

Umsatzsteuerliches Reverse-Charge-Verfahren jetzt auch bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen

Ab dem 01.07.2011 wird der ohnehin schon bunte Strauß von Ausnahmefällen, in denen die Steuer nicht (wie üblich) vom leistenden Unternehmer, sondern vom Leistungsempfänger geschuldet wird, um einen weiteren Fall ergänzt.

Um betrügerische Steuerhinterziehung zu verhindern, die von einigen schwarzen Schafen offenbar verstärkt mit hochpreisigen Waren und Dienstleistungen betrieben wird, sollen

- Lieferungen von Mobilfunkgeräten sowie
- Lieferungen von integrierten Schaltkreisen (sofern diese noch nicht in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand eingebaut sind)

künftig nicht mehr mit Umsatzsteuer abgerechnet werden (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG), sofern die Summe der Lieferentgelte pro wirtschaftlichem Vorgang mindestens EUR 5.000 beträgt und die Lieferungen an einen Unternehmer erfolgen. Stattdessen muss die Rechnungsstellung für derartige Lieferungen ohne Umsatzsteuer und mit Hinweis auf das Reverse-Charge-Verfahren erfolgen. Der Leistungsempfänger hat die bezogenen Lieferungen dann in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung (Feld 78/79 der neuen Umsatzsteuer-Voranmeldung)ⁱ zu melden. Wenn er zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist (hier Feld 67 der Umsatzsteuer-Voranmeldung), bleibt der Leistungsbezug für ihn ein umsatzsteuerliches Nullsummenspiel.

Zwei sehr grundsätzliche Hinweise sind in diesem Zusammenhang wichtig:

1. Ein Unternehmer, der ab 01.07.2011 Mobilfunkgeräte bzw. die von der Vorschrift erfassten integrierten Schaltkreise (über EUR 5.000 Bestellwert) erwirbt, muss darauf achten, dass ihm für diese Lieferungen keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, denn er schuldet die Umsatzsteuer nicht gegenüber dem Lieferanten, sondern als Leistungsempfänger gegenüber dem Fiskus. Es drohen ihm letztlich erhöhte Kosten, wenn er trotz der neuen Vorschrift den Kaufpreis der Waren inkl. Umsatzsteuer an den Lieferanten entrichtet.

2. Ein Unternehmer, der die von der Vorschrift erfassten Gegenstände (über EUR 5.000 Bestellwert) veräußert, sollte künftig keine Umsatzsteuer für diese Lieferungen berechnen. Allerdings ist es für ihn wichtig, zwischen solchen Lieferungen zu unterscheiden, die von der Vorschrift erfasst sind (hier erübrigt sich künftig der Steuerausweis) und solchen, die gerade nicht unter Reverse-Charge fallen. Im letzteren Fall (Reverse-Charge kommt nicht zur Anwendung) besteht für ihn nämlich das Risiko, dass er die gesetzliche Umsatzsteuer selbst dann gegenüber dem Fiskus schuldet, wenn er sie nicht von seinem Käufer verlangt hat. Es drohen also Umsatzeinbrüche für den Lieferanten, wenn er das Reverse-Charge-Verfahren fälschlicherweise zu weitgehend anwendet.

Welche Lieferungen genau fallen unter die neue Reverse-Charge-Vorschrift?

In der Praxis wird die entscheidende Frage sein, welche Lieferungen nun von der neuen Vorschrift betroffen sind und welche nicht. Sollen etwa auch Lieferungen einzelner Handys mit Mobilfunkvertrag darunter fallen? Sollen vom Reverse-Charge-Verfahren auch Platinen erfasst sein, die mit integrierten Schaltkreisen und verschiedenen anderen Bauelementen bestückt sind? Am vergangenen Freitag, den 24.06.2011, hat das BMF ein Schreiben veröffentlicht, mit dem die zu erwartenden Zweifelsfragen geklärt werden sollten (IV D 3 - S 7279/11/10001). Das ist nur teilweise gelungen.

Mobilfunkgeräte

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) wird zum 01.07.2011 durch das BMF-Schreiben an mehreren Stellen ergänzt. So präsentiert etwa Abschn. 13b.1 Abs. 22i UStAE eine Begriffsbestimmung für Mobilfunkgeräte. Das BMF definiert diese als „Geräte, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Mobilfunk-Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden“. Insbesondere seien damit natürlich Geräte für den zellularen Mobilfunk und Satellitentelefone gemeint. Dabei sei es unerheblich, welche weiteren Nutzungsmöglichkeiten (z. B. Kamera, Internetzugang, Speichermedium für Fotos und Musik, Applications etc.) das Mobilfunkgerät bieten würde. Auch Zubehör sei natürlich umfasst, wenn es zusammen mit dem Gerät verkauft wird.

Interessant ist auch, welche Waren nach Auffassung des BMF nicht von der Neuregelung umfasst sind. Unter die herkömmliche Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers fallen demnach weiterhin Navigationsgeräte, Tablet-

PCs ohne Sprachübertragung über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke, mp3-Player, Spielekonsolen oder On-Board-Units.

Integrierte Schaltkreise

Des Weiteren folgt in Abschn. 13b.1 Abs. 22i UStAE eine Begriffsbestimmung für integrierte Schaltkreise. Diese definiert das BMF als „eine auf einem einzelnen (Halbleiter-)Substrat (sog. Chip) untergebrachte elektronische Schaltung (elektronische Bauelemente mit Verdrahtung)“. Insbesondere würden – so das BMF – Mikroprozessoren und Central Processing Units (CPUs) unter die Neuregelung fallen. Die Lieferungen dieser Kleinteile sind aber nur dann vom Reverse-Charge-Verfahren betroffen, sofern sie nicht in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand eingebaut wurden. Gemeint sind Gegenstände, die ohne weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden könnten.

Auch für die integrierten Schaltkreise liefert das BMF eine Negativliste. So sollen etwa Lieferungen von Antennen, elektrotechnischen Filtern, Induktivitäten (passive elektrische oder elektronische Bauelemente mit festem oder einstellbarem Induktivitätswert), Kondensatoren und Sensoren (Fühler) nicht unter die neue Regelung fallen.

Bagatellgrenze von EUR 5.000

Besondere Bedeutung kommt bei der Neuregelung dem Bestellwert der Lieferung zu. Das Reverse-Charge-Verfahren wird nämlich nur zur Anwendung kommen, wenn die Summe der Lieferentgelte im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs mindestens EUR 5.000 beträgt. Der Begriff des „wirtschaftlichen Vorgangs“ ist dabei weit auszulegen. Das in Abschn. 13b.1 Abs. 22k UStAE genannte Beispiel zeigt, dass das BMF selbst die Bestellung einer Warenlieferung, die in mehreren Tranchen erfolgen soll, als einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ansieht. Gleiches gilt für Rahmenverträge. In der Praxis wird es also in der Regel auf den Bestellwert der Ware ankommen. Damit dieser Bestellwert von Anfang an eindeutig fest steht, sollen nachträgliche Entgeltminderungen (z. B. Gutschriften, Skonti, Boni, Rabatte) sowie Teilrückabwicklungen unberücksichtigt bleiben.

Das BMF-Schreiben geht nicht auf die Frage ein, ob nachträgliche Entgeltserhöhungen zu einer Überschreitung der Bagatellgrenze führen können. Da auch das Gesetz in dieser Sache schweigt, liegt der Schluss nahe, dass nachträgliche Entgeltserhöhungen, sofern dadurch die Bagatellgrenze

überschritten wird, zu einer Berichtigung des ursprünglichen Umsatzes führen sollen. Anders wäre wohl mit zusätzlichen Bestellungen zu verfahren. Für jede weitere Bestellung sollte m. E. eine neue Bagatellgrenze gelten, jedenfalls sofern nicht ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang mit anderen Bestellungen besteht (z. B. missbräuchliche Aufteilung eines einheitlichen Vorgangs in mehrere Einzelbestellungen unter jeweils EUR 5.000).

Vereinfachungsregelung

Es steht heute bereits fest, dass noch lange nicht alle Zweifelsfragen zur Anwendung oder Nichtanwendung von Reverse-Charge bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen geklärt sind. So regelt der UStAE beispielsweise nicht die Behandlung von „Chip in Board“-Lieferungen oder von Lieferungen sog. „Smart Cards“. In diesem Zusammenhang muss auf Abschn. 13b.1 Abs. 23 UStAE hingewiesen werden. Das BMF gestattet aus Vereinfachungsgründen nämlich in Fällen, bei denen sich die beteiligten Unternehmen nicht über die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens sicher sind, die einvernehmliche Anwendung von Reverse-Charge. Dies setzt aber voraus, dass der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird. Für den leistenden Unternehmer bleibt dadurch in der Regel ein gewisses Restrisiko bestehen.

i

http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_92/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/umsatzsteuer/004__b,templateld=raw,property=publicationFile.pdf