



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamts Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31. August 2017, Zl. RV/3100837/2015, betreffend u.a. Umsatzsteuer 2006 bis 2013 (mitbeteiligte Partei: M Aktiengesellschaft in I, vertreten durch die Marsoner + Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Andreas Hofer Straße 43), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Bei der Mitbeteiligten, einem Medienunternehmen, das seit 2010 nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert (Bilanzstichtag 30. Juni), wurde eine die Jahre 2006 bis 2009 sowie den Nachschauzeitraum Juli 2011 bis September 2012 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Im Rahmen der Prüfung stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Mitbeteiligte ihren Kunden einerseits eine Print-Ausgabe ihrer Tageszeitung und andererseits eine Online-Ausgabe der Zeitung (E-Paper) anbiete. Die Online-Ausgabe könne für sich allein abonniert werden. Die mit diesem Abonnement erzielten Umsätze würden mit dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% versteuert. Das Print-Abonnement umfasse auch den Zugang zur Online-Ausgabe. Das Entgelt für das Kombi-Angebot (Lieferung der Tageszeitung und Zurverfügungstellung von Informationen auf elektronischem Wege) werde von der Mitbeteiligten zur Gänze mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% versteuert. Die Lieferung einer Zeitung unterliege dem Steuersatz von 10%. Werde die Zeitung hingegen online zur Verfügung gestellt, sei diese Leistung mit dem Steuersatz von 20%



zu versteuern. Eine unselbständige Nebenleistung zur Print-Ausgabe liege nicht vor, weil die Online-Ausgabe eigenständig nutzbar sei. Daher sei das Entgelt für das Print-Abonnement auf die Lieferung der Zeitung (Steuersatz 10%) und die Zurverfügungstellung des Online-Dienstes (Steuersatz 20%) aufzuteilen.

- 2 Das Finanzamt erließ - nach teilweiser Wiederaufnahme der Verfahren - entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011 und setzte die Umsatzsteuer für die Monate Juli, August und September 2012 fest. Auch dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 legte es die angeführte Feststellung des Prüfers zugrunde.
- 3 Die mitbeteiligte Partei berief gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2011 und gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juli, August und September 2012. Gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 brachte sie ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung ein.
- 4 Das Finanzamt gab den genannten Berufungen keine Folge.
- 5 Die Mitbeteiligte beantragte die Entscheidung über die Berufungen durch das Bundesfinanzgericht.
- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Berufungen (nunmehr Beschwerden) gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2012 statt und erklärte den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2012 und einen am 10. Juli 2015 ergangenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2013, der an die Stelle der Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Juli bis September 2012 getreten ist, gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig. Nach Darstellung des Verfahrensganges stellte es folgenden Sachverhalt als erwiesen fest:
 - „1. Die im Firmenbuch [...] eingetragene [mitbeteiligte Partei] 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 [mitbeteiligten Partei] gegenüber den Print-Abonnenten erbrachte Leistung setzt sich aus der inhaltlichen Produktion (Recherche, Redaktion, Schreibearbeit 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.“

7 In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis im Wesentlichen aus, die Mitbeteiligte erbringe gegenüber den Online-Kunden ohne Zweifel eine



Leistung, die für sich betrachtet als eigene und selbständige Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen sei. Dem Finanzamt könne aber nicht gefolgt werden, wenn es nur daraus, dass sowohl die Online-Ausgabe als auch die Print-Ausgabe „eigenständig nutzbar“ seien, schließe, dass die Möglichkeit, die Online-Ausgabe der Zeitung im Rahmen des Print-Abonnements (mittels „Gratis-Zugriff“) zu nutzen, als eigene und selbständige Leistung zu qualifizieren sei. Laut der Rechtsprechung des EuGH könnten unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelumsätze, die getrennt erbracht würden und damit jeder für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen sein, wenn sie nicht selbständig seien. Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, es sei entscheidend, „dass beide Leistungen angeboten würden“, sei daher verfehlt. Bei einem entsprechend engen wirtschaftlichen Zusammenhang könnten mehrere Einzelleistungen umsatzsteuerrechtlich als einheitliche Leistung beurteilt werden, unabhängig davon, ob diese auch getrennt angeboten würden. Eine einheitliche Leistung liege weiters vor, wenn ein Teil die Hauptleistung bilde und ein anderer als Nebenleistung anzusehen sei.

- 8 Der Umfang jener Leistung, die die mitbeteiligte Partei den Print-Abonnenten gegen Zahlung eines Gesamtpreises anbiete, umfasse zwei Leistungselemente. Den Kunden würden Tagesinformationen einerseits durch Lieferung der gedruckten Tageszeitung zur Verfügung gestellt, andererseits könnten sie dieselben Informationen nach der Online-Registrierung in digitaler Form erhalten. Die Nutzerstatistik lasse keine Zweifel daran zu, dass Leser der Print-Ausgabe das Angebot, die Tageszeitung in digitaler Form zu beziehen, nur äußerst selten nutzten. Nur rund 4% der Nutzer griffen sporadisch und weniger als 1% regelmäßig auf die Online-Ausgabe der Tageszeitung zu. 95% der Print Abonnenten nutzten den digitalen Zugang überhaupt nicht.
- 9 Im Verhältnis der Leistungselemente zueinander sei festzustellen, dass für einen Print-Abonnenten aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers das gelieferte Druckwerk den wesentlichen Bestandteil der Leistung ausmache. Er sei bereit, einen erheblich höheren Preis für die gedruckte Tageszeitung zu bezahlen als für das Online-Produkt, das ihm inhaltlich dieselben



Informationen biete. Mit dem gelieferten Druckwerk habe er die Möglichkeit, die Informationen, unabhängig von weiteren technischen Hilfsmitteln, jederzeit und an jedem Ort zu konsumieren. Informationen aus Tageszeitungen würden regelmäßig nicht über einen längeren, den aktuellen Tag übersteigenden Zeitraum oder mehrfach konsumiert. Der Online-Zugang zur Tageszeitung in digitaler Version biete dem Print-Abonnenten folglich nur eine Zusatzleistung, die das gelieferte Druckwerk abrunde, ergänze und allenfalls ersetze (etwa bei technischen Störungen im Druck oder Vertrieb). Auch bei Abwesenheit von der Abgabestelle (Urlaub) oder wenn aus sonstigen Gründen die Druckausgabe nicht greifbar sei, zeige sich die ergänzende Funktion der Online-Ausgabe, auf die aber nur mit technischen Hilfsmitteln zugegriffen werden könne, die nicht jedem Leser und auch nicht jederzeit zur Verfügung stünden. Dass die Print-Ausgabe auch in qualitativer Hinsicht der dominierende Bestandteil der dem Print-Abonnenten gebotenen Gesamtleistung sei und der Online-Zugang nur eine ergänzende Zusatzleistung darstelle, zeige sich auch aus der Perspektive der mitbeteiligten Partei, die für beide Leistungselemente einen Gesamtpreis in Rechnung stelle. Zudem sei die Tatsache nicht unerheblich, dass die mitbeteiligte Partei im Jahr 2003 für die Erweiterung des Leistungsspektrums (den Print-Abonnenten sei der Zugriff auf die Online-Ausgabe ermöglicht worden) keine Preiserhöhung vorgenommen habe. Der mitbeteiligten Partei seien dadurch auch keine nennenswerten Kosten entstanden.

- 10 Gesamthaft betrachtet stehe für das Bundesfinanzgericht fest, dass im Rahmen des angebotenen Leistungsbündels für Print-Abonnenten die Lieferung der gedruckten Tageszeitung der dominierende Bestandteil der Leistung sei und der angebotene Zugang zum Online-Produkt mit dem gleichen Inhalt nur akzessorischen Charakter habe. Nebensächlich und weniger wichtig trete dieser der Hauptleistung, der Lieferung der Zeitschrift als Druckschrift, hinzu. Als Nebenleistung, die die Hauptleistung optimiere, teile sie deren steuerliches Schicksal. Es liege somit eine einheitliche Leistung vor, nämlich ein Umsatz in Form der Lieferung von Zeitungen als Druckschrift, der mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu besteuern sei.



- 11 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig.
- 12 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision des Finanzamtes, in der zur Zulässigkeit ausgeführt wird, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Besteuerung eines Leistungsbündels, das aus der Lieferung einer Tageszeitung bei gleichzeitiger Gewährung eines Online-Zuganges zu deren elektronischer Ausgabe bestehe, fehle. Zudem weiche das angefochtene Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach § 10 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 nur Lieferungen, nicht aber sonstige Leistungen begünstige (Hinweis auf VwGH 19.3.2002, 97/14/0133). Das Bundesfinanzgericht sei im angefochtenen Erkenntnis nämlich davon ausgegangen, dass die Mitbeteiligte insgesamt eine sonstige Leistung erbringe.
- 13 Von der mitbeteiligten Partei wurde eine Revisionsbeantwortung erstattet.
- 14 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 15 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 16 Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).
- 17 Die Steuer ermäßigt sich nach § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a 1. Teilstrich UStG 1994 in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, auf 10% für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage Z 1 bis Z 43a aufgezählten Gegenstände.
- 18 Die Anlage zu § 10 Abs. 2 UStG 1994 in den für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassungen 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.
- 19 Die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen gemäß § 3a Abs. 10 Z 15 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007 (bis



15. Juni 2010) bzw. § 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009 (ab 16. Juni 2010) - zu denen u.a. die digitalen Ausgaben von Tageszeitungen zählen - unterliegen dem Regelsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 von 20% (zu dieser Differenzierung im Hinblick darauf, dass elektronisch bezogene Leistungen einheitlich - also ohne dass auf die Art der Leistung abzustellen wäre - dem Normalsteuersatz unterliegen, siehe EuGH 7.3.2017, *RPO*, C-390/15, Rn 55 bis 57).

- 20 Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Der Umfang der einzelnen Leistung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu bestimmen. Sollte eine Leistungseinheit anzunehmen sein, so richten sich die umsatzsteuerlichen Folgen dieser einen (einzig) Leistung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamtleistung bzw. im Falle von Haupt- und Nebenleistung nach der Hauptleistung (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).
- 21 Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob zwei bzw. mehrere Leistungen vorliegen oder eine einheitliche Leistung (vgl. VwGH 22.11.2017, Ra 2017/13/0059).
- 22 Eine einheitliche Leistung liegt 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 bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. VwGH 27.2.2014, 2012/15/0044, VwSlg 8894/F, mwN; vgl. auch EuGH 19.7.2012, *Deutsche Bank AG*, C-44/11, Rn 21; 18.1.2018, *Stadion Amsterdam*, C-463/16, Rn 22).
- 23 Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des



Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150, VwSlg 8426/F; sowie EuGH 21.6.2007, *Ludwig*, C-453/05, Rn 18).

- 24 Grundsätzlich stehen sich die gedruckte und die digitale Ausgabe als zwei verschiedene, in ihrer Funktion weitgehend gleichwertige Formate gegenüber, die die Rezeption des Inhalts der Tageszeitung für die Abonnenten der Mitbeteiligten ermöglichen. Welches Format der Print-Abonnent wählt, dem beide Ausgaben zur Verfügung stehen, ist von seinen persönlichen Präferenzen sowie von den Umständen des Einzelfalls abhängig, ohne dass einer der beiden Ausgaben per se eine Vorrangstellung vor der anderen Ausgabe zukäme. Dass sich nur ein Teil der Print-Abonnenten für den Zugang zur digitalen Ausgabe registriert hat, schließt es nicht aus, dass die Zugänglichmachung der digitalen Ausgabe als eigenständige Leistung des Print-Abonnements zu sehen ist. Der angebotene Online-Zugang kann, auch wenn er von dem größeren Teil der Abonnenten nicht genutzt wird, eine umsatzsteuerrechtliche Leistung darstellen, auf die ein Teil des Gesamtentgelts entfällt (vgl. EuGH 23.12. 2015, *Air France-KLM*, C-250/14, Rn 35).
- 25 Unabhängig davon, ob es sich bei der Lieferung der gedruckten Tageszeitung und der Zugänglichmachung der digitalen Ausgabe umsatzsteuerlich um zwei eigenständige Leistungen handelt, fällt im vorliegenden Fall jedoch entscheidend ins Gewicht, dass nach den vom Finanzamt nicht bekämpften Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes der Mitbeteiligten durch die Zurverfügungstellung eines Online-Zugangs an die Print-Abonnenten kein nennenswerter Aufwand erwachsen ist und sie diese (sonstige) Leistung auch nach dem Vorbringen in der Revision ohne Aufpreis einräumte („Gratis-Zugriff“). Vor diesem Hintergrund kann aber im Hinblick auch auf die unstrittige Interessenslage der Kunden des Print-Abonnements an dem in Rede stehenden Online-Zugang schon deshalb kein Teil des von der Mitbeteiligten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr verlangten Printabonnementspreises der Zugänglichmachung der Online-Ausgabe zugerechnet werden (vgl. idS auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 10 Tz 43).





- 26 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.
- 27 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

W i e n , am 22. November 2018

