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 Klauser
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: 40
vom: 2015-04-14
Autor: Dr. Andrea Tinti, Dr. Peter Winkler

An alle interessierten Kunden

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

Wie wir Ihnen bereits Anfang dieses Jahres berichtet haben[1], wurden mit der definitiven Genehmigung des Finanzgesetzes 2015[2] einige wichtige Neuerungen eingeführt, welche die Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens (Übergang der Steuerschuldnerschaft) ab dem 1. Januar 2015 betreffen.

Die Ausdehnung des genannten Verfahrens auf neue Dienstleistungen wie die Reinigungsleistungen, Abbrucharbeiten, Installationsarbeiten von Anlagen und Fertigstellungsarbeiten, welche Gebäude betreffen[3], und auf Dienstleistungen im Energiebereich hatte unzählige Zweifel in Bezug auf die korrekte Anwendung der Bestimmungen aufgeworfen. Mit einem Rundschreiben[4] hat die Agentur der Einnahmen nun versucht die notwendigen Klarstellungen zu erteilen.

1 Dienstleistungen die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen

Laut den amtlichen Klarstellungen gelten die Neuerungen für Dienstleistungen (Reinigungsleistungen, Abbrucharbeiten, Installations- und Fertigstellungsarbeiten, welche Gebäude betreffen)

- unabhängig von der vertraglichen Gestaltung derselben (es muss sich jedenfalls um gewerbliche Geschäftstransaktionen zwischen MwSt.-Subjekten handeln, also um B2B *business to business* -Transaktionen)
- unabhängig von der vom Leistungserbringer ausgeübten gewerblichen Tätigkeit.

Zur sachlichen Abgrenzung der Dienstleistungen dienen einzig und allein die Gewerbekennzahlen „ATECO 2007" und die darin enthaltenen Begriffsbestimmungen, ohne dass die vom Leistungserbringer verwendeten oder bei der Agentur der Einnahmen gemeldeten Tätigkeits-Code von Bedeutung sind[5].

1 Sehen Sie unser Rundschreiben Nr. 13 vom 29.01.2015
2 Gesetz Nr. 190 vom 23.12.2014
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 Rundschreiben Nr. 14/E vom 27.03.2015
5 Im genannten Rundschreiben der Agentur der Einnahmen wird auch festgehalten, dass der Leistungserbringer (das leistende Unternehmen) welcher auf nicht gelegentlicher Basis Reinigungsleistungen, Abbrucharbeiten, Installations- und Fertigstellungsarbeiten von Gebäuden erbringt, verpflichtet ist, die entsprechenden Code der Agentur der Einnahmen zu melden, abgesehen davon, dass für

1.1 Reinigungsleistungen bei Gebäuden

Zur Identifizierung der vom Reverse-Charge-Verfahren betroffenen Reinigungsleistungen (welche auf jeden Fall immer nur Gebäude betreffen müssen) kann man sich auf folgende Gewerbekennzahlen der Tabelle „Ateco 2007“ beziehen:

- 81.21.00 Allgemeine (nicht anders spezifiziert) Gebäudereinigung
- 81.22.02 Andere spezielle Reinigungsarbeiten an Gebäuden und Industrieanlagen und -maschinen“. Ausdrücklich ausgeschlossen vom Reverse-Charge-Verfahren sind jedoch die speziellen Reinigungsarbeiten von Industrieanlagen und -maschinen, da letztere nicht als „Gebäude“ angesehen werden können.

Nicht erwähnt werden also die Gewerbekennzahlen

- 43.39.09 andere Fertigungsarbeiten von Gebäuden, nicht anders klassifizierbar[6]
- 43.99.01 Dampfreinigung, Sandstrahlreinigung und andere ähnliche Arbeiten an Außenmauern von Gebäuden;
- 81.29.10 Schädlingsbekämpfungsdienstleistungen.

Ausgeschlossen bleiben auch die Tätigkeiten der Gewerbekennzahlen 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[7] von Gebäuden

Die Agentur der Einnahmen bestätigt, dass unter die Abbruchleistungen, Installation von Anlagen, Fertigstellung von Gebäuden jene zu verstehen sind, welche unter folgende Gewerbekennzahlen der Tabelle „ATECO 2007“ beschrieben sind:

- Abbruchleistungen:

- 43.11.00 Abbrucharbeiten

- Installation von Anlagen von Gebäuden:

- 43.21.01 Installation elektrischer Anlagen in Gebäuden oder in 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 in anderen Baukonstruktionen
- 43.22.02 Installation von Gasanlagen bzw. Gasvertriebssystemen (**einschließlich Instandhaltung und Reparatur**)
- 43.22.03 Installation von Brandlöschanlagen (**einschließlich** von integrierte Anlagen **und die Instandhaltung und Reparatur**)
- 43.29.01 Installation, Reparatur und Instandhaltung von Aufzügen und Rolltreppen

dieselben auch das Revers-Charge-Verfahren anzuwenden ist.

6 Wenn es sich um Reinigung von Neubauten handelt

7 Die Agentur der Einnahmen macht im Rundschreiben Nr. 14/E vom 27.03.2015 darauf aufmerksam, dass der Gesetzgeber den Ausdruck „Fertigstellung“, welcher im Buchstabe a-ter) enthalten ist, aus der Umgangssprache entnommen hat. Artikel 3 des DPR 06.06.2001 (Einheitstext des Bauwesens) erwähnt nämlich diesen Ausdruck nicht, sondern bezieht sich ausschließlich auf ordentliche und außerordentliche Instandhaltungen, Restaurierungs- und Wiedergewinnungsarbeiten, Gebäudesanierungen usw. Darüber hinaus, ist weder in der EU-Verordnung Nr. 2006/112/EU vom 28.11.2006, noch in der Ausführungsverordnung Nr. 1042/20136 des EU-Rates vom 7.10.2013 eine Definition für den Begriff Fertigstellung enthalten.

- 43.29.02 Wärme- und Schallisolierung und Isolierung gegen Schwingungen
- 43.29.09 Sonstige Bau- und Installationsarbeiten n.a.k. (nur jene welche sich auf Gebäude beziehen)

- Fertigstellung von Gebäuden:

- 43.31.00 Verputz- und Stuckarbeiten
- 43.32.01 Einbau von Panzerschränken, Tresoren, Panzertüren
- 43.32.02 Einbau von Fenstern, Ausstattungen, Zwischendecken, beweglichen Trennwenden u.ä. (ausdrücklich ausgeschlossen sind die Installation von Einrichtungsgegenständen, da es sich nicht um Fertigungsleistungen von Gebäuden handelt)
- 43.33.00 Boden- und Wandverkleidungen
- 43.34.00 Anstrich und Einbau von Glasfaser
- 43.39.01 Nicht spezialisierte Bautätigkeiten - Maurerarbeiten (nur jene welche Gebäude betreffen)
- 43.39.09 Sonstige Fertigstellungsarbeiten an Gebäuden n.a.k.

Ausgeschlossen vom Reverse-Charge-Verfahrens sind die Dienstleistungen, welche in folgenden Tätigkeitskennzahlen beschrieben sind:

- 43.22.04 Installation von Wasseraufbereitungsanlagen für Schwimmbäder (einschließlich Instandhaltung und Reparatur)
- 43.22.05 Installation von Gartenbewässerungsanlagen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur).

Durch Eingrenzung der dem Reverse-Charge-Verfahren zu unterwerfenden Dienstleistungen durch Verweis auf die genannten Gewerbekennzahlen „ATECO 2007", welche meistens auch die Reparatur- und Instandhaltungsleistungen vorsehen, spezifiziert die Agentur der Einnahmen im genannten Rundschreiben[8], dass die Reparatur- und Instandhaltungsleistungen an Gebäuden in diesen Fällen in den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahren fallen, obwohl dies nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes direkt hervorgeht (offensichtlich sind die Reparatur- und Instandhaltungsleistungen auf Industrieanlagen davon ausgeschlossen, da es sich nicht um „Gebäude" handelt).

Durch Eingrenzung der dem Reverse-Charge-Verfahren zu unterwerfenden Fertigungsleistungen an Gebäuden, indem auf die genannten Gewerbekennzahlen „ATECO 2007" verwiesen wird, werden im genannten Rundschreiben[9] der Agentur der Einnahmen in ähnlicher Weise, auch die Fertigungsleistungen bereits bestehender Gebäude und nicht nur jene die sich im Bau befinden in den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahren gezogen, obwohl dies nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes direkt hervorgeht.

Die Agentur der Einnahmen betont ausdrücklich, dass aus der genannten Auflistung von Dienstleistungen ersichtlich ist, dass die Dienstleistungen zur Sanierung/Erneuerung der Fassade eines Gebäudes als Fertigungsleistungen angesehen werden und demzufolge in den Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens gemäß Art. 17, Abs. 6, Buchstabe a-ter, des Gesetzesdekrets 633/1972 fallen.

8 Rundschreiben Nr. 14/E vom 27.03.2015
9 Rundschreiben Nr. 14/E vom 27.03.2015

Vom Reverse-Charge-Verfahren ausdrücklich ausgeschlossen sind hingegen die Vorbereitungsarbeiten von Baustellen gemäß der Gewerbekennzahl 43.12 der Tabelle „ATECO 2007", nachdem es sich bei diesen Dienstleistungen nicht um Fertigungsleistungen handelt.

2 Der Begriff „Gebäude"

Für die Agentur der Einnahmen ist folgende Definition für den Begriff „Gebäude" ausschlaggebend: Ein Gebäude ist „e*in System bestehend aus externen Baukonstruktionen, die einen Raum von definierten Volumen abtrennen, internen Strukturen welche dieses Volumen teilen, und allen Anlagen und technischen Vorrichtungen, die sich dauerhaft in seinem Inneren befinden; die äußere Oberfläche, die das Gebäude abgrenzt, kann mit allen oder manchen von diesen Elementen grenzen: die externe Umgebung, das Grundstück, andere Gebäude; der Begriff kann sich auf ein ganzes Gebäude oder auf Teile davon beziehen, die als eigene Nutzungseinheiten konzipiert und errichtet wurden*."[10]

Die Bestimmung richtet sich deshalb nicht an alle Kategorien von Immobilien, sondern nur an die Gebäude. Es kann sich aber um Wohn- oder auch um gewerbliche Gebäude handeln, um neue oder im Bau befindliche Gebäude oder Einheiten, welche in die Katasterkategorie F/3 und F/4 fallen.

Nicht als Gebäude gelten deshalb andere Bauwerke, wie Grundstücke, Baugrund, Parkplätze, Schwimmbäder oder Gärten, u. a., außer dieselben sind ein wesentlicher Bestandteil eines Gebäudes (wie es zum Beispiel bei Schwimmbäder, Gärten oder Photovoltaikanlagen die auf Dächer oder Terrassen befinden, der Fall sein kann).

Ausgeschlossen vom Reverse-Charge-Verfahren sind hingegen Reinigungsleistungen, Installationen von Anlagen und Abbruchleistungen, welche bewegliche Gegenstände jeder Art betreffen.

3 Lieferung mit Montage

Ausgeschlossen vom Reverse-Charge-Verfahren ist die Lieferungen mit Montage, nachdem es sich hier, aus Sicht der MwSt. nicht um Dienstleistungen, sondern um Warenverkäufe handelt, und die Montage nur eine Nebenleistung darstellt[11].

4 Verträge mit verschiedenen Leistungen

Bei Einheitlichen Verträgen mit verschiedenen Leistungen, welche zum Teil dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, aber auch Leistungen enthalten, für welche das ordentliche Verfahren (Abrechnung mit MwSt) Anwendung findet, mu**ss eine Aufteilung der Vergütung auf die unterschiedlichen Dienstleistungen** (Reverse Charge und ordentliches Verfahren) erfolgen. Dies da das Reverse-Charge-Verfahren eine Bestimmung zur Vermeidung von Betrug und Missbrauch ist, die als solche den Vorrang hat.

Die genannte Aufteilung könnte jedoch bei einheitlichen komplexen Werkverträgen im Baugewerbe, welche die Errichtung oder Wiedergewinnung von gesamten Gebäuden gemäß Art. 3, Abs. 1, Buchst. c) und d), DPR 06.06.2001, Nr. 380 (Einheitstext des Bauwesens) betreffen und auch Dienstleistungen gemäß Buchstabe a-ter vorsehen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, schwer anwendbar sein. Aus Vereinfachungsgründen ermöglicht die Agentur

10 Die Agentur der Einnahmen bezieht sich auf die Begriffsbestimmungen, welche im Art. 2, des D.Lgs 19.08.2005, Nr. 192 („Anwendung der EU-Richtlinie 2002/91/EG bezüglich der Energieeffizienz von Gebäuden") enthalten sind, nachdem es in der MwSt.-gesetzgebung keine Definition für „Gebäude" gibt. Diese Definition steht im Einklang mit den Klarstellungen gemäß Erlass Nr. 46/E/1998 des Finanzministeriums, welches seinerseits die im Rundschreiben des Ministeriums für öffentliche Arbeiten Nr.1820, vom 23.07.1960 enthaltene Definition von Gebäude übernommen hatte, die ein "Gebäude" definiert als „ jede bedeckte Konstruktion die durch Straßen oder Leerräume getrennt ist, oder welche von anderen Gebäuden durch Wänden getrennt ist, die ohne Unterbrechung vom Fundament bis zum Dach reichen, welche über einen oder mehrere freie Zugänge zur Straße und über eine oder mehrere autonome Treppen verfügt".

11 Somit wird die frühere Verwaltungspraxis bestätigt: Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 29.12.2006 Nr. 37/E, Erlass vom 28.06.2007 Nr. 148/E, Erlass vom 11.07.2007 Nr. 164/E und Erlass vom 13.07.2007 Nr. 172/E

der Einnahmen in diesem Fall, mit Bezug auf die Dienstleistungen, welche gemäß Buchstabe a-ter in das Reverse-Charge-Verfahren fallen, dass ausnahmsweise das Normalverfahren der MwSt. (Abrechnung mit MwSt.) Anwendung finden kann. Demzufolge kann z.B. bei einem Vertrag, welches die Wiedergewinnung eines Gebäudes zum Gegenstand hat, aber im Zuge der Wiedergewinnung auch die Installation von Anlagen vorsieht, von der Aufteilung der Vergütung abgesehen werden kann und das Normalverfahren der MwSt. auf die gesamte vertraglich vereinbarte Vergütung angewandt werden.

5 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, bzw. einem „*Mwst.-Subjekt, dessen vorwiegende Tätigkeit... im Wiederverkauf von Gütern [Gas, Elektrizität] liegt und dessen Eigenverbrauch unbedeutend ist*"[12] ausgedehnt. Davon betroffen sind, zum Beispiel, der Verkauf von Elektrizität an den GSE oder an die SEL.

Zwecks Feststellung der genannten subjektiven Voraussetzung der „Ausübung einer vorwiegenden Tätigkeit im Ein- und Verkauf von Gas und elektrischen Strom" durch Wiederverkäufer, muss nicht auf die gesamte vom genannten Subjekt ausgeübte Tätigkeit Bezug genommen werden. Es zählen hingegen einzelne Einkäufe von Gas und elektrischen Strom[13]. Dies ist zum Beispiel bei den Gemeinden der Fall, die den elektrischen Strom bei den Konsortien erwerben, bei welche diese beteiligt sind, und ihn dann weiterverkaufen.

Man verliert die Voraussetzung des „Wiederverkäufers" nicht dadurch, dass ein Teil der erworbenen Mengen dem Eigenverbrauch im Zuge der ausgeübten gewerbliche Tätigkeit desselben Subjekts dient und es sich um unbedeutende Mengen handelt.

Die Lieferung von Flüssiggas (GPL) an Wiederverkäufer gemäß Art. 17, Buchst. d-quater, DPR 633/1972 ist hingegen vom Revers-Charge-Verfahren ausgeschlossen, da genannte Bestimmung nur auf den Verkauf von „Gas" Bezug nimmt, und Flüssiggase mehr die Eigenschaften der Mineralöle aufweisen, anstatt jene der Gase, welche durch Naturgas-Vertriebssysteme bzw. - Vertriebsnetze geliefert werden.

6 Verkauf von Holzpaletten nach deren Erstnutzung

Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft wurde auch auf den Verkauf von „gebrauchten Transportpaletten (Pallets) aus Holz" ausgedehnt[14]. In diesem Zusammenhang ist es nicht ausschlaggebend – wie im Falle der Altmetalle – dass die Holzpaletten mit Bezug auf deren Ursprungsverwendung nicht mehr verwendbar sind, ohne eine weitere Be- oder Verarbeitung zu erfahren. Damit die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft greift, reicht es aus, dass es sich nicht um die Erstnutzung derselben handelt. Die Erstnutzung erfolgt also bei der Lieferung durch den Hersteller und unterliegt dem Normalverfahren, während die nachfolgenden Wiederverkäufe und Lieferungen dem Reverse-Charge-Verfahren unterworfen werden müssen.

7 Reverse Charge und Kleinstunternehmer und „Mini"-Steuerpflichtige

Das Reverse-Charge-Verfahre ist nicht bei den Ausgangsumsätze der Kleinstunternehmen (dessen Sonder-Regelung seit 2015 gilt) und den sog. „Minimi" (dessen Regelung seit Kurzem für Neugründungen wiedereingeführt worden ist)[15] anzuwenden.

12 Art. 7-bis), Abs. 3, Buchst. a) des DPR 633/1972
13 Rundschreiben Agentur der Einnahmen vom 23.12.2004, Nr. 54/E
14 Art. 1, Abs. 629, Buchst. d), Gesetz 23.12.2014, Nr. 190, welches Art. 74, Abs. 7, DPR 633/1972 abgeändert hatte
15 Wie die Agentur der Einnahmen bereits mit Rundschreiben 29.12.2006, Nr. 37/E bestätigt hatte, als die Erläuterungen für die sog. „minimi"-Steuerzahler erlassen worden sind.

Erwerben genannte Subjekte hingegen Güter oder Dienstleistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, müssen dieselben Subjekte die umgekehrte Steuerschuld übernehmen und die geschuldete MwSt. dann abführen, nachdem die MwSt. für dieselben nicht abziehbar ist.

8 Gemischte Erwerbe durch nicht gewerbliche Körperschaften

Wenn eine nicht gewerbliche Körperschaft eine Dienstleistung erwirbt, welche zum Teil den gewerblichen und zum Teil den nicht gewerblichen (institutionellen) Bereich ihrer Tätigkeit betrifft, muss diese eine sachliche Aufteilung der Dienstleistung vornehmen, um das Reverse-Charge-Verfahren für den gewerblichen Teil anwenden zu können, während für den restlichen Teil, welcher die institutionelle Tätigkeit der Körperschaft betrifft, nicht dem genannten Verfahren unterliegt. Sachliche Kriterien sind: die vertraglichen Vereinbarungen, die ausgemachten Vergütungen, die Größe der betroffenen Immobilien.

9 Reverse Charge und Plafond der gewohnheitsmäßigen Exporteure

Wenn man von einem gewohnheitsmäßigen Exporteur eine Absichtserklärung für Lieferungen und Leistungen erhalten hat, für welche jedoch das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden ist, ist mit Bezug auf diese Lieferungen und Leistungen das genannte Verfahren anzuwenden, nachdem es aufgrund einer Bestimmung zur Vermeidung von Betrug und Missbrauch eingeführt worden ist, die als solche den Vorrang hat. Die diesbezüglichen Rechnungen sind im genannten Fall gemäß Art. 17, Abs. 6, DPR 633/1972 und nicht gemäß Art. 8, Abs. 1, Buchstabe c) desselben Dekrets auszustellen. Es kann also nicht das Plafond zur Vorumsatzsteuerbefreiung angewandt werden.

Auch bei einheitlichen Verträgen, welche unterschiedliche Leistungen vorsehen, ist eine sachliche Aufteilung durchzuführen zwischen Leistungen, welche der umgekehrter Steuerschuld und jene welche der normaler Abrechnung unterliegen. Die Verrechnung der Leistungen die nicht von der umgekehrten Steuerschuld betroffen sind, kann gemäß Art. 8, Abs. 1, Buchst. c) des DPR 633/1972 erfolgen.

10 Vom Reverse-Charge-Verfahren ausgeschlossene Subjekte

Bei Dienstleistungen gegenüber Subjekte, welche bestimmte Pauschalverfahren anwenden dürfen, die also eine Erleichterung für dieselben darstellen und es ermöglichen von gewissen Verpflichtungen gemäß DPR 633/1972 befreit zu sein (wie z.B. die Verbuchung der ausgestellten Rechnungen, die Führung der MwSt.- Bücher der Tageseinnahmen und der Einkäufe, gemäß den Artikeln 23, 24 und 25 des DPR 633/1972), ist das Reverse-Charge-Verfahren nicht anzuwenden. Ausgeschlossen von der umgekehrten Steuerschuld sind deshalb zum Beispiel folgende Subjekte:

- Vereinfachte Landwirte mit einem Umsatzvolumen von höchstens 7.000 Euro[16]

- Unternehmen im Unterhaltungsgewerbe, die Tätigkeiten gemäß der Tarifordnung, welche dem DPR 26. Oktober 1972, Nr. 640 beigelegt ist, ausüben[17]

- Körperschaften (Vereine) die für das Pauschalsystem gemäß Gesetz Nr. 398 vom 16. Dezember 1991 optiert haben;

- Schausteller und ähnliche, welche andere Tätigkeiten ausüben, die in der dem DPR 633/1972 beigelegten Tabelle C enthalten ist und die im vergangenen Jahr ein Umsatzvolumen von höchstens 25.822,84 Euro, gemäß Art. 74-quater, 5. Absatz desselben Dekrets erzielt haben.

16 Gemäß Art. 34, Abs. 6, DPR 633/1972
17 Welchen mit Bezug auf die MwSt. Art. 74, 6, des DPR 633/1972 Anwendung findet

11 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 EU[18] ab.

Im Energiesektor und für Verkäufe an Hyper-, Super- und Discountmärkte ist das genannte Reverse-Charge-Verfahren „vorübergehend“[19], nachdem es für eine „Vierjahresperiode“ gelten wird, d.h. bis zum 31.12.2018.

12 Strafen[20]

Die Agentur der Einnahmen hat zugegeben, dass die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens ohne die notwendigen Klarstellungen, für die ab 1. Januar 2015 ausgestellten Rechnungen, eine gewisse Ungewissheit mit sich gebracht hat. Auch im Sinne der Charta des Steuerzahlers sollen deshalb eventuelle „abweichende Verhaltensweisen“ bis 27. März 2015 (Tag an dem das Rundschreiben mit den Klarstellungen veröffentlicht worden ist) nicht bestraft werden und gelten somit als akzeptiert[21].

Ansonsten wird der Erwerber/Auftraggeber, welcher die MwSt. der Einkäufe von Güter oder Dienstleistung nicht durch das Reverse-Charge-Verfahren abrechnet 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 berichtigen[22], indem er dennoch das Reverse-Charge-Verfahren anwendet.

13 Rückerstattung der MwSt.

Subjekte, welche Lieferungen und Leistungen im Reverse-Charge-Verfahren erbringen, haben u.a. Anrecht auf die jährliche/quartale 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 Bestimmungen[23] erfüllt sein.

---

18 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*“

19 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*”

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

21 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 27.03.2015, Nr. 14/E

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

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

14 Reverse-Charge und Split-Payment[24] in den Beziehungen zu den öffentlichen Verwaltungen

Das Reverse-Charge-Verfahren muss sich mit dem neuen Split-Payment-Verfahren integrieren[25]. Das Split-Payment-Verfahren sieht vor, dass für die Verkäufe und Leistungen gegenüber dem Staat oder anderen öffentlichen Körperschaften[26] (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).[27]

Ausgenommen vom Split-Payment-Verfahren sind jene Erwerbe, bei welchen die öffentliche Körperschaft verpflichtet ist, das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden[28]. 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.

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.

---

24 Sehen sie unser Rundschreiben Nr. 4 vom 12.01.2015

25 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

26 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.

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

28 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“.

15 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. ...

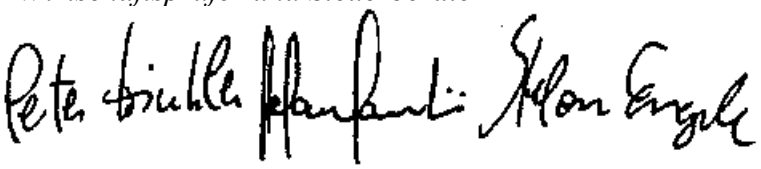
Die unten angeführte Dienstleistung wird wie folgt in Rechnung gestellt:

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