



Abteilung I
A-1343/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. April 2007

Mitwirkung: Richter Daniel Riedo (Vorsitz); Richter Pascal Mollard;
Richter Pierre Leu.
Gerichtsschreiberin Jeannine Müller.

X._____ **AG**,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Y._____,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Vorinstanz

betreffend
**Mehrwertsteuer (1. Quartal 2001 - 1. Quartal 2002); Entstehung der
Steuerforderung.**

Sachverhalt:

- A. Die X._____ AG ist Herausgeberin der ... Tageszeitung "... und dessen Online-Angebot. Sie ist seit dem 1. Januar 1995 bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen und rechnet ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten ab.
- B. Am 18. Juli 2002 führte die ESTV bei der Steuerpflichtigen eine Kontrolle durch. Gegenstand der Prüfung bildete die Zeit vom 1. Januar 1997 – 31. März 2002. In der Folge forderte die ESTV mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. 305'436 vom 18. Juli 2002 für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 1997 – 4. Quartal 2000 (Zeit vom 1. Januar 1997 – 31. Dezember 2000) Fr. 5'385.-- Zins, mit der EA Nr. 305'435 (ebenfalls vom 18. Juli 2002) für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2001 – 1. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 – 31. März 2002) Fr. 42'664.-- Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszins sowie mit der EA Nr. 305'437 gleichen Datums für die Abrechnungsperiode 1. Quartal 2001 – 1. Quartal 2002 (Zeit vom 1. Januar 2001 – 31. März 2002) Fr. 1'712.-- Zins nach.
- C. Mit Schreiben vom 23. Dezember 2002 teilte die Steuerpflichtige der Verwaltung mit, dass sie den die EA Nr. 305'435 zugrunde liegenden Sachverhalt und dessen rechtliche Würdigung eingehender prüfen wolle. Am 3. Februar 2003 erklärte sie schliesslich, dass sie die Praxis der ESTV bezüglich des Zeitpunkts der Versteuerung der Abonnementserträge nicht anerkenne. Am 15. Mai 2003 erliess die ESTV einen Entscheid, in dem sie ihre Forderung gemäss EA Nr. 305'435 bestätigte und der Steuerpflichtigen die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 250.-- auferlegte.
- D. Dagegen liess die Steuerpflichtige am 13. Juni 2003 Beschwerde erheben und die Aufhebung des Entscheids vom 15. Mai 2003 einschliesslich der Auflage der Verfahrenskosten von Fr. 250.-- beantragen. Ferner verlangte sie die Feststellung, wonach die Praxis der ESTV für Verleger, welche nach vereinbarten Entgelten abrechnen und ihren Kunden zur Verlängerung von Abonnements Rechnungen zustellen, nicht rechtmässig sei.
- E. Mit Einspracheentscheid vom 26. Januar 2004 wies die ESTV die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat, und auferlegte der Steuerpflichtigen die Kosten sowohl des Einspracheverfahrens in der Höhe von Fr. 600.-- als auch des Entscheidverfahrens im Betrag von Fr. 250.--. Die Verwaltung hielt dabei im Wesentlichen dafür, dass die Zustellung der Schreiben inkl. Einzahlungsschein an die Abonnenten zur Erneuerung des Abonnements als Rechnungsstellung gelte. Da die Steuerpflichtige nach vereinbarten Entgelten abrechne, habe sie den in Rechnung gestellten Betrag im Quartal der Rechnungsstellung zu versteuern. Der Umstand, dass ein Abonnement allenfalls nicht fortgesetzt werde, weil der Abonnent keine Zahlung für eine weitere Abonnementsperiode leistet, werde berücksichtigt, indem dem Verleger zugestanden werde, in seiner nächsten Quartalsabrechnung eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Bezüglich der Verfahrenskosten erwog die ESTV, die in Frage stehenden Hauptpunkte seien bereits durch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK)

vom 3. Dezember 1999 in grundsätzlicher Weise geklärt worden. Die Tatsache, dass die Steuerpflichtige das vorliegende Verfahren bewirkte, obwohl sie offensichtlich Kenntnis dieses Entscheids gehabt habe, rechtfertigt die Auflage der Kosten.

- F. Gegen den genannten Einspracheentscheid lässt die X. _____ AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 26. Februar 2004 Beschwerde bei der SRK erheben und dessen Aufhebung sowie die Feststellung beantragen, dass die ESTV zu Unrecht für die Abrechnungsperioden 1. Quartal 2001 – 1. Quartal 2002 Fr. 42'664.-- nebst Verzugszins nachgefordert habe. Zudem seien die Verfahrenskosten für das Beschwerde- und die vorinstanzlichen Verfahren auf die Staatskasse zu nehmen bzw. der ESTV aufzuerlegen. Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, dass es sich vorliegend um befristete Abonnementsverträge handle, für welche während der Bezugsdauer keine Teilzahlungen geleistet würden. Die Erneuerung des Abonnements komme erst im Zeitpunkt der Überweisung des Bezugspreises zustande. Erst dann entstehe ein Schuldverhältnis, d.h. ein Leistungsaustausch. Bei den Anschreiben handle es sich lediglich um Offerten auf Abschluss eines erneuerten Vertrags. Einzig die Abrechnung der abzuliefernden Steuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Bezugspreise füge sich in die Steuersystematik des Mehrwertsteuergesetzes ein.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. April 2004 schliesst die ESTV auf Abweisung der Beschwerde.

- G. Per 31. Dezember 2006 hat die SRK die Verfahrensakten an das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) zur Beurteilung der Sache übergeben.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Bis zum 31. Dezember 2006 konnten Einspracheentscheide der ESTV nach Art. 44 ff. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Beschwerde bei der SRK angefochten werden (aArt. 65 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.201], in der Fassung vom 1. Januar 2001 [AS 2000 1300]; aufgehoben per 31. Dezember 2006). Das BVGer übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 172.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nicht anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das BVGer ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31, 32 und 33 Bst. d VGG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 26. Januar 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch diesen beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Das BVGer kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Gerügt werden kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG), die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechts-erheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG).

2. Die Beschwerdeführerin hält dafür, dass die Vorinstanz hinsichtlich der Entstehung der Steuerforderung bei der Erneuerung bzw. Verlängerung der Zeitungsabonnements zu Unrecht auf den Zeitpunkt der Zustellung der neuen "Rechnungen" abgestellt habe. Einzig die Abrechnung der abzuliefernden Steuer im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Bezugspreise füge sich in die Steuersystematik des MWSTG ein.

- 2.1 Die Entstehung der Steuerforderung für Lieferungen und Dienstleistungen ist je nach Abrechnungsart (Abrechnung nach vereinbarten oder – ausnahmsweise – nach vereinnahmten Entgelten, vgl. Art. 44 MWSTG) unterschiedlich geregelt. Im Fall der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Steuerforderung mit der Rechnungsstellung, welche spätestens drei Monate nach der Erbringung der Lieferung oder Dienstleistung zu erfolgen hat (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG), bzw. bei Umsätzen, die zu aufeinander folgenden Teilrechnungen oder Teilzahlungen Anlass geben, mit der Ausgabe der Teilrechnung oder mit der Vereinnahmung der Teilzahlung (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 2 MWSTG), bzw. bei Vorauszahlungen sowie bei Lieferungen und Dienstleistungen ohne oder mit verspäterer Rechnungsstellung mit der Vereinnahmung des Entgelts (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 3 MWSTG). Bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Steuerforderung somit grundsätzlich mit der Rechnungsstellung oder Teilrechnungsstellung, sofern das Entgelt nicht schon zuvor ganz oder teilweise vereinnahmt wurde (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999 [SRK 1998-199], E. 3).

Die Abrechnung nach vereinbarten Entgelten als Regelfall und die grundsätzliche Entstehung der Steuerforderung im Zeitpunkt der Rechnungsstellung ist denn auch im Zusammenhang zu sehen mit der Systematik des Vorsteuerabzugs. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige die Steuer auf den Eingangsleistungen in jener Abrechnungsperiode abziehen, in der er die Rechnung erhält (Art. 38 Abs. 7 Bst. a MWSTG; vgl. die Rechtsprechung zur weitgehend identischen Situation während der Geltungsdauer der alten Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuerverordnung [aMWSTV von 1994, AS 1994 1464]: Urteil des Bundesgerichts 2A.220/2003 vom 11. Februar 2004, E. 2.2.1; Entscheide der SRK vom 4. März 2002, publiziert in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 66.58 E. 3a und b, vom 10. Juni 1998, veröffentlicht in VPB 63.25 E. 3a und b; Entscheid der SRK vom 7. Dezember 2005 [SRK 2003-140], E. 3a/aa).

- 2.2 Damit überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt, ist ein Austausch von Leistungen notwendig (BGE 126 II 451 f. E. 6a; vgl. ferner CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern 2003,

S. 82 Rz. 178). Die Leistung besteht dabei entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt (Art. 5 MWSTG Ausnahme: Eigenverbrauch). Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich (BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; IVO P. BAUMGARTNER, in mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, ad Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Es muss ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 223 ff.). Der Steuerpflichtige leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten und weil seine Leistung die Gegenleistung auslösen soll.

Die Beantwortung der Frage, ob eine Gegenleistung aus mehrwertsteuerlicher Sicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, hat dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2003 [2A.304/2003], E. 3.6.1, mit Hinweisen; statt vieler: Entscheide der SRK vom 14. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.126 E. 2a/ee; vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089], E. 5a; ausführlich: RIEDO, a.a.O., S. 112; vgl. auch KUHN/SPINLER, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine und 41; BAUMGARTNER, a.a.O., ad Art. 33 Abs. 1 und 2, Rz. 12). Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 2002 [2A.175/2002], E. 3.2). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst (vgl. zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 24. April 1997, veröffentlicht in MWST-Journal 3/97 S. 121 ff. [teilweise verworfen durch das Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 157 ff. sowie in StR 1/2001 S. 55 ff., aber nicht in diesem Punkt]; Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999, a.a.O., E. 4d; vgl. ferner auch RIEDO, a.a.O., S. 223 ff.). Das namentlich vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) mit dem Entscheid "Tolsma" aufgestellt Erfordernis, dass ein Leistungsaustausch nur dann vorliege, wenn diesem ein Rechtsverhältnis zugrunde liege, wurde für das schweizerische Recht nicht übernommen (vgl. Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93, Slg. 1994 I-743).

- 2.3 Ist das vom Empfänger bezahlte Entgelt niedriger als das vereinbarte (namentlich Herabsetzung durch Skonto, Preisnachlass, Verlust) oder werden vereinnahmte Entgelte zurückerstattet (namentlich Rückerstattung wegen Rückgängigmachung der Lieferung, nachträglich gewährter Rabatte, Rückvergütungen), so kann hierfür in der Abrechnung über die

Periode, in der die Entgeltsminderung verbucht oder die Rückvergütung ausgerichtet wurde, ein Abzug vom steuerbaren Umsatz vorgenommen werden (Art. 44 Abs. 2 MWSTG).

- 2.4 Gemäss Praxis der ESTV schuldet ein Verleger, der nach vereinbarten Entgelten abrechnet und seinen Kunden zur Verlängerung von Abonnements Einzahlungsscheine und/oder Rechnungen zustellt, die Steuer bereits im Quartal der Rechnungsstellung; verzichtet der Kunde in der Folge auf die Fortführung seines Abonnements, indem er keine Zahlung leistet, kann der Verleger in der nächsten Abrechnungsperiode eine entsprechende Korrektur vornehmen (Art. 44 Abs. 2 MWSTG). Die Rechnungsstellung bzw. die Ausstellung von Einzahlungsscheinen für die Verlängerung von Abonnements ist in der entsprechenden Abrechnungsperiode zu verbuchen. Bei Nichtbezahlung kann eine Ausbuchung vorgenommen werden (Ziff. 2.1.11 der Branchenbroschüre [BB] Nr. 3 "Grafiſches Gewerbe" der ESTV, August 2000).

3.

- 3.1 Im vorliegenden Fall bietet die Beschwerdeführerin ihren Kunden an, ihre Tageszeitung für drei oder sechs Monate bzw. für ein, zwei, drei oder fünf Jahre zu abonnieren. Der Bezugspreis für das jeweilig gewählte Abonnement ist im Voraus zu bezahlen. Sechs bis sieben Wochen vor Ablauf der Abonnementsperiode verschickt die Beschwerdeführerin ihren Abonnenten ein Schreiben mit Einzahlungsschein zur Erneuerung des Abonnements, wobei die Laufzeit der aktuell gewählten entspricht und unverzüglich im Anschluss an diese beginnt. Wird der in Rechnung gestellte Betrag nicht beglichen, erhält der Kunde eine erste und zweite "Erinnerung". Bleiben diese ebenso unbeachtet, nimmt die Beschwerdeführerin schliesslich telefonischen Kontakt mit dem jeweiligen Kunden auf. Erst dann, wenn bestätigt wird, dass keine Erneuerung des Abonnements erfolgen soll, wird die Auslieferung der Zeitung eingestellt. Mithin wird die Zeitung nach Ablauf der Abonnementsperiode noch bis zu sechs Wochen weitergeliefert.
- 3.2 Die SRK hatte mit dem bereits erwähnten Entscheid vom 3. Dezember 1999, a.a.O., einen vergleichbaren Fall mit vierteljährlich, halbjährlich oder jährlich abschliessbaren Zeitungsabonnements zu beurteilen. Damals wurde den Kunden fünf bis sechs Wochen vor Ablauf der Abonnementsdauer ein neuer Einzahlungsschein zugesandt. Bezahlte der Abonnent die Rechnung nicht, wurde die Zeitung weitergeliefert und die Einstellung erfolgte erst nach der ersten und allenfalls zweiten unbezahlten Rechnungsmahnung, das bedeutete zehn Wochen nach Ablauf der Zahlungsfrist (E. 4b und c des genannten Entscheids).

Die SRK ist zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführerin mit dem Verschicken der neuen Einzahlungsscheine bzw. Rechnungen zum Ausdruck bringe, dass sie bereit sei, ihre Leistung im Hinblick auf eine erwartete oder zumindest erwartbare Gegenleistung zu erbringen, auch wenn zu diesem Zeitpunkt noch nicht sicher sei, ob der Abonnent die Zeitung auch in Zukunft geliefert haben wolle. Der Umstand, dass die

Beschwerdeführerin die Rechnung für die Abonnements verschicke, bevor sie mit der diesbezüglichen Zeitungslieferung beginne, ändere nichts daran. Entscheidend sei nur, dass sie selbst dann mit der Lieferung fortfahre, wenn der Kunde die Rechnung nicht begleiche und damit zum Ausdruck bringe, er sei an der Weiterführung des Abonnementvertrags nicht interessiert. Ein steuerpflichtiges Umsatzgeschäft müsste nur dann verneint werden, wenn mit der Rechnungsstellung überhaupt keine Leistung verbunden wäre. Der Einwand, wonach aus der Rechnungsstellung kein steuerbarer Umsatz hergeleitet werden könne, erweise sich selbst dann als unbeachtlich, wenn bei den fraglichen Abonnementsverträgen von einem befristeten Vertragsverhältnis auszugehen wäre (E. 4e).

3.3

- 3.3.1 Für das BVGer sind keine Gründe erkennbar, weshalb die vorstehenden Überlegungen nicht auch in der vorliegenden Beschwerdesache entsprechend zu berücksichtigen wären. Die Beschwerdeführerin vermag keine stichhaltigen Argumente vorzubringen, die in ihrem Fall zu einer anderen Beurteilung führen müssten. Die Frage, ob ein Vorgang vom Geltungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst wird, ist – wie unter E. 2.2 obstehend dargelegt – in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu beurteilen. Soweit die Beschwerdeführerin unter Verweis auf den Entscheid der SRK vom 18. November 2002 [SRK 2001-145], E. 3c/aa, Gegenteiliges behauptet, ist ihr zu entgegnen, dass die fragliche Erwägung weder wortgetreu noch sinngemäss wiedergegeben wurde (Ziff. 3.1 S. 16 der Beschwerdeschrift). Ebenso wenig ist – entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin – einzusehen, inwiefern sich ferner an der Rechtsprechungspraxis, welche zur Vermittlungstätigkeit entwickelt worden ist, der Vorrang der zivilrechtlichen Absprache ablesen lassen könnte (Ziff. 3.1 S. 17 der Beschwerdeschrift). Bei einem Vermittlungsgeschäft ist zu prüfen, ob der Vertreter direkt, d. h. im Namen und auf Rechnung des Vertretenen gehandelt hat, währenddem es in casu darum geht zu beurteilen, wann ein mehrwertsteuerrechtlicher Leistungsaustausch zwischen zwei Personen angenommen werden muss.

Nach dem Gesagten wird deutlich, dass vorliegend – unabhängig davon, ob es sich bei den Abonnementsverträgen um befristete Verträge handelt oder nicht – ein mehrwertsteuerrechtlich relevanter Leistungsaustausch zu bejahen ist. Im Zeitpunkt der Zustellung der neuen "Rechnung" manifestiert die Beschwerdeführerin ihre Bereitschaft, die Leistung – die Lieferung der Zeitung – im Hinblick auf eine erwartete oder zumindest erwartbare Gegenleistung weiter zu erbringen. Anders ausgedrückt, die Beschwerdeführerin bietet ihren Kunden mit Zusendung der Schreiben für eine neue Abonnementsperiode sogleich die Berechtigung zum Bezug der Zeitung an, welche noch mindestens sechs Wochen nach Ablauf der alten Abonnementsdauer Gültigkeit hat. Die Übermittlung der "Rechnung" für die neue Bezugsperiode sowie das Verschicken der "Erinnerungen" und die anschliessende telefonische Kontaktaufnahme sind denn auch als gewichtiges Indiz für die Erwartungshaltung der Beschwerdeführerin auf Erneuerung des Abonnements zu werten; auch dafür, dass die Bezahlung

des Entgelts üblich bzw. zumindest nach den Umständen erwartbar ist. Dass sich weder auf den ersten Bestelltalons und -unterlagen noch auf der neuen "Rechnung" ein Vermerk befindet, wonach das Abonnement nach Ablauf der Dauer ohne entsprechende Kündigung automatisch um die gleiche Zeitdauer verlängert würde, oder dass auch keine allgemeinen Geschäftsbedingungen dazu bestehen, vermag am Vorstehenden – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nichts zu ändern.

- 3.3.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Einstellung der Weiterlieferung unverzüglich nach Ablauf der Bezugsperiode aus logistischen Gründen nicht möglich sei. Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die Beschwerdeführerin das in casu zu beurteilende Vorgehen – unabhängig von logistischen Überlegungen – wohl schwerlich gewählt hätte, wenn es sich um ein Verlustgeschäft handeln würde, weil sich kaum mehr Kunden zur Verlängerung bzw. Erneuerung entschliessen (vgl. die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Verschicken der ersten und zweiten "Erinnerung" sowie mit der telefonischen Kontaktaufnahme, Kosten der Weiterlieferung der Zeitung während sechs Wochen). Auch in dieser Hinsicht zeigt sich die innerliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung.
- 3.3.3 Unbehelflich ist schliesslich auch der Einwand, die ESTV ignoriere den wichtigen Umstand, dass der Kunde aufgrund der zugestellten "Rechnung" die Möglichkeit hätte, ein Abonnement mit einer anderen Bezugsdauer zu wählen. An der Mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikation bzw. an der Bejahung des Leistungsaustauschs ändert sich dadurch jedenfalls nichts. Im Übrigen ist Folgendes anzumerken: Auf dem durch die Beschwerdeführerin eingereichten Beispiel einer solchen "Rechnung" (Beschwerdebeilage Nr. 12) sind die genaue Abonnementsperiode sowie der dafür zu entrichtende Betrag vermerkt. Derselbe Betrag ist auch auf dem codierten Einzahlungsschein eingetragen. Ferner ist der Name des Abonnenten bereits auf dem Einzahlungsschein registriert. Soweit zudem vorliegend von Interesse, lautet der Text wie folgt: "Wir freuen uns, Sie weiterhin zu unserer Leserschaft zählen zu dürfen, und danken ihnen herzlich für Ihre Treue. ... Hier noch ein Tipp: Wir gewären auf Mehrjahresabonnements folgende Rabatte: Bei fünf Jahren 11%, bei drei Jahren 9% und bei Zweijahresabonnements einen Rabatt von 7%". Der lediglich vage ausgestaltete Tipp ohne Nennung der genauen Preise wird durch die übrigen Gegebenheiten derart in den Hintergrund gedrängt, dass man sich ohnehin fragen könnte (was in concreto indes offengelassen werden kann), ob auf die Änderungsmöglichkeit der Abonnementsdauer überhaupt mit hinreichender Deutlichkeit aufmerksam gemacht wird.
- 3.3.4 Die fraglichen Zeitungslieferungen (bzw. die Verschaffung der Berechtigung zum Bezug der Zeitungen) erweisen sich unter den gegebenen Umständen als steuerpflichtig. Bei diesem Zwischenergebnis erübrigt es sich ferner, zu den beschwerdeführerischen Ausführungen zur zivilrechtlichen Würdigung der hier zu beurteilenden Abonnementsverträge eingehender Stellung zu nehmen.

- 3.4 Nachdem das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes als Grundvoraussetzung der Besteuerung zu bejahen ist, muss der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerforderung oder ihrer Fälligkeit geklärt werden. Dies hängt – wie gesehen (E. 2.1) – von der gewählten Erhebungs- bzw. Abrechnungsmethode ab, welche sich im schweizerischen Mehrwertsteuerrecht massgeblich am Institut der Rechnungsstellung orientiert. Selbst wenn dadurch in Einzelfällen die Steuerforderung entstehen mag, bevor ein steuerbarer Vorgang abgeschlossen ist, ist dies indes nicht zu beanstanden (Entscheid der SRK vom 6. Mai 1998, veröffentlicht in MWST-Journal 1998, S. 89 f. E. 4b/bb). Erfüllt sich der Steuertatbestand nachträglich nicht, sieht Art. 44 Abs. 2 MWSTG eine praxisgerechte und systemkonforme Korrekturmöglichkeit vor (vgl. zum weitgehend identischen Art. 35 Abs. 2 aMWSTV: Entscheid der SRK vom 22. Oktober 1996, veröffentlicht in VPB 61.65 E. 6a).

Das als "Rechnung" betitelte Schreiben inkl. Einzahlungsschein, welches die Beschwerdeführerin ihren Abonnenten vor Ablauf einer Abrechnungsperiode zukommen lässt, erfüllt offensichtlich alle Anforderungen an eine Rechnung gemäss Art. 37 Abs. 1 MWSTG. Es enthält Namen, Adresse und Mehrwertsteuernummer der Beschwerdeführerin, Namen und Adresse des Leistungsempfängers, Zeitraum der Leistung, das Entgelt sowie den vom Entgelt geschuldeten Steuerbetrag. Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht bestritten. Vielmehr macht sie geltend, mangels Leistungsaustauschs könne das Schreiben nicht als Rechnung im Sinne von Art. 43 MWSTG betrachtet werden. Da indes – wie unter E. 3.3 vorstehend gezeigt – ein Leistungsaustausch zu bejahen ist, ist dieses Argument von vornherein nicht zu hören. Damit gilt die Zustellung vorliegend in jedem Fall auch als Rechnungsstellung im Sinne von Art. 43 MWSTG. Die nach vereinbarten Entgelten abrechnende Beschwerdeführerin hat den in Rechnung gestellten Betrag im Quartal der Rechnungsstellung zu versteuern (Art. 43 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 MWSTG). Die in Ziff. 2.1.11 der BB Nr. 3 festgehaltene Praxis der ESTV ist im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. Den Umstand, dass ein Abonnement allenfalls nicht fortgesetzt wird, weil der Abonnent keine Zahlung für eine weitere Abrechnungsperiode leistet, berücksichtigt die ESTV, indem sie dem Verleger zugesteht, in seiner nächsten Quartalsabrechnung eine entsprechende Korrektur im Sinne von Art. 44 Abs. 2 MWSTG vornehmen zu können.

Auch in diesem Punkt ist die Beschwerde demnach abzuweisen.

4. Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich die Auflage der Kosten für die Verfahren vor der ESTV (Fr. 250.-- für das Entscheidungsverfahren sowie Fr. 600.-- für das Einspracheverfahren).

Die Vorinstanz hat erwogen, dass die in Frage stehenden Hauptpunkte bereits mit Entscheid der SRK vom 3. Dezember 1999, a.a.O., in grundsätzlicher Weise geklärt worden seien. Angesichts der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin das vorliegende Verfahren bewirkt habe, obschon sie offensichtlich Kenntnis dieses Entscheids gehabt hätte, recht-

fertige es sich, ihr die angemessenen Verfahrenskosten aufzuerlegen.

- 4.1 Im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren werden in der Regel keine Kosten erhoben und keine Parteientschädigungen ausgerichtet (Art. 68 Abs. 1 MWSTG); vom Grundsatz der Kostenlosigkeit wird jedoch dann abgewichen, wenn der Steuerpflichtige das Verfahren schuldhaft verursacht hat (vgl. PETER A. MÜLLER-STOLL, in mwst.com, a.a.O., ad Art. 68, Rz. 3). Überdies sieht Art. 68 Abs. 2 MWSTG explizit vor, dass die Kosten von Untersuchungshandlungen ohne Rücksicht auf den Ausgang des Verfahrens derjenigen Partei auferlegt werden können, die sie schuldhaft verursacht hat.

Ein Verfahren gilt namentlich als unnötigerweise verursacht, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel, mithin die Mehrwertsteuerabrechnung, nicht oder zu spät, also erst im Verlaufe des Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens, eingereicht hat (vgl. die Rechtsprechung zu Art. 63 Abs. 3 VwVG betreffend Auferlegung von Verfahrenskosten an eine obsiegende Partei: Entscheide der SRK vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 5b; vom 5. Januar 2000, veröffentlicht in VPB 64.83 E. 5b; vom 18. September 1998, veröffentlicht in VPB 63.80 E. 2c und 4c), oder auch, wenn ein Steuerpflichtiger die Bezahlung der Steuerschuld ungerechtfertigterweise verweigert hat (Entscheid der SRK vom 19. September 2003 [SRK 2003-014], E. 6b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts [2A.524/2003] vom 5. November 2003, E. 3.3).

- 4.2 In Anbetracht der konkreten Gegebenheiten und unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen kann die Ansicht der Vorinstanz nicht geschützt werden. Einem Steuerpflichtigen muss es unbenommen sein, eine seiner Meinung nach falsche bestehende Praxis oder Rechtsprechung überprüfen zu lassen und allenfalls eine Änderung diesbezüglich zu bewirken. Eine geltende Rechtsauffassung kann – selbst wenn sie wiederholt bestätigt worden ist – im Nachhinein als falsch empfunden werden, sei es beispielsweise, dass das Rechtsverständnis mit dem Wandel der Zeit ändert. Inwieweit das Verfahren vor der ESTV von der Beschwerdeführerin demnach als unnötigerweise verursacht sein soll, ist nicht ersichtlich. Dies gilt umso mehr, als die vorliegend massgebliche Frage, soweit ersichtlich, erst einmal Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens vor der SRK bildete und in der Folge – aus welchem Grund auch immer – seinerzeit von der Steuerpflichtigen nicht weitergezogen wurde. Dass die Beschwerdeführerin ferner irgendwelche Untersuchungshandlungen schuldhaft verursacht hätte, geht aus den Akten in keiner Weise hervor und wird von der Vorinstanz auch nicht geltend gemacht.
5. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde einzig hinsichtlich der Auferlegung von Verfahrenskosten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren gutzuheissen, im Übrigen in allen Punkten abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin nur in einem untergeordneten Punkt obsiegt (Auflage von Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 850.-- gegenüber einer Steuernachforderung von Fr. 42'664.-- zuzüglich Ver-

zugszinsen), sodass ihr als im Hauptpunkt unterliegende Partei dennoch sämtliche Verfahrenskosten für das Beschwerdeverfahren vor dem BVGer aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und sind mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- zu verrechnen. Aus demselben Grund ist auch auf die Zuspreehung einer (reduzierten) Parteientschädigung zu verzichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde der X._____ AG vom 26. Februar 2004 wird teilweise gutgeheissen und Dispositiv Ziff. 3 des Einspracheentscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 26. Januar 2004, wonach die X._____ AG die Kosten für die vorinstanzlichen Verfahren von insgesamt Fr. 850.-- zu bezahlen hat, aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
 - der Beschwerdeführerin (mit Gerichtsurkunde)
 - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Bern, 18. April 2007

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Jeannine Müller

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgericht können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Beschwerde ist unzulässig gegen Entscheide über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 82, 83 Bst. m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: