



Wirtschaftsprüfer / Steuerberater:

Commercialisti / Revisori Contabili:

Rag. Hartmann Aichner

Dr. Lukas Aichner

Dr. Martin Oberhammer

DDr. Klaus Fischnaller

## Rundschreiben Nr. 3/2016 – MwSt

ausgearbeitet von: Dr. Lukas Aichner

Bruneck, 07.01.2016

### Weitere Klärungen zum Reverse-Charge-Verfahren (umgekehrte Steuerschuldnerschaft)

---

Die Einnahmenagentur hat kurz vor Weihnachten ein weiteres amtliches Rundschreiben<sup>1</sup> veröffentlicht, mit welchem wieder einige, der seit 01. Jänner 2015 unklaren Fragen zum Reverse-Charge-Verfahren geklärt wurden.

Um Ihnen einen Gesamtüberblick zu gewährleisten, haben wir nochmals alle wichtigen Klärungen zum Thema zusammengefasst, wobei die jüngsten Klarstellungen der Einnahmenagentur mit dem Verweis „neu“ hervorgehoben und auf den Seiten 2-8 zu finden sind.

Wie bereits in unseren vorherigen Rundschreiben Nr. 3 vom 15.01.2015 und Nr. 9 vom 28.03.2015 berichtet, wurde mit dem Stabilitätsgesetz 2015<sup>2</sup> der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens ab 01. Jänner 2015 auf verschiedene Dienstleistungen, unter anderem im Bereich der Reinigung, des Abbruches, der Installation von Anlagen und der Fertigstellung immer in Bezug auf Gebäude, ausgeweitet.

Zur Erinnerung: Das Reverse-Charge-Verfahren sieht vor, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht – die Rechnung muss also ohne MwSt ausgestellt werden („Übergang der Steuerschuldnerschaft“ oder „inversione contabile“) und der Rechnungsempfänger muss die erhaltene Rechnung mit dem korrekten MwSt-Satz ergänzen und im MwSt-Einkaufsregister und MwSt-Verkaufsregister eintragen. Die Rechnungsempfänger müssen also auch darauf achten, dass sie die ohne MwSt erhaltenen Rechnungen mit dem korrekten MwSt-Satz ergänzen (4%, 10% oder 22%).

### Dienstleistungen im Bereich der Reinigung, des Abbruches, der Installation von Anlagen und der Fertigstellung in Bezug auf Gebäude

---

Die Dienstleistungen im Bereich der **Reinigung**, des **Abbruches**, der **Installation von Anlagen** und der **Fertigstellung von Gebäuden** unterliegen ab 1. Jänner 2015 dem Reverse-Charge-Verfahren, sofern diese gegenüber einem MwSt-Pflichtigen-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler) und in Bezug auf ein Gebäude erbracht werden.

---

<sup>1</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015

<sup>2</sup> Art. 1, Abs. 629, 631 und 632 des Gesetzes Nr. 190 vom 23.12.2014

Führt also ein Unternehmer eine solche Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer oder Freiberufler aus, so muss der Leistungserbringer ohne MwSt abrechnen und der Leistungsempfänger muss die erhaltene Rechnung mit MwSt ergänzen.

Zur genauen Abgrenzung dieser Leistungen hat die Einnahmenagentur klargestellt, dass man sich auf die ATECO-Tätigkeitskodexe (ATECO 2007) zu beziehen hat und sich diese Tätigkeiten **auf ein Gebäude beziehen** müssen.

Unter die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens fallen also ausschließlich die **folgenden Tätigkeiten**, sofern diese an einem **Gebäude** durchgeführt werden:

<b>43.1</b>	<b>ABBRUCHARBEITEN UND VORBEREITENDE BAUSTELLENARBEITEN</b>
43.11.00	Abbrucharbeiten
<b>43.2</b>	<b>ELEKTRO- UND WASSERINSTALLATION, SONSTIGE BAUARBEITEN UND INSTALLATION</b>
43.21.01	Installation von elektrischen Anlagen in Gebäuden oder anderen Baukonstruktionen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.21.02	Installation von elektronischen Anlagen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.22.01	Wasser-, Heizungs- sowie Klimainstallation (einschließlich Instandhaltung und Reparatur) in Gebäuden oder anderen Baukonstruktionen
43.22.02	Gasinstallation (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.22.03	Installation von Brandlöschanlagen (einschließlich von integrierten Anlagen, Instandhaltung und Reparatur)
43.29.01	Installation, Reparatur und Instandhaltung von Aufzügen und Rolltreppen
43.29.02	Wärme- und Schallsolierung und Isolierung gegen Schwingungen
43.29.09	Sonstige Bauarbeiten und Installation a.n.g.
<b>43.3</b>	<b>FERTIGSTELLUNG VON GEBÄUDEN</b>
43.31.00	Verputz- und Stuckarbeiten
43.32.01	Einbau von Panzerschränken, Tresors, Panzertüren
43.32.02	Einbau von Blendrahmen, Ausstattungen, Zwischendecken, beweglichen Trennwänden u.Ä. (der <u>Einbau von Möbel ist hingegen explizit ausgenommen</u> , nachdem diese Tätigkeit nicht als Fertigstellung eines Gebäudes gilt <sup>3</sup> )
43.33.00	Boden- und Wandverkleidungen
43.34.00	Anstrich und Einbau von Glas
43.39.01	Nicht spezialisierte Bautätigkeiten (Maurerarbeiten) –beschränkt auf Gebäude
43.39.09	Sonstige Fertigstellungsarbeiten an Gebäuden
<b>81.2</b>	<b>REINIGUNGS- UND SCHÄDLINGSBEKÄMPFUNGSDIENSTE</b>
81.21.00	Allgemeine Gebäudereinigung (nicht spezialisiert)
81.22.02	Sonstige spezielle Reinigung von Gebäuden und Industrieanlagen und -maschinen

Bei der Entscheidung, ob das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt oder nicht, hat man auf die **effektiv ausgeführten Arbeiten Bezug zu nehmen**<sup>4</sup>, unabhängig davon, welchen ATECO-Kodex die beauftragte Firma beim Handelsregister oder bei der Einnahmenagentur<sup>5</sup> gemeldet hat.

<sup>3</sup> Rundschreiben Nr. 14/E vom 27.03.2015 – Abschnitt 1.4

<sup>4</sup> Entscheid der Einnahmenagentur Nr. 172 vom 13. Juli 2007

<sup>5</sup> Art. 35, Absatz 3 DPR 633/1972

Die folgenden Tätigkeiten sind hingegen explizit vom Reverse-Charge-Verfahren **ausgeschlossen**, sind also **mit MwSt abzurechnen**:

43.12.00	Vorbereitende Baustellenarbeiten und Erdbewegungsarbeiten (sind <b>ausgeschlossen</b> , da diese den reinen Bauarbeiten zuzuordnen sind und nicht die Fertigstellungsarbeiten betreffen)
43.13.00	Test- und Suchbohrungen
43.21.03	Installation von Straßenbeleuchtungsanlagen, von elektrischen Signalvorrichtungen und der Pistenbeleuchtung auf Flughäfen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.22.04	Installation von Wasseraufbereitungsanlagen für Schwimmbäder (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.22.05	Installation von Gartenbewässerungsanlagen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
43.9	SONSTIGE SPEZIALISIERTE BAUTÄTIGKEITEN
43.91.00	Dachdeckerei und Zimmerei (sind <b>ausgeschlossen</b> , da diese den reinen Bauarbeiten zuzuordnen sind und nicht die Fertigstellungsarbeiten betreffen)
43.99.01	Dampfreinigung, Sandstrahlreinigung und ähnliche Arbeiten an Außenmauern
43.99.02	Verleih von Baukränen und anderen Maschinen mit Personal für Bau- und Abrissarbeiten
43.99.09	Sonstige spezialisierte Bautätigkeiten a.n.g.
81.29.10	Schädlingsbekämpfungsdienste <sup>6</sup>
81.29.91	Reinigung von öffentlichen Orten, Schneeräumung und Eisbeseitigung <sup>7</sup>
81.29.99	Sonstige Reinigungsdienste a.n.g.

NEU!

### Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten an Gebäuden

Ogleich nicht alle Tätigkeitskodexe der Kategorie 43 explizit die Reparatur und Instandhaltung in ihrer Beschreibung beinhalten (z. B. 43.29.09 „Sonstige Bauarbeiten und Installation a.n.g.“) wurde vom ISTAT geklärt, dass die Tätigkeit der **Reparatur und Instandhaltung in allen Kodexen der Kategorie 43** miteinbegriffen ist<sup>8</sup>. Das Reverse-Charge-Verfahren gilt also für sämtliche Reparatur und Instandhaltungsarbeiten an Gebäuden, sofern es sich um Tätigkeiten der Kategorie 43 handelt.

NEU!

### Definition Gebäude

Im Gegensatz zur EU-Durchführungsverordnung beziehen sich die inländischen Bestimmung nur auf Dienstleistungen an Gebäuden und Bauwerken („edifici“) und nicht auf Immobilien im Allgemeinen. Als Gebäude gelten in diesem Sinn nur bestimmte Bauwerke und zwar Konstruktionen mit Dach und Wänden als Ganzes oder auch nur Teile des Gebäudes, die als eigene Nutzungseinheiten konzipiert und errichtet wurden. Es kann sich dabei um Wohn- oder auch um gewerbliche Gebäude handeln. Die Begriffsbestimmung gilt für bestehende, neue und für im Bau befindliche Gebäude (Katasterkategorien F/3 und F/4).

Ausgeschlossen sind dagegen andere Bauwerke, wie z. B. Brücken, Straßen, Kanäle usw. Ausgeschlossen sind auch Grundstücke, Parkplätze, Schwimmbäder oder Gärten und fallen demnach nicht unter die neue Reverse-Charge-Regelung.

**Ausnahme:** Stellen diese jedoch einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes dar (z. B. Schwimmbäder und Gärten auf Terrassen) so gilt auch für diese das Reverse-Charge-Verfahren.

<sup>6</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 5

<sup>7</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 5

<sup>8</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 7

NEU!

Dasselbe gilt auch für Parkplätze, welche Teile eines Gebäudes bilden<sup>9</sup> (z. B. Tiefgarage eines Gebäudes oder ein Parkplatz auf einem Dach eines Gebäudes).

NEU!

**Photovoltaikanlagen:** Falls eine Photovoltaikanlage einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes darstellt (Bsp. kleine Dachanlage) oder am Boden montiert ist und unmittelbar dem Gebäudes dient (Stromversorgung), so unterliegen sowohl die Installation als auch die folgenden Reparaturen und Instandhaltungen dem Reverse-Charge-Verfahren.

Falls eine **Photovoltaikanlage hingegen als eine eigene getrennte Einheit im Gebäudekataster**<sup>10</sup> **eingetragen ist** (Kategorie D/1 oder D/10), bildet diese auf keinen Fall einen Teil eines Gebäudes und **muss normal mit MwSt abgerechnet werden**<sup>11</sup>.

### Klärungen zu einzelnen Sonderfällen

---

Die Einnahmenagentur hat in ihren beiden Rundschreiben die folgenden Sonderfälle behandelt:

- Wenn ein Werkvertrag verschiedenen Leistungen umfasst, die **teilweise der Reverse-Charge-Regelung unterliegen und teils nicht**, so sind diese Leistungen für die Abrechnung grundsätzlich voneinander zu trennen und nach der jeweils vorgesehenen Regelung in Rechnung zu stellen.

Aufgrund der Komplexität bestimmter Leistungen im Bausektor kann sich eine solche Trennung in der Praxis jedoch als äußerst schwierig erweisen und daher darf im Sinne einer Vereinfachung bei wesentlichen und komplexeren Leistungen eines Gesamtauftrages vollständig mit MwSt (also ohne Reverse-Charge) abgerechnet werden. Dies gilt allerdings nur, sofern es sich um einen Neubau, um Restaurierungs- und Sanierungsarbeiten<sup>12</sup> oder um eine bauliche Umgestaltung<sup>13</sup> handelt. Hierbei ist die entsprechende Angabe in der Baukonzession ausschlaggebend.

NEU!

Werden beispielsweise Abbrucharbeiten (für welche grundsätzlich das Reverse-Charge-Verfahren vorgesehen ist) mit einem einzigen Auftrag zusammen mit der Errichtung des Neubaus vergeben, so dürfen aus Vereinfachungsgründen die gesamten Arbeiten (also auch die Abbrucharbeiten) mit MwSt abgerechnet werden – es ist also keine Aufteilung notwendig<sup>14</sup>.

Werden hingegen nur **ordentliche<sup>15</sup> oder außerordentliche<sup>16</sup> Instandhaltungsarbeiten** ausgeführt, so **müssen diese grundsätzlich strikt voneinander getrennt und nach der jeweils vorgesehenen Regelung in Rechnung gestellt werden.**

NEU!

Ausnahme: Für außerordentliche Instandhaltungsarbeiten, bei welchen im Zuge der Umbauarbeiten Einheiten zusammengelegt oder voneinander getrennt werden, wobei es zwischen den Einheiten zu einer Änderung der Flächen kommen kann, die gesamte Kubatur des Gebäudes und die ursprüngliche Zweckbestimmung aber erhalten bleibt<sup>17</sup>, darf bei komplexen Leistungen eines einheitlichen Vertrages im Sinne einer Vereinfachung ebenfalls der gesamte Auftrag mit MwSt (also ohne Reverse-Charge) abgerechnet werden<sup>18</sup>. Diese Vereinfachung darf ausnahmsweise bei der außerordentlichen Instandhaltung beschränkt auf die Zusammenlegung oder Teilung von Baueinheiten angewendet werden, zumal diese Arbeiten vor den gesetzlichen

---

<sup>9</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 4

<sup>10</sup> Rundschreiben Nr. 36/E vom 19.12.2013 Punkt 2

<sup>11</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 8

<sup>12</sup> Art. 3, Buchstabe c) VPR 380/2001

<sup>13</sup> Art. 3, Buchstabe d) VPR 380/2001

<sup>14</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 2

<sup>15</sup> Art. 3, Buchstabe a) VPR 380/2001

<sup>16</sup> Art. 3, Buchstabe b) VPR 380/2001

<sup>17</sup> Art. 17, Absatz 1 vom Gesetzesdekret Nr. 133 vom 12.09.2014

<sup>18</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 1

Änderungen im Jahr 2014 der Kategorie der baulichen Umgestaltung<sup>19</sup> zuzuordnen waren. Für alle anderen ordentlichen und außerordentlichen Instandhaltungsarbeiten darf diese Vereinfachung hingegen nicht angewendet werden, die Arbeiten sind also strikt voneinander zu trennen und nach der jeweiligen Regelung in Rechnung zu stellen.

NEU!

- Die Installation von Anlagen, welche gesamtheitlich einem Gebäude dienen, unterliegen dem Reverse-Charge-Verfahren, auch wenn diese zum Teil außerhalb des Gebäudes installiert sind<sup>20</sup>. Davon betroffen sind beispielsweise eine Videoüberwachungsanlage (auch wenn die Kameras an den Außenwänden installiert sind), eine Sprechanlage, welche beim Eingangsbereich eines Gebäudes installiert ist, Klimaanlage, auch wenn sich der Motor im Außenbereich befindet, hydraulische Anlagen samt Rohrleitungen im Außenbereich, immer unter der Voraussetzung, dass diese einem Gebäude dienen.

NEU!

- Für die Installation und Wartung von Brandschutzanlagen in Gebäuden findet das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung, dies gilt auch für die Wartung von beweglichen Anlagen (z. B. Feuerlöscher), sofern diese Teile einer gesamten Anlage darstellen und die Wartung die gesamte Anlage betrifft.

Falls es sich hingegen um bewegliche Anlagen handelt, welche nicht Teile einer gesamten Anlage bilden oder falls die Wartung nur für die beweglichen Anlagen durchgeführt wird, so ist normal mit MwSt abzurechnen<sup>21</sup> (z. B. ausschließliche Wartung der Feuerlöscher).

Diesbezüglich hat die Einnahmenagentur auch festgehalten, dass die Installation von Brandschutztüren und Sicherheitsausgängen dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, da diese Tätigkeit unter der Kodex 43.29.09 „Sonstige spezialisierte Bautätigkeiten a.n.g.“ fällt.

NEU!

- Für die Reparatur oder den Austausch von Teilen einer Anlage in einem Gebäude ist das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden, sofern die Absicht der Parteien eine komplexere Leistung (Werkvertrag) beinhaltet, welche die Funktionstüchtigkeit der Anlage garantieren soll bzw. unter Umständen die Realisierung einer neuen Anlage vorsieht<sup>22</sup>. Falls sich hingegen die Absicht der Parteien auf die reine Lieferung eines Bestandteiles beschränkt, muss mit MwSt abgerechnet werden.

NEU!

- Das Reverse-Charge-Verfahren betrifft nur die Installation von Anlagen, die laut ATECO-Tabelle unter den Tätigkeitskennzahlen 43.21.01 und 43.29.09 angeführt sind. Es handelt sich dabei um Anlagen, die einen ergänzenden Bestandteil des Gebäudes darstellen, die das Gebäude selbst betreffen, also für die Verwendung und besseren Nutzung desselben dienen (so z. B. Aufzug, Rolltreppe, Automattüren, Brandschutzanlagen u.ä.).

Die Installation von Anlagen, die mit anderen Tätigkeitskodexen (also oben angeführt) geregelt ist, so z. B. unter Kodex 33.20.09 „Installation von sonstigen Maschinen und Geräten für die Industrie“, ist hingegen nicht vom Reverse-Charge-Verfahren betroffen. Die Installation von Kühlgeräten oder Produktionsanlagen in Industriebetrieben ist daher beispielweise mit MwSt abzurechnen, weil diese Anlagen nicht vorwiegend dem Gebäude als solchem, sondern hauptsächlich der im Gebäude durchgeführten Produktionstätigkeit dienen<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> Art. 3, Buchstabe d) VPR 380/2001

<sup>20</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 6

<sup>21</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 9

<sup>22</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 10

<sup>23</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 11

NEU!

- Die Bestimmungen zu den „bedeutenden Gütern“ (beni significativi – Ministerialdekret 29.12.1999), wonach man bei der Lieferung und dem Einbau darauf achten muss, wie viel der Wert dieser Güter gemessen am Gesamtbetrag ausmacht, gelten nur gegenüber dem Endverbraucher und dürfen also bei Geschäftsfällen zwischen MwSt-Subjekten nicht berücksichtigt werden<sup>24</sup>. Demzufolge braucht der Rechnungsempfänger bei Ergänzung der erhaltenen Rechnung keine diesbezüglichen Einschränkungen für die Anwendung des korrekten MwSt-Satzes beachten.

NEU!

- Das Reverse-Charge-Verfahren findet auch für die laufenden Wartungsverträge von Anlagen Anwendung, auch wenn hierfür eine pauschale Jahresgebühr für die Wartung vereinbart wurde und diese nicht unmittelbar mit einem effektiv durchgeführten Reparatursatz in Verbindung steht (z. B. die Wartungsgebühren eines Aufzuges). Darunter fallen auch die sogenannten Rufgebühren („diritti fissi di chiamata“), welche pauschal für den Einsatz des Kundendienstes zu entrichten sind<sup>25</sup>.

NEU!

- Die gezahlten Gebühren an den Strom-, Wasser- oder Gaslieferanten für den Anschluss an das öffentliche Versorgungsnetz sind normal mit MwSt abzurechnen, zumal diese einen Teil der Leistung für die Energielieferung darstellen<sup>26</sup>.

NEU!

- Keine Anwendung findet das Reverse-Charge-Verfahren, sofern die betreffenden Leistungen nicht steuerpflichtig sind (Art. 8, Art. 8-bis, Art. 9 und Art. 72 VPR 633/1972). Laut dieser neuen Klärung sind somit auch die erbrachten Dienstleistungen an einen Gewohnheitsexporteur (von welchem man zuvor eine Absichtserklärung erhalten hat) vom Reverse-Charge-Verfahren auszuschließen. Das Reverse-Charge-Verfahren darf nur in Fällen Anwendung gelangen, wenn der Umsatz steuerpflichtig ist<sup>27</sup>.

- Das Reverse-Charge-Verfahren überwiegt gegenüber dem Split-Payment<sup>28</sup>: Wenn eine öffentliche Körperschaft eine sachlich gesehene Reverse-Charge-pflichtige Dienstleistung bezieht, hat man zu unterscheiden, ob die Körperschaft die Leistung im Rahmen der gewerblichen oder der institutionellen Tätigkeit nutzt. Im ersteren Fall (gewerblicher Bereich) gilt das Reverse-Charge-Verfahren, der Lieferant hat also ohne MwSt abzurechnen. Im zweiten Fall (institutioneller Bereich) gilt das Split-Payment und der Lieferant rechnet mit MwSt ab, wobei der entsprechende Betrag dann unter dem Strich abgezogen wird, weil die MwSt vom Auftraggeber geschuldet und abgeführt wird.

Nachdem für den Lieferanten die Abgrenzung zwischen gewerblichen und institutionellen Bereich nicht immer eindeutig ist, sollte dieser Umstand immer vorab direkt mit der öffentlichen Körperschaft abgeklärt werden.

- Subjekte, welche Leistungen erbringen, die unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen, dürfen beschränkt auf diese Leistungen nicht die Ist-Besteuerung („Iva-per-cassa“) anwenden.
- Subjekte, welche das neue Pauschalssystem für Kleinunternehmen<sup>29</sup> anwenden und die „Mini-Steuerpflichtigen“<sup>30</sup> dürfen für ihre erbrachten Lieferungen und Leistungen (aktiven Umsätze) nicht das Reverse-Charge-Verfahren anwenden. Diese müssen ihre Rechnung, wie für alle anderen Umsätze ohne MwSt mit dem Verweis „Mwst-frei laut Art. 1, Abs. 8, Gesetz 190/2014“

<sup>24</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 13

<sup>25</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 14

<sup>26</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 15

<sup>27</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 16

<sup>28</sup> Art. 17-ter VPR 633/1972

<sup>29</sup> Art. 1, Absatz 54-89 vom Gesetz Nr. 190 vom 23.12.2014 (Stabilitätsgesetz 2015)

<sup>30</sup> Art. 27, Gesetzesdekret 98/2011

(Kleinunternehmen) oder „MwSt-frei laut Art. 1, Abs. 100, Gesetz 244/2007 und GD 98/2011“ (für Mini-Steuerpflichtige) ausstellen.

Falls diese Subjekte hingegen solche Leistungen von Dritten beziehen (passive Umsätze), sind sie verpflichtet, die ohne MwSt erhaltenen Leistungen mit MwSt zu ergänzen und die geschuldete MwSt einzuzahlen, zumal diese Subjekte die MwSt im Einkauf nicht in Abzug bringen dürfen.

- Für sachlich gesehene Reverse-Charge-pflichtige Dienstleistungen, welche an eine **nicht-gewerbliche Körperschaft** erbracht werden, welche teilweise den gewerblichen und teils den institutionellen Bereich betreffen, muss ein passendes Aufteilungskriterium (z. B. aufgrund der Flächen oder der vertraglichen Vereinbarungen) gefunden werden und die Leistungen, welche sich auf den gewerblichen Bereich beziehen, müssen mit dem Reverse-Charge-Verfahren abgerechnet werden. Der Teil des institutionellen Bereichs ist hingegen mit MwSt in Rechnung zu stellen. Zumal eine diesbezügliche Abgrenzung für den Leistungserbringer in der Praxis oft sehr schwierig ist, empfiehlt es sich dies vorab mit der entsprechenden Körperschaft abzuklären.
- Falls sachlich gesehene Reverse-Charge-pflichtige Dienstleistungen gegenüber Subjekten erbracht werden, für welche besondere steuerliche Abrechnungsregime vorgesehen sind und welche von der MwSt-Registerführung (Befreiung von der Rechnungslegung und Registrierung der Verkaufsrechnungen, Tageseinnahmen und Eingangsrechnungen) befreit sind (z. B. Sportvereine mit Pauschalbesteuerung laut Gesetz Nr. 398/1991 oder befreite Landwirte mit einem Jahresumsatz bis zu € 7.000,00), so darf das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung kommen.

NEU!

#### **Reduzierung der Strafen bei nicht korrekter Rechnungsstellung ab 2016**

---

Falls die Abrechnung mit MwSt erfolgt, obwohl ohne MwSt abzurechnen wäre, gilt als Verwaltungsstrafe ab dem Jahr 2016 ein Fixbetrag zwischen € 250 bis € 10.000 (in der Regel wird der Mindestbetrag angewendet) zu Lasten der Erwerbers; dies unter der Voraussetzung, dass die MwSt zwar falsch abgerechnet wurde, aber dennoch an den Fiskus abgeführt wurde<sup>31</sup>. Diesbezüglich haftet aber auch der Lieferant. Für den Erwerber bleibt der Vorsteuerabzug jedenfalls erhalten.

Auch für den umgekehrten Fall – Abrechnung ohne MwSt, obwohl mit MwSt abzurechnen wäre – gilt im Wesentlichen die gleiche Behandlung: Es gilt eine Verwaltungsstrafe zwischen € 250 bis € 10.000 (in der Regel wird der Mindestbetrag angewendet) zu Lasten des Lieferanten, mit Mithaftung des Kunden<sup>32</sup>.

Der erwähnte Fixbetrag von € 250 bis € 10.000 ist allerdings nicht anwendbar, wenn der Fehler – nämlich die Abrechnung mit MwSt oder umgekehrt – absichtlich vorgenommen wurde. Es gilt dann die normale Verwaltungsstrafe für die unterlassene oder fehlerhafte Fakturierung, die ab 2016 auf 90 Prozent herabgesetzt wurde. Dies kann der Fall sein, wenn ein Lieferant ein chronisches MwSt-Guthaben vermeiden will und absichtlich mit MwSt abrechnet (anstatt das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden).

Die Einnahmenagentur sieht auch in ihrem letzten Rundschreiben wieder eine Schonfrist vor, wonach eine vorübergehende Befreiung von Verwaltungsstrafen für die Vergangenheit gewährt wird, allerdings nur beschränkt auf den Teil der neuen Klärungen<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Art. 6, Abs. 9-bis.1 der gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 471 vom 18.12.1997

<sup>32</sup> Art. 6, Abs. 9-bis.2 der gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 471 vom 18.12.1997

<sup>33</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 17



## Pflichten für das ausführende Unternehmen – Abrechnung ohne MwSt

Der Rechnungssteller muss die Rechnung ohne MwSt („Übergang der Steuerschuldnerschaft“ oder „inversione contabile“) ausstellen. Stattdessen muss diese vom Auftraggeber entsprechend ergänzt und die MwSt von diesem abgeführt werden. Wir empfehlen den folgenden Hinweis in der Rechnung anzuführen (in der Buchhaltung muss ein eigener Bewegungsschlüssel angelegt werden):

„Übergang der Steuerschuldnerschaft“ im Sinne des Art. 17, Absatz 6 Buchstabe a-ter) VPR Nr. 633/72

„inversione contabile“ ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-ter) DPR 633/72

## Pflichten für den Rechnungsempfänger – Ergänzung der Rechnung

Der Rechnungsempfänger muss die erhaltenen Rechnungen mit dem jeweils anwendbaren MwSt-Satz bis spätestens 15. des Folgemonats nach Erhalt und mit Bezug auf den Erhaltsmonat der Rechnung ergänzen und diese sowohl im Register der ausgestellten Rechnungen (Ausweisung der MwSt-Schuld), als auch im Register der erhaltenden Rechnungen (Anwendung des Vorsteuerabzuges) eintragen. Da die MwSt in der Regel absetzbar ist, ergibt sich daraus ein Nullsummenspiel.

Wir empfehlen bei der Registrierung dieser besonderen Umsätze im EDV-Buchhaltungsprogramm einen eigenen Bewegungsschlüssel (Kodex) und ein eigenes Register im Ein- und Verkauf anzulegen, damit diese Umsätze jederzeit herausgefiltert werden können, da diese Positionen in der MwSt-Jahreserklärung getrennt anzuführen sind (laut dem derzeitigen Entwurf des MwSt-Jahreserklärung).

Der Rechnungsempfänger hat die erhaltene Rechnung folgendermaßen zu ergänzen:

„Ergänzung im Sinne des Art. 17, Absatz 6 Buchstabe a-ter), VPR Nr. 633/72“

Rechnungsgrundlage	€	Protokollnr. Reg. Eingangsrechnungen (Nr. Register)
MwSt (4 -10 -22 %)	€	
Totale	€	Protokollnr. Reg. Ausgangsrechnungen (Nr. Register)

„integrazione ai sensi dell'art. 17, comma 6 lett. a-ter), DPR n. 633/72“

Imponibile	€	n. prot. acquisti (n. registro)
IVA (4- 10- 22 %)	€	
Totale	€	n. prot. vendite (n. registro)

## Die „Lieferung mit Montage“ unterliegt nicht dem Reverse-Charge

Für Lieferungen mit Montage muss der Lieferant auf jeden Fall mit MwSt abrechnen. Die Unterscheidung zwischen Lieferung mit Montage („cessione con posa in opera“) und Werkvertrag („contratto di appalto“) ist für die Anwendung des korrekten MwSt-Satzes oder Anwendung des „Reverse-Charge-Verfahrens“ von enormer Bedeutung, wobei sich die Unterscheidung in der Praxis oft als sehr schwierig erweist. In der Folge werden einige mögliche Ansätze aufgezeigt, wobei jedoch immer im Einzelfall zu entscheiden ist:

Ausschlaggebend ist grundsätzlich die **Absicht der Parteien** und nicht so sehr der Wert des Materials, wie in der Rechtsprechung und in der Verwaltungspraxis der Einnahmenagentur immer wieder betont wird<sup>34</sup>. Während beim Werkvertrag ein bestimmtes Ergebnis (fertiges Werk, fertige Leistung) ausschlaggebend ist<sup>35</sup>, steht beim Liefervertrag oder bei der Lieferung mit Montage die Übergabe eines Gegenstandes (in der Regel ein Standard- oder Serienprodukt) im Vordergrund, wobei die Montage

NEU

<sup>34</sup> Rundschreiben Nr. 37/E vom 22.12.2015, Punkt 3

<sup>35</sup> Erlass der Einnahmenagentur Nr. 148/E vom 28.06.2007 und Nr. 164/E vom 11.07.2007



lediglich eine Nebenleistung darstellt bzw. sich der Gegenstand durch die Montage bzw. die entsprechende Leistung nicht ändert. Im Werkvertrag haftet man für das Erreichen eines bestimmten Ergebnisses, im Liefervertrag für die Übergabe eines Gegenstandes bzw. Produktes.

Als weiteres Unterscheidungsmerkmal gilt auch, ob es sich um den Einbau einer Standard- oder Serienfertigung handelt (=> Lieferung mit Montage) oder ob ein für den Kunden auf Maß gefertigter Gegenstand angefertigt und eingebaut wurde (=> Werkvertrag). Als Serienfertigung gilt laut Finanzverwaltung auch die Herstellung von Gegenständen einer bestimmten Art oder Serie, welche aus dem normalen Produktionsprozess des Unternehmens stammen, auch wenn diese Gegenstände in Bezug auf Form, Größe oder sonstiger Elemente angepasst werden. Ein Werkvertrag liegt hingegen dann vor, wenn der Auftragnehmer sich verpflichtet, einen Gegenstand zu fertigen und einzubauen, dessen Eigenschaften vollständig von der Serienfertigung abweichen, wobei für die Erstellung eine eigene Ausrüstung oder eine außerordentliche Organisation der Arbeiten notwendig ist<sup>36</sup>.

Kürzlich hat die Einnahmenagentur in einem Erlass<sup>37</sup> indirekt geklärt, dass die Herstellung und der folgende Einbau von Fenstern eine Lieferung mit Montage darstellt, da die Herstellung von Fenstern in der Regel Standardgegenstände betrifft, auch wenn geringfügige Anpassungen erforderlich sind. Es handelt sich daher um Lieferungen mit Montage, zumal die Lieferung den Hauptgegenstand und die Montage nur eine Nebenleistung darstellt.

Die Abgrenzung ist schließlich auch für den Zeitpunkt der Umsatzrealisierung von Bedeutung, zumal bei einer Lieferung der Umsatz beim Übergang der Verfügungsmacht bzw. der Versendung realisiert wird und somit die Rechnung auszustellen ist. Bei einem Werkvertrag handelt es sich um Dienstleistungen, für welche der Umsatz erst bei der Zahlung des Entgeltes bzw. bei vorheriger Rechnungsstellung realisiert wird<sup>38</sup>.

In Zweifelsfällen empfiehlt es sich, eine genaue Vertragsgestaltung mit entsprechenden eindeutigen Klauseln zu wählen, wobei aber **immer die Substanz und die Absicht der Parteien zu berücksichtigen ist**.



Um eventuelle Beanstandungen zu vermeiden, ist es sinnvoll, in den Verträgen, Arbeitsberichten, Rechnungen usw. eine **möglichst klare Formulierung der erbrachten Leistungen oder Lieferungen zu machen**, welche dann im Zuge einer möglichen Kontrolle durch die Finanzverwaltung bereits vorliegt und richtungsweisend ist bzw. erst wiederlegt werden muss.

So ist beispielsweise die Beschreibung „Realisierung der Elektroanlage“ ein erstes Element für einen Werkvertrag, während die Beschreibung „Lieferung und Montage einer Elektroanlage“ das Vorhandensein eines Werkvertrages ausschließt und somit die Abrechnung mit MwSt erforderlich macht.

### Beispiele:

---

1. *Baufirma erbaut für ein MwSt-Subjekt ein Gebäude*
  - für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt (der reine Bau ist von der Neuregelung ausgenommen);
  - für Unterwerkverträge – Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).
2. *Unternehmer reinigt die Büros eines Freiberuflers oder eines Hotelbetriebes (MwSt-Subjekt)*
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).

---

<sup>36</sup> ministerielles Rundschreiben Nr. 37 vom 07.07.1977 und Entscheidung Nr. 360009 vom 05.07.1976

<sup>37</sup> Entscheidung der Einnahmenagentur Nr. 25/E vom 06.03.2015

<sup>38</sup> Art. 6 der VPR 633/1972

3. Elektriker wird mit dem Bau einer Straßenbeleuchtung beauftragt
  - für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt (da Leistung nicht ein Gebäude betrifft);
  - für Unterwerkverträge – Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).
4. Elektriker realisiert die Elektroanlage in einem Bürohaus für ein MwSt-Subjekt
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).
5. Handwerker führt Reparaturarbeiten an einer Elektro-, Klima-, Wasser-, Brandlösch- oder Gasanlage (in einem Gebäude) für einen MwSt-Pflichtigen aus
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).
6. Handwerker führt Reparaturarbeiten an einer Elektro-, Klima-, Wasser-, Brandlösch- oder Gasanlage (in einem Gebäude) für eine Privatperson oder Kondominium (ohne MwSt-Nummer) aus
  - für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt (da Auftraggeber kein MwSt-Subjekt);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).
7. Maler streicht die Hausfassade oder die Innenräume für einen MwSt-Pflichtigen
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).
8. Maler streicht die Hausfassade oder die Innenräume für eine Privatperson)
  - für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt (da Auftraggeber eine Privatperson);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).
9. Lieferung mit Montage („fornitura con posa in opera“) an ein MwSt-Subjekt  
 Abrechnung mit MwSt, da es sich nur um einen Verkauf von Waren (in der Regel ein Serienprodukt) handelt und die Montage lediglich eine Nebenleistung darstellt.  
 Anders hingegen falls die nur Installation von fremdbezogenen Gegenständen durchgeführt wird – beschränkt auf die Installation gilt dann das Reverse-Charge(Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).
10. Verlegung von Fliesen/Böden für ein MwSt-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler)
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).
11. Verlegung von Fliesen/Böden für eine Privatperson
  - für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt (da Auftraggeber eine Privatperson);
  - für Unterwerkverträge – Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).
12. Wartung der gesamten Brandschutzanlage eines Gebäudes (inklusive der Feuerlöscher) für ein MwSt-Subjekt  
 Die gesamte Wartung unterliegt dem Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter)
13. Wartung der Feuerlöscher für ein MwSt-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler)  
 Nachdem nicht die gesamte Anlage gewartet wird, muss die Abrechnung mit MwSt erfolgen.
14. Wartungsvertrag des Aufzuges für ein MwSt-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler)
  - für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
  - für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).

15. Installation oder Reparatur- und Instandhaltung einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Gebäudes für ein MwSt-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler), welche katastermäßig nicht getrennt eingetragen ist

- für Werkvertrag: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972);
- für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) der VPR 633/1972).

16. Installation oder Reparatur- und Instandhaltung einer Photovoltaikanlage auf dem Dach eines Gebäudes für ein MwSt-Subjekt (Unternehmer oder Freiberufler), welche katastermäßig getrennt eingetragen ist

- für Werkvertrag: Abrechnung mit MwSt, da es sich nicht um ein Gebäude handelt;
- für Unterwerkverträge: Reverse-Charge (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) der VPR 633/1972).

Für eventuelle Unklarheiten stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit den besten Grüßen  
Büro Hartmann Aichner