

Bundesministerium der Finanzen
Frau MDgin Kerstin Rademacher
Vertreterin Abteilungsleiterin III
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IIIIC2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 09/21

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
25.10.2021

Umsatzsteuersatz für digitale Medien nach § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG – Entwurf eines BMF-Schreibens

Sehr geehrte Frau Rademacher,

vielen Dank, dass Sie uns den Entwurf eines BMF-Schreibens zum Umsatzsteuersatz für digitale Medien nach § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG übermittelt haben. Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

Wir begrüßen sehr, dass der Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) um einen Abschnitt 12.17 ergänzt werden soll. In der Praxis kann § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG zur Ermittlung des korrekten Umsatzsteuersatzes mitunter zu Auslegungsproblemen führen. Durch die erläuternde Sichtweise der Finanzverwaltung können Streitigkeiten zwischen ihr und den Steuerpflichtigen vermindert werden. Insbesondere lobt er der DStV daher die vorgesehenen, für die Praxis äußerst nützlichen Beispielfälle.

Um weitere Auslegungsfragen zu klären, schlägt der DStV darüber hinaus nachfolgende Anpassungen bzw. Ergänzungen vor.

B. Weitere Anregungen zu Abschn. 12.17 UStAE-E

1. Veröffentlichungen mit Videoinhalten oder hörbarer Musik, Abschn. 12.17 Abs. 1 Satz 3 UStAE-E

Umsätze für die Überlassung der in Nummer 49 Buchstabe a bis e und Nummer 50 der Anlage 2 (zum UStG) bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form (z.B. E-Books) unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von derzeit 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 Satz 1 UStG). Dies gilt jedoch nicht für elektronische Veröffentlichungen, die **„vollständig oder im Wesentlichen“** aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 Satz 1 UStG). Solche Werke sind mit dem umsatzsteuerlichen Regelsteuersatz von derzeit 19 % zu versteuern.

Gemäß des o.g. Entwurfs sei dabei entscheidend, ob die digitalen Produkte in ihrer Funktion über die gedruckten Bücher, Zeitungen oder Zeitschriften deutlich hinausgingen. Weitere Konkretisierungen des Merkmals „vollständig oder im Wesentlichen“ sind nicht ersichtlich.

Ein Blick in die Gesetzesbegründung zum *Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* liefert darüberhinausgehende Ansatzpunkte: So etwa, dass das Kriterium „vollständig oder im Wesentlichen“ nicht einer schematischen quantitativen Grenze je Erzeugnis folge. Vielmehr richte es sich nach einer Gesamtwertung der Aufmachung, des Inhalts und des Herausgabebezwecks. Ferner erfordere „vollständig oder im Wesentlichen“ eine praktikable deutliche Unterscheidung der auszunehmenden audiovisuellen Erzeugnisse von den begünstigten redaktionellen Erzeugnissen. Danach genüge es für die Erfüllung des Kriteriums „im Wesentlichen“ nicht, dass die audiovisuellen Anteile einen bestimmten Anteil des Buches oder der Zeitung bzw. Zeitschrift ausmachten. Sie müssten vielmehr das Erzeugnis im Ganzen so wesentlich prägen, dass der redaktionelle Textanteil nur Beiwerk sei. Zu den begünstigten Publikationen würden danach auch Veröffentlichungen mit anteiligen multimedialen und interaktiven Elementen (sog. *enhanced E-Books*) zählen ([BT-Drs. 19/14909 S. 50](#)).

Petition: Das Merkmal „im Wesentlichen“ sollte weiter konkretisiert werden. Der DStV regt mit Blick auf die Gesetzesbegründung den Hinweis an, dass „vollständig oder im Wesentlichen“ nicht nach quantifizierbaren Ergebnissen bestimmt werden kann. Ferner empfiehlt er, hervorzuheben, dass sog. *enhanced E-Books* zu den begünstigten Publikationen zählen.

2. Beurteilung von Bundling-Angeboten mit Videoinhalten, Abschn. 12.17 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. Satz 6 UStAE-E

Besonders auslegungsbedürftig dürfte die Beurteilung von Bundling-Angeboten – also die Kombination von verschiedenen Produkten – sein, die auch Videoinhalte enthalten. Zunächst muss geklärt werden, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. Dies sei nach den Grundsätzen des Abschn. 3.10 UStAE im Einzelfall zu entscheiden (Abschn. 12.17 Abs. 1 Satz 6 UStAE-E). Ferner wäre zu prüfen, ob das Produkt „im Wesentlichen“ aus dem Videoinhalt besteht.

Gern erläutern wir die Beurteilungsschwierigkeiten am Beispiel von Bundling-Angeboten aus dem Bildungsbereich. Hier ist der kombinierte Erwerb von Lehrvideo nebst Lehrskript gängige Praxis. Wir unterstellen an dieser Stelle zunächst, dass aufgrund der Ausgestaltung eine einheitliche Leistung vorliegt. Unklar ist, ob die Finanzverwaltung davon ausgehen würde, dass ein Lehrvideo der wesentlich prägende Teil des Bundling-Angebots ist. Macht es für die Beurteilung einen Unterschied, ob das Lehrvideo live oder als Aufzeichnung erworben wird? Wie beeinflusst eine ggf. zeitlich befristete Überlassung des Videoanteils die Würdigung? Würde die Finanzverwaltung das Lehrskript nur als Beiwerk verstehen, wäre das Bundle insgesamt mit dem regulären Umsatzsteuersatz zu versteuern.

Petition: Der DStV regt ein Praxisbeispiel an, welches verdeutlicht, welche Besonderheiten bei Bundling-Angeboten mit live bzw. aufgezeichneten Videoinhalten greifen.

3. Bereitstellung primär begünstigter Werke auf Datenbanken, Abschn. 12.17 Abs. 2 Satz 4 ff UStAE-E

Erforderlich für die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz bei der Bereitstellung einer Datenbank sei nach dem Entwurf, dass diese eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalte und somit primär durch die Bereitstellung begünstigter Werke i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 14 Satz 1 UStG geprägt werde (Abschn. 12.17 Abs. 2 Satz 4 UStAE-E). Dabei soll auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers abgestellt werden (Abschn. 12.17 Abs. 2 Satz 5 UStAE-E). Ob andere Elemente als diese Begünstigten überwiegen, soll sich sowohl quantitativ als auch qualitativ anhand der in der Datenbank erhaltenen Elemente beurteilen (Abschn. 12.17 Abs. 2 Satz 8 UStAE-E).

a) Die Sicht des Durchschnittsverbrauchers

Zunächst ist festzuhalten, dass ein „Durchschnittsverbraucher“ von Datenbanken schwer zu definieren sein dürfte. Die Nutzerinnen und Nutzer von beispielsweise Fach-Datenbanken bilden üblicherweise ein breites Spektrum. Hier kommen etwa Studenten, Lehrende, Expertinnen bzw. Experten in Unternehmen oder der Verwaltung in Betracht. Der Fokus dieser Datenbanknutzenden dürfte sehr unterschiedlich geprägt sein. Während Studierende eher an wissenschaftlichen Ausführungen interessiert sind, interessieren Praktiker womöglich eher interaktive Arbeitshilfen. Insofern scheint das Abstellen auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers, zumindest bei Fachdatenbanken, nur eingeschränkt geeignet.

b) Bestimmung quantitativer bzw. qualitativer Elemente einer Datenbank

Darüber hinaus dürfte der Verweis auf quantitative bzw. qualitative in der Datenbank enthaltene Elemente zur steuerlichen Einordnung streitbar sein.

In den aufgeführten Beispielfällen legt der Sachverhalt bereits fest, dass sowohl die quantitativen als auch die qualitativen Elemente überwiegen (Beispiel 1 und 2) bzw. dass sie beide nicht überwiegen sollen (Beispiel 3). Zum einen werden qualitative Elemente in den Beispielfällen nicht näher ausgeführt. Zum anderen fehlen Beispielfälle zu den Sachverhalten, in denen quantitativ begünstigte Elemente überwiegen, qualitative jedoch nicht oder umgekehrt.

Weitere Konkretisierungen in diesem Zusammenhang wären wünschenswert, um Rechtsstreitigkeiten vorzubeugen.

Petition: Der DStV spricht sich zum einen dafür aus, das Abstellen auf die Sicht des „Durchschnittsverbrauchers“ in Abschn. 12.17 Abs. 2 Satz 5 UStAE-E zu überdenken. Zum anderen befürwortet er die Aufnahme weiterer Beispielfälle. Insbesondere solcher, die einen Anhaltspunkt dafür geben, in welchem Verhältnis qualitative und quantitative Elemente bei der Beurteilung einer Datenbank stehen.

4. Datenbanken mit individuellen Leistungspaketen

Wie bereits ausgeführt ist die Bereitstellung einer Datenbank nur dann begünstigt, wenn sie primär begünstigte Werke i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG bereitstellt. Fraglich ist, wie sich unterschiedlich angebotene Nutzungspakete auf die Beurteilung auswirken. Gerade größere Datenbanken bieten oftmals unterschiedliche Nutzungspakete an, z.B. Basis, Plus, Premium oder individuell gestaltbare Pakete. Diese können sich in dem bereitgestellten Content massiv unterscheiden.

Der vorliegende Entwurf enthält bislang keine Ausführungen zu etwaigen Besonderheiten, die durch unterschiedliche Nutzungspakete entstehen könnten. So wäre es denkbar, dass das Basispaket den Zugang zu überwiegend begünstigten Elementen gewährt, während ein Premium-Account auch den Zugang zu Chaträumen oder anderen interaktiven Angeboten beinhaltet, die gegen eine Begünstigung sprechen könnten. Es ist fraglich, ob die Beurteilung der Datenbank als Ganzes oder separat je nach Nutzungspaket getroffen werden muss.

Petition: Der DStV regt eine Erläuterung an, wie die Bereitstellung eines Datenbankzugangs zu bewerten ist, wenn Nutzern unterschiedliche Leistungspakete zur Auswahl stehen.

5. Vertrauensschutzregelung für Leistungsempfänger

Die Entscheidung darüber, ob der ermäßigte Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG in Frage kommt, wirkt sich auch auf den Leistungsempfänger aus. Ist die Leistungsbeurteilung falsch und weist der Anbieter einen zu hohen Steuersatz auf der Rechnung aus (§ 14c UStG), schuldet er nicht nur den überhöht ausgewiesenen Betrag. Auf der anderen Seite verliert der Leistungsempfänger auch den Vorsteuerabzug.

Die Bestimmung des korrekten Steuersatzes für die betroffenen digitalen Medien dürfte, wie bereits geschildert, in einigen Fällen durchaus streitbar sein.

Petition: Aus Sicht des DStV bedarf es einer Vertrauensschutzregelung für Leistungsempfänger, die ihnen den Vorsteuerabzug in der ausgewiesenen Höhe gestattet. Er regt folgenden Passus an:

„Auf die rechtliche Würdigung digitaler Medien i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG des Leistungserbringers darf der Leistungsempfänger vertrauen. Dies gilt nicht, soweit der

Leistungsempfänger Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätten Kenntnis haben müssen, dass die Höhe des ausgewiesenen Steuerausweises zu Unrecht erfolgt ist.“

Wir hoffen, unsere Ausführungen sind Ihnen eine Unterstützung. Gern stehen wir für weitere Erörterungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
