

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht**

Unser Zeichen: Be/GI  
Tel.: +49 30 240087-64  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

12. August 2011

**BMF Schreiben zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf bestimmte Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Sechste Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 16. Juni 2011 ist am 1. Juli 2011 in Kraft getreten. Darin wurde der Anwendungsbereich des 13b UStG auf Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen erweitert.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte im Vorfeld, zusammen mit den acht Wirtschaftsverbänden, am 5. April 2011, bereits auf die zu erwartenden Probleme hingewiesen und insbesondere um klarstellende Erläuterungen verschiedener, im Gesetzestext enthaltener Begriffe gebeten.

Das diesbezügliche BMF-Schreiben wurde am 24. Juni 2011 – eine Woche vor Inkrafttreten der Neuregelung – veröffentlicht. Eine Gelegenheit zur Stellungnahme hatten wir nicht erhalten.

Die Praxis hat gezeigt, dass die Umsetzungsfrist für diese Regelung viel zu kurz bemessen ist. Von Seiten der Steuerberater gehen immer öfter Fragen bei uns ein. Zur Umsetzung einer solchen Neuregelung müssen Mitarbeiter geschult, EDV Systeme z. B. für die Rechnungslegung und interne betriebliche Prozesse umgestellt werden. Darüber hinaus sind noch einige Punkte in diesem BMF Schreiben unklar, so dass diese Zweifelsfragen erst geklärt werden müssen.

Aus diesen Gründen regen wir an, eine Nichtbeanstandungsregel bis zum 31. Dezember 2011 in den Anwendungserrlass aufzunehmen. Demnach sollte es nicht beanstandet werden, wenn die Umsatzsteuer bis zum 31. Dezember 2011 nach der bis zum 30. Juni 2011 geltenden Regelung ausgewiesen und abgeführt wird.

Das Anwendungsschreiben vom 24. Juni 2011 ist grundsätzlich sehr hilfreich für die Praxis und enthält auch viele klarstellende Regelungen. Dennoch gibt es an einigen Stellen Unklarheiten, die wir nachfolgend darstellen möchten:

### **Definition Mobilfunkgeräte**

Entsprechend der Definition im BMF-Schreiben sind Mobilfunkgeräte, Geräte, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Mobilfunk-Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten. Hiervon werden insbesondere alle Geräte erfasst, mit denen Telekommunikationsleistungen in Form von Sprachübertragung über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke in Anspruch genommen werden können.

In Deutschland gibt es vier Mobilfunknetze, die auf der Basis des GSM-Standards (Global System for Mobile Communications) betrieben werden. Für die UMTS-Technologie (Universal Mobile Telecommunications System) wurden ebenfalls vier Mobilfunknetze errichtet. Sowohl GSM-Netze als auch UMTS-Netze verfügen über die gleiche Struktur.

Die Definition der Mobilfunkgeräte im BMF-Schreiben stellt nicht klar, wie Geräte zu behandeln sind, die es ermöglichen, mittels einer UMTS-Karte eines Mobilfunkanbieters über Skype oder andere Telefonanbieter, eine Sprachübertragung durchzuführen. Als Beispiel wäre ein iPad2 (Tablet PC) zu nennen. Dieses Gerät ermöglicht es, mit Hilfe einer Micro-SIM (UMTS 3G) über einen Internet-Telefonanbieter zu telefonieren. Aus der Definition geht nicht klar hervor, ob diese Geräte auch unter den Anwendungsbereich fallen oder nicht. Wir bitten insoweit um Klarstellung, da hier erhebliche Rechtsunsicherheit besteht. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sich der Markt in diesem Segment rasend schnell weiterentwickelt.

Des Weiteren bestehen auch Unklarheiten hinsichtlich der Einordnung von Funkgeräten (Walkie Talkies, CB-Funkgeräte, Amateurfunkgeräte). Auch hier erfolgt die Sprachübertragung via Funk.

Um Rechtssicherheit zu gewährleisten, regen wir an, dass die Definition ergänzt und konkretisiert wird. Hier wäre insbesondere eine Klassifizierung über die Zolltarifnummer der kombinierten Nomenklatur sinnvoll. Um UMTS-fähige Tablet PCs vom Anwendungsbereich ausschließen zu können, sollte die Sprachübertragung nur über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke auf Basis des GSM-Standards möglich sein.

### **Definition „integrierter Schaltkreis“**

Ein integrierter Schaltkreis ist eine auf einem einzelnen (Halbleiter-)Substrat (sog. Chip) untergebrachte elektronische Schaltung (elektronische Bauelemente mit Verdrahtung). Vor dem Hintergrund, dass sich hinter dem Begriff „integrierter Schaltkreis“ eine sehr breite Produktpalette verbirgt und diese Begrifflichkeiten für den Nicht-Techniker nur schwer einzuordnen sind, ist es erforderlich, eine praxistaugliche Abgrenzung vorzunehmen. Die im BMF-Schreiben vorgenommene Definition ist unseres Erachtens noch zu unklar und vielfach missverständlich.

Das BMF-Schreiben grenzt ein, dass Gegenstände nur dann in den Anwendungsbereich von § 13b UStG fallen, wenn sie noch nicht in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand (Endprodukt) eingebaut wurden. Es heißt weiter, dass ein Gegenstand für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe insbesondere dann geeignet ist, wenn er ohne weitere Be- oder Verarbeitung an einen Endverbraucher geliefert werden kann. Eine Definition des Endverbrauchers ist an dieser Stelle nicht vorgenommen worden, so dass diese Erläuterung vielfach zu Missverständnissen führt.

Es stellt sich an dieser Stelle die Frage, ob verbaute Chips, auch wenn sie als Halbfertigteile an andere Unternehmer geliefert werden, unter den Begriff des Endproduktes fallen. So ist unklar, ob die folgenden Produkte einzubeziehen sind.

- Platinen, die mit integrierten Schaltkreisen und verschiedenen anderen Bauelementen bestückt sind,
- Platinen, in die integrierte Schaltkreise integriert sind (Chip in board),
- Speicherkarten mit integrierten Schaltungen (Smart Cards),
- Bauteile, in denen mehrere integrierte Schaltkreise zusammengefasst sind
- und zusammengesetzte elektronische Schaltungen.

Die bisherige Definition ist missverständlich. Dies führt dazu, dass die Vorschrift unpraktikabel ist, weil im Einzelfall nicht deutlich ist, ob der Gegenstand unter die Regelung fällt. Unternehmer, Steuerberater und der einzelne Sachbearbeiter stehen bei der Beurteilung des Einzelfalles, aufgrund der mit Unklarheiten behafteten Definition, vor großen Schwierigkeiten.

Großbritannien und Österreich haben hierzu eine praktikable Lösung gefunden und den Anwendungsbereich eindeutig definiert, in dem hier auf den Zolltarif der Kombinierten Nomenklatur abzustellen ist.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, die auch in Deutschland praxiserprobte Abgrenzung durch Zolltarifnummern vorzunehmen. Die folgenden Zolltarifnummern sind einschlägig. Integrierte Schaltkreise fallen unter die Unterposition 8542 31 90 – Prozessoren und Steuer- und Kontrollschaltungen, die Unterposition 8473 30 20 – zusammengesetzte elektronische Schaltungen (Baugruppen), die Unterposition 8473 30 80 – andere (Prozessormodule) oder unter die Unterposition 8471 50 00 – Verarbeitungseinheiten (Zentraleinheiten).

Um die Praktikabilität dieser Regelung sicherzustellen, schlagen wir vor, folgende Formulierung in das BMF-Schreiben aufzunehmen:

„Es liegt keine Lieferung von integrierten Schaltkreisen im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG vor, wenn integrierte Schaltkreise der Zolltarifnummern XXX in einen Gegenstand eingebaut oder verbaut und dann weitergeliefert werden. In diesen Fällen schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer.“

### **Ein zusammenhängender wirtschaftlicher Vorgang**

Die Anwendung von § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG kommt nur in Betracht, wenn der Schwellenwert von 5.000 € überschritten ist. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art.

Das Umsatzsteuerrecht kannte bisher den Begriff eines „wirtschaftlichen Vorgangs“ nicht, was zu Auslegungsproblemen führen wird. Das BMF definiert dabei den Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs sehr weit. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insbesondere die Bestellung, der Auftrag oder der (Rahmen-)Vertrag.

Einzelheiten werden nicht erläutert. So stellt sich die Frage, wie nachträgliche Erhöhungen eines Auftrags, z. B. durch eine Nachbestellung, berücksichtigt werden. Wie sind Dauerlieferungsverträge einzustufen? Hier liegt ein Lieferungsvertrag über einen festgelegten Zeitraum vor, bei dem die abzunehmende Gesamtmenge unbestimmt ist und die Lieferungen in Einzellieferungen erfolgen sollen. Die jeweilige Höhe der Einzellieferung wird bei der Bestellung festgelegt. Ist hier auf den Rahmenvertrag oder auf die Bestellung abzustellen?

Um hier eine praxisnahe und eindeutige Regelung zu finden, sollten nachträgliche Bestellungen nicht mit einzubeziehen sein. Es sollte auch klargestellt werden, dass sich Leistender und Leistungsempfänger auf einen der genannten Anknüpfungspunkte wie Bestellung, Auftrag oder Rahmen-(Vertrag) für den wirtschaftlichen Vorgang einigen können.

### **Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers**

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft tritt nur ein, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Der leistende/liefernde Unternehmer muss die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers prüfen. Dieser trägt auch das Risiko, da er in Fällen, in denen er fälschlicherweise von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers ausgegangen ist, die Umsatzsteuer nachträglich an das Finanzamt abzuführen hat. Verwendet der Leistungsempfänger eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer, kann der Leistungsempfänger davon ausgehen, dass sein Abnehmer Unternehmer ist.

Problematisch ist an dieser Stelle, dass nicht jeder deutsche Unternehmer über eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verfügen muss.

Verfügt der Leistungsempfänger über eine USt-IdNr. muss der Leistende prüfen, ob diese gültig ist. Auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern ist lediglich eine Abfrage zur Bestätigung von ausländischen USt-IdNr. vorgesehen. Auf den Seiten des MIAS-MwSt-Informationsaustauschsystems kann lediglich die Gültigkeit einer in einem EU-Mitgliedstaat erteilten Mehrwertsteuernummer überprüft werden. Ein Abgleich mit der Anschrift des Leistungsempfängers kann nicht vorgenommen werden.

Die Anforderung einer Unternehmerbescheinigung vom Leistungsempfänger, die vom Finanzamt ausgestellt wird, stellt auch kein geeignetes Instrument dar, da diese Bescheinigungen erstens nicht für diese Zwecke vorgesehen sind und zweitens von der Finanzverwaltung nur noch in Ausnahmefällen ausgestellt werden.

Es ist somit festzustellen, dass dem Unternehmer keine praktischen Mittel zur Verfügung stehen, die Unternehmereigenschaft seines Vertragspartners zu überprüfen. Diese Problematik könnte durch die Einführung einer elektronischen Prüfmöglichkeit beim Bundeszentralamt beseitigt werden. Vor dem Hintergrund, dass § 13b UStG heute bereits sieben Anwendungsfälle für das Reverse-Charge-Verfahren vorsieht, wäre die Einführung einer Vertrauensschutzregelung für Fälle, in denen die falsche steuerliche Behandlung auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruht, ebenfalls zu begrüßen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer