bemessungsgrundlagen Umsatzsteuer**

Die durch das Bundesfinanzgericht geänderten Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer des Streitzeitraumes wurden in den Beiblättern 1 – 8 dargestellt, die Teil der rechtlichen Würdigung sind, und auf die hiermit verwiesen wird.

Beiblatt 1 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2006

Beiblatt 2 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2007

Beiblatt 3 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2008

Beiblatt 4 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2009

Beiblatt 5 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2010

Beiblatt 6 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2011

Beiblatt 7 – Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer Jahr 2012

### **3) Aufteilung des Gesamtentgeltes (lineare Kürzung)**

Liegen zwei oder mehrere selbständige Leistungen vor, so ist für umsatzsteuerliche Zwecke das Gesamtentgelt auf die unterschiedlichen zu besteuern den Leistungen aufzuteilen. Wird im Rahmen eines Pauschalentgeltes über mehrere selbständige Hauptleistungen abgerechnet, ist das Entgelt auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen, wenn dies wegen unterschiedlicher umsatzsteuerlicher Folgen, wie zum Beispiel bei verschiedenen zur Anwendung kommenden Steuersätzen, erforderlich ist (siehe Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 4, Rz 85).

Das Umsatzsteuergesetz und die Mehrwertsteuerrichtlinie enthalten keine speziellen Regelungen für die Entgeltaufteilung. Es sind daher die allgemeinen Bestimmungen anzuwenden. Dabei kommt der Einfachheit der gewählten Methode sowie insbesondere der Verhinderung willkürlicher Aufteilungen besondere Beachtung zu.

Anknüpfungspunkte, nach denen die Aufteilung erfolgen kann, sind

- die Marktwertmethode der einzelnen Komponenten (Marktwertmethode) und
- die Kosten der einzelnen Komponenten (Kostenmethode)

Die vorrangige Methode der Aufteilung ist nach der Rechtsprechung des VwGH und des EuGH die Marktwertmethode und zwar insbesondere dann, wenn für alle Komponenten die Einzelverkaufspreise des Leistenden bekannt sind (siehe Pernegger in Melhart/Tumpel, UStG, § 4 Rz 357 und 358).

In seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075 hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH ausgeführt, dass sich der EuGH mit der Frage nach der Aufteilung des Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, Madgett und Baldwin, in welchem zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen werden, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert, beschäftigt hat. Der EuGH gibt in der Folge der Methode das Gesamtentgelt nach dem Marktpreis den Vorzug, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden ist, während die Methode der Heranziehung des Marktwertes einfach sei, weil dieser nicht zu ermittelt werden braucht.

In seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, Card Protection Plan, bekräftigt der EuGH, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachst mögliche Methode heranzuziehen wäre.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bedeutet dies im gegenständlichen Verfahren, dass ausgehend von den Vorgaben der Rechtsprechung (VwGH und EuGH), der Methode

der Aufteilung des Pauschalentgeltes nach der Marktwertmethode und damit nach der einfachst möglichen Methode vorzugehen ist. Denn im gegenständlichen Verfahren stehen die Einzelverkaufspreise fest und es ist keine eigene Kalkulation erforderlich. Damit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine "lineare Kürzung" der Einzelverkaufspreise vorzunehmen.

Folgt man der von der Abgabenbehörde vertretenen Ansicht ist Folgendes festzustellen:

*Im Bericht der Außenprüfung wird zwar die Ansicht vertreten, dass „Die Aufteilung des Entgelts hat nach der Rechtsprechung des VwGH 16.12.2009, (2008/15/0075) nach den tatsächlichen Kosten oder nach dem Marktwert zu erfolgen, wobei der einfacheren Methode (idR. Aufteilung nach dem Marktpreis) der Vorzug zu geben ist.*

Der Besteuerung unterzogen wurde aber das gesamte Pauschalentgelt für die durchgehende Lieferung der von der Beschwerdeführerin herausgegebenen und von ihr vertriebenen Tageszeitung (Steuersatz 10%) für zwei Monate sowie die einmalige Lieferung der Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t ausschließlich mit dem Normalsteuersatz (20%). Begründet wird dies wie folgt:

*„Marktpreis ist der verordnungsmäßig festgesetzte Preis (Vignettenpreisverordnung 2009 BGBl. II Nr. 226/2009). Da dieser seitens des Verlags nicht änderbar und auch nicht kalkulierbar ist, stellt es die einfachste – und auch Sachgerechteste – Methode iSd. genannten Rechtsprechung dar, wenn dieser Preis ungekürzt als Bemessungsgrundlage für den Anteil der Vignette am Gesamtentgelt herangezogen wird.“*

Es wurde weder von der Außenprüfung noch im Beschwerdeverfahren vom Vertreter der Abgabenbehörde begründet, aus welchen Gründen bei einer Pauschalvereinbarung des Entgeltes für beide Leistungen keine „lineare Kürzung“ des Gesamtentgeltes vorzunehmen ist, sondern nur festgestellt, dass *„eine lineare Kürzung nicht vorzunehmen ist“*.

Bei dieser von der Abgabenbehörde vorgenommenen Besteuerung der Sonderabonnements wird völlig außer Betracht gelassen, dass der Abonnent ein Pauschalentgelt für zwei voneinander unabhängige, selbstständige wirtschaftlichen Leistungen der Beschwerdeführerin entrichtet aber nur eine Hauptleistung der Besteuerung unterzogen wird.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist – entgegen der im Rahmen des Erörterungstermins vertretenen Ansicht, dass auch eine unentgeltliche Entnahme vorliegen könnte – die „lineare Kürzung“ durch das Pauschalentgelt für zwei selbstständige wirtschaftliche Leistungen der Beschwerdeführerin – Lieferung der Tageszeitung für einen Zeitraum von zwei Monaten und die einmalige Lieferung der Jahresvignette für Personenkraftwagen bis 3.5t – bedingt.

Beide von der von der Beschwerdeführerin erbrachten Hauptleistungen dienen unternehmerischen Zwecken und werden nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet (siehe, EB zu § 3 Abs. 2 UStG 1994 BGBl. Nr. I 134/2003).

Für beide Hauptleistungen ist nur ein Pauschalentgelt zu leisten, welches unterschiedlichen Steuersätzen (10%iger Steuersatz für die Lieferung der Tageszeitung und der Normalsteuersatz (20%) für die Lieferung der Vignette inklusive der Bearbeitungsgebühr und den Versandkosten der Vignette) unterliegt, sodass nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes eine „lineare Kürzung“ der feststehenden Einzelverkaufspreise nach der Marktwertmethode vorzunehmen ist.

Die durch das Bundesfinanzgericht vorgenommene „lineare Kürzung“ der Einzelverkaufspreise und die damit geänderte Bemessungsgrundlage für die aus dem Verkauf der Sonderabonnements erzielten Erlöse, wurden in der Anlage I dargestellt, die Teil der rechtlichen Würdigung sind, und auf die hiermit verwiesen wird.

#### ANLAGE I – „Berechnung Lineare Kürzung Zeitraum 2006 bis 2013“

Jahr 2006 – Seite 1 bis 3

Jahr 2007 – Seite 4

Jahr 2008 – Seite 5

Jahr 2009 – Seite 6

Jahr 2010 – Seite 7

Jahr 2011 – Seite 8

Jahr 2012 – Seite 9

Jahr 2013 – Seite 10-

#### **D) Erwägungen**

Der Beschwerde

- vom 14. Juni 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z vom 11. Mai 2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Monat Dezember 2010,
- vom 28. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 18. Oktober 2011 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010,
- vom 19. September 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 10. September 2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011,
- vom 28. November 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 14. November 2013 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012, und
- vom 10. November 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 31. Oktober 2014 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013,

war teilweise statt zu geben und die angefochtenen Bescheide abzuändern.

#### **E) Zulässigkeit einer 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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist im gegenständlichen Verfahren bei der zu lösenden Rechtsfrage nach welcher Methode ein Pauschalentgelt für zwei selbstständige wirtschaftliche Leistungen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen nicht von der Rechtsprechung des VwGH und EuGH abgewichen.

Ein ordentliche Revision ist unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH (16.12.2009, 2008/15/0075) und des EuGH (C-308/96, Madgett und Baldwin und C-349/96, Card Protection Plan) an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 8. März 2016