



THEMEN AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Reverse Charge

Einleitung	2
Reverse-Charge-Verfahren ab dem 01. Jänner 2015.....	3
Die neuen vier Bereiche im Detail.....	5
Besonderes	6

Split Payment

Neuerungen / Klarstellungen.....	7
----------------------------------	---



REVERSE CHARGE

Einleitung

Mit dem Stabilitätsgesetz 2015 wurde mit Wirkung 01. Jänner 2015 das Reverse-Charge-Verfahren auf weitere Geltungsbereiche ausgedehnt und dies hat besonders in der Anfangsphase zu vielen Unklarheiten und Fragestellungen geführt. Am 27. März 2015 wurde das lang erwartete Schreiben der Agentur der Einnahmen (Nr. 14/E) veröffentlicht, welches zwar größtenteils Klarstellungen bietet, einige Bereiche jedoch weiter offen lässt. Mit diesem Sonderrundschreiben wollen wir Sie über das Reverse-Charge-Verfahren im Allgemeinen aufklären, da in der Praxis die Thematik oftmals Kopfzerbrechen bereitet hat.

Was versteht man unter dem Begriff "Reverse Charge"?

"Reverse Charge" bedeutet so viel wie Umkehr der Steuerschuldnerschaft (in italienisch: "Inversione contabile"). Dies bedeutet, dass nicht der Rechnungssteller zur Abführung der MwSt. verpflichtet ist, sondern der Rechnungsempfänger. Dies ist jedoch nur möglich, falls der Rechnungsempfänger ein MwSt.-Subjekt ist; die Bestimmungen gelten nicht gegenüber Privatpersonen, da diese die MwSt. nicht getrennt abführen können. Durch die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahren ergibt sich für beide Subjekte eine andere Situation:

- **Rechnungssteller:** Dieser muss keine MwSt. im Verkauf abführen, da er die Rechnung ohne MwSt. ausweist.
- **Rechnungsempfänger:** Dieser muss die Rechnung integrieren, d.h. er weist auf der Rechnung die MwSt.-Grundlage, den MwSt.-Satz (4%, 10% oder 22%) und den MwSt.-Betrag aus und registriert die Rechnung im Einkaufs- als auch im Verkaufsregister. Dadurch kann er sich die MwSt. im Einkauf abziehen (Guthaben), muss sie aber auch im Verkauf abführen (Schuld). Auf den ersten Blick scheint diese Operation eine MwSt.-Wirkung zu haben, jedoch ergibt sich durch die Wechselwirkung ein Nullsummenspiel, bei welcher die MwSt. im Einkauf der MwSt. im Verkauf gegenübersteht.

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft findet man auch in anderen Bereichen, z.B. dem Waren- und Dienstleistungseinkauf aus dem EU-Ausland.

Welche Bereiche sind vom Reverse-Charge-Verfahren betroffen?

Bis zum 31. Dezember 2014 waren folgende Bereiche vom "Reverse Charge" betroffen:



- Dienstleistungen im Baugewerbe zwischen einem Unternehmen und einem Subunternehmen (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a) des DPR 633/1972);
- Einige Bereiche im Bereich Immobilienverkauf (Art. 10);
- Verkäufe von Gold und Silber (Art. 17 Absatz 5 des DPR 633/1972);
- Verkäufe von Alteisen (Art. 74 Absatz 7,8 des DPR 633/1972);

Ab dem 01. Dezember 2015 wurde das "Reverse Charge" auf folgende Bereiche ausgedehnt:

- Dienstleistungen im Baubereich in Bezug auf Reinigungsleistungen, Abbrucharbeiten, Installations- und Fertigungsstellungsarbeiten an Gebäuden (Art. 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter des DPR 633/1972);
- Übertragung von Gas- und Strom Emissionszertifikaten (Buchstabe d-bis bzw. d-ter);
- Lieferung von Gas und Strom an Zwischenhändler (Buchstabe d-quater);
- Lieferung an Hypermärkte, Supermärkte und Discountmärkte (Buchstabe d-quinquies);
- Verkauf von gebrauchten Holz-Transportpalletten (Art. 74 Absatz 7,8 DPR 633/1972);

Reverse-Charge-Verfahren ab dem 01. Jänner 2015

Wie beschrieben, wurde die Bestimmung auf bestimmte Leistungen an Gebäuden ausgedehnt. Im Folgenden werden wir uns ausschließlich auf diese Leistungen beziehen. In diesem Zusammenhang werden die einzelnen Bereiche mithilfe der Anleitungen des Schreibens der AdE erläutert. Im Grunde kann die neue Bestimmung auf einzelne Stichpunkte zusammengefasst werden:

- Die Bestimmungen gelten für alle **Dienstleistungen**, unabhängig ob ein Vertrag vorliegt oder nicht;
- Die Bestimmungen gelten **gegenüber allen MwSt.-Subjekten**, auch jenen, welche nicht im Bausektor tätig sind;

Die Bestimmungen betreffen nur Dienstleistungen **an Gebäuden** und nur jene, welche in den verschiedenen ATECO-Tätigkeitstabellen laut Schreiben der AdE angeführt sind;

Dienstleistungen

Der erste Punkt befasst sich mit dem Stichpunkt "Dienstleistungen". Im Grunde kann zwischen einem Warenverkauf und einer Dienstleistung unterschieden werden.

Warenverkauf: Es handelt sich um eine Lieferung einer Ware, also einem Austausch und dem Eigentumsübergang eines Gutes. Falls die Ware montiert wird und die Montage eine Nebenleistung darstellt, wird dies ebenfalls als Warenverkauf betrachtet, da das Gut als solches betrachtet wird und die Montage nur das Gut in den vorbestimmten Zustand bringt. In diesem Fall kommt das Reverse-Charge-Verfahren nicht zur Anwendung.



Dienstleistung: Die Dienstleistung kann durch einen Werkvertrag (schriftlich oder mündlich) gekennzeichnet sein oder ohne einen Abschluss eines Werkvertrages erbracht werden. In diesen Fällen wurde kein reiner Warenverkauf vereinbart, sondern eine Leistung gegenüber dem Auftraggeber. Die Leistung ist meistens gekennzeichnet, dass sich die Arbeitsleistung hervorhebt, d.h. den Wert der Waren übersteigt. Es zählt der Wille der Parteien, d.h. die Vereinbarung, eine Leistung zu schaffen.

MwSt.-Subjekte

Die Leistungen werden nach dem Reverse-Charge-Verfahren abgerechnet, falls es sich beim Rechnungsempfänger um MwSt.-Subjekte handelt. Leistungen an Privatpersonen können nicht mit diesem besonderen MwSt.-Verfahren abgerechnet werden, da diese nicht die Voraussetzungen besitzen die MwSt. im Verkauf abzuführen und die Rechnung zu integrieren. Das Rundschreiben nimmt Bezug auf einige Ausnahmen, welche das RC-Verfahren nicht anwenden müssen:

- MwSt.-Subjekte mit besonderem Abrechnungssystem, z.B. befreite Landwirte bis zu einem Umsatz von €7.000, Vereine mit dem Pauschalsystem 398/1991, Unternehmen mit Pauschalbesteuerung des Unterhaltungsgewerbes;
- Kleinunternehmer, welches das Regime mit Minimalbesteuerung von 5% (Art. 27 Absatz 1-2 DL 98/2011) bzw. Minimalbesteuerung von 15% (Art. 1 Gesetz 190/2014) anwenden;

Gebäude

Das neue RC-Verfahren findet nur bei bestimmten Leistungen an Gebäuden Anwendung. Im Schreiben der AdE nimmt diese zum Begriff "Gebäude" Stellung. Grundsätzlich wird dieser nicht mit dem Begriff Immobilien gleichgestellt. Als Gebäude gelten nur Bauwerke, welche ein Dach und Wände haben und als Nutzungseinheiten errichtet wurden. Dabei ist es unabhängig, ob es sich um **Wohngebäude** oder um **gewerbliche Gebäude** handelt.

Ausgeschlossen sind lt. Schreiben Grundstücke, Baugründe, Schwimmbäder oder Gärten. Einzige Ausnahme bilden Bestandteile des Gebäudes, z.B. Schwimmbäder oder Gärten auf dem Dach des Hauses oder Photovoltaikanlagen auf Dächern (sind seit einigen Jahren verpflichtend ins Kataster einzuschreiben).

Die neuen vier Bereiche im Bauwesen

Im Folgenden werden die neuen vier Bereiche eingehend, auf welche das RC-Verfahren ausgedehnt wurde eingehend erläutert. Gemäß dem Schreiben der AdE muss für die Feststellung ob das RC-Verfahren anzuwenden ist, auf die Einordnung der erbrachten Leistung in bestimmte ATECO-Tätigkeitskodexe abgestellt werden.



Der Tätigkeitskodex des Unternehmens ist laut Schreiben der AdE nicht ausschlaggebend, kann jedoch ein Indikator sein, welche Leistungen das Unternehmens prinzipiell erbringt.

Reinigungsleistungen

Betroffen sind Reinigungsleistungen an Gebäuden und zwar folgende, unter der ATECO Tabelle eingetragene Kodexe:

- **81.21.00:** Allgemeine Gebäudereinigung (nicht spezialisiert);
- **81.22.02:** Sonstige spezielle Reinigung von Gebäuden und Industrieanlagen und -maschinen; davon ausgenommen ist die Reinigung von Industrieanlagen und -maschinen, da diese kein Gebäude betreffen;

Abbrucharbeiten

Zu den Abbrucharbeiten werden keine weiteren Hinweise genannt und betrifft folgenden Kodex:

- **43.11.00:** Abbruch oder Abbau von Gebäuden und anderen Bauwerken;

Installationsarbeiten

- **43.21.01:** Installation von elektrischen Anlagen in Gebäuden (einschließ. Instandhaltung und Reparatur);
- **43.21.02:** Installation von elektronischen Anlagen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur);
- **43.22.01:** Wasser-, Heizungs- sowie Klimainstallationen (einschließlich Instandhaltung und Reparatur);
- **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 Schallisolierung und Isolierung gegen Schwingungen;
- **43.29.09:** Sonstige Bauarbeiten und Installation a.n.g. (nur soweit sie Gebäude betreffen);

Fertigstellung von Gebäuden

Der Begriff "Fertigstellung von Gebäuden" wird von der AdE genannt, ist jedoch nicht im wörtlichen Sinn zu verstehen, sondern als Überbegriff für bestimmte Leistungen. Das Schreiben bezieht sich u.a. auf folgende Arbeiten: ordentliche und außerordentliche Instandhaltung, Restaurierungs- und Wiedergewinnungsarbeiten etc.



- **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 Glas;
- **43.39.01:** Nicht spezialisierte Bautätigkeiten (Maurerarbeiten);
- **43.39.09:** Sonstige Fertigstellungsarbeiten an Gebäuden;

Besonderes

Einheitliche Verträge mit verschiedenen Leistungen

Es kann vorkommen, dass ein einziger Vertrag mit einer Vielzahl an Leistungen aufgesetzt wird, bei welchem einige Leistungen mit MwSt. und einige unter Anwendung des "Reverse Charge" abgerechnet werden müssten. Dies kann in der Praxis sehr problematisch sein. Das Schreiben der AdE nimmt dazu Stellung und verpflichtet die Aufteilung dieser Leistungen getrennt nach den beiden Anwendungsbereichen. Besser wäre noch zwei getrennte Rechnungen auszustellen, wobei in einer nur die Leistungen mit MwSt. und in einer nur die Leistungen mit "Reverse Charge" angeführt werden sollen.

Eine Ausnahme bilden komplexe bzw. einheitliche Verträge, welche verschiedenartigen Leistungen beinhalten z.B. Wiedergewinnungsarbeiten oder Errichtung eines Komplexes. Aus Vereinfachungsgründen können diese mit MwSt. abgerechnet werden können.

Strafen

Es wurde klargestellt, dass bis zur Veröffentlichung des Schreibens der AdE am 27. März 2015 für die unterlassene bzw. fehlerhafte Anwendung des RC-Verfahrens keine Strafen angewandt werden. Ansonsten wird eine Strafe im Ausmaß von 3% der MwSt. angewandt, falls sich keine höhere Steuerschuld ergibt. Bei höherer Steuerschuld fallen Strafen im Ausmaß von 100% bis 200% der MwSt. an.



SPLIT PAYMENT

Mit dem Stabilitätsgesetz 2015 wurde auch ein neues Zahlungsverfahren hinsichtlich der Operationen mit öffentlichen Körperschaften eingeführt. Beim "Split Payment", was so viel wie Aufteilung der Zahlungen bedeutet, ist die öffentliche Körperschaft verpflichtet, die MwSt. direkt dem Fiskus und nicht mehr dem Lieferant abzuführen. Der Lieferant erhält nur mehr den Nettobetrag und muss die MwSt. nicht mehr in der Abrechnung berücksichtigen. Das Zahlungsverfahren muss bereits seit dem 01. Jänner 2015 angewendet werden.

Nun wurden von Seiten der Agentur der Einnahmen und Ministerien einige Anleitungen und Klarstellungen veröffentlicht. Besondere Aufmerksamkeit gilt dem Schreiben vom 13. April 2015 in welchem die Ausnahmen aufgezeigt werden, also jene Subjekte, welche nicht dem Split Payment unterliegen.

Klarstellungen - Schreiben des Ministeriums vom 23.01.2015

In diesem Schreiben wird das "Split Payment" in seiner Anwendbarkeit beschrieben und die Kernaussage des Schreibens ist, dass eine Unterscheidung zwischen dem gewerblichen Bereich und dem institutionellen Bereich der öffentlichen Körperschaft getroffen werden muss.

- **Gewerblicher Bereich:** Alle Umsätze im gewerblichen Bereich, welche dem "Split Payment" unterliegen, werden mit der monatlichen/trimestralen MwSt.-Liquidation abgerechnet. Die MwSt. aus dem "Split Payment" muss somit mit der monatlichen bzw. trimestralen Abrechnung verrechnet/eingezahlt werden.
- **Institutioneller Bereich:** Alle Umsätze im institutionellen Bereich müssen separat berücksichtigt werden und laut Anleitungen mit einem eigenen Kodex auf dem F24 eingezahlt werden. Die MwSt. auf die Eingangsrechnung muss spätestens am 16. des darauffolgenden Monats nach Zahlung abgeführt werden.

Anwendung Strafen - Schreiben Nr. 1/E vom 09.02.2015 (AdE)

In diesem Schreiben wurde klargestellt, dass Strafen nur ab Veröffentlichung des Schreibens am 09. Februar Anwendung finden. Operationen vor diesem Datum werden nicht belangt.

Einzahlung MwSt. Institutioneller Teil - Beschluss Nr. 15/E vom 12.02.2015 (AdE)

Mit diesem Schreiben wurde die Einzahlung der MwSt. des "Split Payment" auf institutionelle Einkäufe geklärt. Die Einzahlung der Schuld erfolgt mittels F24 und muss ohne horizontaler Verrechnung von Guthaben eingezahlt werden. Der zu verwendende Kodex lautet "6040" und weiteres ist das Bezugsmonat und Bezugsjahr anzugeben. Somit ist die MwSt. am 16. des Folgemonats mit F24 einzuzahlen.



Weitere Klarstellungen - Schreiben Nr. 15/E vom 13.04.2015 (AdE)

Ausnahmen - Öffentliche Verwaltung

Schon seit längerer Zeit war in der Fachpresse zu lesen, dass Eigenverwaltungen B.N.G. von der Anwendung des "Split Payment" befreit sind. Diese These wurde auch von der Autonomen Provinz Bozen, Abteilung für örtliche Körperschaften, mit zwei Aussendungen (Prot. 7.1/16.00/100163 vom 19.02.2015 und Prot. 7.1/16.00/178186 vom 25.03.2015) bekräftigt. Nun wurde im oben genannten Schreiben jene öffentliche Körperschaften vom "Split Payment" ausgeschlossen, welche einen eigenen Haushalt aufweisen und welcher nicht zugleich in den Staatshaushalt einfließt. Dazu zählen auch die Fraktionen bzw. Eigenverwaltungen. Aus dieser Interpretation kann abgeleitet werden, dass **die Eigenverwaltungen bzw. Fraktionen das "Split Payment" nicht anwenden müssen.**

Ausnahmen - MwSt. Subjekte

Das Split Payment wird bei folgenden Operationen nicht angewandt:

- Reverse-Charge-Verfahren, in welchem die öffentliche Körperschaft als MwSt. Schuldner gilt;
- Einkäufe von Alteisen, bei welchem wiederum die ÖK die MwSt. einzahlen muss;
- Operationen, bei welchen ein Vorsteuerabzug auf der Rechnung ausweisen wird (Freiberufler etc.);
- Operationen, für welche nur ein Kassabeleg oder eine Steuerquittung ausgestellt wird;
- Operationen mit besonderem MwSt.-Abrechnungssystem. Dazu zählen: Monopolwaren, Margenbesteuerung lt. Art. 36 Nr. 41/95, Reiseagenturen lt. Art. 74, Vereine welche im Pauschalsystem 398/1991 sind, befreite Landwirte bis zu einem Umsatz von € 7.000, Pauschalabrechnung Urlaub auf dem Bauernhof etc.

MwSt.-Lastschriften

Im Schreiben hat die Agentur der Einnahmen klargestellt, dass Verrechnungen der reinen MwSt. mit Ausstellen einer Lastschrift gemäß Art. 26 immer dem "Split Payment" unterliegt, auch wenn diese Rechnungen betreffen, welche noch im vorherigen Jahr ausgestellt wurden, in welchem das Split Payment noch keine Anwendung fand.

Anwendung von Strafen

Ein kleiner Vermerk im Schreiben legt Wert auf die korrekte Ausstellung der Rechnung. Die Rechnung muss zwingend mit dem Vermerk "Split Payment gemäß Art. 17-ter DPR 633/1972" ausgestellt werden, ansonsten kann eine Verwaltungsstrafe eingehoben werden.

dr. Markus Hofer

