

Umsatzsteuer bei sogenannten E-Bundle-Angeboten ab dem 1. Januar 2016

Stand: 08.09.2017

1. Einführung

Mit seinem Schreiben vom 2. Juni 2014 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Verbände im Buchhandels- und Pressebereich über umsatzsteuerrechtliche Vorgaben informiert. Diese wurden aus einer 2013 ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzhofs abgeleitet, die ihrerseits auf Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs beruht. Danach sollten spätestens nach Ende einer am 30. Juni 2014 auslaufenden Nichtbeanstandungsfrist die Entgelte für sogenannte E-Bundles (gedruckte Verlagserzeugnisse, die zusammen mit elektronischen Produkten angeboten werden, wie z.B. E-Book-Inside-Ausgaben) getrennt ausgewiesen und besteuert werden, das heißt umsatzsteuerlich 7% für das Druckerzeugnis und 19% für das elektronische Produkt als auf „elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung“. Gemeinsam mit den Presseverbänden hat der Börsenverein seit Juni 2014 immer wieder deutlich Stellung bezogen und auf den immensen organisatorischen und finanziellen Aufwand hingewiesen, den die Umstellung der Warenwirtschaftsprozesse der Branche auf die getrennte Besteuerung mit sich bringen wird.

Daraufhin hat das BMF Ende 2014 zumindest für E-Book-Bundles, also gedruckte Bücher mit Zugangscode zu einem E-Book oder einer vergleichbaren elektronischen Leistung, die Nichtbeanstandungsfrist bis zum 1. Januar 2016 verlängert. Die Marktteilnehmer müssen für E-Book-Bundles also erst seit 2016 die neuen steuerlichen Vorschriften zwingend abbilden können. Für die so genannten E-Paper-Bundles, also eine Verbindung von gedruckten und elektronischen Zeitungen und Zeitschriften, beharren die Obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern hingegen darauf, dass die am 30. Juni 2014 ausgelaufene Nichtbeanstandung nur das „Wie“ einer Preisaufteilung betrifft. Sofern betroffene Verlage oder Händler in der Vergangenheit E-Paper-Bundles gar nicht im Preis aufgeteilt haben, sieht der Fiskus eine Pflicht der Unternehmen zur Nachzahlung von Steuern.

Die Neuregelung der Besteuerung von E-Bundles hat zu vielen Fragen geführt. Einige davon sollen im Folgenden aufgegriffen werden.

Hinweis: Die Beispielrechnungen in diesem FAQ-Papier beziehen sich in der Regel auf E-Paper-Bundles. Da die meisten gedruckten Fachzeitschriften nicht preisgebunden sind, werden die Splits in diesen Beispielen von den Nettopreisen aus gerechnet. Bitte beachten Sie, dass bei E-Book-Bundles aufgrund der Vorgaben des Buchpreisbindungsgesetzes die Aufteilung auf Basis der Bruttopreise der Komponenten zu berechnen ist.

2. Wann liegt ein E-Bundle-Angebot vor?

Ein Bundle-Angebot liegt vor, wenn einem Kunden im Rahmen des Erwerbs eines gedruckten Produkts, z.B. eines Buches, einer Zeitschrift oder einer Zeitung, zusätzlich – in der Regel mithilfe eines Codes – Zugang zu einer elektronischen Leistung, z.B. einem E-Book, einem E-Paper, einer Datenbank, einer App etc. (nachfolgend auch E-Content) eingeräumt oder ermöglicht wird, also z.B. bei „Buch plus E-Book“-Angeboten. Hier kann sich der Code für das E-Book z.B. auf dem Cover oder im Innenteil eines Buches befinden.

Weil gedruckte Verlagserzeugnisse immer dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent unterliegen, während elektronische Verlagserzeugnisse mit 19 Prozent versteuert werden, war die Frage der Umsatzsteueraufteilung bei solchen Angeboten bisher nicht abschließend geklärt. Seit Ende 2013 ist diese Frage im Rahmen von Betriebsprüfungen bei einigen Presseverlagen eskaliert, weshalb die Presseverbände VDZ und BDZV gezwungen waren, eine Eingabe an das BMF zu tätigen. An den nachfolgenden Gesprächen mit dem BMF war auch der Börsenverein beteiligt. Auf diese Diskussionen hin erging im Juni 2014 eine Stellungnahme des BMF, bei der leider verschiedene Punkte, auf die der Börsenverein dringlich hingewiesen hatte, ignoriert wurden.

2.1 Wie stuft das BMF den Zugang zum elektronischen Verlagserzeugnis in einem Bundle ein?

Das BMF geht im Rahmen des Verkaufs eines gedruckten Verlagserzeugnisses in Verbindung mit einem elektronischen Inhalt (E-Content) umsatzsteuerlich nicht von einem einheitlichen Druckwerk, sondern von zwei eigenständigen Leistungen aus. Neben der Lieferung des Druckwerks soll danach eine auf elektronischem Weg erbrachte Leistung vorliegen. Dabei macht das BMF grundsätzlich keine Unterscheidung, ob für das elektronische Produkt im Bundle ein zusätzliches oder gesondertes Entgelt berechnet wird.

2.2 Inwieweit weichen die bekannten Umsatzsteuerregelungen für Kombiprodukte von denen für E-Bundles ab?

Das aus einem gedruckten und einem elektronischen Produkt zusammengesetzte Bundle wird vom BMF umsatzsteuerlich anders eingestuft als sog. „klassische“ Kombiprodukte. Bei letzteren handelt sich um eine Kombination von Buch und Non-Book und damit immer um Lieferungen von Gegenständen (z.B. um das Angebot von Büchern mit eingelegter CD, DVD oder einem beigelegten Spielzeug, also klassischen Non-Books, die für sich gesehen dem Regelumsatzsteuersatz unterliegen würden). Hier spielen die zollrechtlichen Vorschriften eine wichtige Rolle zur Beurteilung der Umsatzsteuer.

Bei Bundles mit E-Content liegt umsatzsteuerlich eine Kombination eines Gegenstands mit einer Dienstleistung vor. Damit ist das Zollrecht per se nicht anwendbar. Vielmehr gilt gemäß den Verfügungen der Finanzverwaltung eine besondere Rechtslage: Werden solche Titel vom Verlag angeboten, muss das – anteilige – Entgelt für den E-Content immer dem vollen Umsatzsteuersatz unterworfen werden, unabhängig von den Wertanteilen der beiden Bestandteile. Die Entgelte (Bemessungsgrundlage) für Bücher im Bundle mit E-Books oder E-Paper müssen deshalb – anders als bei „klassischen“ Kombiprodukten – immer aufgeteilt werden in einen Teil, der dem ermäßigten und einen Teil, der dem Regelumsatzsteuersatz unterliegt (gesplittetes Entgelt). Diese Aufteilung muss grundsätzlich durch alle Handelsstufen (Verlag, Großhandel, Handel) bis hin zum Endverbraucher beibehalten werden.

Vom Verlag müssen demnach bei E-Bundles für Zwecke der Besteuerung zur Umsatzsteuer zwei Werte (Bemessungsgrundlagen) ermittelt werden, einmal für das Printerzeugnis und einmal für die elektronische Dienstleistung, also z.B. das E-Book oder das E-Paper. Dabei muss der Verlag hinsichtlich der Umsatzbesteuerung folgende zwei Fälle für die Aufteilung der Bemessungsgrundlagen der Bundles unterscheiden:

- a) für den E-Content wird kein gesondertes Entgelt verlangt,
- b) für den E-Content wird ein zusätzliches Entgelt verlangt.

2.3 Wie soll die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Umsatzsteuersatzes bei kostenloser Zur-Verfügung-Stellung des elektronischen Bestandteils des Bundle festgestellt werden?

Wird der elektronische Bestandteil dem Käufer des gedruckten Produkts kostenlos zur Verfügung gestellt, so ist der Kaufpreis nach den Feststellungen des BMF aufzuteilen:

„Wird der Zugang zum E-Paper bzw. E-Book ohne ein gesondert berechnetes Entgelt eingeräumt, ist der Gesamtverkaufspreis nach Maßgabe von Abschnitt 10.1 Absatz 11 UStAE aufzuteilen. Danach ist grundsätzlich das Verhältnis der Einzelverkaufspreise maßgebend; andere gleich einfache Methoden sind jedoch zulässig, soweit sie zu sachgerechten Ergebnissen führen.“

Die Voraussetzung nach Abschnitts 10.1 Absatz 11 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses lautet:

(11) Erbringt ein Unternehmer im Rahmen eines Gesamtverkaufspreises zwei oder mehrere unterschiedlich zu besteuern Lieferungen oder sonstige Leistungen, ist der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungsmethode zu wählen (vgl. BFH-Beschluss vom 3.4.2013, V B 125/12, BStBl 2013 II S. XXX und BFH-Urteil vom 30.6.2011, V R 44/10, BStBl II S. 1003). Bestehen mehrere

sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen. Daneben sind auch andere Aufteilungsmethoden wie das Verhältnis des Wareneinsatzes zulässig, sofern diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen. Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach nicht zulässig. Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch zu verfahren, wenn das Entgelt für eine einheitliche Leistung für Zwecke der Umsatzsteuer auf unterschiedlich besteuerte Leistungsbestandteile aufzuteilen ist.

Das heißt für den Fall, dass die Bestandteile des Bundles auch separat verkauft werden, also das Buch ohne Code und der E-Content ohne Buch, dass die Bemessungsgrundlage des Bundle grundsätzlich nach den Einzelverkaufspreisen aufzuteilen sind. In der Praxis kommen solche Produkte im Buchhandel aber nur eingeschränkt vor. In den meisten Fällen gibt es ein Buch mit Code und das E-Book ist entweder auch einzeln oder nicht einzeln zu erwerben. In diesen Fällen ist eine andere Aufteilungsmethode zulässig, soweit sie zu einer gleich sachgerechten Aufteilung führt. Welcher Aufteilungsmaßstab gewählt wird, liegt zuvorderst in der Hoheit der Verlage. Der vom Verlag gewählte Maßstab ist auch vom Sortimenter zu übernehmen, sofern kein alternativer sachgerechterer Aufteilungsmaßstab existiert. Der Verlag muss seinen ermittelten Aufteilungsmaßstab anhand seiner internen Aufzeichnungen belegen können.

2.4 Wie soll die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Umsatzsteuersatzes bei Zur-Verfügung-Stellung des elektronischen Bestandteils gegen (geringfügiges) gesondertes Entgelt ermittelt werden?

Sofern der Käufer für die zusätzliche Einräumung des Zugangs zum E-Content ein gesondertes Entgelt entrichten muss, soll dieses die Bemessungsgrundlage für die vom Verlag bzw. vom Händler erbrachte elektronische Dienstleistung darstellen. Soweit also für den E-Content im Rahmen des Bundles vertraglich ein gesondertes Entgelt zu entrichten ist, unterliegt nur dieses dem vollen Mehrwertsteuersatz. Dabei liegt das Recht zur Preisbestimmung uneingeschränkt beim Verlag. Theoretisch kann der E-Content allein, außerhalb des Bundles, zu einem höheren Verkaufspreis angeboten werden, ohne dass sich dies auf den Preis und die Besteuerung zur Umsatzsteuer des E-Content im Rahmen des Bundles auswirkt.

2.5 Übergangsregelung

Für die Berechnung des aufzuteilenden Mehrwertsteuersatzes nach den neuen Vorgaben wurde bei den E-Book-Bundles eine auf den 1. Januar 2016 befristete Nichtbeanstandungsregelung für die Anwendung der Neuregelung eingeräumt. Anders als bei den E-Paper-Bundles umfasste diese Nichtbeanstandung zugleich das Ob einer Aufteilung als auch das Wie. Insbesondere wurde es nicht beanstandet, wenn E-Book-Bundles bis zum 31. Dezember 2015 mit einem einheitlichen Umsatzsteuersatz von 7 Prozent vertrieben werden.

3. Welche positiven Effekte hat das BMF-Schreiben vom 2. Juni 2014?

Die vom BMF und den obersten Finanzbehörden der Länder mit der Stellungnahme zur Bundle-Thematik verbundenen Vorteile liegen vor allem in folgenden Aspekten:

- Das BMF-Schreiben sorgt für Rechtssicherheit bei der Bundle-Problematik, die in der Vergangenheit für große Unklarheit gesorgt hatte und bei Steuerprüfungen zunehmend Gegenstand von Auseinandersetzungen geworden war.
- Durch die für E-Book-Bundles später ausgeweitete Nichtbeanstandungsregelung wird klarstellt, dass jeglicher abweichende umsatzsteuerliche Umgang mit diesen Bundles in der Vergangenheit nicht zu negativen steuerlichen Konsequenzen führen kann.
- Die Anerkennung des Preisbestimmungsrechts des Verlags (s.o.) ist insbesondere in den Fällen hilfreich, in denen E-Books im Bundle mit dem gedruckten Buch deutlich günstiger angeboten werden als im Alleinverkauf. Das wird an folgendem hypothetischen Beispiel deutlich:
 - gebundener Ladenpreis des gedruckten Buchs: 10 Euro (inkl. 7 % Mehrwertsteuer)
 - gebundener Preis des E-Books: 10 Euro (inkl. 19 % Mehrwertsteuer)
 - vom Verlag festgelegte Preise des Bundles: 10 Euro für das gedruckte Buch, 2 Euro für den E-Book-Zugangscode (= 12 Euro) – damit ergibt sich folgende Umsatzbesteuerung des Bundles: 7 % aus 10 Euro plus 19 % aus 2 Euro (anstelle von 7 % aus 6 Euro und 19 % aus 6 Euro bei Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen)

Durch diese Berechnungsmethode ergeben sich für bestimmte Verlage erhebliche wirtschaftliche Chancen, z.B. bei Abonnements von Fachzeitschriften, die im Bundle mit Zugangsrechten zum E-Journal vertrieben werden. Zu beachten ist allerdings, dass nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens die Berechnung nur dann zulässig ist, wenn es ein

„gesondertes Entgelt“ für den elektronischen Bundlebestandteil gibt, was in der Praxis bislang eher selten ist, aber eine Gestaltung für die Zukunft ermöglicht.

4. Welche negativen Effekte gehen mit dem BMF-Schreiben vom 2. Juni 2014 einher?

Die eben aufgeführten Vorteile der Regelung werden aus Sicht der Buchbranche von einer ganzen Reihe gravierender negativer Konsequenzen überschattet:

- Ab dem 1. Januar 2016 müssen ALLE gedruckten Bücher mit Zugangscode zu einer elektronischen Leistung, z.B. einem E-Book, mit gesplittetem Umsatzsteuersatz gehandelt werden. Im Buchhandel werden bislang ausschließlich Artikel angeboten, deren Ladenpreis entweder 7 % Umsatzsteuer (Bücher) oder 19 % Umsatzsteuer (Kalender, DVDs etc.) beinhaltet. Der Ladenpreis ist aufgrund des Buchpreisbindungsgesetzes für die gesamte Buchhandelsbranche die Ausgangsgröße für die Preisfindung in den einzelnen Handelsstufen. Zwar werden im Buchhandel bereits sogenannte Kombiprodukte (z.B. Buch mit einer ergänzenden CD / DVD) verkauft, hier legt aber bereits der Hersteller den einheitlich (7 % oder 19 %) zu berücksichtigenden Umsatzsteuersatz nach dem „charakterprägenden“ Bestandteil der Produktkombination fest. Bis dato war die gesamte Branche (vom Verlag bis zum Einzelhandel) auf ein pro Artikel aufzuteilendes Entgelt als Bemessungsgrundlage für eine getrennte Umsatzsteuerermittlung nicht eingerichtet.
- Der Handel, d.h. der Groß- und der Einzelhandel, konnte ursprünglich die Aufteilung der Preise und der Mehrwertsteuersätze für das Printprodukt und das digitale Produkt in einem Bundle nicht vornehmen. Für die steuerlich korrekte Abbildung der Anforderungen des BMF waren eine Reihe branchenüblicher Standards zu verändern. So hat etwa eine vom Börsenverein eingerichtete Taskforce Datenstandards für ONIX und EANCOM entwickelt, die als Basis für die Entwicklung von Schnittstellen der Kassensysteme verwendet werden sollen. Alle Beteiligten waren dazu aufgerufen, die Kassensysteme der Händler schnellstmöglich über diese Schnittstellen auf die Änderungen einzustellen. De facto mussten Händler ab dem 1. Januar 2016 über ihr Kassen- bzw. Belegsysteem den MwSt.-Split korrekt abbilden können.
- Die mit der Nichtbeanstandungsregelung für die Marktteilnehmer gewährte Phase der Rechtssicherheit ist trotz der für E-Book-Bundles geltenden Verlängerung bis zum 1. Januar 2016 zu kurz gewesen. Nach wie vor sind viele zehntausend Buchbundles im Markt, deren Barcode keinen gesplitteten Umsatzsteuersatz aufweist

- Viele Verlage haben bei ihren Geschäftsmodellen auf Bundles mit E-Book-Zugangscodes gesetzt, die mit dem reduzierten Umsatzsteuersatz kalkuliert und mit erheblichen Investitionen in den Markt gebracht wurden. Diesen Verlagen und ihren Handelspartnern entsteht durch die Neuregelung eine unabsehbare Umsatzeinbuße.
- Für den häufigen Fall, dass bei Bundle-Angeboten das E-Book kostenlos abgegeben wird, herrscht keine Klarheit, welcher Anteil des Kaufpreises mit 19 % zu versteuern ist. Verlage und Handel laufen ein erhebliches Risiko, dass die von ihnen gewählte Berechnungsmethode bei Steuerprüfungen auf Widerspruch stößt und ihnen dadurch Umsatzsteuernachforderungen drohen.
- Nach der politischen Entscheidung der Bundesregierung für eine Einführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf elektronische Verlagserzeugnisse und nach einer entsprechenden Ankündigung von EU-Kommissionspräsident Juncker am 6. Mai 2015 wird auf EU-Ebene bereits um die Details gerungen. Im Hinblick darauf ist es kaum verständlich, dass vor einer EU-Entscheidung über die Umsetzung bzw. Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf elektronische Verlagserzeugnisse eine hoch aufwändige nationale Regelung zur Gestaltung des auslaufenden Rechtszustands getroffen wurde. Davon abgesehen würde auch eine in naher Zukunft erhoffte Einführung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf E-Books der Branche anfänglich hohe administrative Anstrengungen abverlangen.
- Erst wenn Sicherheit darüber besteht, dass auf E-Books der volle Umsatzsteuersatz dauerhaft anzuwenden ist, erschiene der erhebliche Kostenaufwand für die Umstellung unumgänglich. Sinnvoll wäre deshalb gewesen, den bisherigen Rechtszustand bei Kombiprodukten bis zu einer Entscheidung über die Einführung der reduzierten Mehrwertsteuer für elektronische Verlagserzeugnisse auch für Bundles gelten zu lassen, wovon im Markt auch ausgegangen wurde.

5. Ist eine Veränderung bzw. Abwendung der Neuregelung noch möglich?

Der Börsenverein hat mit äußerster Entschlossenheit gegen die Neuregelung der Besteuerung von E-Bundles gekämpft und zumindest die zweifache Ausweitung einer Nichtbeanstandungsregelung für E-Book-Bundles (zunächst bis Mitte 2014, nunmehr bis Ende 2015) erreicht. Demnach wurde seitens der Finanzbehörden erst nach dem 1. Januar 2016 beanstandet, wenn die Verlage und Händler bei E-Book-Bundles den MwSt.-Split nicht vornehmen. Grundsätzlich ist aber zu beachten, dass das BMF Schreiben von Juni 2014 der Rechtsprechung des BFH entspricht, rein objektiv unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vertretbar und deshalb rein steuerrechtlich schwer angreifbar ist. Die jeweiligen Antworten des BMF auf die in mehreren Schreiben des Börsenvereins dargelegte, teilweise bis ins Existenzielle reichende Komplexität der mit der Neuregelung einher gehenden Prozessänderungen

für die Branche (insbesondere für den Handel) ließen darauf schließen, dass sich das BMF nicht von einer Umsetzung der Neuregelung abbringen lassen würde. Eine Abwendung war daher letztlich nicht möglich. Vielmehr wurde das maximal Mögliche mit der Verlängerung der Nichtbeanstandungsfrist erreicht. Gleichwohl wird der Börsenverein nicht nur hinsichtlich des noch gänzlich unbefriedigenden Regelungszustands für E-Paper-Bundles weiter mit dem BMF und der Politik im Gespräch bleiben.

6. Was müssen Händler jetzt tun?

Stellen Sie sicher, dass Ihr Warenwirtschafts- und Kassensystem zwei unterschiedliche MwSt.-Sätze (MwSt.-Split) datentechnisch (Artikelstammdaten und Verkaufsinformationen/Rechnungstellung) verarbeiten kann. Dem Kunden sollte ein Beleg ausgestellt werden, auf dem die unterschiedlichen Steuersätze für die Einzelteile eines Bundles anteilig ausgewiesen werden. Der Nachweis der unterschiedlichen Besteuerung von E-Bundles muss für die Finanzämter eindeutig nachvollziehbar sein (über das Belegsysteem), sonst drohen dem Händler empfindliche Nachzahlungen bzw. Hinzuschätzungen durch die Steuerbehörden.

Weisen Sie den Anbieter Ihres Warenwirtschaftssystems im Zweifel auf die Änderungen hin (die vorliegende Publikation verweist auf die inhaltlich/rechtlichen und technischen Hintergründe; die verlinkten Best-Practice-Beispiele sind eine Richtlinie für die Umsetzung der Anforderungen in den relevanten Datenformaten ONIX und EANCOM). Für die Umsetzung sind umfangreiche Software-Updates unumgänglich, die von den relevanten Warenwirtschaftssystemen im Buchhandel größtenteils rechtzeitig geleistet wurden. Sollte Ihr WWS-Anbieter die notwendigen Anpassungen jedoch nicht vornehmen wollen oder etwa aus wirtschaftlichen Gründen nicht vornehmen können, sollten Sie über einen Anbieterwechsel nachdenken.

Für die korrekte Abbildung des MwSt.-Splits ist letztlich der Steuerpflichtige verantwortlich; in der Praxis also der Händler, der mit dem Endverbraucher den Kaufvertrag abschließt. Im stationären Geschäft ist dies in aller Regel der Verkäufer/Buchhändler, im Online-Geschäft kann dies auch der Shop-Dienstleister der Buchhandlung sein (z.B. wenn der Dienstleister eine über die Website einer Buchhandlung generierte Bestellung direkt an den Endkunden ausliefert – im Einzelfall wird es dabei auf die in den AGBs des Händlers getroffene Regelung ankommen). Es ist also zwingend erforderlich, dass Ihr Warenwirtschaftssystem die (für den korrekten MwSt.-Split bei E-Bundle-Produkten) notwendigen Informationen empfangen und verarbeiten kann.

7. Umgang des Buchhandels mit sog. E-Bundle-Produkten ohne Umsatzsteuersplit auf der Verlagsrechnung

Eine Aufteilung von Preis und Umsatzsteuersatz eines Produktes ist vom Buchhändler immer dann auf den Netto-Preis vorzunehmen, wenn ein sog. E-Paper-Bundle vorliegt.

- a. **Rechnungen inländischer Verlage:** Da der Händler davon ausgehen kann, dass inländische Rechnungen dem deutschen Umsatzsteuerrecht unterliegen, ist hier die Empfehlung, **die Rechnungen mit der Bitte um Korrektur an den Verlag zurückzugeben**. Der Verlag ist beim Verkauf von E-Bundles verpflichtet, auf seinen Rechnungen eine Aufteilung in den Printanteil und die digitale sonstige Leistung vorzunehmen.
- b. **Rechnungen von Verlagen aus dem EU-Ausland:** Die Pflicht, bei Produktbündeln aus gedruckten und elektronischen Leistungsbestandteilen eine Aufteilung des Preises und eine gesplittete Umsatzsteuerberechnung vorzunehmen, rührt aus dem Steuerrecht der EU her. Dieser unterliegen deshalb auch alle EU-ausländischen Verlage. Solche Verlage sollten deshalb ebenso wie nationale Verlage zunächst um die **Ausstellung einer korrigierten Rechnung** gebeten werden. Sofern dies nichts fruchten sollte, empfiehlt sich dasselbe Vorgehen wie bei sonstigen ausländischen Verlagen.
- c. **Rechnungen sonstiger ausländischer Verlage:** Außerhalb der EU sind Verlage regelmäßig nach ihrem nationalen Steuerrecht nicht verpflichtet, E-Bundles mit aufgeteiltem Preis zu berechnen. Deshalb werden die Rechnungen derartiger Verlage den Vorgaben der deutschen Finanzbehörden an die Aufteilung der Preise von E-Bundles nur in sehr wenigen Fällen gerecht. Zugleich hat der Buchhandel typischerweise weder die Möglichkeit, von den Verlagen eine Korrektur ihrer Rechnungen einzufordern, noch kann er, da das Produkt in der Regel vom Verlag direkt an den Kunden geliefert wird, selbst feststellen, welche Preisaufteilung die „einfachstmögliche“ im Sinne der Vorgaben des EU-Steuerrechts ist. Dies entbindet den deutschen Buchhändler allerdings – jedenfalls ab dem 1. Januar 2016 – nicht von der Pflicht, seinen nationalen Kunden eine Rechnung mit aufgeteiltem Preis zu stellen. Wie diese Aufgabe gelöst wird, liegt in der Verantwortung des jeweiligen steuerpflichtigen Unternehmens und ist alleine von diesem zu entscheiden. Als Hilfestellung bei der Bewältigung dieser steuerrechtlichen Pflicht hat eine Gruppe von Fachinformationsdienstleistern in Zusammenarbeit mit der Rechtsabteilung des Börsenvereins die **untenstehende Tabelle mit Erfahrungs- und Durchschnittswerten für die Preisaufteilung bei E-Bundles** entwickelt. Die Tabelle kann immer dann herangezogen werden, wenn die Eingangsrechnungen ausländischer Verlage keinen Aufschluss darüber verschaffen, in welchem Verhältnis die Bestandteile eines Produktbündels aus einer gedruckten und einer elektronischen Leistungskomponente stehen.

Zur Herleitung der empfohlenen Prozentsätze haben wir analysiert, wie führende nationale und internationale Fachverlage die Preise ihrer Zeitschriftenabonnements mit online-Leistungskomponente aufteilen. Dabei ergab sich folgendes, auf den offiziellen Angaben des jeweiligen Verlags basierendes Bild:

Deutsche Verlage	Print	Online
Lucius & Lucius	90	10
DeGruyter	50	50
Nomos	90	10
Hogrefe	80	20
Thieme	90	10
Hanser	75	25
Wolters Kluwer Deutschland	50	50
Schattauer	90	10
Otto Schmidt	70	30

Internationale Verlage	Print	Online	
Wiley	50	50	
Taylor & Francis	50	50	
Oxford University Press	58	42	ab 2016
BMJ Publishing	41	59	
SAGE	54	46	einige Zeitschriften mit abweichenden Splits
Portland Press	75	25	
Springer – P + E	90	10	
Springer – P + Enhanced Access	83,33	16,67	
Springer eRef Bundle	80	20	

Aufgrund dieser umfassenden Auswertung ergibt sich derzeit bei einer gewichteten Betrachtung ein **Aufteilungsverhältnis der Netto-Preise für Fachzeitschriften mit online-Zugängen von 75% Print / 25% Online**. Da der Zeitschriftenmarkt mangels Preisbindung keine festen Brutto-Preise kennt, erfolgt hier – wie einleitend erwähnt – eine Aufteilung anhand der Netto-Preise. Bei sog. E-Book-

Bundles (gedruckten Büchern mit Zugangscode für ein E-Book, eine App oder eine sonstige elektronische Leistung) sowie bei Loseblattwerken bzw. Buchreihen, die mit elektronischen Leistungen zu einem Produktbündel zusammengefügt sind, fehlen im Markt bislang Erkenntnisse zu relevanten Preisaufteilungssätzen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass hinsichtlich dieser Bundle-Erzeugnisse bis zum 31.12.2015 von den deutschen Finanzbehörden nicht beanstandet wird, wenn sie wie gedruckte Bücher einheitlich mit 7% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden. Deshalb hat der Börsenverein eine Umfrage bei seinen Mitgliedsverlagen gemacht, die solche E-Book-Bundles anbieten. Dabei hat sich gezeigt, dass der Wert der elektronischen Leistungskomponente bei E-Book-Bundles von den Verlagen regelmäßig deutlich geringer eingestuft wird, als dies – wie oben gezeigt – bei Fachzeitschriften resp. E-Paper-Bundles der Fall ist. Dies hängt einerseits mit entsprechend niedrigen Einstandspreisen hinsichtlich der jeweiligen Herstellkosten, andererseits mit dem bisher eher geringen berichteten Interesse von Käufern an der Nutzung der kostenlos dem Printprodukt beigegebenen elektronischen Leistung zusammen. Typischerweise greifen bspw. nur weniger als 10 Prozent der Kunden auf die E-Book-Ausgabe eines Buches zu, das sie in gedruckter Form mit kostenlosem Zugangscode zu der E-Book-Version erworben haben. Da zur Berechnung eines durchschnittlichen Prozentsatzes der Preisaufteilung bei E-Book-Bundles mangels von Erfahrungswerten aus dem Markt einstweilen auf die Erkenntnisse aus dieser Umfrage zurückgegriffen werden muss, geht der Börsenverein zunächst von einer **marktrelevanten Preisaufteilung von 90% Print / 10% Online** (bezogen auf den Brutto-Preis) aus.

Die hier dargestellten empirisch ermittelten bzw. anhand repräsentativer Umfragen geschätzten Durchschnittswerte basieren auf dem Stand von Dezember 2015. Sie können von Buchhandelsunternehmen beim Umsatzausweis hinsichtlich ausländischer E-Bundles einstweilen als Anhaltspunkte zur Hilfe herangezogen werden. Der Börsenverein beabsichtigt, den Fachinformationsmarkt in regelmäßigen Abständen daraufhin zu überprüfen, ob sich die festgestellten Preisaufteilungen bei E-Bundles verändern und dieses Merkblatt ggf. anzupassen und zu aktualisieren.

Die hier wiedergegebenen Prozentsätze der Aufteilung von Bundle-Preisen entbinden die Unternehmen des Buchhandels nicht von ihrer Verantwortung für die Entscheidung, wie sie ausländische E-Bundle-Produkte umsatzsteuermäßig behandeln, bei denen der Verlag keine Preisaufteilung vorgegeben hat. Wir empfehlen, sich im Zweifelsfall von einem Steuerberater beraten zu lassen.

8. Weitere FAQ aus buchhändlerischer und verlegerischer Praxis

8.1. Welche Möglichkeiten haben Verlage, die Verpflichtung zum Umsatzsteuersplitting zu umgehen?

Um der von ihnen als prohibitiv empfundenen Aufteilung von Preis und Umsatzsteuer bei E-Bundles zu entgehen, werden viele Verlage ab dem 01.01.2016 auf den Verkauf von E-Bundle-Produkten verzichten und elektronische Dienstleistungen entweder gar nicht oder nur noch separat von Printpro-

dukten anbieten. Eine sinnvolle Alternative dazu könnte aber darin bestehen, mit einem Printprodukt verknüpfte elektronische Inhalte, Dienstleistungen und/oder Online-Zugänge (also mögliche elektronische Komponenten eines E-Bundles) kostenlos für die Allgemeinheit zugänglich ins Netz zu stellen.

Ein Code in einem Printprodukt, der auf frei zugängliche Internetinhalte verweist, entspricht dem Abdruck eines Links zu einer weiterführenden Online-Information. Darin wird allenfalls in denjenigen seltenen Fällen eine elektronische Dienstleistung des Verlags für den Käufer des Printprodukts gesehen, wenn der verlinkte Inhalt nur für denjenigen sinnvoll nutzbar ist, der das Printprodukt erworben hat (Bsp.: Verlinkung zu einer kostenlos downloadbaren App, die wiederum nur durch Buchinhalte wie abgedruckte QR-Codes aktiviert werden kann). Im Normalfall sollte der Verweis auf Online-Inhalte, die vom Verlag frei für jedermann bereitgestellt wurden, hingegen dazu führen, dass das mit Zugangscode verkaufte Buch nicht mehr als umsatzsteuerliches E-Bundle-Produkt einzustufen ist (Bsp.: Verkauf der Biographie eines Künstlers mit einem im Buch abgedruckten Code, der zu frei im Internet zugänglichem Foto-, Video- oder Audiomaterial zu diesem Künstler führt). Der Verlag entgeht somit der Verpflichtung zum Umsatzsteuersplitting. Zu prüfen ist dabei selbstverständlich, inwieweit sich das kostenlose und offen zugängliche elektronische Zusatzangebot womöglich verkauflindernd auf den Absatz des Printprodukts auswirken kann.

8.2. Wie sollte ein im b2b-Geschäft (also zwischen Verlag und Handel) verkauftes E-Bundle-Produkt idealerweise in Rechnung gestellt werden?

Die praktikabelste Lösung der Rechnungstellung für ein E-Bundle-Produkt ist die **Abrechnung in EINER Rechnungsposition** für das komplette E-Bundle-Produkt.

Denkbar wären – wenn auch in der Regel schwieriger durch den Handel zu verarbeiten – Varianten der Rechnungstellung mit zwei oder mehreren Einzelpositionen für die unterschiedlichen Bundle-Komponenten oder in Ausnahmefällen auch unterschiedliche Rechnungen für die einzelnen Bundle-Bestandteile.

Die Rechnungsposition zum Bundle muss zumindest die Information zum Aufsplittungsverhältnis (z.B. 90 % Print, 10 % Online-Anteil) UND die jeweiligen USt.-Beträge (z.B. 7 % USt. aus ... 19 % USt. aus ...) enthalten, da dies ansonsten vom Händler nicht nachvollzogen werden kann.

Bei Verkauf an Händler im Ausland fällt zwar keine Umsatzsteuer an, es sollte aber die Information zum Split auf der Rechnung mitgegeben werden, um dem Händler ggf. die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze nach den umsatzsteuerlichen Regeln seines Landes zu ermöglichen.

8.3. Was sind die Mindestanforderungen bei der Rechnungstellung im b2b-Geschäft?

Grundsätzlich sind die umsatzsteuerlichen Anforderungen der Rechnungsstellung zu beachten. Beachten Sie hierzu auch unsere Publikation [„Die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Rechnung im Buchhandel“](#).

Insbesondere ist zu beachten, dass eine umsatzsteuerliche Rechnung bei E-Paper-Bundles das Gesamtnetto aufspalten muss in den Anteil, auf den 7% Umsatzsteuer entfällt, und in den Anteil, auf den 19% Umsatzsteuer zu berechnen ist. Ergänzend ist der sich daraus errechnende Umsatzsteuerwert (i.d.R. in EUR) für die 7% und die 19% Umsatzsteuer aufzuführen.

Grundsätzlich sollte die Rechnung so gestaltet sein, dass der Empfänger ihr die für ihn notwendigen Informationen korrekt und leicht entnehmen kann.

8.4. Wie sollte der Rabattsatz für alle Komponenten eines E-Bundles ausgewiesen werden?

Die Umsetzung der rechtlichen Anforderungen zur künftigen Bundle-Besteuerung verlangt aufwändige und technisch hochkomplexe Umstellungen der warenwirtschaftlichen Prozesse im Buchhandel. Eine unterschiedliche Rabattierung einzelner Bundle-Bestandteile durch die Verlage würde die prozessuale Verarbeitung von Bundle-Daten und somit den Verkauf von Bundle-Produkten weiter verkomplizieren. Zudem widerspräche sie auch dem Charakter des E-Bundle, da ohne die umsatzsteuerliche Thematik immer ein einheitlicher Rabattsatz zur Anwendung gekommen wäre.

Im Gegensatz zum Handel haben die Verlage die Möglichkeit der Preis- und Konditionengestaltung. Eine betriebswirtschaftliche Kalkulation von Bundle-Produkten ist auch bei einer einheitlichen Rabattierung aller Bundle-Komponenten möglich. Im Sinne einer Prozessoptimierung innerhalb der gesamten Buchbranche sollte eine unterschiedliche Rabattierung einzelner Bundle-Bestandteile unbedingt vermieden und stattdessen ein einheitlicher Rabattsatz gewählt werden.

8.5. Was müssen Händler bei der Rechnungstellung beachten?

Bei Lieferung an gewerbliche Endverbraucher (Unternehmen, Selbständige, Freiberufler) sind die Anforderungen an die Rechnungstellung im b2b-Geschäft zu beachten (s.o.). Beachten Sie hierzu auch unsere Publikation [„Die ordnungsgemäße umsatzsteuerliche Rechnung im Buchhandel“](#).

Bei Lieferung an private Endverbraucher greifen bei der Rechnungstellung (über Rechnung, Kassenschein, Quittung) zumeist die gesetzlichen Anforderungen an Kleinstbetragsrechnungen (bis 150 €). Anzugeben sind:

- Name und die Anschrift des Ausstellers,
- Ausstellungsdatum,
- Art und Menge der gelieferten Produkte oder Dienstleistungen,
- Bruttopreis
- der anzuwendende Steuersatz

Sollte – etwa in der „Hektik des Alltagsgeschäftes“ im Laden oder durch technische Restriktionen der Registrierkasse – der dezidierte Ausweis der unterschiedlichen MwSt.-Sätze für E-Bundles ausnahmsweise nicht praktikabel erscheinen, ist die Angabe des Steuersatzes von 7 % zu empfehlen (z.B. als Angabe: Bruttopreis inkl. 7 % MwSt.). Die Angabe „inkl. 19 % MwSt.“ kann zu einem ungerechtfertigten Vorsteuerabzug führen, soweit ein gewerblicher Endverbraucher den kompletten Vorsteuersatz 19 % geltend machen könnte, was im Extremfall als Steuerverkürzung ausgelegt werden könnte.

8.6. Was ist für Händler beim steuerlichen Nachweis der Bundle-Verkäufe zu beachten?

In Buchhandlungen mit Warenwirtschaftssystem sollten die steuerlich notwendigen Nachweise automatisiert erstellt werden können.

Buchhandlungen ohne Warenwirtschaft (aber mit Kassensystem) können den steuerlichen Nachweis über die Tagessummenbons (Z-Bons) ihrer Registrierkasse leisten. Sofern möglich sollte eine Taste der Registrierkasse folgendermaßen definiert werden: „19 % MwSt. für elektronischen Bestandteil eines E-Bundles“. Mindestens müssen die jeweiligen Anteile eines E-Bundles nach Verlagsangaben vorchriftsgemäß mit den unterschiedlichen Steuersätzen über die Kasse verbucht werden (also ein Teilbetrag mit 7 % MwSt. und ein zweiter Teilbetrag mit 19 % MwSt.).

Buchhandlungen ohne Warenwirtschaft und ohne elektronische Registrierkasse müssen die Nachvollziehbarkeit der korrekten Versteuerung über die manuelle Kassenbuchführung gewährleisten.

9. Weiterführende Informationen und Ansprechpartner

www.boersenverein.de/ebundle

[Best Practice Bundle-Produkte in ONIX 2.1 und EANCOM](#)

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an:

Prof. Dr. Christian Sprang; Tel: 069 1306 313; sprang@boev.de (Verlage und Zwischenbuchhändler)

Alexander Kleine; Tel: 069 1306 306; kleine@boev.de (Buchhandlungen)

Impressum

Autor:

Prof. Dr. Christian Sprang (Justiziar)

Herausgeber:

© Börsenverein des Deutschen Buchhandels e.V.

Braubachstraße 16

60311 Frankfurt am Main

Tel.: 069 1306-318

Fax: 069 1306-392

Internet: www.boersenverein.de

Das Werk einschließlich seiner Einzelbeiträge und Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Herausgebers unzulässig und strafbar. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Disclaimer

Dieses Dokument wurde gewissenhaft und sorgfältig zusammengestellt, trotzdem können Autoren und Herausgeber keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit oder sonstige Qualität der Angaben übernehmen.