

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerde-sache A-AG gegen

- a) die am 15. April 2013 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt B betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2011,
- b) den am 13. März 2013 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung,
- c) den am 10. Juli 2015 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt B betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2013 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung, der an die Stelle der am 15. April 2013 ausgefertigten Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Juli bis September 2012 getreten ist sowie
- d) die am 15. Juni 2013 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt B mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009*

I. zu Recht erkannt

1. Die am 15. April 2013 ausgefertigten Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 werden abgeändert. Bemessungsgrundlage und Höhe der jeweiligen Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Der am 13. März 2013 ausgefertigte Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung wird abgeändert. Die Abgabefestsetzung erfolgt endgültig. Bemessungsgrundlage und Höhe der jeweiligen Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

3. Der am 10. Juli 2015 ausgefertigte Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2013 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung wird dahingehend abgeändert, dass die Abgabefestsetzung endgültig erfolgt.
4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

II. den Beschluss gefasst

1. Die Beschwerde gegen die am 15. April 2013 ausgefertigten Bescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009* wird gemäß § 278 BAO als gegenstandslos erklärt. Das Verfahren wird eingestellt.
2. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung vorgenommen und ist mit Bericht vom 18. März 2013 zum Ergebnis gekommen, dass in den Jahren 2007 bis 2009 hinsichtlich der von der C-GmbH sowie der D-GmbH in Rechnung gestellten Beratungsleistungen weder der Abzug von Betriebsausgaben noch der Vorsteuerabzug zulässig wären. Es fehlten konkrete Unterlagen zu den Beratungsleistungen sowie genauere Beschreibungen. Auch gäbe es keine Angaben zu den Personen und Geschäftspartnern, mit welchen die Geschäftsbeziehungen hergestellt wurden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.01.2012, 2009/15/0032) bedürfe es insbesondere dann einer besonders exakten Leistungsbeschreibung, wenn die Zahlungen für die Erbringung schwer fassbarer Leistungen erfolgt sein sollten.
2. Die Abgabenbehörde stellte als Ergebnis der Außenprüfung im Bericht des Weiteren fest, dass die Beschwerdeführerin ihren Lesern neben einer Print-Ausgabe ihrer Tageszeitung auch eine Online-Ausgabe anbiete. Das Abonnement der Online-Ausgabe könne für sich alleine bestellt werden. Die Umsätze daraus würden mit dem Normalsteuersatz versteuert. Das Print-Abonnement schliesse die Online-Ausgabe ein und die Umsätze aus diesem Kombinationsangebot würden einheitlich mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert. Der Abonnent der Print-Ausgabe der Tageszeitung könne nach Bekanntgabe einer Zugangskennung die Online-Ausgabe nutzen. Bei diesem

Kombiangebot würden somit zwei Leistungen angeboten und verrechnet, einerseits die Lieferung der Zeitung und als weitere Leistung die Zurverfügungstellung von Informationen auf elektronischem Wege. Die Lieferung von Zeitungen unterliege dem ermäßigten Steuersatz von 10%, werde hingegen die Zeitung online zur Verfügung gestellt, sei diese Leistung mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuern. Eine unselbständige Nebenleistung zur körperlichen Lieferung der Zeitung liege nicht vor, da die Online-Ausgabe eigenständig nutzbar sei.

3. Die Abgabenbehörde hat auf Basis des Berichtes vom 18. März 2013 über die Außenprüfung folgende Bescheide ausgefertigt:

- a) am 21. März 2013 den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabenfestsetzung. Die Abgabennachforderung aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung betrug 595.445,25 €.
- b) am 15. April 2013 die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2010.
- c) am 15. April 2013 die neuen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2010. Die Abgabennachforderung aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung betrug im Jahr 2006 514.185,27 €, im Jahr 2007 531.706,28 €, im Jahr 2008 552.761,08 €, im Jahr 2009 566.972,69 € und im Jahr 2010 306.818,39 €.
- d) am 15. April 2013 den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011. Die Abgabennachforderung aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung betrug 589.098,17 €.
- e) am 15. April 2013 die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012. Die Abgabennachforderung aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung betrug 142.746,20 €.
- f) am 15. April 2013 die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2007 bis 2009.
- g) am 15. April 2013 die neuen Sachbescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009*. Aufgrund des Ergebnisses der Außenprüfung wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin im Jahr 2007 um 12.723,08 €, im Jahr 2008 um 76.294,20 € und im Jahr 2009 um 36.419,50 € hinsichtlich der nicht als Betriebsausgaben anerkannten Beratungsleistungen erhöht.

4. Mit Schreiben vom 3. April 2013 erhob die steuerliche Vertretung Berufung gegen den am 21. März 2013 ausgefertigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 und mit Schreiben vom 7. Mai 2013 Berufung gegen die am 15. April 2013 ausgefertigten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011, die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012 sowie die Bescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009*.

4.1. Zum Beschwerdepunkt der Nichtanerkennung von Ausgaben und Vorsteuern für verrechnete Beratungsleistungen wird im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe ausreichend Nachweise erbracht, dass die Beratungsleistungen tatsächlich erbracht worden seien. Bei den Beratern handle es sich im Verhältnis zur Beschwerdeführerin nicht um nahestehende Personen. Im Steuerrecht gelte der Grundsatz, dass sich Kaufleute, die einander fremd gegenüberstehen, nichts zu schenken pflegen. Die tatsächlich erbrachten Leistungen seien mit den im Geschäftsleben üblichen Formulierungen in den Rechnungen zutreffend beschrieben. Die Rechnungen enthielten sämtliche in § 11 UStG 1994 für den Vorsteuerabzug erforderlichen Bestandteile.

4.2. Zum Beschwerdepunkt der Anwendung des Normalsteuersatzes von 20% auf den unentgeltlichen Onlinezugriff für Abonnenten der Print-Ausgabe wird vertreten, dass es sich dabei um eine unselbständige Nebenleistung handle, die von rund 4% der Leser nur sporadisch, von rund 96% überhaupt nicht genutzt werde. Wer als Druckwerksabonnent einen deutlich höheren Preis für die Lieferung der Tageszeitung als Druckwerk in Kauf nehme, sehe in der Lieferung des Druckwerkes die Hauptleistung und den gratis eingeräumten Onlinezugang als ergänzende Zusatzleistung, die nur ausnahmsweise beansprucht werde. Die unselbständige Nebenleistung teile das Schicksal der Hauptleistung. Der Onlinezugang werde den Druckwerksabonnenten der Tageszeitung ausdrücklich unentgeltlich angeboten. Dies schließe eine Abspaltung eines Teilentgelts der Druckwerkslieferung unter Besteuerung mit dem Normalsteuersatz von 20% aus.

4.3. Gegen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit gemäß § 200 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung bringt die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin vor, dass eine Ungewissheit im Sachverhalt nicht vorliege und es demzufolge keinen Grund für eine vorläufige Abgabefestsetzung gäbe.

5. Mit am 2. Juni 2015 ausgefertigten Beschwerdeentscheidungen hat die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen die die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011, gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Juli bis September 2012 sowie gegen die Bescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009* als unbegründet abgewiesen.

6. Die steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 10. Juni 2015 den Antrag gestellt, die Beschwerde gegen die unter Punkt I.5. angeführten Bescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Beantragt wurde eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

7. Mit der am 11. Juni 2015 ausgefertigten Beschwerdeentscheidung hat die Abgabenbehörde den am 21. März 2013 ausgefertigten Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufiger Abgabefestsetzung dahingehend abgeändert, dass der Vermerk auf die vorläufige Abgabefestsetzung fehlt.

8. Die steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 19. Juni 2015 den Antrag gestellt, die Beschwerde gegen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Beantragt wurde eine Entscheidung durch den Senat und eine mündliche Verhandlung.
9. Die Abgabenbehörde hat am 10. Juli 2015 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013 ausgefertigt und die Abgaben gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Die Abgabenfestsetzung erfolgte entsprechend der für das Jahr 2013 eingereichten Abgabenerklärung.
10. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde gegen die unter Punkt I.3. angeführten Bescheide mit Bericht vom 11. September 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.
11. Die Beschwerde gegen die am 15. April ausgefertigten Bescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007*, *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008* und *Feststellungsbescheid 2009* wurde in der Verhandlung zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 24. August 2014 von der Beschwerdeführerin zurückgenommen.
12. Das Beschwerdebegehren zu den am 15. April 2013 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007, 2008 und 2009 hinsichtlich jener Vorsteuerbeträge, die die von den Firmen C-GmbH sowie der D-GmbH in Rechnung gestellten Beratungsleistungen durch Dr. S anbelangen (2.400,00 € im Jahr 2007, 14.400,00 € im Jahr 2008 und 7.200,00 € im Jahr 2009) wurde in der Verhandlung zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 24. August 2014 von der Beschwerdeführerin zurückgenommen.
13. Der Antrag auf Entscheidung durch den Senat (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) wurde in der Verhandlung zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 24. August 2014 von der Beschwerdeführerin zurückgenommen.
14. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 Abs. 2 Z 1 BAO) in der Verhandlung zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 24. August 2014 von der Beschwerdeführerin zurückgenommen.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich, und erwiesen:

1. Die im Firmenbuch unter FN***** eingetragene A-AG (Beschwerdeführerin) ist ein Medienunternehmen, welches eine Tageszeitung erzeugt und vertreibt. Abonnenten der Tageszeitung konnten im Beschwerdezeitraum zwischen zwei Bezugsformen wählen, dem Print- Abonnement und dem Online-Abonnement.

2. Beim Print-Abonnement wird die Tageszeitung täglich als Druckwerk an die gewünschte Zustelladresse geliefert.
3. Beim Online-Abonnement erhalten die Abonnenten die Tageszeitung in digitaler Form als PDF-Download. Online-Abonnenten erhalten zu einem reduzierten Preis exakt die gleiche Tageszeitung wie Print-Abonnenten, nur nicht in ausgedruckter sondern in elektronischer Form. Der Preis für das Online-Abonnement betrug im Beschwerdezeitraum rund 60% des Preises für das Print-Abonnement. Der gegenüber dem Print-Abonnement reduzierte Preis für das Online-Abonnement resultiert aus dem Wegfall der Kosten für Druck, Papier und Zustellung.
4. Print-Abonnenten haben seit der Einführung der Online-Ausgabe der Tageszeitung im Jahr 2003 die Möglichkeit, ohne Aufpreis einen elektronischen Zugang zur digitalen Ausgabe der Tageszeitung zu erhalten. Dazu können sie sich über ein Benutzerkonto für den Online-Dienst (PDF-Download) anmelden. Wer sich nicht registrieren lässt, hat keinen Zugang zum Online-Produkt. Von den Print-Abonnenten haben sich im Beschwerdezeitraum rund 33% registrieren lassen. Während die Online-Abonnenten in der Regel täglich auf die Tageszeitung in digitaler Form zugreifen, nutzten im Beschwerdezeitraum nur rund 5% der Print-Abonnenten dieses Angebot, 4% sporadisch (einmal oder mehrere Male im Monat) und weniger als 1% regelmäßig (mehr als 20 Ausgaben pro Monat).
5. Die von der Beschwerdeführerin gegenüber den Print-Abonnenten erbrachte Leistung setzt sich aus der inhaltlichen Produktion (Recherche, Redaktion, Schreibarbeit etc.) der Tageszeitung einerseits und der technischen Produktion (Druck) samt Vertrieb (Zustellung des Druckwerkes vor die Haustüre) andererseits zusammen. Die inhaltliche Produktion ist mit jenem PDF-Dokument abgeschlossen, das für den Druck verwendet wird. Es ist das gleiche Dokument, auf das der Zugriff der Online-Kunden erfolgt. Inhaltlich besteht somit kein Unterschied zwischen der gedruckten und der digitalen Version der Tageszeitung. Der erheblich höhere Preis für das Print-Abonnement gegenüber jenem für das Online-Abonnement (rund 40% billiger als die Printausgabe) beruht auf den zusätzlichen Kosten, die auf die technische Produktion der gedruckten Version sowie deren Zustellung entfallen. Die Zustellung der digitalen Version der Tageszeitung in der Form, dass dem registrierten Abonnenten der Zugriff auf das PDF-Dokument ermöglicht wird, verursacht keinen nennenswerten Aufwand.

III. Beweiswürdigung

Die Sachlage zu Punkt II.1. bis 5. ist nach der Aktenlage erwiesen und wurde anlässlich der Erörterung der Sach- und Rechtslage (§ 269 Abs. 3 BAO) am 24. August 2017 vor dem Bundesfinanzgericht von den Parteien des Verfahrens, der Beschwerdeführerin und der Amtspartei, dezidiert außer Streit gestellt.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

1.2. Die Steuer ermäßigt sich nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung vor BGBl. I Nr. 118/2015 auf 10% für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43a aufgezählten Gegenstände.

1.3. Die Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 in der für den Beschwerdezeitraum maßgeblichen Fassung listet im Verzeichnis der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Gegenstände unter Z 43 lit. b *Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur)* auf.

1.4. Die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 24/2007 (bis 15.06.2010) bzw. gemäß § 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 52/2009 (ab 16.06.2010) werden gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 mit dem Regelsteuersatz von 20% besteuert.

1.5. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich aus Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG, dass jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist (EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 14; EuGH 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, Rn 21; EuGH 19.11.2009, C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, Rn 35; EuGH 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, Rn 22).

1.6. Die Frage nach dem Umfang eines Umsatzes hat aus mehrwertsteuerlicher Sicht für die Anwendung des Steuersatzes oder einer Befreiung sowie für die Bestimmung des Leistungsortes besondere Bedeutung. Wenn ein Umsatz mehrere Elemente umfasst, stellt sich die Frage, ob er als aus einer einheitlichen Leistung bestehend oder als mehrere eigene und selbständige, hinsichtlich der Mehrwertsteuer getrennt zu beurteilende Leistungen anzusehen ist. Denn aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes geht hervor, dass unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht werden und damit jeder für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht selbständig sind (EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 15; EuGH 21.02.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 51).

1.7. Eine einheitliche Leistung liegt dann vor, wenn zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbare wirtschaftliche Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 21.02.2013, C-18/12 *Mesto Zamberk*, Rn 21; EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 16; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 53; EuGH 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, Rn 24 und 25; EuGH 21.02.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 51;

EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 22). Außerdem liegt eine einheitliche Leistung vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung bilden, andere Teile dagegen als eine oder mehrere Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen (EuGH 21.02.2013, C-18/12, *Mesto Zamberk*, Rn 28; EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 17; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 54; EuGH 21.02.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 52; EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rn 30; EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 21).

1.8. Für die Bestimmung des Umfangs einer Leistung gibt es keine Regeln mit absoluter Geltung. Daher sind die Gesamtumstände zu berücksichtigen (EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rn 27). Da zum einen jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist und zum anderen ein Umsatz, der wirtschaftlich eine einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf, ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob es sich bei den erbrachten Leistungen um mehrere selbständige Hauptleistungen oder um eine einheitliche Leistung handelt (EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 18; EuGH 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, Rn 21 und 22; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 53; EuGH 29.03.2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, Rn 22; EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 20; EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rn 29).

1.9. Es sind sämtliche Umstände, unter denen der Umsatz abgewickelt wird, zu berücksichtigen, um dessen charakteristische Bestandteile zu ermitteln und darunter die dominierenden Bestandteile zu bestimmen (EuGH 21.02.2013, C-18/12, *Mesto Zamberk*, Rn 29; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 61; EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 27; EuGH 02.05.1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*, Rn 12 und 14).

1.10. Der dominierende Bestandteil ist im Rahmen der Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers (EuGH 21.02.2013, C-18/12, *Mesto Zamberk*, Rn 30; EuGH 02.12.2010, C-276/09, *Everything Everywhere*, Rn 26; EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rn 22) zu bestimmen, mit Rücksicht auf die qualitative und nicht nur quantitative Bedeutung der Leistungselemente im Verhältnis zueinander (EuGH 21.02.2013, C-18/12, *Mesto Zamberk*, Rn 30; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 62).

1.11. Unselbständige Nebenleistungen teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung (EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rn 32). Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH 27.11.2012, C-392/11, *Field Fisher Waterhouse LLP*, Rn 17; EuGH 10.03.2010, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, *Bog u.a.*, Rn 54; EuGH 21.02.2008, C-425/06, *Part*

Service, Rn 52; EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rn 30; VwGH 24.03.2009, 2006/13/0150). Eine unselbständige Nebenleistung ist 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 (VwGH 23.02.2017, Ra 2016/15/0012; VwGH 24.03.2009, 2006/13/0150).

2. Beurteilung

2.1. Zu klären ist, ob das von der Beschwerdeführerin im Rahmen des Print-Abonnements angebotene Leistungsbündel aus der Lieferung der Tageszeitung als Druckwerk einerseits und dem zur Verfügung Stellen der Tageszeitung über einen Online-Zugang in digitaler Form andererseits insgesamt als eine einheitliche Leistung anzusehen ist, weil beide Leistungselemente im Verhältnis von Hauptleistung und Nebenleistung zueinander stehen oder ob jedes Leistungselement für sich eine eigenständige Leistung darstellt.

2.2. Die Abgabenbehörde führt zur strittigen Frage in ihrer Begründung zu den angefochtenen Bescheiden (Bericht vom 18. März 2013 über die Außenprüfung) aus, dass von der Beschwerdeführerin den Print-Abonnenten zwei Leistungen angeboten und verrechnet würden, die Lieferung der Zeitung (als Druckwerk) einerseits und die Zurverfügungstellung von Informationen auf elektronischem Wege andererseits. Eine unselbständige Nebenleistung zur (körperlichen) Lieferung der Zeitung liege nicht vor, da die Online-Ausgabe eigenständig nutzbar sei, ohne dass hierfür die (körperliche) Zeitung in irgendeiner Weise benötigt werde. Auch umgekehrt sei die Printausgabe ohne die Online-Ausgabe für sich alleine nutzbar. Es handle sich also um zwei verschiedene, eigenständige und voneinander unabhängig nutzbare Leistungen. Diese Rechtsauffassung decke sich auch mit der EuGH-Judikatur (EuGH 25.02.1999, C-349/96, *Card Protection*), wonach eine Leistung nur dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen sei, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstelle, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (*Scheiner/Kolacny/Caganeck*, Kommentar zur Mehrwertsteuer - UStG 1994, § 10 Abs 2 Z 1 UStG Anm. 86 ff). Der Tatsache, dass die Kunden die Online-Ausgabe nicht betrachteten, käme in diesem Zusammenhang keine entscheidende Bedeutung zu. Es werde auch vorkommen, dass die Kunden nur die Online-Ausgabe konsumierten und die Printausgabe nicht lasen. Entscheiden sei nur, dass beide Leistungen angeboten würden. Es sei auch nicht entscheidend, dass anlässlich der Einführung der Online-Ausgabe bzw. des dann kombinierten Abos keine Preissteigerung erfolgte. Der Abo-Preis sei in Abhängigkeit zu den Konkurrenzangeboten auf einem erzielbaren Marktpreisniveau zu halten.

2.3. Von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin wird, zusammenfassend dargestellt, in Beschwerde, Vorlageantrag sowie ergänzendem Schreiben vom 28. Juni 2017 ausgeführt, die Printabonnenten erhielten einen Gratis-Zugriff auf die digitale

Tageszeitung. Die Informationen, die als Druckwerk geliefert würden, würden zusätzlich unentgeltlich online zur Verfügung gestellt, um den Printabonnenten einen weiteren Zugang zur Tageszeitung-Information zu eröffnen (über einen Personal Computer etwa im Büro oder im Urlaub). Dieser Onlinezugang solle Druckwerksabonnenten nur einen zusätzlichen Weg zur als Druckwerk gelieferten Information bereit stellen, um so die Hauptleistung der Druckwerkslieferung zu ergänzen. Wer die Tageszeitung als Druckwerk lese, solle die Möglichkeit eines zusätzlichen elektronischen Abrufs der als Druckwerk gelieferten Information erhalten, falls das gelieferte Druckwerk für den Printabonnenten nicht greifbar sei (beispielsweise im Urlaub). Der Onlinezugang sei für Druckwerksabonnenten nur eine unselbständige Nebenleistung, die sie sporadisch (rund 4%) oder gar nicht (rund 95%) nutzten. Wer als Druckwerksabonnent einen deutlich höheren Preis für die Lieferung der Tageszeitung als Druckwerk in Kauf nehme, sehe in der Lieferung der Tageszeitung als Druckwerk die Hauptleistung und den gratis eingeräumten Onlinezugang nur als ergänzende Zusatzleistung, die nur ausnahmsweise beansprucht werde. Der gratis gewährte Onlinezugriff solle die als Druckwerk gelieferte Information insoweit ergänzen, abrunden, verbessern oder optimieren, als ein Onlinezugriff einen weiteren (zweiten) Zugang zu den gelieferten Tageszeitung-Informationen schaffe, wenn das Druckwerk nicht greifbar sei. Würden Onlinedienste in Verbindung mit einer Druckwerkslieferung unentgeltlich erbracht, so schließe die ausdrücklich vereinbarte Unentgeltlichkeit der Onlinedienste eine Abspaltung eines Teilentgelts der Druckwerkslieferung aus. Es liege in der Vertragsfreiheit der Leistungsaustauschpartner, ein Druckwerk gegen Entgelt zu liefern und zusätzlich Onlinedienste unentgeltlich anzubieten.

2.4. Mit der digitalen Ausgabe der Tageszeitung erbringt die Beschwerdeführerin gegenüber den Online-Kunden ohne Zweifel eine Leistung, die für sich betrachtet, im Sinne des Mehrwertsteuerrechtes als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist. Der Abgabenbehörde kann aber nicht gefolgt werden, wenn sie nur aus der Tatsache, dass sowohl die Online-Ausgabe als auch die Print-Ausgabe *"eigenständig nutzbar"* seien, schließt, dass die Möglichkeit, die Online-Ausgabe der Tageszeitung im Rahmen des Print-Abonnements zu nutzen, dann ebenfalls als eigene und selbständige Leistung zu qualifizieren wäre. Denn nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes können unter bestimmten Umständen unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht werden und damit jeder für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sein, wenn sie nicht selbständig sind (Punkt IV.1.1.6.). Verfehlt ist daher auch die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsansicht, es sei entscheidend, *"dass beide Leistungen angeboten würden"*. Bei entsprechend engem wirtschaftlichem Verbund können mehrere Einzelleistungen mehrwertsteuerrechtlich eben als einheitliche Leistung beurteilt werden, unabhängig davon, ob diese (auch) getrennt angeboten werden. Eine einheitliche Leistung liegt ferner vor, wenn ein Teil die Hauptleistung bildet und ein anderer als Nebenleistung anzusehen ist (Punkt IV.7.).

2.5. Der Umfang jener Leistung, die die Beschwerdeführerin den Abonnenten der Print-Ausgabe gegen Zahlung eines Gesamtpreises anbietet, umfasst zwei Leistungselemente. Den Kunden werden die Tagesinformationen einerseits durch Lieferung der gedruckten Tageszeitung zur Verfügung gestellt, andererseits können sie dieselben Informationen über die Online-Registrierung in digitaler Form erhalten.

2.6. In quantitativer Hinsicht lässt die Nutzerstatistik keine Zweifel zu, dass der Leser der Druck-Ausgabe das Angebot, die Tageszeitung in digitaler Form über den Online-Zugang zu beziehen, nur äußerst selten nutzt. Nur rund 4 % der Print-Abonnenten greifen sporadisch auf die Online-Ausgabe zu, regelmäßig machen das weniger als 1%. 95% der Print-Abonnenten nutzen den digitalen Zugang überhaupt nicht (Punkt II.4.).

2.7. In qualitativer Hinsicht ist im Verhältnis der Leistungselemente zueinander festzustellen, dass für einen Print-Abonnenten aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers das gelieferte Druckwerk den wesentlichen Bestandteil der Leistung ausmacht. Er ist bereit, einen erheblich höheren Preis für die gedruckte Tageszeitung zu bezahlen als für das Online-Produkt, das ihm inhaltlich dieselben Informationen bietet. Mit dem gelieferten Druckwerk hat er die Möglichkeit, die Informationen, unabhängig von weiteren technischen Hilfsmitteln, jederzeit und an jedem Ort zu konsumieren. Informationen aus Tageszeitungen werden regelmäßig nicht über einen längeren, den aktuellen Tag übersteigenden Zeitraum oder mehrfach konsumiert. Der Online-Zugang zur Tageszeitung in digitaler Version bietet dem Print-Abonnenten folglich nur eine Zusatzleistung, die das gelieferte Druckwerk abrundet und ergänzt, oder es allenfalls ersetzt (etwa bei technischen Störungen im Druck oder Vertrieb). Auch bei einer Abwesenheit von der Abgabestelle (Urlaub) oder wenn aus sonstigen Gründen das gedruckte Werk nicht greifbar ist, zeigt sich die ergänzender Funktion des Online-Produktes, welches aber technischer Hilfsmittel bedarf, die nicht jedem Leser der Print-Ausgabe und auch nicht jederzeit zur Verfügung stehen. Dass die gedruckte Ausgabe der Tageszeitung auch in qualitativer Hinsicht der dominierende Bestandteil der dem Print-Abonnenten gebotenen Gesamtleistung ist und der Online-Zugang nur eine ergänzende Zusatzleistung darstellt, zeigt sich auch aus der Perspektive des leistenden Unternehmens, indem es für beide Leistungselemente einen Gesamtpreis in Rechnung stellt. Zudem ist die Tatsache nicht unerheblich, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2003 für die Erweiterung des Leistungsspektrums (den Print-Abonnenten wurde der Zugriff auf die Online-Ausgabe ermöglicht) keine Preiserhöhung vorgenommen hat. Dem leistenden Unternehmen sind dadurch auch keine nennenswerten Kosten erwachsen (Punkt II.5.).

2.8. Gesamthaft betrachtet steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass im Rahmen des angebotenen Leistungsbündels für Print-Abonnenten die Lieferung der gedruckten Tageszeitung der dominierende Bestandteil der Leistung ist und der dem Print-Abonnenten gebotene Zugang zum Online-Produkt mit gleichem Inhalt nur akzessorischen Charakter hat. Nebensächlich und weniger wichtig, tritt dieser der Hauptleistung, der Lieferung der Zeitschrift als Druckschrift, hinzu. Als Nebenleistung, die die Hauptleistung

optimiert, teilt sie deren steuerliches Schicksal. Es liegt somit eine einheitliche Leistung vor, nämlich ein Umsatz in Form der Lieferung von Zeitungen als Druckschrift. Dieser ist mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% (Punkt IV.2. und 3.) zu besteuern, womit spruchgemäß zu entscheiden und die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2013 gemäß § 279 Abs. 1 BAO entsprechend abzuändern waren.

2.9. Die Beschwerdeführerin hat am 24. August 2017 die Beschwerde gegen die am 15. Juni 2013 ausgefertigten Bescheide mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid 2007*, *Feststellungsbescheid 2008* und *Feststellungsbescheid 2009* zurückgenommen. Gemäß § 256 Abs. 3 BAO war daher die Beschwerde mit Beschluss (§ 278 Abs. 1 lit. b BAO) als gegenstandslos zu erklären.

V. Zulässigkeit einer Revision

1. Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Fragen zum Umfang eines Umsatzes aus mehrwertsteuerlicher Sicht sind durch die unter Punkt IV. zitierte Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

2. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist nach Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG ebenfalls nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da sich die Rechtsfolgen einer Gegenstandsloserklärung unmittelbar aus § 256 Abs. 3 BAO ergeben, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 31. August 2017

