

WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini
Dr. Stefan Engele

Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Verena Klausner
Rag. Stefano Seppi
Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori
Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

Rundschreiben

Nummer:	13
vom:	2015-01-29
Autor:	Dr. Andrea Tinti Dr. Peter Winkler

An alle interessierten Kunden

MwSt - Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens bei diversen Dienstleistungen im Bereich der Gebäude

Mit der definitiven Genehmigung des Finanzgesetzes 2015¹ wurden einige wichtige Neuerungen eingeführt, welche die Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens (Übergang der Steuerschuldnerschaft) ab dem 1. Januar 2015 betreffen.

Beim Reverse-Charge-Verfahren² geht die Steuerschuldnerschaft vom Verkäufer/Dienstleister auf den Käufer/Leistungsempfänger über. Der Verkäufer/Dienstleister stellt dabei die Rechnung ohne MwSt aus, indem er ausdrücklich in der Rechnung darauf verweist, dass es sich um eine Geschäftstransaktion handelt, welche dem Reverse-Charge-Verfahren, gemäß Art. 17, Absätze 5 und 6, D.P.R. 633/1972 mit Anwendung der MwSt. durch den Empfänger der Rechnung, unterliegt.

Der Käufer/Leistungsempfänger, welcher ein MwSt.-Subjekt sein muss, ergänzt die erhaltene Rechnung (auf welcher der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft angeführt sein muss) mit der MwSt unter Anwendung des richtigen Prozentsatzes, und verbucht die Rechnung im Ausgangs- und im Eingangsregister. Es sind dafür eigene MwSt-Kodex anzulegen, um diese Leistungen für die MwSt-Abrechnungen und die MwSt-Jahreserklärung getrennt aufzeichnen zu können. Im Normalfall handelt es sich um ein Nullsummenspiel, außer die MwSt. kann nicht abgezogen werden.

1 Neuer Anwendungsbereich

Der Übergang der Steuerschuldnerschaft wurde erweitert für

- die Reinigungsleistungen, Abbrucharbeiten, Installationsarbeiten von Anlagen und Fertigstellungsarbeiten, welche Gebäude betreffen³;
- die Übertragung von Emissionszertifikaten für Treibhausgase^{4 5};

¹ Gesetz Nr. 190 vom 23.12.2014

² Art. 17, Abs. 5 und 6, DPR 633/72

³ Art. 1, Abs. 629, Buchstabe a), Nr. 2), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welcher Buchstabe a-ter) im Art. 17, Abs. 6, DPR 633/72 ergänzt hat

⁴ Definiert gemäß Art. 3 der Richtlinie 2003/87/CE des EU-Parlaments und des Europarates vom 13.10.2003, und darauffolgende Änderungen, welche gemäß Art. 12 derselben Richtlinie übertragbar sind

⁵ Art. 1, Abs. 629, Buchstabe a), Pkt 3), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welcher Buchstabe d-bis) im Art. 17, Abs. 6, DPR 633/72 eingeführt hat

- die Übertragung von anderen Einheiten, welche von den Anlagebetreibern benützt werden können, um sich der EU-Richtlinie 2003/87/CE⁶ anzupassen, und die Übertragung von Gaszertifikaten und Zertifikaten für den elektrischen Strom⁷;
- den Verkauf von Gas und Elektrizität an Wiederverkäufer, welche MwSt-Subjekte^{8 9} sind;
- alle Lieferungen an Hypermärkte¹⁰, Supermärkte¹¹ und Lebensmittel-Discounter^{12 13}.

1.1 Reinigungsleistungen bei Gebäuden

Das Reverse-Charge-Verfahren kommt jetzt auch bei Reinigungsleistungen gegenüber **MwSt-Subjekten** (Unternehmen, Freiberufler, gewerbliche Körperschaften, öffentliche Körperschaften in ihrer gewerblichen Tätigkeit) zur Anwendung, welche **Gebäude** betreffen, wie zum Beispiel Büros, Geschäfte, Depots, Supermärkte, usw.

Demnach findet dieses Verfahren jedoch nicht Anwendung, wenn die Reinigungsleistung bewegliche Güter betrifft oder gegenüber Kunden erbracht wird, welche nicht-MwSt-Subjekte sind (z.B. Private, Kondominium, öffentliche Körperschaften in ihrer institutionellen Tätigkeit).

Zur Identifizierung der davon interessierten Subjekte kann man sich auf die Gewerkekennzahlen Ateco 2007 beziehen, welche gegebenenfalls folgende Kodexe vorsehen:

- 43.39.09 andere Fertigungsarbeiten von Gebäuden, nicht anders klassifizierbar¹⁴
- 43.99.01 Dampfreinigung, Sandstrahlreinigung und andere ähnliche Arbeiten an Außenmauern von Gebäuden;
- 81.21.00 Andere Gebäudereinigung (nicht anders spezifiziert)
- 81.22.02 andere spezielle Reinigungsarbeiten an Gebäuden und Industrieanlagen und -maschinen
- 81.29.10 Schädlingsbekämpfungsdienstleistungen

Ausgeschlossen bleiben die Kodexe 81.29.91 (Reinigung und Waschen von öffentlichen Plätzen, Schneeräumung, Entfernung von Eis) und 81.29.99 (andere Reinigungsarbeiten nicht anders klassifizierbar).

1.2 Abbruchleistungen, Installation von Anlagen, Fertigstellung von Gebäuden

Das Reverse-Charge-Verfahren betrifft jetzt auch Abbruchleistungen, Installation von Anlagen und Fertigstellung von Gebäuden gegenüber **MwSt-Subjekten** (Unternehmen, Freiberufler, gewerbliche Körperschaften, öffentliche Körperschaften in ihrer gewerblichen Tätigkeit).

Für diese neuen Anwendungsbereiche gilt das Reverse-Charge-Verfahren, unabhängig von der Vertragsform (Werkvertrag oder Unterwerkvertrag), wenn die genannten Dienstleistungen gegenüber MwSt-Subjekten erbracht werden und die Dienstleistungen sich auf Gebäude

⁶ Richtlinie 2003/87/CE des EU-Parlaments und des Europarates vom 13.10.2003, und darauffolgende Änderungen,

⁷ Art. 1, Abs. 629, Buchstabe a), Pkt 3), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welcher Buchstabe d-ter) im Art. 17, Abs. 6, DPR 633/72 ergänzt hat

⁸ Wie in Art. 7-bis, Abs. 3, Buchstabe a), DPR 633/72 definiert

⁹ Art. 1, Abs. 629, Buchstabe a), Pkt 3), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welcher Buchstabe d-quater) im Art. 17, Abs. 6, DPR 633/72 ergänzt hat

¹⁰ Gemäß Gewerkekennzahl 47.11.1

¹¹ Gemäß Gewerkekennzahl 47.11.2

¹² Gemäß Gewerkekennzahl 47.11.3

¹³ Art. 1, Abs. 629, Buchstabe a), Pkt 3), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welcher Buchstabe d-quinquies) im Art. 17, c. 6, DPR 633/72 ergänzt hat

¹⁴ Wenn es sich um Reinigung von Neubauten handelt

beziehen (objektive Voraussetzung)¹⁵.

Vorausgesetzt, dass die genannten Arbeiten Gebäude zum Gegenstand haben (nicht Straßen, Brücken uws.), ist man der Auffassung, dass zur Eingrenzung des Geltungsbereichs der Abbruchleistungen, Installation von Anlagen, Fertigstellung von Gebäuden folgende Kennzahlen dienen können:

- 43.11.00 Abbrucharbeiten
- 43.21.01 Installation elektrischer 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 Installation von Gasanlagen bzw. Gasvertriebssystemen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
- 43.22.03 Installation von Brandlöschanlagen (einschließlich von integrierte Anlagen, Instandhaltung und Reparatur)
- 43.29.01 Installation, Reparatur und Instandhaltung von Aufzügen und Rolltreppen
- 43.29.02 Wärme- und Schallisolierung und Isolierung gegen Schwingungen
- 43.29.09 Sonstige Bau- und Installationsarbeiten n.a.k.
- 43.31.00 Verputz- und Stuckarbeiten
- 43.32.01 Einbau von Panzerschränken, Tresoren, Panzertüren
- 43.32.02 Einbau von Blendrahmen, Ausstattungen, Zwischendecken, beweglichen Trennwänden u.ä.
- 43.33.00 Boden- und Wandverkleidungen
- 43.34.00 Anstrich und Einbau von Glasfasern
- 43.39.01 Nicht spezialisierte Bautätigkeiten (Maurerarbeiten)
- 43.39.09 Sonstige Fertigstellungsarbeiten an Gebäuden n.a.k.

Noch zu klären ist, ob die Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens auch in folgenden Fällen gilt:

- 43.22.04 Installation von Wasseraufbereitungsanlagen für Schwimmbäder (einschließ-

¹⁵ Der Begleitbericht zum Gesetzentwurf (DDL) des Stabilitätsgesetzes 2015 hält fest, dass im Vergleich zur zur generellen Aussage, welche im Buchstabe a) Art. 17, Abs. 6 DPR Nr. 633/72 enthalten ist, welche sich auf die Dienstleistungen im Bausektor bezieht, der neue Buchstabe a-ter) die Wirksamkeit der subjektiven Beschränkung mit Bezug auf die Abbrucharbeiten, Installationsarbeiten und Fertigstellung von Gebäuden entfernt.

Für letztere Dienstleistungen findet das Reverse-Charge-Verfahren auf jeden Fall Anwendung, unabhängig davon, dass diese von Subunternehmer gegenüber Unternehmen erbracht werden, welche die Bautätigkeit bzw. Wiedergewinnungsarbeiten an Gebäuden durchführen oder gegenüber dem Generalunternehmer, oder einem anderen Subunternehmer bzw. einem Generalunternehmer erbracht werden, welcher mit der Gesamtheit der Arbeiten beauftragt worden ist. Dass die objektiven Voraussetzungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für genannten Dienstleistungen gegeben sind, ist auch dadurch ersichtlich, dass im Text zum genannten Buchstaben a), vom Artikel 1, Abs. 629, Buchst. a) Pkt. 1) des Gesetzes 190/2014 die Aussage ergänzt wurde, dass die Regelung bezüglich den Leistungen der Subunternehmen im Baugewerbe für jene Leistungen anzuwenden sind „*welche nicht unter den Buchstaben a-ter) fallen*“. Wie hier oben angeführt müsste man annehmen können, dass die Regelung welche von Buchstabe a) vorgesehen ist, nur für Leistungen anwendbar ist, welche nicht unter den neuen Buchstaben a-ter) fallen.

lich Instandhaltung und Reparatur)

- 43.22.05 Installation von Gartenbewässerungsanlagen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur).

1.3 Verkauf von Gas und Elektrizität an Wiederverkäufer, welche MwSt-Subjekte sind

Das Reverse-Charge-Verfahren wurde auch auf den Verkauf von Gas und Elektrizität an Wiederverkäufer, welche MwSt-Subjekte sind, ausgedehnt, bzw. einem „*Mwst-Subjekt, dessen vorwiegende Tätigkeit... im Wiederverkauf von Gütern [Gas, Elektrizität] liegt und dessen Eigenverbrauch unbedeutend ist*“. Davon betroffen sind, zum Beispiel, der Verkauf von Elektrizität an den GSE oder an die SEL.

2 Inkrafttreten der Neuerungen

Für die genannten Dienstleistungen/Lieferungen ist das Reverse-Charge-Verfahren für die ab 01.01.2015 ausgestellten Rechnungen anzuwenden.

Für die Lieferungen an Hyper-, Super- und an Lebensmittel-Discountmärkte aber hängt die Wirksamkeit der Neuerungen von der Genehmigung durch die EU¹⁶ ab.

Im Energiesektor und für Verkäufe an Hyper-, Super- und Discountmärkte ist das genannte Reverse-Charge-Verfahren „vorübergehend“¹⁷, nachdem es für eine „Vierjahresperiode“ gelten wird, d.h. bis zum 31.12.2018.

3 Strafen¹⁸

Der Erwerber/Auftraggeber, welcher die MwSt der Einkäufe von Güter oder Dienstleistung nicht durch das Reverse-Charge-Verfahren abrechnet, wird mit einer Verwaltungsstrafe im Ausmaß von 100 % bis zu 200 % der anfallenden MwSt, mit einem Mindestbetrag von 258 Euro, bestraft.

Dieselben Strafen fallen für den Verkäufer oder Leistenden an, welcher fälschlicherweise die MwSt. in Rechnung gestellt hat und diese nicht eingezahlt hat.

Wenn trotz nicht korrekter Rechnungslegung bzw. bei Nichtanwendung des Reverse-Charge-Verfahrens, die MwSt. dennoch durch den Käufer/Auftraggeber oder durch den Verkäufer/Leistenden abgeführt worden ist, fällt eine Verwaltungsstrafe von 3% der unregelmäßig abgeführten MwSt. an, mit einem Mindestbetrag von Euro 258 (und einem Höchstbetrag von Euro 10.000 in den ersten drei Jahren der Anwendung der Neuerungen). Dabei ist der Vorsteuerabzug aber gewährleistet. Weiters ist festzuhalten, dass beide Seiten solidarisch haften.

Für unterlassene Rechnungslegung oder Verbuchung der Umsätze ist eine Verwaltungsstrafe von 5 – 10 % derselben für den Verkäufer bzw. Leistenden vorgesehen (mit einer fixen Verwaltungsstrafe von Euro 258 bis Euro 2.065, wenn die Umsätze nicht der Einkommenssteuer unterliegen). Für den Käufer/Auftraggeber bleibt jedoch die Pflicht, die genannte Unterlassung zu berichtigen¹⁹, indem er dennoch das Reverse-Charge-Verfahren anwendet.

16 Art. 1, Absatz 632, Gesetz 23.12.2014, Nr. 190. Sollte die Genehmigung nicht erlassen werden, ist innerhalb den 30.6.2015 eine Erhöhung des Hebesatzes der Akzisen auf Treibstoffe (Benzin und Diesel) vorgesehen „im Ausmaß, dass ab dem Jahr 2015 höhere Einnahmen über 1.716 Millionen Euro erzielt werden“

17 Art. 1, Absatz 631, Gesetz 23.12.2014, Nr. 190; gemäß Art. 199-bis, Richtlinie Nr. 2006/112/CE auf Grund welcher “mit Bezug auf jene Bereiche, welche gemäß der Erfahrung der Staaten ein hohes Risiko aufweisen [Betrug] ... der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger der Lieferungen und Leistungen” darf einen Zeitraum von „nicht mehr als zwei Jahren überschreiten und darf sich nicht über den 3.12.2018 erstrecken“

18 Art. 6, Absatz 9-bis, DLgs 18.12.1997, Nr. 471

19 Gemäß Art. 6, Absatz 8, DLgs 18.12.1997, Nr. 471

4 Rückerstattung der MwSt

Subjekte, welche Lieferungen und Leistungen im Reverse-Charge-Verfahren erbringen, haben u.a. Anrecht auf die jährliche/trimestrale Rückerstattung des resultierenden MwSt-Guthabens, wenn die durchschnittliche Vorsteuer aus dem Erwerb von Lieferungen und Leistungen höher ist als die um 10 Prozent erhöhte, durchschnittliche MwSt., die sich aus den Ausgangsumsätzen ergibt. Natürlich müssen auch die restlichen Voraussetzungen der gesetzlichen Bestimmungen²⁰ erfüllt sein.

5 Reverse-Charge und Split-Payment²¹ in den Beziehungen zu den öffentlichen Verwaltungen

Das Reverse-Charge-Verfahren muss sich mit dem neuen Split-Payment-Verfahren integrieren²². Das Split-Payment-Verfahren sieht vor, dass für die Verkäufe und Leistungen gegenüber dem Staat oder anderen öffentlichen Körperschaften²³ (Land, Gemeinden, Handelskammer, Sanitätseinheit, Universität), die MwSt. direkt vom Käufer/Auftraggeber dem Finanzamt eingezahlt wird, anstelle des Lieferanten/Auftragnehmers.

Das Split-Payment-Verfahren findet bei den öffentlichen Körperschaften als Erwerber von Lieferungen und Leistungen in beiden Fällen Anwendung, sei es in jenen, in welchen sie den Status des MwSt-Subjektes verkörpern (gewerbliche Tätigkeit), als auch in jenen Erwerben, in welchen sie diesen Status nicht verkörpern (institutionelle Tätigkeit).²⁴

Ausgenommen vom Split-Payment-Verfahren sind jene Erwerbe, bei welchen die öffentliche Körperschaft verpflichtet ist, das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden²⁵. Die öffentliche Körperschaft muss das Reverse-Charge-Verfahren nur für jene Erwerbe von Lieferungen und Leistungen anwenden, welche in die gewerbliche und nicht in die institutionelle Tätigkeit fallen.

Der Leistende/Liefernde muss deshalb die öffentlichen Körperschaft fragen, für welchen Bereich (gewerblich oder institutionell) die Dienstleistung erbracht bzw. die Lieferung durchgeführt wird, um zu wissen, wie er die Rechnung auszustellen hat:

- wenn die öffentliche Körperschaft im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit handelt und Lieferungen oder Leistungen erwirbt, für welche das Reverse-Charge-Verfahren vorgesehen ist (z.B. Reinigungsdienst in einem gewerblichen Gebäude, wie Kindergarten, Installierung einer Heizanlage in einer Mensa), muss man das Reverse-Charge-Verfahren anwenden und nicht das Split-Payment-Verfahren. Der Liefernde/Leistende stellt eine Rechnung aus, ohne die MwSt. anzuführen, indem er aber in der Rechnung ausdrücklich darauf hinweist, dass es sich um eine Lieferung/Leistung handelt, welche dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegt „Die Lieferung/Leistung unterliegt dem Reverse-Charge-Verfahren gemäß Art. 17, Absätze 5 und 6, D.P.R. Nr. 633/1972; die MwSt ist vom Empfänger der Rechnung geschuldet“ oder ähnlichem Wortlaut;
- wenn die öffentliche Körperschaft im Rahmen der institutionellen Tätigkeit handelt, ist das Reverse-Charge-Verfahren nicht anzuwenden (nachdem der MwSt-pflichtige Status des Empfängers/Auftraggebers fehlt) und die MwSt. durch das Split-Payment-Verfahren abgerechnet werden muss. Die in der Rechnung angelastete MwSt wird nicht mehr vom Liefernden/Leistenden aufgrund der MwSt-Abrechnung eingezahlt, sondern direkt vom Käufer/Leistungsempfänger an das Finanzamt abgeführt.

20 Gemäß Art. 30, Abs. 3, Buchstabe a), DPR 633/72 und DL 2510/99

21 Sehen sie unser Rundschreiben Nr. 4 vom 12.01.2015

22 Gemäß Art. 17-ter, DPR 633/72, ergänzt durch Art. 1, Abs. 629, Buchstabe b), Gesetz 23.12.214, Nr. 190, ab dem 01.01.2015

23 Dessen Aufstellung jene vom Art 6, c. 5, D.P.R. 26.10.1972, Nr. 633 wieder-spiegelt, welche mit Bezug auf die aufgeschobene MwSt vorgesehen ist.

24 Wie in der Mitteilung des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen (MEF) vom 09.01.2015 vorgesehen

25 Wie auch im Gesetzeslaut vorgesehen (Abs. 1), findet Art. 17-ter des DPR 633/72, nur dann Anwendung, wenn die öffentlichen Körperschaften “ nicht Schuldner der MwSt sind, gemäß den Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes“.

Wenn die Leistung/Lieferung beide Tätigkeiten, d.h. die institutionelle und die gewerbliche Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft betrifft, muss der Liefernde/Leistende zwei getrennte Rechnungen ausstellen, damit beide Verfahren (Reverse-Charge und Split-Payment) angewandt werden können.

6 Vorlage für die Rechnungslegung an Unternehmer, Freiberufler und öffentliche Körperschaften im gewerblichen Bereich

Muster einer Rechnung im Reverse-Charge-Verfahren gemäß Art. 17, Absätze 5 und 6, D.P.R. Nr. 633/1972

Mario Rossi
Straße Nr. 99
PLZ Gemeinde
Steuernummer 01234567890
MwSt.-Nr. 01234567890

Fa. Maier KG
Straße Nr. 2
PLZ Gemeinde
Steuernummer 01239999999
MwSt.-Nr. 01239999999

Ausstellungsdatum ...

RECHNUNG NR. ...

Die unten angeführte Dienstleistung wird wie folgt in Rechnung gestellt:

Installation einer Klimaanlage an Ihrem Sitz Euro 5.500

„Die Lieferung/Leistung unterliegt dem Reverse-Charge-Verfahren gemäß Art. 17, Absätze 5 und 6, D.P.R. Nr. 633/1972; die MwSt ist vom Empfänger der Rechnung geschuldet“

Stempelsteuerfrei lt. Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 37/2006

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

*Winkler & Sandrini
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*

