

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. Oskar Malfertheiner
Dr. Birgit Bragagna
Dr. Patrick de Chirico

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte
Dr. Verena Klauser
Dr. Christian Plattner

Unterwerkverträge im Baugewerbe - reverse charge

Autor:

**Dr. Stefan Engele
Dr. Stefan Sandrini**

Bozen, 2011-02-24

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail info@winkler-sandrini.it, Internet <http://www.winkler-sandrini.it>

M:\huer\Kanzlei\Referate\MwSt\Allgemein\2011\HDS\Referate\Winkler und Sandrini\MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA

Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

© Copyright by

WINKLER & SANDRINI
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
39100 Bozen (BZ), Cavourstraße 23/c,

Telefon (0471) 06 28 28

Fax (0471) 06 28 29

E-Mail info@winkler-sandrini.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>

Erstellt mit OpenOffice.org Writer 3.3



Die Rechte an diesem Werk liegen bei WINKLER & SANDRINI. Der Inhalt steht unter den Creative Commons Lizenzbedingungen CC-by-sa 2.5 Italy und kann unter diesen Bedingungen (by = Namensnennung; sa = Weitergabe unter gleichen Bedingungen) bearbeitet, vervielfältigt, verbreitet und öffentlich zugänglich gemacht werden.

Die Informationen in dieser Publikation wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt und immer auf ihre Richtigkeit überprüft. Dennoch sind Fehler nicht ganz auszuschließen. Autor und Herausgeber übernehmen keine Gewähr oder Haftung für Schäden, die durch die Anwendung der in dieser Broschüre enthaltenen Informationen entstehen können. Zu beachten ist, dass Gesetze und Interpretationen auch kurzfristig abgeändert werden können und daher Anwendungsprobleme grundsätzlich nicht auszuschließen sind. Die vorliegenden Seiten wurden Februar 2011 verfasst und basieren auf dem derzeitigen Wissenstand. In dieser Broschüre ist die Meinung des Autors wiedergegeben, die sich nicht mit derjenigen des Herausgebers decken muss. Die Originalversion ist die deutsche Ausgabe. Übersetzungsfehler in der eventuellen italienischen Version können nicht ausgeschlossen werden.

1 Inhaltsverzeichnis

1 Inhaltsverzeichnis.....	3
2 Einführung.....	4
3 Grundsätzliche Funktionsweise.....	4
4 Anwendungsbereich.....	4
4.1 Objektive Voraussetzungen.....	4
4.2 Subjektive Voraussetzungen.....	4
4.3 Vertragliche Voraussetzungen.....	6
5 Fakturierung.....	6
5.1 Subunternehmen.....	6
5.2 Auftraggeber.....	7
5.3 MwSt. - Guthaben des Subunternehmers.....	7
5.3.1 Voraussetzung für die Rückforderung	7
5.3.2 Jährliche und vierteljährliche Rückforderung bzw. Kompensation	7
5.4 Beispiel für die Fakturierung.....	7
5.5 Hinweise.....	9
6 Checkliste.....	10
7 Schlussbemerkungen.....	11
8 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	12

2 Einführung

Ab 2007 wurde für Bauleistungen, welche im Rahmen von Unterwerkverträgen erbracht werden, das so genannte „Reverse-Charge-Verfahren“ eingeführt.¹

Im Folgenden behandeln wir diese Verpflichtungen.

Sollten anlässlich der Lektüre Fragen auftauchen, bitten wir um eine entsprechende Mitteilung mittels E-Mail oder mittels Fax. Zu diesem Zweck ist auf Seite 12 eine Vorlage vorbereitet. Denn nur durch konstruktive Kritik sind wir in der Lage, die Dienstleitungen für unsere Kunden zu verbessern.

3 Grundsätzliche Funktionsweise

Es handelt sich um ein Ausnahmeverfahren, laut welchem die Steuerschuldnerschaft vom Leistungserbringer (Handwerker, Baufirma) auf den Leistungsempfänger (Auftraggeber) übertragen wird.

Die Bauleistungen werden von den Subunternehmen ohne MwSt. fakturiert. Die entsprechende MwSt. schuldet hingegen der Auftraggeber durch Ausstellung einer Eigenrechnung.²

Mit Rundschreiben hat die Agentur der Einnahmen die entsprechenden Klärungen geliefert³.

Die Bestimmung trat für alle Umsätze im Baugewerbe **ab 01. Jänner 2007** in Kraft⁴. Bei Dienstleistungen gilt als Umsatzstätigkeit⁵ der Zeitpunkt des Inkassos. Sollte vor Inkasso jedoch eine Rechnung ausgestellt werden, so gilt als Zeitpunkt der Umsatzstätigkeit das Ausstellungsdatum der Rechnung.

4 Anwendungsbereich

4.1 Objektive Voraussetzungen

Das Reverse-Charge-Verfahren findet für Baudienstleistungen Anwendung, die von Subunternehmen gegenüber Unternehmen erbracht werden, die ihrerseits Bautätigkeit oder Wiedergewinnungsarbeiten durchführen.

Es handelt sich um folgende Bauleistungen:

- allgemeine Bautätigkeit betreffend Wohnungen, Büros, Geschäfte, öffentliche Gebäude sowie private und öffentliche Infrastrukturen,
- Spezialbauten von Gebäuden und Zivilbauten,
- Arbeiten zur Fertigstellung von Gebäuden,
- Einbau von sanitären Anlagen.

Es kann sich um die Ausführung neuer Arbeiten, sowie um Reparatur-, Restaurierungs- oder Wiedergewinnungsarbeiten handeln. Ebenfalls miteinbezogen sind eventuelle Zubauten oder Umgestaltungen, sowie die Errichtung von Fertigbauten oder Strukturen auf Baustellen.

4.2 Subjektive Voraussetzungen

Von den neuen Bestimmungen sind alle Baufirmen und Handwerker betroffen, die Tätigkeiten ausüben, für die eine Tätigkeitskennzahl von 45.11.0 bis 45.50.0 vorgesehen sind.⁶

Nachdem die Tätigkeiten neu geregelt wurden sind nun folgende Kennzahlen betroffen:

¹ Art. 1, Abs. 44 Gesetz nr. 296 vom 27.12.2006

² Art. 35, Abs. 5 DI 223/2006 umgewandelt durch Gesetz 248/2006

³ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 37/E vom 29.12.2006

⁴ Art. 1, Abs. 44 Gesetz nr. 296 vom 27.12.2006

⁵ Art. 6 des MwSt.-Gesetzes 633/72

⁶ Siehe die Tabelle der Tätigkeitskennzahlen Ateconfin 2004, Abschnitt F- Gruppe 45

AtecoFin2004	Ateco2007	Bauleistung
45.1		Vorbereitende Baustellenarbeiten
45.11.0	43.11.00	Abbrucharbeiten
	43.12.00	Vorbereitende Baustellenarbeiten und Erdbewegungsarbeiten
45.12.0	43.13.00	Test und Suchbohrungen
45.2		Hoch- und Tiefbau
45.21.1	41.20.00	Bau von Gebäuden (Wohnungs- und sonstigen Hochbau)
45.21.2	42.12.00	Bau von Bahnverkehrsstrecken
	42.13.00	Brücken- und Tunnelbau
	42.21.00	Rohrleitungstiefbau, Brunnenbau und Kläranlagenbau
	42.22.00	Kabelnetzleitungstiefbau zur Verteilung von elektrischem Strom und von Fernmeldeleitungen
	42.99.09	Sonstiger Tiefbau a. n. g.
45.22.0	43.91.00	Zimmerei, Dachdeckerei
	43.99.09	Sonstige spezialisierte Bautätigkeiten a. n. g. (inkl. Bauspenglerei)
45.23.0	42.11.00	Bau von Straßen
45.24.0	42.91.00	Wasserbau
45.25.0	39.00.01	Beseitigung von Umweltverschmutzungen und sonstige Entsorgung
45.3		Bauinstallationen
45.31.0	43.21.01	Elektroinstallationen
	43.21.02	Installation von elektronischen Systemen
	43.22.01	Gas-, Wasser-, Heizungs- sowie Lüftungs- und Klimainstallation
	43.29.01	Einbau Reparatur und Instandhaltung von Aufzüge und Rolltreppen
	43.29.09	Sonstige Bauinstallation, inklusive Installation von automatischen Türen und Drehtüren
45.32.0	43.29.02	Dämmung gegen Kälte, Wärme, Schall und Erschütterung
45.33.0	43.22.01	Gas-, Wasser, Heizungs- und Lüftungsinstallation einschließlich Zubauten, Änderungen, Wartung und Reparatur unserer Ansicht nach ist auch die Installation von Saunaaanlagen enthalten
	43.22.02	Gasinstallationen, einschließlich Änderungen, Wartung und Reparatur
	43.22.03	Sprinkleranlagen für Brandschutzzwecke, einschließlich Änderungen, Wartung und Reparatur
	43.22.04	Reinigungssysteme für Schwimmbäder, einschließlich Änderungen, Wartung und Reparatur
	43.22.05	Rasensprengeranlagen, einschließlich Änderungen, Wartung und Reparatur
45.34.0	43.21.03	Straßenbeleuchtung und elektrische Signale, Befeuerungsanlagen für Rollbahnen, einschließlich Änderungen, Wartung und Reparatur
	43.29.09	Sonstige Bauinstallation, inklusive Installation von automatischen Türen und Drehtüren
45.4		Ausbau- und Bauhilfsgewerbe
45.41.0	43.31.00	Anbringen von Stuckaturen, Gipserei und Verputzerei
45.42.0	43.32.02	Bautischlerei und Bauschlosserei
45.43.0	43.33.00	Fußboden-, Fliesen- und Plattenlegerei, Tapezierer
45.44.0	43.34.00	Malerei, Glaserei
45.45.0	43.39.01	Bauhilfsgewerbe
	43.39.09	Sonstiger Ausbau a. n. g.
	43.99.01	Dampfreinigung, Absandung von Außenwänden von Gebäuden
45.5		Vermietung von Baumaschinen
45.50.0	43.99.02	Vermietung von Baumaschinen und -geräten mit Bedienungspersonal

Die zutreffende Kennzahl kann der Steuererklärung, der MwSt. Jahreserklärung, der Übersicht für die Branchenrichtwerte oder jeder Änderungsmeldung an das Steueramt entnommen werden.

Selbstverständlich sind auch Firmen betroffen die zwar eine andere Tätigkeitskennzahl besit-

zen, aber eine der genannten Bauleistungen auch nur gelegentlich erbringen.

4.3 Vertragliche Voraussetzungen

Das Reverse-Charge-Verfahren findet im Rahmen von Unterwerkverträgen im Baugewerbe dann Anwendung, wenn mindestens drei Subjekte vertraglich an der Realisierung des Bauvorhabens teilnehmen:

- der Bauherr/ Bauträger mit Baugenehmigung (**A**)
- das Unternehmen (**B**) – ein Bauunternehmen oder ein weiteres im Baugewerbe tätiges Unternehmen
- das Subunternehmen (**C**) und eventuelle weitere Subunternehmen

Der **Bauherr A** schließt mit dem **Unternehmen B** einen Werkvertrag ab.

Das **Unternehmen B** gibt einen Teil des Auftrages im Rahmen eines Unterwerkvertrages dem **Subunternehmen C** weiter.

Dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen nur jene Bauleistungen, die vom **Subunternehmen C** gegenüber dem **Unternehmen B** erbracht werden. Beim Unterwerkvertrag kann es sich sowohl um einen Unternehmerwerkvertrag⁷ als auch um einen einfachen Werkvertrag⁸ handeln.

Die Bauleistungen, die im Rahmen des übergeordneten Werkvertrages zwischen dem **Bauherr A** und dem **Unternehmen B** erbracht werden, unterliegen nicht der Umkehr der Steuerschuldnerschaft.

Vom Reverse-Charge-Verfahren sind ausgenommen:

- 1) die freiberuflichen technischen Dienstleistungen die im Baugewerbe erbracht werden, z.B. seitens Geometer, Architekten, Ingenieure usw.
- 2) die Materiallieferung mit darauf folgender Installation des selben⁹. Es handelt sich hier um Lieferverträge mit Montage und nicht um die Erbringung von Dienstleistungen.
- 3) Die Konsortien und die Leistungen der Konsortialmitglieder an das Konsortium selbst, da sie sich nicht auf einem Unternehmerwerkvertrag stützen.

5 Fakturierung

5.1 Subunternehmen

Subunternehmen im Baugewerbe müssen eine Rechnung ohne MwSt. mit folgender Angabe ausstellen:

„Rechnung ohne MwSt. lt. Art. 17, Abs. 6 VPR 633/1972. Übergang der MwSt. Abrechnung auf den Leistungsempfänger.“ - „Fattura senza IVA ai sensi dell'art. 17, comma 6 DPR 633/1972 - assolvimento dell'imposta a carico del destinatario“

Diese Vorgehensweise muss eingehalten werden, wenn es sich beim Auftraggeber um ein Bauunternehmen oder ein weiteres Subunternehmen handelt.

Diese neue Bestimmung gilt nicht bei Auftraggebern, die keine italienische MwSt. Position haben (z.B. ausländische Unternehmen). Für diese Umsätze erfolgt die Fakturierung wie bisher.

⁷ appalto

⁸ contratto d'opera

⁹ Art. 2222 ZBG: Werklieferung – fornitura con posa in opera

5.2 Auftraggeber

Der Auftraggeber (Baufirma oder ein drittes Subunternehmen) ist in Bezug auf die erhaltene Dienstleistung verpflichtet, eine Eigenrechnung mit dem vom Gesetz vorgesehenen MwSt. Satz auszustellen. Diese Eigenrechnung wird sowohl im Eingangs- als auch im Ausgangsregister im selben Monat des Erhaltes bzw. auch später, jedoch innerhalb 15 Tagen nach Erhalt der Rechnung eingetragen, wodurch sich die MwSt. aufhebt, falls der Auftraggeber nicht einer beschränkten Absetzbarkeit unterliegt.

Der Auftraggeber erzielt dadurch einen finanziellen Vorteil, da die MwSt. nicht mehr vorfinanziert werden muss. Insofern ist auch die Inanspruchnahme eines begünstigten MwSt. Satzes relativ.

5.3 MwSt. - Guthaben des Subunternehmers

Für die Subunternehmen, die ohne MwSt. gegenüber dem Auftraggeber abrechnen, kann dies vielfach zu größeren MwSt.- Guthaben führen. Wenn die Bauleistungen ohne MwSt. ausgeführt werden und andererseits die Vorsteuer auf die erworbenen Leistungen und Baustoffe entrichtet werden muss, entsteht ein MwSt.- Guthaben.

Um die finanzielle Mehrbelastung bei den Subunternehmen auszugleichen sind zugunsten der selben eigene Bestimmungen¹⁰ in bezug auf die Rückforderungs- bzw. Kompensationsmöglichkeiten eingeführt worden.

5.3.1 Voraussetzung für die Rückforderung

Die Rückforderung des MwSt. Guthabens darf nur unter bestimmten Voraussetzungen beantragt werden¹¹, u.a. wenn der durchschnittliche MwSt. Satz im Einkauf in einem vorbestimmten Ausmaß höher liegt als der durchschnittliche MwSt. Satz im Verkauf¹². Für die Subunternehmen zählen für die Berechnung des durchschnittlichen MwSt. Satzes im Verkauf auch jene Umsätze, welche laut dem Reverse Charge Verfahren ohne MwSt. ausgestellt wurden. Es wird dadurch erreicht, dass Subunternehmen, welche vorwiegend oder ausschließlich nach dem Reverse Charge Prinzip fakturieren, die Voraussetzungen für die Rückforderung grundsätzlich erfüllen.

5.3.2 Jährliche und vierteljährliche Rückforderung bzw. Kompensation

Um das während des Jahres entstandene MwSt. Guthaben der Subunternehmen abbauen zu können, steht diesen neben der jährlichen Rückvergütung auch die Möglichkeit der vierteljährlichen Rückforderung/Verrechnung zu.¹³

Für Subunternehmen, deren aufgezeichnete Umsätze des Vorjahres zumindest für 80 Prozent aus Bauleistungen bestehen, für welche die MwSt.- Schuld auf den Auftraggeber übergeht (Reverse Charge Verfahren), wird die Grenze für die Rückforderung oder Verrechnung des MwSt. Guthabens von den ursprünglichen 516.456,89 Euro auf 1.000.000,00 Euro erhöht.¹⁴

5.4 Beispiel für die Fakturierung

Die **Baufirma „B GmbH“** schließt mit der Einzelfirma **C** einen Unterwerkvertrag für die Ausführung von Malerarbeiten ab. Die Immobilie, auf welche sich die Dienstleistung bezieht, wurde vom Baufirma **„B GmbH“** im Auftrag einer Immobiliengesellschaft (**Bauherr**) **„A“** errichtet.

Für die Dienstleistung wurde ein Entgelt von 5.000,00 € vereinbart.

¹⁰ Art. 35 Abs. 6-bis und 6-ter DI 223/2006 umgewandelt durch Gesetz 248/2006

¹¹ Art. 30, Abs. 2 Buchst. a) VPR 633/1972

¹² Art. 3, Abs. 6 DL. 250/1995

¹³ Vgl. unser Rundschreiben Nr. 45 vom 14.09.06

¹⁴ Art. 35 Abs. 6-ter DI 2203/2006 umgewandelt durch Gesetz 248/2006;

Die Einzelfirma „C“ stellt der Firma „B GmbH“ im Sinne des Art. 17, Abs. 6 VPR633/1972 eine Rechnung ohne MwSt. aus.

Einzelfirma C	
Adresse	
Steuernummer	
MwSt. Nr.	
	Baufirma B GmbH
	Adresse
	Steuer- und MwSt. Nr
Rechnung Nr. 100 vom 16.01.2011	
Malerarbeiten an der Immobilie „Z“	
Vereinbarter Betrag: 5.000,00 €	
Rechnung ohne MwSt. im Sinne des Art. 17, Abs. 6 VPR 633/1972	
Übergang der MwSt. Abrechnung auf den Leistungsempfänger.	

Diese Rechnung unterliegt nicht der Stempelsteuer, da die Dienstleistung der MwSt. unterliegt, diese aber vom Empfänger abgeführt wird.¹⁵

¹⁵ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 37/E vom 29.12.2006

Das Bauunternehmen „**B GmbH**“ ergänzt demnach die Rechnung

Einzelfirma C		
Adresse		
Steuernummer		
MwSt. Nr.		Baufirma B GmbH
		Adresse
		Steuer- und MwSt. Nr
Rechnung Nr. 100 vom 16.01.2011		
Malerarbeiten an der Immobilie „Z“, gemäß Unterwerkvertrag vom		
Vereinbarter Betrag: 5.000,00 €		
Rechnung ohne MwSt. im Sinne des Art. 17, Abs. 6 VPR 633/1972		
Übergang der MwSt. Abrechnung auf den Leistungsempfänger.		
Ergänzung im Sinne des Art. 17, Abs. 6 VPR 633/1972		
Grundlage	€ 5.000,00	Verbuchungsnr. ER 150
MwSt. 20%	<u>€ 1.000,00</u>	Verbuchungsnr. VR 271
Betrag	€ 6.000,00	

Das Bauunternehmen „**B GmbH**“ trägt diese Rechnung sowohl im Einkaufs- als auch im Verkaufsregister (siehe diverse Verbuchungsnummern) ein.

5.5 Hinweise

Alle Baufirmen und Handwerker im Baugewerbe müssen daher überprüfen, ob ihr Auftraggeber seinerseits im Rahmen eines Werkvertrages zur Durchführung der betreffenden Arbeiten beauftragt wurde. Nur wenn der Auftraggeber mit dem Bauherrn oder seinem Auftraggeber einen Werkvertrag abgeschlossen hat, muss der mit Unterwerkvertrag beauftragte Handwerker eine Rechnung ohne MwSt. ausstellen.

Es empfiehlt sich daher auf den entsprechenden Hauptwerkvertrag Bezug zu nehmen.

6 Checkliste

Nachfolgende Checkliste soll eine Hilfestellung geben um die Einstufung als Bauleistung mit Übergang der Steuerschuldnerschaft schnell vornehmen zu können.

Auftraggeber

wer	Frage zu klären	OK	nein	Anmerkung
	besteht Werkvertrag mit 1. Auftragnehmer?			

Erster Auftragnehmer

wer	Frage zu klären	OK	nein	Anmerkung
	besteht ein Unterwerkvertrag ¹⁶ oder ein einfacher Werkvertrag ¹⁷ mit einem 2. Auftragnehmer?			
	hat der 1. Auftragnehmer eine Tätigkeitskennzahl im Bauwesen? AtecoFin2004: 45.11.0 bis 45.50.0 (JA oder NEIN ist lediglich als Hinweis zu werten)			
	ist die Dienstleistung des 1. Auftragnehmers eine Bauleistung? AtecoFin2004: 45.11.0 bis 45.50.0			

Zweiter Auftragnehmer

wer	Frage zu klären	OK	nein	Anmerkung
	hat der 2. Auftragnehmer eine Tätigkeitskennzahl im Bauwesen? AtecoFin2004: 45.11.0 bis 45.50.0 (JA oder NEIN ist lediglich als Hinweis zu werten)			
	ist die Dienstleistung des 2. Auftragnehmers eine Bauleistung? AtecoFin2004: 45.11.0 bis 45.50.0			

Schlussfolgerung

Wenn alle Fragen mit **JA** beantwortet sind, fakturiert:

- der erste Auftragnehmer an den Auftraggeber mit Mehrwertsteuer
- der zweite Auftragnehmer an den ersten Auftragnehmer ohne Mehrwertsteuer mit den Hinweis auf das reverse charge Verfahren:
ohne MwSt. i.S. Art. 17 Abs. 6 VPR 633/1972 Übergang der MwSt. Schuld auf Rechnungsempfänger

senza IVA ai sensi dell'art. 17 comma 6 DPR 633/1972 con obbligo di inversione contabile

N.B. Die Frage nach der Tätigkeitskennzahl stellt lediglich einen Hinweis dar. Die Beantwortung der Frage mit Nein kann trotzdem dazu führen dass das reverse charge Verfahren zur Anwendung gelangt wenn die Dienstleistung als Bauleistung einzustufen ist.

¹⁶ contratto di appalto

¹⁷ contratto di prestazione d'opera

7 Schlussbemerkungen

In der vorliegenden Abhandlung sollte ein grundsätzlicher Überblick über das behandelte Thema gegeben werden. Die Ausführungen konnten wegen der Weitläufigkeit und der entsprechend umfangreichen Rechtsprechung und Rechtslehre nur die grundlegenden Punkte behandeln.

Jede schriftliche Abhandlung dieses Themas ist aufgrund der fortschreitenden gesetzgeberischen Maßnahmen nach kurzer Zeit veraltet. Die vorliegende Arbeit spiegelt im wesentlichen den Stand bis Anfang Februar 2011 wieder. Dies sollte bei der Lektüre beachtet werden.

In der Anlage liegt ein Muster für ein Schreiben bei, mit welchem unserer Kanzlei Anregungen, Fragen und Verbesserungsvorschläge mittels E-Mail oder mittels Fax mitgeteilt werden können. Nur durch ein konstruktiv kritisches Feedback kann vorliegende Arbeit verbessert und praxisgerechter gestaltet werden. Wir bitten daher um Ihre Mitarbeit und bedanken uns dafür.

