

Peter Göller

Reverse Charge im Bauwesen in Italien

Praktischer Leitfaden

1. Ausgabe

Italienisches Steuerrecht



2016

Besten Dank an
meine Kanzleipartnerin Katrin Hofer
und an meine besten Kollegen Alessandro „Alex“ Zanellato
und Florian Frei.

Inhalt

1. **Einführung**
2. **Gesetzestext Artikel 17 Absatz 6 DPR 633/1972 (MwStG)**
3. **Reverse Charge bei spezifischen Bauleistungen laut Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) DPR 633/72**
 - 3.1 Allgemein
 - 3.2 Definition „Gebäude“
 - 3.3 Abgrenzung Werkvertrag vs. Lieferung mit Montage
 - 3.4 Sachlicher Anwendungsbereich
 - 3.5 Betroffene Bauleistungen
 - 3.5.1 Abbruch von Gebäuden
 - 3.5.2 Installationsgewerbe (Elektriker, Installateure usw.)
 - 3.5.3 Fertigstellung von Gebäuden
 - 3.5.4 Wartung und Instandhaltung
 - 3.5.5 Koordination mit Art. 17 Buchstabe a) MwStG
 - 3.6 Subjektiver (Persönlicher) Anwendungsbereich
 - 3.7 Zusammenspiel mit besonderen Steuersystemen
 - 3.7.1 MwSt nach Zu- und Abfluss - Artikel 32-bis D.L. Nr. 83/2012
 - 3.7.2 Neues Pauschalsystem und Kleinstunternehmerregelung

3.7.3 Sonstige Ausnahmen

3.7.4 Umkehr der Steuerschuldnerschaft und Plafond

3.8 Konsortien und Bietergemeinschaften

3.8.1 Konsortien mit externer Tätigkeit

3.8.2 Konsortien mit interner Tätigkeit

3.8.3 Bietergemeinschaften

3.9 Umkehr der Steuerschuldnerschaft und Split Payment

3.10 Zeitlicher Anwendungsbereich

3.11 Angabe in Rechnung

4. **Behandlung von umfassenden Aufträgen**

4.1 Grundregel

4.2 Interne Umgestaltung von Gebäuden

5. **Reinigungsleistungen**

6. **Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Unterwerkverträgen laut Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a) DPR 633/72**

6.1 Voraussetzungen

6.2 Leistungen im Baugewerbe

6.3 Beteiligte Subjekte

6.4 Vertragliche Regelung

6.4.1 Allgemein

6.4.2 Form des Vertrages

6.4.3 Hauptauftragsverhältnis

6.5 Neuerungen 2008

6.6 Neuerungen 2016

6.7 Angabe auf Rechnung

6.8 Fallstudien auf Grundlage der Entscheidungen der Finanzverwaltung

7. **Entscheidungsfinder (Flow Chart)**
8. **Reverse Charge bei Lieferung von Gebäuden laut Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a-bis) DPR 633/72**
 - 8.1 Definition Wohnimmobilien, gewerbliche Immobilien
 - 8.1.1 Wohnimmobilien
 - 8.1.2 Gewerbliche Immobilien
 - 8.2 Wohnimmobilien
 - 8.3 Gewerbliche Immobilien
 - 8.4 Grundregel
9. **Fallbeispiele**
 - 9.1 Montage einer Stahltreppe durch einen Schlosserbetrieb
 - 9.2 Errichtung einer Betonmauer durch einen Schlosserbetrieb
 - 9.3 Unterscheidung Werkvertrag - Lieferung mit Montage
 - 9.4 Reverse Charge bei komplexen Aufträgen (1)
 - 9.5 Reverse Charge bei komplexen Aufträgen (2)
 - 9.6 Bau eines Parkplatzes auf dem Dach eines Gebäudes
 - 9.7 Schneeräumung
 - 9.8 Leistungen an Anlagen eines Gebäudes
 - 9.9 Wartung und Instandhaltung von Gebäudeanlagen
 - 9.10 Einbau von integrieren Photovoltaikanlagen
 - 9.11 Einbau und Wartung von Feuerschutzanlagen
 - 9.12 Austausch von Bestandteilen einer Anlagen an einem Gebäude
 - 9.13 Wartung von Maschinen

- 9.14 Ausführung der Arbeiten durch Dritte
- 9.15 Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei wesentlichen Gütern
- 9.16 Kosten für Bereitschaftsdienst -
Wartungsvertrag
- 9.17 Kosten für Anschluss an Versorgungsnetze
- 9.18 Anwendung bei nicht steuerbaren Leistungen
- 9.19 Anwendung bei Zimmerer oder Dachdecker
- 9.20 Maurer: Neubau eines Gebäudes
- 9.21 Maurer: Reparatur eines Gebäudes
- 9.22 Maurer: Reparatur einer freistehenden Mauer
- 9.23 Lieferung eines Heizkessels bei Einbau einer neuen Heizanlage (1)
- 9.24 Lieferung eines Heizkessels (Reparatur einer Heizanlage (2))
- 9.25 Abnahme Einbau eines Heizkessels
- 9.26 Reinigung Räumlichkeiten einer gewerblicher Körperschaft
- 9.27 Generalauftrag für den Bau eines Gebäudes

10. **Buchhaltung, MwSt-Steuer Guthaben**

- 10.1 Rechnung
- 10.2 Anwendung des korrekten MwSt-Satzes
- 10.3 Gutschrift
- 10.4 Stempelsteuer
- 10.5 MwSt-Steuer Guthaben

11. **Strafen**

- 11.1 Berechnung der Strafen
- 11.2 Kritik
- 11.3 Fehler bis 22.12.2015
- 11.4 Empfehlungen zur Korrektur

11.5 Gültigkeit der Neuerungen

11.6 Angemessenheit der Strafen – Entscheidung
EUGH C-95/07 und C-96/07

**12. Rundschreiben und Entscheide der
Finanzverwaltung**

12.1 Rundschreiben 14/E/2015

12.2 Rundschreiben 37/E/2015

12.3 Rundschreiben 37/E/2006

12.4 Rundschreiben 11/E/2007

12.5 Rundschreiben 19/E/2007

12.6 Ministerialentscheid 148/E/2007

12.7 Ministerialentscheid 154/E/2007

12.8 Ministerialentscheid 155/E/2007 (überholt)

12.9 Ministerialentscheid 164/E/2007

12.10 Ministerialentscheid 172/E/2007

12.11 Ministerialentscheid 187/E/2007

12.12 Ministerialentscheid 205/E/2007

12.13 Ministerialentscheid 220/E/2007

12.14 Ministerialentscheid 243/E/2007

12.15 Ministerialentscheid 295/E/2007

12.16 Ministerialentscheid 347/E/2007

12.17 Ministerialentscheid 76/E/2008

12.18 Nota 954-49553 Agenzia Entrate vom 8. April
2008

12.19 Ministerialentscheid 111/E/2008

12.20 Ministerialentscheid 113/E/2008

12.21 Ministerialentscheid 173/E/2008

12.22 Ministerialentscheid 174/E/2008

12.23 Ministerialentscheid 245/E/2008

12.24 Ministerialentscheid 246/E/2008

12.25 Ministerialentscheid 255/E/2008

1. Einführung

Im Geschäftsverkehr zwischen passiven Steuersubjekten lastet grundsätzlich der Leistende (Lieferant) die Mehrwertsteuer dem Leistungsempfänger (Kunde) an, der diese im Allgemeinen geltend machen d.h. als Vorsteuer abziehen kann.

Jedes Unternehmen in der Wertschöpfungskette handelt auf diese Weise und letztendlich wird die Mehrwertsteuer auf den Endkunden abgewälzt.

Der italienische Gesetzgeber hat in der Zwischenzeit allerdings eine ansehnliche Anzahl von Ausnahmen von dieser Grundregel vorgesehen. In den allermeisten Fällen wird die Abweichung damit begründet, dass in bestimmten Branchen ein erheblicher Missbrauch vermutet wird und große Mehrwertsteuerbeträge hinterzogen werden. Als Beispiele sind der Handel von Computerprozessoren, Umweltzertifikaten sowie der Baubereich zu nennen. Wie funktioniert der Missbrauch? Der Leistende stellt seine Leistung mit Mehrwertsteuer in Rechnung. Der Leistungsempfänger (Kunde) erhält diese Rechnung und macht die Vorsteuer geltend. Der Leistende führt allerdings die Mehrwertsteuer nicht an den Fiskus ab und somit schaut dieser durch die Finger, während der Kunde jedenfalls berechtigt ist, die Vorsteuer abzuziehen. Auf diese Weise schädigen solche Unternehmen auch die Mitbewerber, da sie die Hinterziehung der Mehrwertsteuer von vornherein in ihre Preiskalkulation einfließen lassen, während ein korrektes Unternehmen nicht mehr konkurrenzfähig ist.

Aus diesem Grund wurden bei besonders „anfälligen“ Branchen Sonderregeln eingeführt, die bereits in der MwSt-Systemrichtlinie 2006/112/EG vorgesehen sind.

Für die überwiegende Mehrzahl der Wirtschaftstreibenden stellen diese Ausnahmen jedoch überaus komplexe und lästige Bestimmungen dar, die zudem den Finanzprüfern Tür und Tor für Beanstandungen öffnen.

In diesem Sinne ist dieses Werk ein Versuch, etwas Licht in die Materie zu bringen.

2. Gesetzestext Artikel 17 Absatz 6 DPR 633/1972 (MwStG)

Nachfolgend der Artikel 17 MwStG in der Fassung gültig ab 01. Jänner 2016, mit Übersetzung der wesentlichen Absätze:

Articolo 17 - Soggetti passivi	Artikel 17 - Passive Steuersubjekte
<p>1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.</p>	<p>1. Die MwSt ist von jenen Subjekten geschuldet, welche Güter liefern oder steuerbare Dienstleistungen erbringen. Diese müssen die MwSt, zusammengefasst für alle getätigten Umsätze und abzüglich der Vorsteuer, wie in Artikel 19 vorgesehen, nach Art und Weise und Fristen, wie in Abschnitt 2 festgelegt, an den Staat abführen.</p>
<p>2. Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decretolegge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.</p>	<p>omissis</p>
<p>3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti</p>	<p>omissis</p>

Articolo 17 - Soggetti passivi	Artikel 17 - Passive Steuersubjekte
<p>dall'applicazione delle</p>	

La presente disposizione si applica alle operazioni di cui all'articolo 21. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21.

4. Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui

omissis

5. In Abweichung zu Absatz 1, für die steuerbaren Umsätze von Gold für Investitionszwecke laut Art.

all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.

La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione "inversione contabile" e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro

10 Nummer 11), sowie für die Umsätze mit Rohstoffen und von Halbfertigprodukten aus Gold mit einem Reinheitsgrad gleich oder höher als 325 Tausendstel, ist der Leistungsempfänger verpflichtet, die Zahlung der Steuer durchzuführen, soweit er ein passives Steuersubjekt im Staatsgebiet ist.

Die Rechnung, ausgestellt vom Leistenden ohne Anlastung der MwSt unter Berücksichtigung der Bestimmungen laut Art. 21 und folgende sowie unter Angabe „Umkehr der Steuerschuldnerschaft“ sowie eventuell der Bestimmung laut diesem Absatz, muss vom Leistungsempfänger bei Angabe des Steuersatz und der entsprechenden Steuer ergänzt werden und muss im MwSt-Buch laut Artikel 23 oder 24¹ innerhalb des Monats nach Erhalt der Rechnung oder auch später eingetragen werden, aber immer innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt der Rechnung und mit Bezug

<p>comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.</p>	<p>Rechnung und mit Bezug auf den Monat des Erhalts; das selbe Dokument muss, zum Zwecke des Abzuges der Vorsteuer, auch im MwSt-Buch laut Art. 25² eingetragen werden.</p>
<p>6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:</p>	<p>6. Die Bestimmungen des 5. Absatzes gelten auch:</p>
<p>a) alle prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di</p>	<p>a) für Dienstleistungen, außer jene laut Buchstabe a-ter), einschließlich die Erbringung von</p>

<p>Articolo 17 - Soggetti passivi</p>	<p>Artikel 17 - Passive Steuersubjekte</p>
<p>manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente</p>	<p>Arbeitsleistung, welche im Baugewerbe von Subunternehmern gegenüber von Unternehmen ausgeführt werden, die Bau- oder Wiedergewinnungsarbeiten ausführen, oder aber gegenüber dem Hauptauftragnehmer oder einem anderen Subunternehmer. Diese Bestimmung gilt nicht gegenüber dem Generalunternehmen,</p>

generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori.	weicnem die gesamte Ausführung der Arbeiten übergeben wird.
a-bis) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato di cui ai numeri 8 -bis) e 8 -ter) del primo comma dell'articolo 10 per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;	a-bis) für die Lieferung von Gebäuden oder Teilen davon laut Art. 10, 1. Absatz, Nummer 8-bis und 8-ter) Buchstaben b) und d), bei denen sich der Verkäufer im Vertrag ausdrücklich für die Besteuerung entschieden hat;
a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici;	a-ter) für Leistungen im Bereich Reinigung, Abbruch, Installationsleistungen und der Fertigstellung von Gebäuden;
a-quater) alle prestazioni di servizi rese dalle imprese consorziate nei confronti del consorzio di appartenenza che, ai sensi delle lettere b), c) ed e) del comma 1 dell'articolo 34 del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, e successive modificazioni, si è reso aggiudicatario di una commessa nei confronti di un ente	a-quater) für Leistungen von an Konsortien beteiligten Unternehmen gegenüber dem zugehörigen Konsortium, welches im Sinne der Buchstaben b), c) und e) Absatz 1 Artikel 34 laut D.Lgs. 12. April 2006 Nummer 163 und nachfolgender Änderungen, einen Auftrag von Seiten eines öffentlichen Amtes erhalten hat und dem

<p>pubblico al quale il predetto consorzio è tenuto ad emettere fattura ai sensi del comma 1 dell'articolo 17-ter del presente decreto. L'efficacia della disposizione di cui al periodo precedente è subordinata al rilascio, da parte del Consiglio dell'Unione europea, dell'autorizzazione di una misura di deroga ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, e successive modificazioni.</p>	<p>gegenüber das Konsortium Rechnung im Sinne von Absatz 1 Artikel 17-ter des gegenständlichen Gesetzes ausstellen muss. Die Wirksamkeit der Bestimmung laut vorigem Absatz unterliegt der Erteilung der Genehmigung einer abweichenden Bestimmung im Sinne von Artikel 395 der Verordnung 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 und darauffolgender Änderungen von Seiten des Rates der Europäischen Union.</p>
--	--

<p>b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'articolo 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28</p>	<p>omissis</p>
--	----------------

dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti ed accessori;	
c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;	omissis
d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei,	omissis

Articolo 17 - Soggetti passivi	Artikel 17 - Passive Steuersubjekte
direttamente provenienti da cave e miniere.	
d-bis) ai trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definite all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, e successive modificazioni, trasferibili ai sensi dell'articolo 12 della medesima direttiva 2003/87/CE, e successive modificazioni;	omissis
d-ter) ai trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla citata direttiva 2003/87/CE e di certificati	omissis

relativi al gas e all'energia elettrica;	
d-quater) alle cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 3, lettera a);	omissis
d-quinquies) alle cessioni di beni effettuate nei confronti degli ipermercati (codice attività 47.11.1), supermercati (codice attività 47.11.2) e discount alimentari (codice attività 47.11.3);	Omissis
7. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17 comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977.	Omissis

¹ MwSt-Buch der Eingangsrechnungen

² MwSt-Buch der ausgestellten Rechnungen

3. Reverse Charge bei spezifischen Bauleistungen laut Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a-ter) DPR 633/72

3.1 Allgemein

Das Haushaltsgesetz 2015, Artikel 1 Absätze 629 und 631 Gesetz Nr. 190 vom 23. Dezember 2014, hat die Anwendung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf eine ganze Reihe von Leistungen ausgedehnt. Für folgende Bereiche muss die MwSt künftig vom Leistungsempfänger erfasst werden:

- a. bestimmte Bauleistungen;
- b. im Bereich Energie;
- c. Handel von Paletten.

In diesem Buch gehe ich auf die Anwendung der Reverse Charge³ Regelung im Bereich **Bauwesen** und bei **Reinigungsdienstleistungen** ein.

3.2 Definition „Gebäude“

Zunächst erscheint es unerlässlich, den Begriff „Gebäude“ im Sinne des in diesem Buch beschriebenen Gesetzes zu definieren. Dies ist notwendig, da die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nur dann anzuwenden ist, wenn es sich um Leistungen an einem Gebäude handelt.

Eine mögliche Definition gibt uns die Finanzverwaltung im Entscheid Nr. 46/E/1998, in welchem die Finanzverwaltung auf ein Rundschreiben des Ministeriums für öffentliche Arbeiten verweist und festlegt, dass

„als Gebäude und Bauwerk jeder Bau mit Dach zu verstehen ist, der von Straßen [Wegen usw.] oder freien Räumen oder von anderen Gebäuden durch Mauern, welche ohne Unterbrechung vom Fundament bis zum Dach reichen, abgetrennt sind, die über einen oder mehrere Zugänge von der Straße aus verfügen und über eine oder mehrere unabhängige Treppen verfügen können.“⁴

Laut dieser Definition sind sowohl zivile Bauten wie Wohnungen, Häuser usw. von der Regelung betroffen, als auch gewerbliche Gebäude wie Hallen, Handwerksgebäude, Gebäude für Handel usw. aber auch Teile davon, wie beispielsweise ein Raum oder eine Wohnung.

Die Begriffsbestimmung gilt für bestehende, für neue und für im Bau befindliche Gebäude.

3.3 Abgrenzung Werkvertrag vs. Lieferung mit Montage

Die Unterscheidung des zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes ist absolut unerlässlich für die korrekte Anwendung der Bestimmungen. In der Praxis ist die Unterscheidung teilweise nicht einfach. Es gibt aber den folgenden Grundsatz: Ausschlaggebend ist die Absicht der Parteien. Dies wird in der Rechtsprechung und auch in der Praxis der Agentur der Einnahmen immer wieder betont.

Der Unternehmerwerkvertrag („contratto d'appalto“) ist in Art. 1655 ZGB wie folgt definiert:

„Der Unternehmerwerkvertrag ist der Vertrag, mit dem eine Partei die Ausführung eines Werkes oder die Leistung eines Dienstes unter organisiertem Einsatz der notwendigen Mittel und auf eigene Verantwortung um eine Gegenleistung in Geld übernimmt.“

Die wichtigsten Merkmale dieses Vertrages sind:

- a. Ausführung durch einen Unternehmer;

- b. Errichtung einer spezifischen betrieblichen Organisation für die betreffende Arbeit (im Gegensatz zur Lieferung von Standardprodukten);
- c. das Ergebnis ist die Errichtung eines Werkes oder einer Leistung (und nicht die Lieferung eines Gegenstandes);
- d. die Übernahme eines unternehmerischen Risikos mit Bezug auf Ergebnis und Entgelt (im Gegensatz zur unselbständigen Arbeit).

Wichtig und wesentlich ist aber die Abgrenzung zum Liefervertrag, insbesondere zur Lieferung mit Montage. Gegenstand des Unternehmerwerkvertrages ist ein bestimmtes Ergebnis, Gegenstand des Liefervertrages ist dagegen die Übergabe eines bestimmten Gegenstandes (in der Regel ein Standardprodukt), wobei die Montage oder kleinere Adaptierungen lediglich eine Nebenleistung darstellen und sich der Gegenstand durch die Montage bzw. die entsprechende Leistung grundsätzlich nicht verändert.

Im Werkvertrag haftet der Unternehmer für das Erreichen eines bestimmten Ergebnisses, im Liefervertrag für die Übergabe des Gegenstandes bzw. des Produktes. Der Werkvertrag wird in der Regel durch Handwerks- oder Industrieunternehmen abgeschlossen, der Liefervertrag dagegen durch Handelsunternehmen.

Beispiel: Ein Küchenstudio liefert eine Standardküche und montiert diese (Lieferung mit Montage); eine Tischlerei fertigt auf Maß eine Küche und baut diese ein (Werkvertrag). Wichtig: Für die zivilrechtliche Einordnung der Verträge ist die Absicht bzw. der Wille der Parteien maßgebend. Es besteht grundsätzlich zwar Freiheit in der Vertragsgestaltung, dies bedeutet aber nicht, dass man durch die einfache, formelle Benennung eines Vertrages die Substanz desselben ändern oder verdecken kann.

In der Praxis wird als „objektiver Parameter“ zur Unterscheidung zwischen beiden Vertragsarten vielfach der

Wert der Leistung und jener der verwendeten Gegenstände herangezogen und verglichen. Überwiegt die Leistung, geht man von einer Dienstleistung aus, überwiegt jener der Gegenstände, spricht man von einer Lieferung. Es handelt sich aber nur um eine erste grobe Orientierung, die jedoch nicht hinreichend ist. Dies wurde in verschiedenen Stellungnahmen der Agentur der Einnahmen immer wieder klargestellt. Ausschlaggebend sind der Gegenstand des Vertrages bzw. der Vereinbarung und die entsprechende Absicht der Parteien über das Ergebnis.

Eine erste Aussage der Finanzverwaltung wurde bereits mit Ministerialentscheid Nr. 360009/1976 getroffen. Grundsätzlich wird darin, unter Bezug auf das Kassationsgerichtsurteil Nr. 507 vom 17.02.1958, festgehalten, dass auf die Absicht der Vertragsparteien abzustellen ist. Es muss geprüft werden, ob für die Parteien die *Leistung „fare“* oder die *Lieferung „dare“* im Vordergrund stehen. Bei Lieferung von Heizanlagen, Klimaanlage, Waschanlagen, Küchen, Fenster und Türen, Böden usw., geht man grundsätzlich von einer Lieferung mit Montage bzw. Einbau aus, soweit diese vom Hersteller oder vom Händler durchgeführt werden, soweit die Vertragsparteien nicht vereinbart haben, etwas Neues „*quid novi*“ im Verhältnis zur üblichen Produktion zu schaffen. In letzterem Fall steht dann die Leistung im Vordergrund, da wesentliche Elemente eines Werkvertrages, wie die persönliche Leistung „*intuitus personae*“ und das unternehmerische Risiko, vorhanden sind.

Erwähnenswert sind weiters die Entscheide Nr. 148/E/2007 und Nr. 220/E/2007 der Agentur der Einnahmen. Im ersten Entscheid werden die erwähnten allgemeinen Grundsätze dargelegt; im Zweiten geht es um eine Handelsfirma, die üblicherweise Gipstrennwände und -decken verkauft und in einem Vertrag für ein Bauunternehmen die Errichtung von Innenwänden übernommen hat. In der Antwort der Agentur kommt sie

zum Schluss, dass es sich dann um einen Unternehmerwerkvertrag handelt (und folglich der Übergang der Steuerschuldnerschaft gilt): Gegenstand des Vertrages ist nämlich nicht die Lieferung einer bestimmten Menge an Gipsplatten und -decken, sondern das Schaffen von etwas Neuem, nämlich einer fertigen Innenraumteilung von Räumen und Decken⁵.

Ähnliche Überlegungen (mit umgekehrtem Ergebnis) findet man auch in einem EuGH-Urteil über die Verlegung eines Unterwasser-Kabels, in welchem es um die Frage ging, ob es sich um Lieferung mit Montage oder Dienstleistung handelt (C-111/05 vom 29. März 2007). Man kommt in diesem Fall zum Ergebnis, dass es sich um eine Lieferung mit Montage handelt, auch wenn die Verlegungsarbeiten überwiegen. Durch die Verlegung entsteht nämlich nicht ein neuer Gegenstand.

Ein weiterer Versuch einer Klärung findet sich auch im Rundschreiben 37/E/2015 Punkt 3, in dem zudem auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes⁶ verwiesen wird. In dieser wird festgehalten, dass man zwar den Wert der Arbeiten im Verhältnis zum Wert der gelieferten Gegenstände beachten muss, der objektiv erscheint, dass dies jedoch nicht von entscheidender Bedeutung für die richtige Klassifizierung ist.

Die Unterscheidung ist nicht immer leicht. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich, eine genaue Vertragsgestaltung mit entsprechenden eindeutigen Klauseln zu wählen, wobei immer die Substanz zu bevorzugen ist.

3.4 Sachlicher Anwendungsbereich

Von der Regelung betroffen sind grundsätzlich bestimmte Arbeiten an einem Gebäude, wie im folgenden Absatz definiert. Ausgeschlossen sind Arbeiten an anderen

Bauwerken, wie z.B. Brücken, Straßen, Parkplätzen, Kanälen usw. Von der Regelung ebenfalls nicht betroffen sind Arbeiten an Grundstücken, Schwimmbädern oder Gärten, außer diese bilden Bestandteil eines Gebäudes.

Beispiel: Arbeiten an auf dem Dach oder im Gebäude befindlichen Schwimmbädern, Gärten oder Photovoltaikanlagen sind von der Regelung betroffen⁷.

Nicht betroffen davon sind Arbeiten an Maschinen und Anlagen, die fest mit dem Gebäude verbunden sind, wie beispielsweise Turbinen von Wasserkraftwerken, Kühlanlagen, im Boden verankerte Maschinen oder ähnliches⁸, die nicht im Dienste des Gebäudes stehen. In der Anfrage Nr. 954-784/2015 an die Regionale Steuerverwaltung DRE Emilia Romagna fragt ein Hersteller von Industriekühlanlagen für Lebensmittel, ob seine Leistungen in Bestimmungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen.

Die Finanzverwaltung hält diesbezüglich fest, dass die Leistungen des Unternehmens im Regelfall unter die Gewerbesteuerzahl 28.25.00 fallen. Die Kühlanlagen betreffen die gewerbliche Tätigkeit des Unternehmens und sind nicht funktional für das Gebäude, selbst dann nicht, wenn sie fest mit dem Gebäude verankert sind. Dies gilt folglich auch für die Montage, auch wenn von Dritten ausgeführt (Gewerbesteuerzahl 33.20.09) oder die Wartung und Instandhaltung dieser Anlagen (Gewerbesteuerzahl 33.12.40).

In Bezug auf Photovoltaikanlagen hat die Agentur der Einnahmen detaillierte Aussagen getroffen, die im [Fallbeispiel 9.10](#) wiedergegeben sind. Bezüglich Feuerschutzanlagen⁹ gilt der Grundsatz, dass die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nur für Arbeiten an einem einen Komplex aus Installationen, Geräten, Anlagen, Meldern, usw. im Sinne von D.M. 20.12.2012 anzuwenden sind und soweit sie Gebäude betreffen. Ausgenommen davon sind folglich die Wartung von Feuerlöschern, da diese als bewegliche

Güter zu sehen sind, sowie Arbeiten an Feuerchutzanlagen auf Ölplattformen, Schiffen und Industrieanlagen¹⁰, da es sich dabei nicht um Gebäude handelt.

Umgekehrt werden Feuerschutztüren und Notausgänge laut vorher angeführtem Ministerialdekret als „Anlagen“ gesehen und fallen demnach unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft.

Nicht betroffen von dieser Regelung sind grundsätzlich Leistungen an beweglichen Gütern.

3.5 Betroffene Bauleistungen

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft betrifft nur jene Leistungen im Baubereich, die im technischen Begleitbericht zum Gesetz festgelegt sind. Es sind die Leistungen der Gruppe 81.2 (Reinigungsleistungen) und 43 für die Leistungen im Baugewerbe der Gewerkekennzahlen nach der Kodifizierung ATECO 2007. Der Gesetzgeber verwendet die Beschreibungen der offiziellen Kodifizierung, was die Identifizierung vereinfacht.

Nicht betroffen von der Bestimmung ist die Miete von Baumaschinen, Gerüsten usw., da diese eigene Gewerkekennzahlen aufweisen¹¹.

Die Leistungen des Abschnittes 43 nach ATECO 2007 sind bereits im übergeordneten Abschnitt F nach ATECO 2007 enthalten. Somit waren diese Leistungen bereits von den Bestimmungen laut Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a) betroffen, womit sich auch die Frage nach der Koordinierung der beiden Bestimmungen stellt. Wenn man den Artikel 17 Absatz 6 Buchstabe a) in der neuen Fassung liest, wird klar, dass die Bestimmung laut Buchstabe a-ter) vorwiegt. Sollte die Umkehr der Steuerschuldnerschaft laut Buchstabe a-ter) nicht notwendig sein, dann muss die Prüfung im Sinne von Buchstabe a) durchgeführt werden.

Es ist zu bemerken, dass im Gegensatz zum Buchstabe a) die Bestimmung laut Buchstabe a-ter) bei Vorliegen aller anderen Voraussetzungen auch gegenüber dem Hauptauftraggeber angewandt werden muss, nicht nur bei Unterwerkverträgen¹².

Die im Buchstabe a-ter) genannten Leistungen Abbruch, Installationen und Fertigstellung von Gebäuden werden in folgenden Gruppen des Abschnitts F laut ATECO 2007 aufgelistet:

- **43.1 Abbrucharbeiten (und Einrichtung von Baustellen)**¹³

Gegenstand sind Abbrucharbeiten von/an Gebäuden, nicht aber der Abbruch von anderen Bauwerken (z.B. Straßen, Brücken, usw.).

- **43.2 Elektroinstallationen, sanitäre Installationen und sonstige Bau- und Installationsarbeiten**¹⁴

Zu berücksichtigen sind im Wesentlichen die Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen sowie die Installation von Klima- und Belüftungsanlagen, immer soweit diese Gebäude betreffen. Es betrifft sowohl Neuinstallationen, als auch Instandhaltung und Reparaturarbeiten.

- **43.3 Fertigstellung und Abschlussarbeiten an Gebäuden**¹⁵

Zu berücksichtigen sind unter anderem Verputz- und Stuckarbeiten, Einbau von Fenstern, Türen, Trennwänden, Malerarbeiten und sonstige Maurerarbeiten¹⁶.

In Folge der verwendeten Wortwahl des Gesetzgebers ist man der Auffassung, dass diese Bestimmung ausschließlich für die angeführten Gruppen von Leistungen anzuwenden ist.