

WINKLER & SANDRINI

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili*

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler	Stefan Sandrini
Stefan Engele	
Martina Malfertheiner	Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi	Massimo Moser
Andrea Tinti	Michael Schieder
Carla Kaufmann	

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter – Collaboratori

Karoline de Monte	Iwan Gasser
Thomas Sandrini	Mariatheresia Obkircher

Mehrwertsteuer bei öffentlichen Körperschaften

Autor:

Stefan Sandrini

Bozen, 2024-01-11

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

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und 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 LibreOffice.org Writer 6.2



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 September 2020 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.....	10
3 Die Mehrwertsteuer.....	10
3.1 Die Prinzipien der Mehrwertsteuer.....	10
3.2 Die EU Richtlinien.....	10
3.3 Die MwSt. in Italien.....	11
4 Anwendung der Mehrwertsteuer.....	12
4.1 Voraussetzungen.....	12
4.1.1 Subjektive Voraussetzungen.....	12
4.1.2 Objektive Voraussetzungen.....	12
4.1.3 Territoriale Voraussetzungen.....	12
4.1.4 Zeitliche Zuordnung.....	13
4.1.4.1 Zeitpunkt des Geschäftsfalles.....	13
4.1.4.2 Zeitpunkt des Entstehens der MwSt. Schuld bzw. des Guthabens.....	13
4.2 Schlussfolgerungen.....	14
4.2.1 Endverbraucher.....	14
4.2.2 MwSt. Subjekt.....	14
4.3 MwSt. Sätze.....	15
5 Öffentliche Körperschaften als MwSt. Subjekt.....	16
5.1 Einstufung aufgrund der EU Richtlinien.....	16
5.2 Einstufung durch das italienische MwSt. Gesetz.....	16
5.3 Einstufung durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes.....	16
5.3.1 Entgelt.....	16
5.3.1.1 Rechtsverhältnis.....	16
5.3.1.2 Zusammenhang zwischen Zahlung und Lieferung/Leistung.....	17
5.3.1.3 Zahlende Kunden.....	17
5.3.2 Wirtschaftliche Tätigkeit.....	17
5.3.2.1 Verhältnis Betriebskosten zu Zahlung.....	17
5.3.2.2 Umstände der Dienstleistungserbringung.....	17
5.4 Beispiele für MwSt. relevante Tätigkeiten.....	18
5.4.1 Auflistung durch das Gesetz.....	18
5.4.2 Auflistung durch das Finanzministerium.....	19
5.5 Finanzierung durch Beiträge.....	20
6 Feststellung der für die MwSt. relevanten Tätigkeiten einer öffentlichen Körperschaft.....	22
7 Verpflichtungen für MwSt. Subjekte.....	23
7.1 MwSt.- Buchhaltung.....	23
7.2 Führung der MwSt.- Bücher.....	23
7.2.1 Vorbereitung der Bücher.....	23
7.2.2 Nummerierung.....	23
7.2.3 Eintragungen.....	24
7.2.4 Form der MwSt. Register.....	24
7.2.5 Sonderfälle.....	24
7.2.5.1 Gemeinsames Register.....	24
7.2.5.2 Rechnungsbuch.....	25
7.3 Die einzelnen MwSt. Register.....	25
7.3.1 Register der Verkäufe.....	25
7.3.2 Register der Einkäufe.....	26
7.3.3 Register der Tageseinnahmen.....	27
7.3.4 Register der Steuerelemente.....	28
7.3.5 Zusammenfassendes Register.....	28

7.3.6 Andere Register.....	28
7.4 Rechnungsstellung.....	29
7.4.1 Lieferschein.....	29
7.4.1.1 Ausnahmen.....	30
7.4.1.2 Dokumentation der Warenlieferungen.....	30
7.4.1.2.1 Warenlieferung mit sofortiger Fakturierung.....	30
7.4.1.2.2 Warenlieferung mit aufgeschobener monatlicher Fakturierung.....	30
7.4.1.3 Inhalt des Lieferscheines.....	31
7.4.1.4 Aufbewahrung des Lieferscheines.....	32
7.4.1.5 Warenlieferung ohne Eigentumsübertragung.....	32
7.4.1.6 Sonderbestimmungen.....	32
7.4.1.7 Empfehlung.....	33
7.4.2 Verkaufsrechnung.....	33
7.4.3 Registrierkasse und Steuerquittung.....	33
7.5 MwSt. Abrechnung.....	34
7.6 MwSt. - Quartalsmeldung.....	35
7.6.1 Subjektive Voraussetzungen.....	35
7.6.1.1 Betroffene Subjekte.....	35
7.6.1.2 Befreite Subjekte.....	35
7.6.2 Versand und deren Fristen.....	36
7.6.3 Erstellung der Meldung.....	36
7.7 MwSt. Jahreserklärung.....	36
7.7.1 Befreiung von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung.....	36
7.7.1.1 MwSt. freie Umsätze.....	36
7.7.1.2 Option im Sinne des Art. 36-bis.....	37
7.7.1.3 Land- und Forstwirtschaft.....	37
7.7.1.4 Andere Befreiungen.....	37
7.7.2 Abgabetermin.....	38
7.7.3 Elektronische Abgabe.....	38
7.7.4 MwSt. Guthaben.....	39
8 Elektronische Rechnung und telematische Dienste des Finanzamtes.....	40
8.1 Praktische Hinweise zur elektronischen Fakturierung.....	40
8.1.1 Bereitgestellte Rechnungen „Fatture messe a disposizione“.....	40
8.1.2 Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für erhaltene Rechnungen.....	41
8.1.3 Fristen bei der Ausstellung der elektronischen Rechnung.....	41
8.1.3.1 Sofortrechnung.....	41
8.1.3.2 „Aufgeschobene“ Rechnung.....	41
8.1.3.3 Vom „SDI“ abgelehnte Rechnungen „Fatture scartate“.....	41
8.1.4 Einsichtnahme elektronische Rechnungen.....	41
8.1.5 Erweiterte Kontrollen.....	42
8.2 Fisconline.....	42
8.2.1 Aktivierung von „fisconline“.....	42
8.2.2 Dienste des Portals.....	43
8.2.3 Aktivierung des Zugangs.....	43
8.2.3.1 Registrierung der Zugangs für den gesetzlichen Vertreters.....	43
8.2.3.2 Registrierung des Zugangs des Unternehmens.....	45
8.2.3.3 Verbinden des Zugangs des gesetzlichen Vertreters mit jenem des Unternehmens.....	47
8.2.3.4 Freischalten Dritter („gestori“ und „incaricati“)......	50
8.2.4 Ausscheiden Mitarbeiter / Wechsel gesetzlicher Vertreter.....	51
8.2.5 „Fisconline“ und „Entratel“.....	52

9 Besonderheiten in der MwSt. Abrechnung bei öffentlichen Körperschaften.....	53
9.1 Kassaprinzip.....	53
9.2 Split payment.....	53
9.2.1 Auftraggeber/Käufer die dem sog. „Split payment“-Verfahren unterliegen.....	54
9.2.2 Vom „Split-payment“-Verfahren ausgeschlossene Auftragnehmer.....	54
9.2.3 Anwendung.....	54
9.2.3.1 Befristung.....	54
9.2.3.2 Anwendung für den Lieferanten.....	55
9.2.3.3 Anwendung für die öffentliche Körperschaft.....	55
9.2.3.3.1 Einzahlung der MwSt. im Rahmen einer institutionellen Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft.....	55
9.2.3.3.2 Bezahlung der MwSt. im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit.....	55
9.3 MwSt. Abrechnung - Grundsatz.....	56
9.4 Allgemeine Einschränkungen.....	56
9.5 Nicht verrechenbare MwSt.....	56
9.6 Beschränkt verrechenbare MwSt.....	57
9.7 Unechte Befreiungen – Pro Rata.....	57
9.7.1 Objektive Befreiungen.....	58
9.7.2 Subjektive Befreiungen.....	58
9.7.3 Berichtigung der Anlagegüter.....	59
9.8 Voraussetzungen für öffentliche Körperschaften.....	60
10 Einkäufe aus dem Ausland: Importe, Exporte und innergemeinschaftlicher Geschäftsverkehr.....	61
10.1 Steuerpflichtige.....	61
10.1.1 Ausländischer Lieferant.....	61
10.1.1.1 Lieferanten aus EU.....	61
10.1.1.2 Lieferanten aus Drittländern.....	61
10.1.2 Nicht gewerbliche Körperschaft als inländischer Kunde.....	61
10.2 Innergemeinschaftlicher Geschäftsverkehr.....	62
10.3 Erweiterte Verpflichtungen.....	63
10.3.1 Umkehr der Steuerschuldnerschaft.....	63
10.3.2 Erwerbsbesteuerung seit 1.1.2010.....	63
10.4 MwSt. Informationsaustausch-System: Intrastat.....	63
10.4.1 Subjektive Voraussetzungen.....	64
10.4.2 Objektive Befreiung.....	64
10.5 Umsatzsteuer Identifikationsnummer.....	64
10.6 Erwerbe von Dienstleistungen.....	66
10.6.1 MwSt. Pflicht bei Dienstleistungen.....	66
10.6.1.1 Sonstige Leistungen (Grundregel).....	67
10.6.1.1.1 Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen (Art. 7-ter).....	67
10.6.1.1.1.1 Dienstleistungen an Steuerpflichtige (Business to Business B2B).....	67
10.6.1.1.1.2 Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (Business to Consumer B2C).....	67
10.6.1.2 Besondere Leistungen (Ausnahmen).....	67
10.6.1.2.1 Räumlicher Anwendungsbereich - Besondere Dienstleistungen (Art. 7- quater).....	68
10.6.1.2.1.1 Dienstleistungen in Zusammenhang mit Immobilien.....	68
10.6.1.2.1.2 Personenbeförderungsleistungen.....	68
10.6.1.2.1.3 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen.....	68
10.6.1.2.1.4 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen und Eisenbahn.....	68

10.6.1.2.1.5 Vermietung von Beförderungsmitteln.....	68
10.6.1.2.2 Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen (Art. 7-quinquies).....	69
10.6.1.3 Besondere Leistungen (Ausnahmen) – Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige.....	69
10.6.1.3.1 Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige innerhalb der EU mit Wohnsitz (Art. 7-sexies).....	69
10.6.1.3.1.1 Von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen.....	69
10.6.1.3.1.2 Gütertransportleistungen.....	69
10.6.1.3.1.3 Innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung.....	69
10.6.1.3.1.4 Nebentätigkeiten zur Beförderung.....	70
10.6.1.3.1.5 Vermietung von Transportmitteln.....	70
10.6.1.3.1.6 Elektronisch erbrachte Dienstleistungen.....	70
10.6.1.3.1.7 Rundfunk – und Fernsehdienstleistungen.....	70
10.6.1.3.2 Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige mit Wohnsitz außerhalb der EU (Art. 7-septies).....	70
10.6.2 Erwerbe aus EU Staaten.....	71
10.6.2.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich.....	71
10.6.2.2 Erwerbe im institutionellen Bereich.....	71
10.6.3 Erwerbe aus Drittstaaten.....	72
10.6.3.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich.....	72
10.6.3.2 Erwerbe im institutionellen Bereich.....	72
10.7 Erwerbe von Waren.....	73
10.7.1 Innergemeinschaftlicher Warenverkehr.....	73
10.7.1.1 Grundzüge.....	73
10.7.1.2 Umsätze zwischen MwSt. Pflichtigen.....	74
10.7.1.2.1 Verkäufer.....	74
10.7.1.2.2 Käufer.....	74
10.7.1.2.2.1 Ergänzung der Rechnung.....	74
10.7.1.2.2.2 Zeitpunkt für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes.....	75
10.7.1.2.2.3 Eintragung der erhaltenen Rechnungen.....	75
10.7.1.2.2.3.1 Register der Verkaufsrechnungen.....	75
10.7.1.2.2.3.2 Register der Einkaufsrechnungen.....	76
10.7.1.3 Verkäufe an nicht gewerbliche Körperschaften.....	76
10.7.1.3.1 Erwerbe ohne Besteuerung.....	77
10.7.1.3.2 Erwerbe mit Besteuerung.....	77
10.7.1.3.3 Erwerbe durch Körperschaften mit einer MwSt. pflichtigen Tätigkeit.....	77
10.7.1.3.3.1 Erwerbe im institutionellen Bereich.....	78
10.7.1.3.3.2 Erwerbe im gewerblichen Bereich.....	78
10.7.1.4 Verkäufe an Private.....	78
10.7.1.5 Sonderregelungen.....	78
10.7.1.5.1 Handel mit Drittländern.....	78
10.7.1.5.2 Fahrzeuge.....	78
10.7.1.5.3 Fernverkäufe.....	78
10.7.2 Innergemeinschaftliche Erwerbe durch öffentliche Körperschaften.....	79
10.7.2.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich.....	79
10.7.2.2 Erwerbe im institutionellen Bereich.....	79
10.7.3 Importe von Waren aus Drittstaaten.....	80
10.7.3.1 Zollschein.....	80

10.7.3.1.1 Importe im gewerblichen Bereich.....	80
10.7.3.1.2 Importe im institutionellen Bereich.....	80
10.7.3.2 Import ohne Zollschein.....	80
10.7.3.2.1 Importe im gewerblichen Bereich.....	81
10.7.3.2.2 Importe im institutionellen Bereich.....	81
10.7.4 Erwerbe von Ausländern in Italien.....	81
10.7.4.1 Hinweise zu diesem Sonderfall.....	81
10.7.4.2 Erwerbe im gewerblichen Bereich.....	82
10.7.4.3 Erwerbe im institutionellen Bereich.....	82
11 Trink- und Abwasser.....	84
11.1 Voraussetzung.....	84
11.2 Sonderbestimmungen.....	84
11.3 Empfehlung.....	85
12 Müllentsorgung.....	85
12.1 Voraussetzung.....	85
12.2 Besonderheiten.....	86
12.2.1 Unterschiedliche Müllarten.....	86
12.2.2 Absetzbare Vorsteuer.....	86
12.2.3 Mehrwertsteuersatz.....	87
12.3 Empfehlung.....	88
13 Erzeugung und Verteilung von Strom.....	89
13.1 Voraussetzungen.....	89
13.2 Sonderbestimmungen.....	89
13.3 Empfehlung.....	89
14 Sonderbestimmungen zur Fakturierung von Wasser, Abwasser, Strom, Müll usw.....	90
14.1 Rechnungsstellung.....	90
14.1.1 Inhalt der Rechnung.....	91
14.1.2 Ausstellung der Rechnung.....	91
14.1.3 Gutschriften.....	92
14.1.4 Fakturierung mehrerer Dienste.....	92
14.1.5 Wasserver- und Entsorgung.....	92
14.2 Verbuchung.....	92
14.2.1 Manuelle Rechnungsstellung.....	92
14.2.2 Ausstellung der Wasserrechnungen mittels EDV.....	93
14.3 Zusatzleistungen.....	93
14.4 MwSt. Abrechnung.....	94
14.5 Einhebung mittels Steuerrolle.....	94
14.6 Empfehlung.....	95
15 Hauspflegedienste.....	95
15.1 Voraussetzungen.....	95
15.2 Besonderheiten.....	96
15.2.1 Inhalt des Hauspflegedienstes.....	96
15.2.2 Mehrwertsteuersatz.....	96
15.3 Empfehlung.....	97
15.3.1 Muster einer Quittung für Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes.....	98
15.3.2 Muster einer Rechnung für den Hauspflegedienst.....	99
16 Essen auf Rädern.....	99
17 Pflegeheime und Altersheime.....	100
17.1 Voraussetzungen.....	100
17.2 Besonderheiten.....	101
17.2.1 Inhalt der Dienstleistung.....	101

17.2.1.1 Altersheim.....	102
17.2.1.2 Altenwohnungen.....	102
17.2.1.3 Konventioniertes Pflegeheim.....	102
17.2.1.4 Nicht konventioniertes Pflegeheim.....	102
17.3 Verpflichtungen.....	102
17.3.1 Meldung beim Mehrwertsteueramt.....	103
17.3.2 Erfassung der Einnahmen.....	103
17.3.3 Rechnungsstellung.....	103
17.3.3.1 Ausstellung einer Rechnung oder Steuerquittung.....	103
17.3.3.2 Befreiungen.....	104
17.3.3.3 Stempelsteuer.....	104
17.3.3.4 Zusammenfassung.....	104
17.3.4 Führung der MwSt. Buchhaltung.....	105
17.3.4.1 Register der Einkäufe.....	105
17.3.4.2 Register der Tageseinnahmen.....	105
17.3.4.3 Register der Ausgangsrechnungen.....	105
17.3.4.4 Register der Steuerdokumente.....	105
17.3.5 Querkontrolle zur öffentlichen Buchhaltung.....	105
17.3.6 MwSt. Abrechnung.....	106
17.4 Empfehlung.....	106
18 Öffentliche Kindergarten und Kinderhorte.....	106
18.1 Voraussetzung.....	106
18.1.1 Einstufung in der Praxis.....	106
18.1.2 Interpretationsschwierigkeiten.....	106
18.1.3 Kindergartengesetz.....	107
18.2 Anwendung der Mehrwertsteuer.....	108
18.2.1 Voraussetzungen.....	108
18.2.2 Allgemeine Schlussfolgerung.....	109
18.2.3 Interpretation der neuen gesetzlichen Bestimmung.....	109
18.2.3.1 Kindergarten nur als Ausspeisung.....	109
18.2.3.2 Aufteilung auf zwei Tätigkeiten: Ausspeisung und Kindergarten.....	109
18.2.3.3 Ausspeisung unabhängig vom Kindergarten.....	110
18.3 Verpflichtungen.....	110
18.3.1 Rechnungsstellung.....	110
18.3.2 Führung der MwSt. - Buchhaltung.....	110
18.3.2.1 Register der Eingangsrechnungen.....	111
18.3.2.2 Register der Tageseinnahmen oder der ausgestellten Rechnungen.....	111
18.3.3 MwSt. Abrechnung.....	111
18.3.4 Querkontrolle zur öffentlichen Buchhaltung.....	111
18.4 Empfehlung.....	112
19 Land- und Forstwirtschaft.....	112
19.1 Voraussetzungen.....	112
19.2 Verpflichtungen.....	112
19.2.1 Befreiung.....	112
19.2.2 Landwirtschaftliche Kompensationssätze.....	112
19.2.3 Register der Eingangsrechnungen.....	113
19.2.4 Register der Ausgangsrechnungen.....	113
19.3 Alpung.....	113
20 Verwaltung von Parkplätzen.....	113
21 Schulausspeisung.....	114
21.1 Zuordnung zu einer bestehenden MwSt. Tätigkeit.....	115

21.1.1 Kindergarten.....	115
21.1.2 Altersheim.....	115
21.1.3 Sonstige Tätigkeiten.....	115
21.1.4 Eigene MwSt. Buchhaltung.....	115
21.2 Fakturierung und Verbuchung.....	115
21.3 Führung durch Dritte.....	116
22 Vermietung von Immobilien.....	116
23 Wohngemeinschaften.....	116
24 Werkstätten.....	117
25 Sand- und Schottergrube.....	117
26 Häckseldienst.....	118
27 Führung eines Schwimmbades.....	118
28 Sonstige MwSt.-Hinweise.....	118
29 Schlussbemerkungen.....	120
30 Literatur.....	120
31 Verzeichnis der Interpretationen.....	120
32 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	123

2 Einführung

Ziel dieses Kurses ist es, einen Überblick über das italienische MwSt. Gesetz zu geben. Aufbauend darauf sollen die Grundzüge der Mehrwertsteuer bei öffentlichen Körperschaften behandelt werden. In der Folge werden dann die von öffentlichen Körperschaften eventuell ausgeübten für die MwSt. relevanten Tätigkeiten besprochen.

Dazu ist es notwendig zuerst die Prinzipien der MwSt. im Groben zu verstehen, um nicht durch die Behandlung einzelner Detailfragen aus der Praxis den Überblick über die Gesamtzusammenhänge zu verlieren. Gerade im Steuerrecht ist es notwendig die einzelnen Bestimmungen in Beziehung zu ihrem rechtlichen Umfeld zu betrachten.

Sollten anlässlich der Lektüre Fragen auftauchen, bitten wir um eine entsprechende Mitteilung mittels E-Mail. Zu diesem Zweck ist auf Seite 123 eine Vorlage vorbereitet. Denn nur durch konstruktive Kritik sind wir in der Lage, die Dienstleitungen für unsere Kunden zu verbessern.

3 Die Mehrwertsteuer

Vorerst sollen kurz die wesentlichen Charakteristika der MwSt. geklärt werden. Es geht darum das **Prinzip** der MwSt. und deren **Funktionsweise** in groben Zügen zu erläutern, um dann auf diesen prinzipiellen Vorkenntnissen die Handhabung der MwSt. - immer aus der Sicht der für die MwSt. relevanten Tätigkeiten einer öffentlichen Körperschaft - besser verstehen zu können.

3.1 Die Prinzipien der Mehrwertsteuer

Grundsätzlich handelt es sich bei der Mehrwertsteuer um eine **Verbrauchssteuer**. Das heißt, es wird nur der Verbrauch bzw. der Kauf einer bestimmten Ware oder Dienstleistung besteuert, unabhängig von der Höhe des Einkommens des Steuerträgers.

Steuerzahler ist der Unternehmer (MwSt. Pflichtige), - in unserem Falle unter bestimmten Voraussetzungen und für bestimmte Tätigkeiten die öffentliche Körperschaft.

Steuerträger ist der Endverbraucher. Deshalb zählt die MwSt. zu den **indirekten Steuern**.

Von der Systematik her ist die MwSt. eine sogenannte "Netto-Allphasen-Umsatzsteuer". Dieser, von der Finanzwissenschaft entlehnte Begriff, bringt zum Ausdruck, dass die MwSt.:

- den Verkauf (Umsatz) des Unternehmers trifft;
- in allen Phasen des Handels, das heißt bei jedem Verkauf zur Anwendung kommt;
- nur die Wertschöpfung (Mehrwert) der jeweiligen Handelsstufe trifft (Nettoprinzip).

Die Besteuerung des Mehrwertes wird dadurch erreicht, dass der Unternehmer grundsätzlich das Recht hat die MwSt. im Einkauf zu verrechnen. Das führt dazu, dass nur mehr der Wertzuwachs in diesem Unternehmen mit der MwSt. belastet wird. Für den Unternehmer oder für öffentliche Körperschaften im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit, stellt die MwSt. damit nur einen Durchgangsposten dar, da er die gesamte MwSt. vom Kunden erhält, davon die an seinen Lieferanten bezahlte MwSt. abzieht und den Rest dem MwSt. Amt überweist. Das heißt die MwSt. ist **wettbewerbsneutral**.

Der Letzte in dieser Reihe und damit der Endverbraucher wird zum Träger der gesamten MwSt. da er nicht mehr die Möglichkeit hat diese abzuwälzen.

3.2 Die EU Richtlinien

Der gemeinsame Markt von Kapital, Waren/Dienstleistungen und Personen innerhalb der EU bedingt vor allem gleiche Wettbewerbsbedingungen innerhalb dieses Wirtschaftsraumes. Um Wettbewerbsverzerrungen auszuschließen bzw. abzubauen hat die EU eine Reihe von Richtlinien¹ erlassen um die Rechtssysteme der einzelnen Mitgliedsstaaten zu harmonisieren.

¹ Richtlinien des EU-Rates oder der Kommissionen der EU werden erlassen um den Mitgliedsstaaten Rahmenbedingungen vorzugeben innerhalb denen diese bestimmte Bereiche durch eigene Gesetze innerhalb bestimmter Fristen regeln müssen. Dem stehen Verordnungen der EU gegenüber die sich nicht an die Staaten sondern direkt an die einzelnen Rechtspersonen richten und damit auch ohne gesetzgeberischen Eingriff des einzelnen Mitgliedsstaates rechtswirksam sind. Vgl. dazu Art. 288 Vertrag über die Arbeitsweise der

Mit der Mehrwertsteuer System Richtlinie wurde dann ab 1. Januar 2007 die bis dahin geltende 6. EG-Richtlinie ersetzt und die Mehrwertsteuer EU weit einheitlich geregelt.²

Die EU setzte sich mit oben angeführten Richtlinien folgende Ziele:

1. **Interne Wettbewerbsneutralität** innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten: dies wurde dadurch erreicht, dass die Belastung durch die MwSt. für den Endverbraucher unabhängig von der Anzahl der zwischengeschalteten Handelsstufen ist.
2. **Internationale Wettbewerbsneutralität:** durch die einheitliche Handhabung der MwSt. in den einzelnen Mitgliedsstaaten.

Das wichtigste Anliegen der EU war und ist die **Wettbewerbsneutralität**. Diese ist einer der Grundpfeiler der MwSt. Gesetzgebung.

Wichtig:

Dieser Grundsatz der Wettbewerbsneutralität spielt auch bei der Prüfung ob bestimmte von öffentlichen Körperschaften ausgeübte Tätigkeiten der MwSt. unterliegen eine große Rolle.

3.3 Die MwSt. in Italien

In Italien wurde die MwSt. mit **1.1.1973** eingeführt. Das Parlament hatte bereits 1971, in Anwendung der ersten und zweiten EU Richtlinie, ein Ermächtigungsgesetz³ beschlossen, mit welchem die Regierung verpflichtet wurde die dazu notwendigen Bestimmungen zu erlassen. Im Ermächtigungsgesetz wurde ausdrücklich festgehalten⁴, dass sich die Regierung an die Richtlinien der EU halten **muss**.

Mit der Verordnung des Präsidenten der Republik Nr. 633 vom 26.10.1972 (**VPR** oder **DPR 633/72**) wurde die MwSt. in Italien zum ersten mal eingeführt. In den bisherigen über 45 Jahren der Anwendung der MwSt. gab es eine Unmenge von Abänderungen und Novellierungen die zum Teil auf wirtschaftspolitische Maßnahmen⁵, zum Teil auf die Verpflichtung zur Harmonisierung innerhalb der EU⁶ aber vor allem auch auf die Notwendigkeiten des Staatshaushaltes⁷ zurückzuführen sind.

Wir haben daher in Italien eine MwSt. Gesetzgebung die im wesentlichen den Bestimmungen der EU entspricht.

² Europäischen Union

³ Richtlinie 2006/112/CE

⁴ Gesetz Nr. 825 vom 9.10.1971, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 263 vom 16.10.1971

⁵ Art. 5 Abs. 1 Gesetz 825/71

⁶ ein typisches Beispiel hierfür ist der begünstigte MwSt.-Satz im Baugewerbe zur Förderung dieses Wirtschaftszweiges.

⁷ ein Beispiel bietet die große Novellierung im Jahre 1991 mit der unter anderem die MwSt.- Befreiung der tierärztlichen Leistungen aufgehoben wurden.

⁸ bezeichnend hierfür sind die laufenden Erhöhungen der MwSt. - Sätze und die Beschränkungen in der Verrechenbarkeit der Vorsteuer bestimmter Güter und Leistungen. Im Jahre 1973 galten folgende Sätze: 1%, 3%, 6%, 12% und 18%. Heute gelten die Sätze 4%, 10% und 22%. Seit Einführung der MwSt. hat sich die Absetzbarkeit der MwSt. z.B. auf Kraftfahrzeuge und die damit zusammenhängenden Aufwendungen laufend geändert: von der Absetzbarkeit, über die teilweise Absetzbarkeit zur Nicht-Absetzbarkeit.

4 Anwendung der Mehrwertsteuer

4.1 Voraussetzungen

Die MwSt. Verordnung setzt **vier** grundlegende Voraussetzungen fest, unter denen die MwSt. zur Anwendung gelangt. Nur wenn alle **vier** Voraussetzungen **gleichzeitig** zutreffen ist der entsprechende Geschäftsfall für die MwSt. relevant.

Die Voraussetzungen sind:

1. subjektiver Art: **Wer** ist MwSt. pflichtig
2. objektiver Art: **Was** ist MwSt. pflichtig
3. territorialer Art: **Wo** ist etwas MwSt. pflichtig
4. zeitliche Zuordnung: **Wann** ist etwas für die MwSt. relevant

4.1.1 Subjektive Voraussetzungen

Die **subjektiven Voraussetzung**⁸ sind gegeben wenn eine Tätigkeit (Kauf/Verkauf oder Dienstleistung) gewerblich oder beruflich ausgeübt wird. Gewerblich, im Sinne eines Unternehmens oder beruflich, im Sinne eines Freiberuflers, ist jede **nachhaltige** oder **dauernde**⁹ Tätigkeit zum Erzielen von Einnahmen. Die Absicht Gewinne zu erwirtschaften ist **nicht notwendig**. Das heißt auch die Ausübung einer kostendeckenden Tätigkeit oder einer Tätigkeit mit der Verluste erzielt werden, ist und bleibt für die MwSt. relevant sofern die anderen Voraussetzungen gegeben sind.

Hinweis:

Gerade die von öffentlichen Körperschaften ausgeübten für die MwSt. relevanten Tätigkeiten sind vielfach nicht darauf ausgerichtet Gewinne zu erzielen. Beispiele hierfür sind: bei Öffentlichen Körperschaften: Hauspflegedienste, Trinkwasserversorgung, Müllentsorgung, Abwasserentsorgung, Essen auf Rädern, Altersheim, Kindergarten, u.ä.

Das Gesetz sieht eine Reihe von Ausnahmen und Einschränkungen vor, auf die hier vorerst nicht näher eingegangen werden soll.

4.1.2 Objektive Voraussetzungen

Die objektiven Voraussetzungen sind gegeben, wenn es zu einem **Leistungsaustausch**¹⁰ kommt. Wesentlich für die Anwendung der MwSt. ist damit das Verhältnis von **Leistung** und **Gegenleistung**. Im Bereich der Lieferungen¹¹ sind das z.B.: Übertragung von Gütern oder dinglichen Rechten an Gütern gegen einen Kaufpreis, Tauschgeschäfte, Gewährung von Rechten gegen Entgelt usw. Im Bereich der Dienstleistungen¹² sind das sämtliche Verträge bei denen gegen Entgelt eine Verpflichtung zum Tun, zum Unterlassen oder zum Gewähren eingegangen wird. Beispiele hierfür sind: Miet-, Werkverträge, Vermittlungen usw.

Das Gesetz sieht noch eine Reihe von Definitionen und Ausnahmen vor, die aber für das Verständnis der grundlegenden Zusammenhänge von untergeordneter Bedeutung sind.

4.1.3 Territoriale Voraussetzungen

Die **territorialen** Voraussetzungen¹³ sind grundsätzlich gegeben, wenn die Lieferung oder Leistung auf dem italienischen Staatsgebiet erfolgt oder erbracht wird.

Grundsätzlich müsste innerhalb der EU seit 1.1.1993 das sogenannte **Herkunftslandprinzip**

⁸ diese sind in den Artikeln 4 und 5 der MwSt.-Verordnung (VPR 633/72) definiert.

⁹ "professione abituale" nach Art. 4 und Art. 5 VPR 633/72

¹⁰ das Finanzministerium spricht in einer Reihe von Entscheiden (risoluzioni ministeriali) und Rundschreiben (circolari ministeriali) immer von einem "rapporto sinallagmatico" als wesentliches Merkmal einer für die MwSt. relevanten Operation, z.B.: Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982 und Entscheid Nr. 460690 vom 21.7.1987.

¹¹ Lieferungen und die entsprechenden Ausnahmen werden im Art. 2 VPR 633/72 definiert.

¹² Leistungen und die entsprechenden Ausnahmen sind im Art. 3 VPR 633/72 geregelt.

¹³ Art. 7 und Art. 67 ff VPR 633/72.

gelten. Danach ist die MwSt. nur in dem Mitgliedsstaat der EU geschuldet aus dem die Waren stammen. Dieses Prinzip wurde aber bis heute noch nicht zur Gänze umgesetzt. So gilt innerhalb der EU für den Warenverkehr zwischen MwSt. Pflichtigen (**B2B, B2G**) und für den Ex- und Import mit Drittstaaten, sowie für Dienstleistungen das **Bestimmungslandprinzip**. Dabei kommt die MwSt. nur in dem Land zur Anwendung in dem die Ware oder Dienstleistung **verbraucht** wird. Importe werden an der Grenze besteuert. Exporte unterliegen nicht der MwSt.¹⁴.

Aufgrund einer EU Richtlinie¹⁵ gilt das Bestimmungslandprinzip ab 1.1.1993 nur mehr für Verkäufe zwischen MwSt. pflichtigen Subjekten innerhalb der EU. Für den Verkauf an nicht - MwSt. pflichtige Subjekte (Privatpersonen oder bestimmte nicht gewerbliche Körperschaften) gilt bereits das **Herkunftslandprinzip**.

Wichtig:

Von den Regelungen der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben nach dem Bestimmungslandprinzip sind auch öffentliche Körperschaften betroffen.

Diese haben bestimmte Auflagen zu erfüllen unabhängig davon ob dieser Erwerb im institutionellen Bereich oder in einem für die MwSt. relevanten Bereich erfolgt.

4.1.4 Zeitliche Zuordnung

Für die Anwendung der MwSt. ist die Festlegung des Zeitpunktes unumgänglich an dem die MwSt. Schuld entsteht. Die MwSt. Verordnung¹⁶ unterscheidet dabei grundsätzlich zwischen:

- einer Lieferung (Verkauf von Gütern) und
- einer Leistung.

sowie zwischen:

- dem Zeitpunkt des Geschäftsfalles¹⁷ und
- dem Zeitpunkt des Entstehens der MwSt. Schuld¹⁸.

Grundsätzlich gelten nachfolgende Regelungen:

4.1.4.1 Zeitpunkt des Geschäftsfalles

Bei einer Lieferung von **Mobilien** ist der Geschäftsfall mit der Übergabe oder dem Versand der Ware festgesetzt. Bei einem Verkauf von **Immobilien** gilt als Geschäftsfall der Abschluss des Kaufvertrages bzw. in Südtirol und den anderen Provinzen in denen das Grundbuchsystem herrscht, die Eintragung (bzw. Anmerkung) im Grundbuch.

Bei **Dienstleistungen** gilt das Datum der Zahlung oder das Datum der Rechnungsstellung, wenn diese vorher erfolgt.

4.1.4.2 Zeitpunkt des Entstehens der MwSt. Schuld bzw. des Guthabens

Als für die MwSt. relevanter Zeitpunkt, das heißt als Zeitpunkt an dem:

- die MwSt. Schuld beim Verkäufer, und
- an dem das Recht auf Verrechnung beim Käufer

entsteht, gilt grundsätzlich der Zeitpunkt des Geschäftsfalles.

Für Lieferungen und Leistungen an öffentliche Körperschaften gilt in jedem Fall das **Datum der Zahlung** als für die MwSt. relevanter Zeitpunkt¹⁹.

Das Gesetz regelt noch eine Reihe von Sonderfällen und Ausnahmen, die in diesem Zusammenhang vorerst nicht von Bedeutung sind.

Auf die Besonderheiten des für die MwSt. relevanten Zeitpunktes bei Lieferungen und Leistungen an öffentliche Körperschaften wird ab Seite 53 noch genauer eingegangen werden.

¹⁴ Art. 8, 8bis und 9 VPR 633/72.

¹⁵ erlassen am 19.10.1992

¹⁶ Art. 6 VPR 633/72

¹⁷ „effettuazione delle operazioni“ Art. 6 Abs. 1, 2, 3 und 4 VPR 633/72

¹⁸ „esigibilità dell'imposta“ Art. 6 Abs. 5 VPR 633/72

¹⁹ Art. 6 Abs. 5 VPR 633/72

Die Ermittlung des Zeitpunktes an dem die MwSt. Schuld entsteht erlangt insbesondere bei der Änderung des MwSt. Satzes an Bedeutung:

- Wer trägt die zusätzlichen Kosten bei einer Erhöhung des MwSt. Satzes?
- Der Lieferant oder der Kunde?²⁰

Die genaue Kenntnis dieser Bestimmungen ermöglicht es gerade bei Änderungen des MwSt. Satzes die vom Gesetz vorgegeben Möglichkeiten auszuschöpfen um eventuell den geringeren MwSt. Satz anzuwenden.

4.2 Schlussfolgerungen

Aus diesen Einführungen können folgende Schlussfolgerungen gezogen werden:

Leistung und Gegenleistung

Die MwSt. kommt nur dann zur Anwendung, wenn es sich um Rechtsgeschäfte handelt, die einen wechselseitigen Leistungsaustausch zum Inhalt haben.

Rechtsgeschäfte des Privatrechtes

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die MwSt. nur auf Rechtsgeschäfte des Privatrechtes anwendbar ist. Die Vertragspartner stehen sich damit, rechtlich gesehen, auf gleicher Ebene gegenüber.

Anwendung im öffentlichen Recht

Im Bereich des öffentlichen Rechtes ist die MwSt. grundsätzlich **nicht** anwendbar, da die wesentlichen Voraussetzungen fehlen²¹. Ausnahmen bilden jene Schnittstellen zum privaten Recht an denen öffentliche Dienste am "freien Markt" also in Konkurrenz zu privaten Anbietern angeboten werden. Nur in diesen Fällen kommt die MwSt. zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zur Anwendung.

Folgen

Jede natürliche oder juristische Person kann in zweierlei Hinsicht von der MwSt. betroffen sein: als Endverbraucher oder als MwSt. Subjekt.

Tritt man als Endverbraucher auf, trägt man die gesamte MwSt. und kann diese nicht abwälzen.

Tritt man als MwSt. Subjekt, das heißt im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit auf, kann die MwSt. in der Regel verrechnet werden.

4.2.1 Endverbraucher

Wie bereits erwähnt, hat der Endverbraucher grundsätzlich keine Möglichkeit sich der Zahlung der MwSt. zu entziehen. Dies entspricht dem Grundsatz im Bereich der MwSt., dass der Endverbraucher die gesamte MwSt. zu entrichten hat.

Für den Endverbraucher bestehen **keinerlei formelle Verpflichtungen**. Die ausschließliche Anwendbarkeit der MwSt. Verordnung auf die für die MwSt. relevanten Subjekte, verhindert zudem, dass die von diesem Gesetz vorgesehenen Strafen auf den Endverbraucher angewendet werden können.

4.2.2 MwSt. Subjekt

Körperschaften und damit auch öffentliche Körperschaften und somit auch Gemeinden oder Bezirksgemeinschaften, unterliegen **nicht** grundsätzlich der MwSt.

Nur für die durchgeführten Tätigkeiten welche für die MwSt. relevant sind, müssen alle Bestimmungen des MwSt. Gesetzes beachtet werden. Für Lieferungen und Leistungen an öffentliche Körperschaften ist das sogenannte split payment System anzuwenden.²²

²⁰ In diesem Zusammenhang spielte vor Abänderung des MwSt. Gesetzes mit 1.1.1998 gerade die Verschiebung des für die MwSt. relevanten Zeitpunktes bei Lieferungen und Leistungen an öffentliche Körperschaften eine bedeutende Rolle. Diese Bestimmung fand vor dieser Abänderung nur dann Anwendung wenn der Lieferant die entsprechende Rechnung zwar ausgestellt, diese aber in ein besonderes Register eingetragen hatte und die MwSt. erst nach erfolgter Zahlung durch die öffentliche Körperschaft abführte ("fattura in sospeso"). Vgl. dazu das Rundschreiben (circolare ministeriale) des Finanzministeriums Nr. 32/501388 vom 27.4.1973 und die Entscheide des Finanzministeriums Nr. 600475 vom 8.6.1989, Nr. 551265 vom 12.7.1990 und Nr. 431266 vom 15.4.1991.

²¹ Art 4 § 5 Abs. 1 der VIEU Richtlinie

²² Art. 17-ter DPR 633/1972

Je nach ausgeübter Tätigkeit können dabei besondere Abrechnungssysteme der MwSt. vorgesehen sein. In solchen Sonderabrechnungssystemen ist die Vorsteuer nicht immer verrechenbar.

Beispiele hierfür sind:

- Abrechnungssystem bei sogenannten unechten MwSt. Befreiungen aufgrund MwSt. freier Umsätze;²³
- Abrechnungssystem in der Land- und Forstwirtschaft;
- Abrechnungssystem mit der Autorensteuer (Siae).

In diesen Abrechnungssystemen ist die MwSt. zur Gänze oder größtenteils nicht absetzbar, so dass für die betreffende Körperschaft die MwSt. zu einem Aufwand wird und nicht mehr neutral ist. Für diesen Bereich ist die öffentliche Körperschaft dann dem Endverbraucher gleichgestellt.

4.3 MwSt. Sätze

Grundsätzlich gilt in Italien der MwSt. Satz von 22%²⁴.

Als begünstigt können daher alle jene MwSt. Sätze angesehen werden, die niedriger als der normale MwSt. Satz von 22% sind.

Zur Zeit sind dies folgende Prozentsätze:

Normale MwSt. Sätze		Landwirtschaftliche Kompensationssätze
Begünstigte Sätze		2%
	0%	4%
	4%	6% + 6,4 %
	5%	7,3%
	10%	7,5%
		7,65%
		7,95%
Normaler Satz		8,3%
	22%	8,5%
		8,8%
		10%
		12,3%

Grundsätzlich werden die begünstigten MwSt. Sätze im Anhang zur MwSt. Verordnung in der **Tabelle A** angeführt.

Der **Teil I** dieser Tabelle behandelt die sogenannten MwSt. Kompensationssätze für landwirtschaftliche Produkte.

Der **Teil II** der Tabelle listet die Lieferungen und Leistungen auf, die dem begünstigten MwSt. Satz von derzeit 4% unterliegen.

Der **Teil II-bis** der Tabelle listet die Lieferungen und Leistungen auf, die dem begünstigten MwSt. Satz von derzeit 5% unterliegen.

Der **Teil III** listet jene mit dem MwSt. Satz von 10% auf.

In einer zweiten Anlage zum MwSt. Gesetz, der **Tabelle B**, sind alle "Luxusgüter" angeführt, die bis zum 31.12.1992 dem erhöhten MwSt. Satz von 38% unterlagen. Aufgrund der Anpassung der italienischen MwSt. Gesetzgebung an die EU Richtlinie wurde dieser erhöhte Prozentsatz ab 1.1.1993 abgeschafft.

Grundsätzlich kann gesagt werden, dass alle nicht in diesen Tabellen angeführten Lieferungen und Leistungen dem normalen MwSt. Satz von derzeit 22% unterliegen.

²³ diesem Verrechnungssystem unterliegen z.B. Hauspflagedienste, Altersheime, Pflegeheime, Kindergärten, Banken, Versicherungen und Ärzte.

²⁴ Art. 16 Abs. 1 VPR 633/72

5 Öffentliche Körperschaften als MwSt. Subjekt

5.1 Einstufung aufgrund der EU Richtlinien

Die entsprechenden EU Richtlinien²⁵ legen fest, dass öffentliche Körperschaften nur dann für die MwSt. relevant sind, wenn sie Tätigkeiten ausüben die in direkter Konkurrenz mit privaten Anbietern am Markt angeboten werden. Dies leitet sich aus dem Grundsatz ab, dass die MwSt. wettbewerbsneutral sein muss.

Im Gegensatz dazu ist eine Tätigkeit die von einer öffentlichen Körperschaft ausgeübt wird und dazu ausgerichtet ist öffentliche Interessen zu verfolgen in jedem Falle nicht der MwSt. unterworfen. In diesem Sinne sind öffentliche Körperschaften nicht für die MwSt. relevant wenn sie als Amtspersonen im öffentlichen Interesse handeln, auch wenn sie für die dabei ausgeübte Tätigkeit ein Entgelt in Form von Gebühren beziehen.

Die EU Richtlinie bezieht sich dabei eindeutig auf die institutionellen Aufgaben der öffentlichen Körperschaften.

5.2 Einstufung durch das italienische MwSt. Gesetz

Das italienische MwSt. Gesetz übernimmt nicht zur Gänze die Vorgaben der EU Richtlinie.

Die entsprechende Bestimmung²⁶ nimmt ausschließlich Bezug auf die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit, ohne dabei zwischen institutionellen Aufgaben und zusätzlich unter Umständen auch nur freiwillig ausgeübten Tätigkeiten zu unterscheiden. Es ist daher ohne weiteres möglich, dass auch typisch institutionelle Tätigkeiten der Gemeinde als für die MwSt. relevant angesehen werden können, sofern selbstverständlich die Voraussetzungen (objektive, subjektive und territoriale) gegeben sind.

5.3 Einstufung durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

Durch eine Reihe von Urteilen des europäischen Gerichtshofes wurden folgende Tatbestände ermittelt nach welchen abgegrenzt werden kann ob eine Tätigkeit einer öffentlichen Körperschaft als gewerblich und damit für die MwSt. relevant einzustufen ist.²⁷

5.3.1 Entgelt

5.3.1.1 Rechtsverhältnis

Besteht zwischen der Körperschaft welche die Dienstleistung erbringt und dem Empfänger der selben kein Rechtsverhältnis das diesen Leistungsaustausch regelt, liegt keine Entgelt und somit keine MwSt. Pflicht vor.²⁸

Dienstleistung gegen Entgelt setzen ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden (öffentliche Körperschaft) und dem Leistungsempfänger voraus, in dessen Rahmen die gegenseitigen Leistungen ausgetauscht werden.²⁹ Ein Rechtsverhältnis zwischen dem Leistungserbringer und einem anderen als dem tatsächlichen Leistungsempfänger reicht nicht aus.³⁰

Sind die Beträge nicht aufgrund **vertraglicher** sondern **gesetzlicher** Verpflichtungen geschuldet, liegt ebenfalls kein Leistungsaustausch und damit keine MwSt. Pflicht vor.³¹

25 VI EU-Richtlinie

26 Art. 4 Abs. 2 VPR 633/72

27 Verfahren C-520/14 und die darin zitierten Urteile

28 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 03.03.1994 in der Rechtssache C-16/93 Randnote 14

29 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 26.06.2003 in der Rechtssache C-305/01 Randnote 47

30 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 05.06.1997 in der Rechtssache C-2/95 Randnote 45

31 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 08.03.1988 in der Rechtssache C-102/86 Randnote 15

5.3.1.2 Zusammenhang zwischen Zahlung und Lieferung/Leistung

Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und der Gegenleistung (Zahlung), die die Körperschaft tatsächlich erhalten hat bestehen.³²

Erfolgt die Festsetzung der Zahlung unabhängig von objektiven Kriterien die mit der Lieferung oder Leistung zusammenhängen liegt kein Entgelt vor. Beispiele hierfür sind die Höhe der Zahlung abhängig von Einkommen des „Kunden“.³³

Der Preis muss mit Merkmalen der Dienstleistung zusammenhängen. Ist er hingegen an Tatbestände gekoppelt die außerhalb dieses Vertragsverhältnisses liegen (zB. Soziale Bedürftigkeit) liegt kein Leistungsaustausch vor.³⁴

Kein Leistungsaustausch und somit keine MwSt. Pflicht liegt vor wenn keine Beziehung zwischen dem Vorteil für den Leistungsempfänger und der Zahlung besteht. Dies trifft zu wenn beispielsweise die Zahlung selbst oder deren Höhe unabhängig davon ist ob die Dienstleistung in Anspruch genommen wird oder nicht.³⁵

5.3.1.3 Zahlende Kunden

Die Anzahl der zahlenden Kunden ist ein Kennzeichen dafür ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Wenn mehr als 1/3 der „Kunden“ bezahlen liegt ein Leistungsaustausch und damit eine MwSt. Pflicht vor.³⁶

5.3.2 Wirtschaftliche Tätigkeit

5.3.2.1 Verhältnis Betriebskosten zu Zahlung

Wie hoch ist die Zahlung im Verhältnis zu den entsprechenden Kosten (Gebühr oder Entgelt?): steht der bezahlte Betrag im Verhältnis zu den getragenen Aufwendungen?

Ist der durch die Zahlungen der Nutzer abgedeckte Teil der Betriebskosten lediglich 3%³⁷ bzw. 7,76%³⁸ oder weniger, stellt die Zahlung eher eine Gebühr dar und kein Entgelt.

Liegt eine solche Asymmetrie vor, fehlt ein tatsächlicher Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der erbrachten Dienstleistung. Es fehlt damit die erforderliche Unmittelbarkeit um diesen Gegenwert als ein Entgelt für diese Dienstleistung und damit diese als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen.

5.3.2.2 Umstände der Dienstleistungserbringung

Unter welchen Bedingungen wird die Dienstleistung erbracht und sind diese Umstände mit den anderen Anbietern in der Branche vergleichbar?

Sind die Bedingungen, unter denen die Dienstleistung erbracht wird, nicht die selben wie in der Branche üblich, muss eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeschlossen werden. Beispiele hierfür sind:³⁹

- die Dienstleistung werden nicht auf dem allgemeinen Markt angeboten
- die Dienstleistung werden von der Körperschaft ihrerseits von einem Anbieter erworben und den Bürgern im Rahmen der Daseinsvorsorge zur Verfügung stellt
- die Nutzung der für die Leistungserbringung erforderlichen Gegenstände erfolgt nicht in der Art und Weise wie sie gewöhnlich zur Erbringung der entsprechenden wirt-

32 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 20.01.2005 in der Rechtssache C-412/03 Randnote 22

33 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 12.05.2016 in der Rechtssache C-520/14 Randnote 26

34 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 29.10.2009 in der Rechtssache C-246/08 Randnote 50

35 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 08.03.1988 in der Rechtssache C-102/86 Randnote 14

36 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 12.05.2016 in der Rechtssache C-520/14 Randnote 27

37 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 12.05.2016 in der Rechtssache C-520/14 Randnote 33

38 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 29.10.2009 in der Rechtssache C-246/08 Randnote 50

39 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 12.05.2016 in der Rechtssache C-520/14 Randnote 35

schaftlichen Tätigkeit verwendet werden⁴⁰

- kurze Dauer der Ausübung der Tätigkeit: z.B. nur kurze Vermietung im Laufe eines Jahres⁴¹, geringe Anzahl von Kunden, unwesentliche Höhe der Einnahmen

5.4 Beispiele für MwSt. relevante Tätigkeiten

5.4.1 Auflistung durch das Gesetz

Das MwSt. Gesetz⁴² listet eine Reihe von Tätigkeiten auf, die in jedem Falle als für die MwSt. relevante Tätigkeiten einzustufen sind.

Es sind dies:

- a) Verkauf neuer Produkte
So werden beispielsweise bei Bezirksgemeinschaften in der Regel von den Werkstätten für Menschen mit Behinderung, für die Arbeitsrehabilitation und für psychisch kranke Menschen die dort erzeugten Waren und Produkte zum Verkauf angeboten.
- b) Verteilung von Wasser, Abwasserentsorgung, Abwasseraufbereitung, Gas, Strom
In der Regel wird die Wasserver- und Entsorgung von Gemeinden, Bezirksgemeinschaften oder Gemeindekonsortien durchgeführt.
- c) Messeveranstaltungen und Ausstellungen
- d) Führung von Geschäften und Mensen
In einigen öffentlichen Körperschaften werden von den eigenen Werkstätten produzierte Waren in einem eigenen Geschäft verkauft. Häufig werden auch Mensen z.B. im Rahmen eines Tagespflegeheimes oder als Schulmensa geführt.
- e) Warentransport und Verwahrung, z.B. Seilbahn
- f) Personentransport/Schülertransport, z.B. Seilbahn
- g) Organisation von Reisen und Ferienaufenthalten sowie gastgewerbliche Leistungen;
- h) Hafen- und Flughafendienste
- i) Werbung, z.B. in der Gemeindezeitung
- j) Fernmeldewesen, z.B. Glasfasernetz
- k) Vermietung von Immobilien, die für kommerzielle Tätigkeiten genutzt werden
- l) Gemeindeapotheken⁴³

Für diese aufgelisteten Tätigkeiten geht bereits vom Gesetz klar hervor, dass diese in jedem Falle als für die MwSt. relevante Tätigkeiten einzustufen sind und zwar unabhängig davon **wer** sie ausübt. Diese sind somit auch dann für die MwSt. relevant wenn sie von öffentlichen Körperschaften ausgeübt werden.

Für alle anderen ausgeübten Tätigkeiten muss von Fall zu Fall anhand der Grundsätze für die Anwendung der MwSt. geklärt werden, ob diese als für die MwSt. relevant einzustufen sind oder nicht.

Die von öffentlichen Körperschaften durchgeführte Dienstleistungen betreffend:

- Müllsammlung
- Mülltransport
- Müllentsorgung

sind ab dem Zeitpunkt der MwSt. unterworfen ab dem die Kosten für den Dienst der Abfallbewirtschaftung nicht mehr durch eine Steuer⁴⁴ sondern durch eine Gebühr⁴⁵ abgedeckt werden. Ab diesem Zeitpunkt ist die Ausübung dieses Dienstes in jedem Fall eine für die

40 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 26.09.1996 in der Rechtssache C-230/94 Randnote 28

41 Urteil des europäischen Gerichtshofes vom 26.09.1996 in der Rechtssache C-230/94 Randnote 29

42 Art. 4 Abs. 4 und 5 VPR 633/72

43 Entscheidung des Finanzministeriums Nr. 504617 vom 31.10.1975

44 tassa

45 tariffa

MwSt. relevante Tätigkeit, auch wenn er von einer öffentlichen Körperschaft durchgeführt wird.⁴⁶

Während im restlichen Staatsgebiet die Änderung von einer Steuer in eine Gebühr je nach Größe der Gemeinde zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingeführt werden muss, ist in Südtirol durch ein Landesgesetz⁴⁷ die Gebühr bereits seit 1.1.2000 verpflichtend festgelegt worden. Damit stellt dieser Dienst für alle öffentlichen Körperschaften in Südtirol eine für die MwSt. relevante Tätigkeit dar.

Hinweis:

Die Urteile welche die Müllabfuhrgebühr als eine Steuer und somit nicht der MwSt. unterworfen einstufen,⁴⁸ betrafen nicht die Müllabfuhr in Südtirol.

Die Agentur der Einnahmen hat unmissverständlich klar gestellt, dass die Müllabfuhrgebühren für welche die Gebühr eingeführt wurde der MwSt. unterliegen.⁴⁹ Dies wurde mittlerweile auch vom obersten Gerichtshof bestätigt.⁵⁰

5.4.2 Auflistung durch das Finanzministerium

Das Finanzministerium⁵¹ hat seinerseits jene Tätigkeiten aufgelistet, die für die MwSt. relevant sind:

1. Verteilung von Wasser, Gas, Strom und dazugehörige Dienstleistungen.
Trifft für den Bereich Wasser auch für öffentlichen Körperschaften zu.
2. Verarbeitung und Verkauf von Milch
3. Personentransporte
4. Warentransporte
5. Führung von Apotheken
6. Führung von Sportanlagen, Kulturhäusern, Museen, Bibliotheken, und dazugehörige Dienstleistungen
7. Führung von öffentlichen mautpflichtigen Straßen
8. Hafen und Flughafendienste
9. Führung von Parkplätzen
10. Führung von Mensen, Geschäften, Bars, Schlafsälen
Trifft für einzelne Bereiche auch für alle öffentlichen Körperschaften zu die in diesem Bereich tätig sind, wie z.B. Bezirksgemeinschaften, öffentliche Alters- und Pflegeheime usw.
11. Führung von Spielsälen, Theatern usw.
Dies trifft bei öffentlichen Körperschaften beispielsweise für die Führung eines Vereinshauses zu
12. Führung von Lagerhallen u.ä.
13. Märkte, Ausstellungen, Schlachthöfe und dazugehörige Dienstleistungen
14. Herstellung und Verkauf von Eis
15. Sanitäre und Soziale Dienste
Trifft in jedem Fall auch für öffentlichen Körperschaften, vor allem bei Bezirksgemeinschaften zu.
16. Tierheime für Hunde

46 Note des Finanzministeriums Nr. 19060 vom 30.3.1998, bestätigt durch die Antwort des Finanzministers vom 21.7.1999 auf eine parlamentarische Anfrage

47 Art. 35 Abs. 1 LG Nr. 7 vom 9.8.1999, veröffentlicht im Amtsblatt der Region Nr. 40 vom 31.8.1999, dieser führt den Art. 7-bis in das LG 61 vom 6.9.1973 betreffend die Abfallbewirtschaftung ein

48 Urteil des Verfassungsgerichtshofes Nr. 238/2009, Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 5078 vom 15.03.2016 (Tia1)

49 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 3/DF vom 11.11.2010

50 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 8631 und 8632 vom 07.05.2020 (Tia2)

51 Rundschreiben vom Finanzministerium Nr. 18/360068 vom 22.5.1976

17. Forschung und Entwicklung
18. Verlagstätigkeit
Trifft für öffentliche Körperschaften zu welche Zeitungen, Zeitschriften oder Bücher gegen Entgelt herausgeben, wie z.B.: Dorfbuch, Gemeindezeitung usw.
19. Verkauf von Grabstätten
20. Finanzierungen
21. Käseherstellung
22. öffentliche Waage
23. Verwaltung von Gütern
24. Verkauf von landwirtschaftlichen Gütern
Kann in einigen Fällen auch für öffentliche Körperschaften zutreffen.
25. Dienstleistungen im Interesse von Privaten gegen Bezahlung
Kann in einigen Fall auch für öffentliche Körperschaften zutreffen, wie z.B.: Fotokopierdienste.
26. Friedhofsdienste, die an Dritte vergeben werden
27. Vermietung von Immobilien, welche die Körperschaft für gewerbliche Tätigkeiten genutzt hatte
28. Verkauf von Immobilien⁵², die für gewerbliche Tätigkeiten genutzt wurden; werden von öffentlichen Körperschaften Immobilien verkauft, die sie bisher für institutionelle Tätigkeiten gebrauchten, wird die MwSt. nicht angewandt.

Auch für diese Lieferungen und Leistungen gilt, dass sie in jedem Fall vom Finanzministerium als für die MwSt. relevant angesehen werden unabhängig davon wer sie ausübt.

Anders sieht es bei den untenstehenden Verkäufen durch die öffentlichen Körperschaften aus, denn hier wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass es sich um institutionelle Tätigkeiten handelt:

- Zuweisung Grundstücken in Handwerks- bzw. Industriegebieten durch die Gemeinde. Diese unterliegt nicht der MwSt.⁵³, falls damit die Ansiedlung von Produktionsbetrieben in diesen Gebieten gefördert werden kann. Dies trifft auch auf die anderen öffentlichen Körperschaften zu.
- Zuweisung von Grundstücken in Baugebieten durch die Gemeinde, die diese sich durch Enteignung erworben hat. Diese Tätigkeit gehört zum institutionellen Bereich und unterliegt nicht der MwSt. Dies trifft auch auf andere öffentliche Körperschaften zu.⁵⁴
- Parkplatzbewirtschaftung. Diese unterliegt nicht der Mehrwertsteuer⁵⁵, falls damit die Verkehrssituation verbessert wird und das Stadtzentrum besser erreicht werden kann. In diesem Fall handelt es sich deshalb um eine institutionelle Tätigkeit, weil damit der gesamten Bevölkerung gedient ist.

5.5 Finanzierung durch Beiträge

Bei der Prüfung der Frage ob bestimmte Tätigkeiten öffentlicher Körperschaften für diese eine für die MwSt. relevante Tätigkeit darstellen oder nicht, wird oftmals auch die Finanzierung der entsprechenden Anlagen und Einrichtung als Argument herangezogen.

Diesbezüglich kann aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes⁵⁶ eindeutig festgehalten werden, dass auch wenn die zur Ausübung der für die MwSt. relevanten Tätigkeit erforderlichen Anlagen und Einrichtungen (Investitionen) durch Beiträge finanziert werden,

52 Entscheid Finanzministerium 26/E vom 08.04.1998

53 Entscheid Finanzministerium Nr. 206 vom 13.12.2001

54 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 8/E vom 14.6.1993

55 Entscheid Finanzministerium Nr. 210 vom 14.12.2001, Entscheid Finanzministerium Nr. 173 vom 06.06.2002 und Entscheid Finanzministerium Nr. 174 vom 06.06.2002

56 Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion III Nr. C-203/03 und Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion III Nr. C-243/03 vom 6.10.2005

die entsprechende Vorsteuer auf diese Investitionen trotzdem zur Gänze abgezogen und zurückgefordert werden kann. Dies gilt selbstverständlich nur für einen umfassend Steuerpflichtigen, für den also kein MwSt. Abrechnungssystem gilt bei dem die Vorsteuer (MwSt. im Einkauf) grundsätzlich nicht oder nur eingeschränkt verrechnet werden kann (z.B. Pro-Rata).

Somit kann die Mehrwertsteuer, die auf die durch Subventionen finanzierte Investitionen entfällt, nicht nur dann abgezogen werden, wenn die öffentliche Körperschaft als Steuerschuldner die entsprechenden Abschreibungen der ganz oder teilweise mit dieser Subvention finanzierten Gegenstände in den Preis seiner Umsätze einbezieht, sondern auch wenn keine Abwälzung der Abschreibungen für diese Gegenstände auf die Preise erfolgte.

Beispiel:

Ein Investitionsgut, dessen Preis 1.186.000,00 Euro inklusive Mehrwertsteuer beträgt und bei dem sich die Mehrwertsteuer auf 118.600,00 Euro (10%) beläuft, wird zum Teil (20%) mit einer sich auf 237.200,00 Euro belaufenden Subvention finanziert.

Die öffentliche Körperschaft als Steuerschuldner hat die Abschreibungen des Gegenstands, der dem mit der Subvention finanzierten Teil entspricht, nicht auf den Preis dieser MwSt. pflichtigen Umsätze abgewälzt.

Trotzdem kann die gesamte MwSt. von 118.600,00 Euro abgezogen und eventuell zurückgefordert werden, da keine Einschränkung des Rechts auf Abzug der Mehrwertsteuer bei den mit Subventionen finanzierten Gegenständen besteht.

6 Feststellung der für die MwSt. relevanten Tätigkeiten einer öffentlichen Körperschaft

Um feststellen zu können, welche für die MwSt. relevanten Tätigkeiten eine öffentliche Körperschaft ausübt, empfiehlt es sich den Jahresabschluss zu überprüfen.

In erster Linie sollten die Einnahmen der öffentlichen Körperschaft einer genauen Prüfung unterzogen werden. Dadurch lassen sich jene Tätigkeiten feststellen, aus denen Einnahmen erzielt werden, die dann in einem weiteren Schritt daraufhin untersucht werden ob es sich dabei um eine für die MwSt. relevante Tätigkeit handelt.

Nachdem mit dieser beschriebenen Vorgangsweise festgestellt wurde welche für die MwSt. relevanten Einnahmen die betreffende öffentliche Körperschaft erzielt, können die entsprechenden Ausgaben ermittelt werden.

Auf diese Art und Weise lassen sich die Kapitel feststellen auf welche die Einnahmen und Ausgaben der verschiedenen für die MwSt. relevanten Tätigkeiten in der öffentlichen Buchhaltung gebucht werden.

Diese Kapitel müssen als für die MwSt. relevant gekennzeichnet werden⁵⁷ damit die entsprechende MwSt. verrechnet werden kann. Neben der öffentlichen Buchhaltung müssen auch die vom MwSt. Gesetz vorgesehenen Register ordnungsgemäß geführt werden⁵⁸.

⁵⁷ Abs. 2 und 3 Art. 19-ter VPR 633/72 und Pkt VI Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26/381304 vom 13.6.1980

⁵⁸ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26/381304 vom 13.6.1980

7 Verpflichtungen für MwSt. Subjekte

Neben den Verpflichtungen zur Führung bestimmter Bücher und Register, die vom Zivilgesetzbuch, vom Einkommenssteuergesetz oder von Sondergesetzen für alle Unternehmen vorgeschrieben sind, werden die für die MwSt. relevanten Subjekte auch vom MwSt. Gesetz verpflichtet, eine Reihe von Registern zu führen.

Wichtig:

Die Verpflichtung zur Führung eigener MwSt. Register gilt selbstverständlich auch für öffentliche Körperschaften für die MwSt. relevanten Tätigkeiten. Die getrennte Verbuchung im Rahmen der öffentlichen Buchhaltung auf eigens gekennzeichneten Kapiteln allein reicht nicht aus.

Im folgenden soll ein Überblick über die vorgesehenen Register und die entsprechenden Eintragungsverpflichtungen gegeben werden.

7.1 MwSt.- Buchhaltung

Das MwSt. Gesetz sieht folgende Bücher vor:

- Register der ausgestellten Rechnungen
- Register der Tageseinnahmen
- Register der erhaltenen Rechnungen
- Register der Steuerelemente (Steuerquittungen u.ä.)
- Zusammenfassendes gemeinsames Register
- Register der nicht - steuerbaren Einkäufe
- Register für den Ausfall der Registrierkasse
- Depot Register
- usw.

Unter bestimmten Voraussetzungen müssen diese MwSt. Register von Unternehmen mit doppelter Buchhaltung nicht eigens geführt werden.⁵⁹

Hinweis:

Das Register der innergemeinschaftlichen Erwerbe im institutionellen Bereich von nicht gewerblichen Körperschaften mit einer für die MwSt. relevanten Tätigkeit, zählt nicht zur eigentlichen MwSt. Buchhaltung.

7.2 Führung der MwSt.- Bücher

7.2.1 Vorbereitung der Bücher

Die MwSt.- Bücher müssen fortlaufend nummeriert werden.⁶⁰

Es können auch lose Blätter beliebig verwendet werden. Voraussetzung dafür ist allerdings deren fortlaufende Nummerierung, die auch gleichzeitig mit dem Ausdruck erfolgen kann, und die Angaben zum MwSt. - Pflichtigen.

7.2.2 Nummerierung

Die MwSt. - Bücher müssen vom Steuerpflichtigen mit einer fortlaufenden Nummer auf jeder Seite versehen werden. Die Nummerierung hat fortlaufend für jedes Jahr und jedes Register zu

⁵⁹ Art. 12 Abs. 1 VPR 435 vom 7.12.2001

⁶⁰ Die Anfangsvidimierung der MwSt.- Bücher ist mit 25.10.2001 abgeschafft worden, Art. 8, Gesetz 383 vom 18.10.2001, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 248 vom 24.10.2001

erfolgen⁶¹, d.h. sie startet jedes Jahr wieder bei eins. Deshalb müssen auf jeder Seite das Jahr und die fortlaufende Nummer angegeben werden (2020/1, 2020/2, usw.). Das anzugebende Jahr ist das Jahr, auf das sich die Buchhaltung bezieht, und nicht das Jahr, in welchem man die Register ausdruckt.

Die Nummerierung ganzer Bücher und Blöcke im Vorhinein ist nicht vorgeschrieben, es genügt, wenn die einzelnen Seiten in dem Moment nummeriert werden, in dem sie bedruckt oder beschrieben werden.

Auf jeden Fall muss jede Seite der Register und Bücher mit losen Blättern mit dem Namen bzw. der Bezeichnung des Steuerpflichtigen versehen sein, der dazu verpflichtet ist, diese Bücher zu führen.

7.2.3 Eintragungen

Die MwSt. Register müssen gemäß den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buchhaltung⁶², ohne leere Zwischenräume, ohne Zwischenzeilen und ohne Eintragungen über den Rand hinaus geführt werden. Es dürfen keine Radierungen vorgenommen werden und eine Streichung ist, wenn notwendig, in der Weise vorzunehmen, dass die durchgestrichenen Worte lesbar bleiben.

Wichtig:

Da Verbesserungen die ursprüngliche Eintragung weiterhin sichtbar belassen müssen, ist die Verwendung von „Tipp-Ex“ in der MwSt. Buchhaltung nicht erlaubt.

7.2.4 Form der MwSt. Register

Die Form der Register ist vom Gesetz nicht vorgeschrieben und kann daher frei gewählt werden. Grundsätzlich sind daher folgende Formen erlaubt⁶³:

- **gebundene Bücher;**
- **Karteikarten;**
- **Fortlaufendpapier;:**
Diese 3 Formen spielen heute keine Rolle mehr.
- **lose Blätter:** diese Form ist ebenfalls eine Voraussetzung dafür, dass die MwSt. Register mittels EDV geführt werden können. Sie bietet gegenüber dem Fortlaufendpapier den Vorteil, dass die Register über einen Laserdrucker ausgedruckt werden können. In der Praxis wird bei EDV unterstützter Buchhaltung hauptsächlich diese Form angewandt.

7.2.5 Sonderfälle

Grundsätzlich müssen die oben angeführten Register einzeln geführt werden. Das heißt, das Register der Eingangsrechnungen muss getrennt von jenem der Ausgangsrechnungen geführt werden. Trotzdem sind in der Praxis, vor allem aus organisatorischen Überlegungen, auch andere Formen möglich.

7.2.5.1 Gemeinsames Register

Das Gesetz erlaubt die Führung eines einzigen gemeinsamen Registers, in das sowohl die Eingangsrechnungen als auch die Ausgangsrechnungen eingetragen werden können. Allerdings ist die Bedeutung dieses gemeinsamen Registers stark gesunken, zumal die Register auf einzelne lose Blätter ausgedruckt werden können.

61 Entscheidung der Agentur der Einnahmen Nr. 85 vom 12.03.2002

62 Art. 2219 ZGB

63 Art. 39 Abs. 1 VPR 633/72

7.2.5.2 Rechnungsblock

Bis zur Abschaffung der Anfangsvidimation⁶⁴ konnte durch Vidimation eines Rechnungsblockes die Führung eines eigenen Registers der Ausgangsrechnungen umgangen werden. Dieser Vorteil bleibt auch nach dem Wegfall der Verpflichtung zur Vidimierung weiterhin aufrecht.

Der Zweck des Rechnungsblockes ist es, dass die Führung eines eigenen Registers der Ausgangsrechnungen vermieden wird, indem ein Durchschlag der ausgestellten Rechnung im Block verbleibt und als Register der ausgestellten Rechnungen gilt.

Diese Vereinfachung gilt nur für MwSt. - Pflichtige, die ein Jahresvolumen von € 700.000 bei Verkäufen bzw. € 400.000 bei Dienstleistungen nicht überschreiten⁶⁵.

Auch diese Form ist veraltet, da die Ausstellung der Rechnungen und deren Eintragung mit Hand vorzunehmen ist und seit Einführung der elektronischen Rechnungen nur bei Auslandsrechnungen vorkommt.

7.3 Die einzelnen MwSt. Register

Für die Führung der MwSt. Register gelten eigene Regelungen in Bezug auf die Erfassung bestimmter Angaben. Darauf wird bei der Behandlung der einzelnen Register genauer eingegangen. Zusätzlich zu den gesetzlichen Bestimmungen ist aus organisatorischen Gründen darauf zu achten, dass auch alle Angaben, die später in der MwSt. Jahreserklärung getrennt aufgeschlüsselt werden müssen, bereits bei der Verbuchung in den Registern getrennt erfasst werden.

Nur so kann verhindert werden, dass anlässlich der Erstellung der MwSt. Jahreserklärung die gesamte MwSt. Buchhaltung nach bestimmten Informationen durchgesehen werden muss.

Beispiele hierfür sind:

- Aufschlüsselung der Einkäufe nach:
 - Anlagegütern
 - Leasing- und Mietverträgen
 - Waren
 - andere Einkäufe und Dienstleistungen
- Aufschlüsselung der Ein- und Verkäufe nach:
 - Eigenrechnungen i.S. Art. 17 Abs. 2
 - innergemeinschaftlichen Dienstleistungen
- u.ä.

7.3.1 Register der Verkäufe

Grundsätzlich muss jeder MwSt. Pflichtige ein solches Register führen. Befreit von der Führung diese Registers sind nur die MwSt. Pflichtigen, die den Einzelhändlern gleichgestellt sind⁶⁶.

In dieses Register sind folgende Dokumente einzutragen:

- ausgestellte Rechnungen für Lieferungen und Leistungen an Inländer (Unternehmen oder Endverbraucher)
- ausgestellte Rechnungen für Exporte an Ausländer in Drittländern (Unternehmen oder Endverbraucher)
- ausgestellte Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und Leistungen an EU Ausländer (Unternehmen)

⁶⁴ 25.10.2001

⁶⁵ Art. 32 DPR 633/72 ersetzt durch Art. 2, Absatz 1, DPR 222/01

⁶⁶ Art. 22 VPR 633/72

- erhaltene Einkaufsrechnungen für innergemeinschaftliche Erwerbe von EU Ausländern (Unternehmen)
- Eigenrechnungen⁶⁷ für Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen von Ausländern, die in Italien für die MwSt. relevant sind.
- Eigenrechnungen⁶⁸ für Handelsware, die verschenkt wird.

Zeitpunkt der Eintragung:

Die Eintragung der ausgestellten Rechnungen muss innerhalb des 15. Tages des Folgemonats nach **Leistungserbringung** erfolgen⁶⁹.

Angaben:

Im Register sind folgende Angaben anzumerken:

- fortlaufende Nummer der Eintragung;
- Ausstellungsdatum;
- Bezeichnung des Kunden;
- Steuergrundlage getrennt nach MwSt. Satz;
- MwSt. getrennt nach MwSt. Satz;
- gesetzliche Bestimmung, welche eine eventuelle MwSt. Befreiung vorsieht.

7.3.2 Register der Einkäufe

Grundsätzlich muss jeder MwSt. Pflichtige auch dieses Register führen. Befreit von der Führung dieses Registers sind nur einzelne MwSt. Pflichtige⁷⁰.

In dieses Register sind folgende Dokumente einzutragen:

- Einkaufsrechnungen für Lieferungen und Leistungen von Inländern (Unternehmen);
- Zollscheine (Zollbolletten) für Importe aus Drittländern (nicht EU Länder);
- erhaltene und ergänzte Einkaufsrechnungen für innergemeinschaftliche Erwerbe von EU Ausländern (Unternehmen)
- Eigenrechnungen⁷¹ für Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen von Ausländern aus Drittländern und aus der EU, die in Italien für die MwSt. relevant sind;
- Eigenrechnungen für Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen von Landwirten im landwirtschaftlichen Pauschalsystem, die von der Führung der MwSt. Register befreit sind.

Zeitpunkt der Eintragung:

Die Eintragung der Einkaufsrechnungen muss innerhalb des Jahres erfolgen, in dessen MwSt.

- Erklärung das Recht auf Abzug der Vorsteuer geltend gemacht wird⁷². Das Recht des Vorsteuerabzugs kann spätestens mit der MwSt. Jahreserklärung des betreffenden Jahres⁷³ in dem das Recht zum Abzug der MwSt. entstanden ist,⁷⁴ ausgeübt werden.⁷⁵

Achtung

Dies gilt nicht im Split-Payment-Verfahren.

Angaben:

Die Eingangsrechnungen sind pro Kalenderjahr **nicht mehr** fortlaufend in der Reihenfolge des Erhaltes zu nummerieren.

⁶⁷ im Sinne Art. 17 Abs. 2 VPR 633/72

⁶⁸ im Sinne Art. 2 Abs. 2 Ziffer 4 VPR 633/72

⁶⁹ Art. 6 und 23 VPR 633/72 sowie Art. 12, Absatz 1, Gesetzesdekret vom 23.10.2018, Nr. 119

⁷⁰ z.B.: Landwirte mit einem Vorjahresumsatz von weniger als 7.000,00 Euro

⁷¹ im Sinne Art. 17 Abs. 2 VPR 633/72

⁷² Art. 25, VPR 633/1972

⁷³ In der Regel innerhalb 30.4. des Folgejahres

⁷⁴ vgl. dazu das Kapitel 4.1.4.2 Zeitpunkt des Entstehens der MwSt. Schuld bzw. des Guthabens aus Seite 13

⁷⁵ Art. 19, Abs. 1, VPR 633/72 abgeändert durch Art. 2, Abs. 1, D.L. 50 vom 24.4.2017, n. 50

Im Register sind folgende Angaben anzumerken⁷⁶:

- Ausstellungsdatum der Rechnung;
- Bezeichnung des Lieferanten;
- Steuergrundlage getrennt nach MwSt. Satz;
- MwSt. getrennt nach MwSt. Satz;
- gesetzliche Bestimmung, welche eine eventuelle MwSt. Befreiung vorsieht.

7.3.3 Register der Tageseinnahmen

Das Register der Tageseinnahmen kann anstelle des Registers der Ausgangsrechnungen von allen MwSt. Pflichtigen geführt werden, die den Einzelhändlern gleichgestellt sind⁷⁷. In der Regel wird dieses Register von Einzelhändlern und gastgewerblichen Betrieben, die zur Führung der Registriertasse verpflichtet sind, und von Handwerkern und gastgewerblichen Betrieben, die zur Ausstellung der Steuerquittung verpflichtet sind, anstelle des Registers der Ausgangsrechnungen geführt.

MwSt. Pflichtige, die sowohl Rechnungen ausstellen als auch Einnahmen erzielen, für welche die Steuerquittung oder der Kassabeleg ausgestellt werden muss, werden neben dem Register der Ausgangsrechnungen auch dieses Register führen.

In dieses Register müssen auch die Einnahmen, die durch die Registriertasse oder durch Steuerquittungen dokumentiert sind, eingetragen werden.

MwSt. Pflichtige, die dieses Register anstelle des Registers der Verkäufe führen, sind verpflichtet, auch folgende Dokumente einzutragen:

- ausgestellte Rechnungen für Lieferungen und Leistungen an Inländer (Unternehmen oder Endverbraucher)
- ausgestellte Rechnungen für Exporte an Ausländer (Unternehmen oder Endverbraucher)
- ausgestellte Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und Leistungen an EU Ausländer (Unternehmen)
- erhaltene Einkaufsrechnungen für innergemeinschaftliche Erwerbe von EU Ausländern (Unternehmen)
- Eigenrechnungen⁷⁸ für Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen von Ausländern, die in Italien für die MwSt. relevant sind.
- Eigenrechnungen⁷⁹ für Handelsware, die verschenkt wird.

Die Verpflichtung zur elektronischen **Speicherung und Übermittlung** der Tageseinnahmen⁸⁰ an die Agentur der Einnahmen gilt **ab dem 1.1.2020** für **alle** Einzelhändler und ähnliche Unternehmen.

Durch die elektronische Speicherung und Übermittlung der Tageseinnahmen entfällt die Verpflichtung, die Einnahmen durch Steuerquittungen oder Kassenbelege zu dokumentieren. Zur Dokumentation der erbrachten Leistung kann hingegen die Ausstellung eines **"Handelsdokuments"**⁸¹ verlangt werden, das in Papierform durch die elektronische Registriertasse gedruckt wird. Die Führung des Registers der Tageseinnahmen ist nach Inkrafttreten der neuen genannten Pflichten nicht mehr erforderlich.

Öffentliche Körperschaften sind **derzeit** von der Ausstellung einer Steuerquittung und von der Führung der Registriertasse befreit⁸². Für alle befreiten Operationen⁸³ besteht aber nach wie

⁷⁶ Art. 25, Absatz 3, VPR 633/1972

⁷⁷ Art. 22 und 24 VPR 633/72

⁷⁸ im Sinne Art. 17 Abs. 2 VPR 633/72

⁷⁹ im Sinne Art. 2 Abs. 2 Ziffer 4 VPR 633/72

⁸⁰ siehe unsere Rundschreiben Nr. 50 vom 26.04.2019 und Nr. 61 vom 17.06.2019

⁸¹ Ministerialdekret DM 07.12.2016

⁸² Art. 1 Pkt. 22 DM 21.12.1992

⁸³ siehe Art. 1, Abs. 2 DM 10.5.2019

vor die Verpflichtung, die Einnahmen in das Register der Tageseinnahmen **einzutragen**⁸⁴.

Zeitpunkt der Eintragung:

Die Eintragung der Einnahmen muss innerhalb des darauf folgenden Werktages nach Durchführung des Geschäftsfalles erfolgen.

Die Geschäftsfälle, für welche ein **Kassabeleg** oder eine **Steuerquittung** ausgestellt wurden, können als Gesamtsumme auch innerhalb 15. des darauf folgenden Monats eingetragen werden.⁸⁵ Dies trifft aber für öffentliche Körperschaften in der Regel nicht zu, da diese von der Ausstellung eines Kassabeleges oder einer Steuerquittung befreit sind.

Angaben:

Die Gesamtsumme der Einnahmen pro Tag bzw. pro Monat wird im Register der Tageseinnahmen inklusive der MwSt. eingetragen. Die Eintragung erfolgt getrennt nach MwSt. Satz und getrennt nach Einnahmen mit Kassabeleg und Steuerquittung.

Öffentliche Körperschaften müssen die Eintragung pro Tag vornehmen.

7.3.4 Register der Steuerelemente

In dieses Register sind alle Steuerelemente einzutragen, die von Seiten einer ermächtigten Druckerei nummeriert sind. Es sind dies in der Regel die Blöcke der Steuerquittungen und Steuerrechnungen.

Die Eintragung muss innerhalb des darauffolgenden Werktages nach Kauf der Steuerelemente erfolgen. In jedem Fall muss die Erfassung der erworbenen Steuerelemente vor der ersten Verwendung der selben erfolgen.

Einzutragen sind das Datum des Kaufes, die Daten des Lieferanten (ermächtigter Händler oder Druckerei) und die erste und letzte fortlaufende Nummer des Steuerelementes, wie sie diesem durch die Druckerei vergeben wurde.

Ab 01.01.2020 - mit verpflichtender elektronischer Übermittlung der Tageseinnahmen an die Agentur der Einnahmen - werden voraussichtlich die Steuerquittungen und Steuerrechnungen abgeschafft werden.

7.3.5 Zusammenfassendes Register

Aus organisatorischen Gründen können vom MwSt. Pflichtigen auch mehrere getrennte Register der Ausgangs-, Eingangsrechnungen oder Tageseinnahmen geführt werden. Beispielsweise kann es aus organisatorischen Gründen sinnvoll sein, eigene Register für den innergemeinschaftlichen Geschäfte anzulegen oder getrennte Register der Tageseinnahmen für verschiedene Verkaufsstellen zu führen.

Übt ein MwSt. Pflichtiger mehrere Tätigkeiten aus, für welche unterschiedliche MwSt. Abrechnungssysteme vorgesehen sind, besteht in einigen Fällen vom Gesetz her die Verpflichtung, eine getrennte MwSt. Buchhaltung zu führen. Aus organisatorischen Gründen kann eine getrennte Führung der MwSt. Buchhaltung für die verschiedenen Tätigkeiten auch dann sinnvoll sein, wenn dies vom Gesetz nicht vorgeschrieben ist.

In solchen Fällen empfiehlt es sich, ein zusammenfassendes Register zu führen und die entsprechenden MwSt. Abrechnungen dort einzutragen.

7.3.6 Andere Register

Für bestimmte Geschäftsfälle oder MwSt. Abrechnungsformen sind zusätzliche Register

⁸⁴ gemäß Art. 24 des DPR 633/1972

⁸⁵ Art. 6 Abs. 4 VPR 695 vom 9.12.1996

vorgesehen. Die wichtigsten sind:

Register für den Ausfall der Registrierkasse

Dieses Register ist in der selben Form wie das Register der Tageseinnahmen zu führen. In dieses Register werden beim Ausfall der Registrierkasse die Tageseinnahmen eingetragen. Die Eintragung erfolgt pro Geschäftsfall und nicht wie beim Register der Tageseinnahmen als Gesamtsumme pro Tag bzw. pro Monat.

Register für die nicht steuerbaren Ein- bzw. Verkäufe:

Dieses Register sollte aus organisatorischen Gründen immer dann geführt werden, wenn von Exporteuren unter Steueraussetzung im Inland eingekauft wird. Zu diesem Zwecke muss dem entsprechenden inländischen Lieferanten eine Mitteilung⁸⁶ vor Tätigung des Umsatzes zugestellt werden, mit der die bestehenden Voraussetzungen zum Einkauf unter Steueraussetzung bestätigt werden. Diese Mitteilungen sind in ein eigenes Register einzutragen. In dieses Register werden sowohl die ausgestellten Erklärungen als auch die von Kunden erhaltenen Erklärungen eingetragen.

Depot Register:

Das MwSt. Gesetz sieht vor⁸⁷, dass Ware, die sich tatsächlich im Besitz des MwSt. Pflichtigen befindet, ohne dass dies in der Buchhaltung seinen Niederschlag gefunden hat oder Ware, die gemäß buchhalterischer Aufzeichnungen sich zwar im Besitz des MwSt. Pflichtigen befinden müsste, tatsächlich aber nicht vorhanden ist, gemäß einer gesetzlichen Vermutung als verkauft bzw. eingekauft gilt.

Diese gesetzliche Vermutung findet überall dort Anwendung, wo Warentransporte stattfinden, die nicht durch eine Rechnung oder einen Lieferschein dokumentiert sind. Als Beispiel kann die Anlieferung an eine landwirtschaftliche Genossenschaft angeführt werden.

Dass es sich in solchen Fällen nicht um einen Verkauf (ohne Rechnung) oder einen Einkauf (ohne Rechnung) handelt, kann folgendermaßen nachgewiesen werden:

- durch Ausstellung eines Lieferscheines;
- durch Aufzeichnung der Warenbewegung in einem Register.

Das sogenannte Depot Register erfüllt diesen Zweck. In ihm werden alle Warenbewegungen und deren Gründe aufgezeichnet, die nicht durch Rechnung oder Lieferschein dokumentiert sind.

Das MwSt. Gesetz sieht noch eine Reihe anderer Register vor, auf die in diesem Zusammenhang nicht weiter eingegangen werden soll, da sie nur für Sonderfälle vorgesehen sind.

7.4 Rechnungsstellung

Das MwSt. Gesetz sieht für die Dokumentation der getätigten Umsätze eine Reihe von Verpflichtungen vor. Im folgenden fassen wir die wichtigsten zusammen.

7.4.1 Lieferschein

Bekanntlich wurde der Warenbegleitschein aufgrund eines Ermächtigungsgesetzes⁸⁸ seit 27.9.1996 abgeschafft⁸⁹ und die Transportdokumente an die in der restlichen EU geltenden Bestimmungen angepasst. Das Finanzministerium hat mit einem eigenen Rundschreiben⁹⁰ zu den verschiedenen Fragen Stellung genommen.

⁸⁶ sog. Absichtserklärung (ital.: "dichiarazione d' intento")

⁸⁷ VPR 441 vom 10.11.1997

⁸⁸ Art. 3, Abs. 147, Buchst. d) Haushaltsrahmengesetz 549 vom 28.12.1995

⁸⁹ VPR 472 vom 14.8.1996, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik 214 vom 12.9.1996

⁹⁰ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 225/E vom 16.9.1996

7.4.1.1 Ausnahmen

Die Bestimmungen über den Warenbegleitschein⁹¹ sind aber weiterhin aufrecht für den Transport folgender Waren⁹²:

- Tabakwaren;
- Zündhölzer;
- Waren, die den Akzisen unterliegen:
 - Wein, Bier, andere alkoholische Getränke⁹³;
 - Treib- und Brennstoffe (Benzin, Diesel, Gas)⁹⁴;
- Waren, die der Konsumsteuer unterliegen:
 - Schmierstoffe und bestimmte Mineralölprodukte⁹⁵;
- Waren, die der Steueraufsicht unterliegen;

Für diese angeführten **Waren** muss ein eigenes **Begleitdokument** ausgestellt werden⁹⁶. Diesbezüglich wurden vom Finanzministerium eigene Hinweise erlassen⁹⁷.

7.4.1.2 Dokumentation der Warenlieferungen

Die Kontrollmöglichkeiten durch die Finanzbehörde bleiben während des Transportes von Waren auf der Straße weiterhin aufrecht⁹⁸. Die Ware muss aber nicht mehr grundsätzlich von einem Dokument begleitet werden. Die Kontrolle der Finanzbehörde kann dadurch nur mehr indirekt erfolgen, indem auf der Straße festgestellt wird, welche Waren transportiert werden und im Nachhinein beim Verkäufer die Einhaltung der entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften (Rechnungsstellung) überprüft wird.

Aufgrund dieser steuerrechtlichen Vorschriften ergeben sich daher folgende unterschiedliche Tatbestände:

7.4.1.2.1 Warenlieferung mit sofortiger Fakturierung⁹⁹

Grundsätzlich gilt die Verpflichtung¹⁰⁰, die Rechnung zum für die MwSt. relevanten Zeitpunkt¹⁰¹ auszustellen. Als solcher gilt bei Warenlieferungen:

- die Übergabe oder der Versand der Ware,
- der Erhalt der Zahlung, sofern diese vorher erfolgt.

Bei einer Warenlieferung **ohne Transportdokument** muss die „sofortige“ Rechnung seit dem 1.7.2019 nicht mehr **sofort** ausgestellt werden, sondern **innerhalb 12 Tagen ab Umsatzerbringung**¹⁰².

Das Datum der Umsatzerbringung ist das Rechnungsdatum und die Rechnung gilt erst als ausgestellt, sobald sie an die Plattform der Einnahmenagentur SDI versendet worden ist.

7.4.1.2.2 Warenlieferung mit aufgeschobener monatlicher Fakturierung

Als Ausnahme zur Regel der sofortigen Fakturierung besteht die Möglichkeit, die Rechnung innerhalb 15. des darauffolgenden Monats für alle im vorhergehenden Monat erfolgten Lieferungen auszustellen¹⁰³, wobei diese Rechnungen allerdings bei der MwSt. Abrechnung des Monats, in dem der Lieferschein ausgestellt wurde, berücksichtigt werden müssen. Aus

91 VPR 627 vom 6.10.78

92 Art. 1 VPR 472/96

93 Art. 27 DLgs. 504/95, S. Art. 23 Gesetz Nr. 28 vom 18.02.1999 und VPR 48 vom 07.02.2000

94 Art. 21 DLgs. 504/95

95 Art. 62 DLgs. 504/95

96 "Daa = documento accompagnamento accise" oder "Das = documento accompagnamento semplificato" oder der bisherige Warenbegleitschein

97 Note des Finanzministeriums Nr. 597/Udc-Cm vom 16.9.1996

98 Art. 1 Abs. 2 VPR 472/96

99 "fatturazione immediata"

100 Art. 21 Abs. 4 VPR 633/72

101 "effettuazione" Art. 6 VPR 633/72

102 gemäß Art. 21, Absatz 4, des DPR 633/1972

103 Art. 21. Abs. 4 VPR 633/72 "fatturazione differita"

organisatorischen Gründen empfiehlt es sich daher, die Rechnung immer spätestens mit Ende des Monats auszustellen, in dem der Lieferschein ausgestellt wurde.

Als Voraussetzung dazu ist es allerdings notwendig, die Warenlieferung durch ein eigenes Transportpapier zu dokumentieren.

Bei Mehrfachlieferungen an denselben Abnehmer, die durch Lieferscheine im Monat „x“ belegt sind, ist die elektronische Rechnung im Zeitraum vom 1. bis zum 15. des Monats „x+1“ zu erstellen und zu versenden, wobei im Feld "Datum der Rechnung" der Tag der letzten Lieferung bzw. der letzte Tag des Monats „x“ angegeben wird.

Die ausgestellten Rechnungen müssen spätestens bis zum 15. des Folgemonats nach der **Umsatzerbringung** unter Berücksichtigung des Bezugsmonats (d.h. des Monats der Umsatzerbringung, für welchen die MwSt. abgerechnet werden muss) aufgezeichnet werden.

7.4.1.3 Inhalt des Lieferscheines

Für die Form des Lieferscheines bestehen keine Vorschriften. Er muss aber folgenden Inhalt aufweisen:

Datum der Umsatztätigung:

Es handelt sich um das Datum der Übergabe der Ware oder des Transportbeginns. Dieses Datum muss nicht unbedingt mit dem Ausstellungsdatum übereinstimmen. Der Lieferschein muss vor Transportbeginn ausgestellt werden. Das Ausstellungsdatum, das nicht unbedingt angeführt werden muss, kann daher nicht älter als jenes des Transportbeginns sein.

Zum Nachweis, dass der Lieferschein termingerecht ausgestellt wurde, empfehlen wir, auch das Ausstellungsdatum anzuführen.

Angaben des Verkäufers:

Es sind folgende Angaben des Verkäufers anzuführen:

- Bezeichnung der Firma oder Name und Vorname;
- vollständige Adresse;
- MwSt. Nummer;
- Steuernummer¹⁰⁴;
- Eintragung im Handelsregister¹⁰⁵.

Angaben des Käufers:

Es sind folgende Angaben des Käufers anzuführen:

- Bezeichnung der Firma oder Name und Vorname;
- vollständige Adresse.

Angaben des Transporteurs:

Es sind folgende Angaben des **Unternehmens**, das den Transport tatsächlich durchführt, anzuführen:

- Bezeichnung der Firma oder Name und Vorname;
- vollständige Adresse.

Das Unternehmen, das den Transport tatsächlich durchführt, kann sein:

- der Frächter,
- die Spedition,
- oder eine Firma, die als Absender oder Empfänger der Ware (nicht der Rechnung) den Transport durchführt.

Wird die Lieferung vom Verkäufer, vom Käufer oder von einem Angestellten eines der beiden durchgeführt, muss der Name des Fahrers **nicht** angeführt werden.

Angaben zur Ware:

¹⁰⁴ Art. 6 Abs. 1 Buchst. a VPR 605/73

¹⁰⁵ Art. 2199 ZGB

Die gelieferte Ware muss in ihrer Art, Qualität und Menge angeführt werden. Die Menge der Ware muss nur in Ziffern angeführt werden.

Nummerierung:

Der Lieferschein muss fortlaufend nummeriert werden, da auf der nachträglichen Rechnung die Nummer des ausgestellten Lieferscheines angeführt werden muss.

Grund der Lieferung:

Dieser ist notwendig, um die gesetzliche Vermutung über einen Ein- bzw. Verkauf zu widerlegen, wenn es sich um eine Warenlieferung ohne Eigentumsübertragung handelt.

7.4.1.4 Aufbewahrung des Lieferscheines

Die ausgestellten Lieferscheine müssen geordnet wie alle anderen steuerlichen Dokumente (Rechnungen) aufbewahrt werden¹⁰⁶.

Durch die ordnungsgemäße Verwahrung kann auch die gesetzliche Vermutung über einen "schwarzen" Ein- oder Verkauf¹⁰⁷ entkräftet werden.

7.4.1.5 Warenlieferung ohne Eigentumsübertragung

Das MwSt. Gesetz sieht die gesetzliche Vermutung eines Einkaufes oder eines Verkaufes vor, wenn:

- Waren vorgefunden werden, für welche keine Einkaufsrechnung vorliegt;
- Waren nicht vorgefunden werden, die aufgrund der buchhalterischen Aufzeichnungen vorhanden sein müssten.

Um diese gesetzliche Vermutung zu widerlegen, müssen Warenlieferungen, die nicht zu einer Übertragung des Eigentumsrechtes führen, in einem der folgenden Register oder Dokumente angeführt oder verzeichnet sein:

- im Journal;
- im Inventar;
- in einem anderen im Sinne des ZGB geführten Register;
- in einem von MwSt. Gesetz vorgesehenen Register bzw. Einkaufsregister
- oder auf einem ordnungsgemäß aufbewahrten Dokument (z.B. Lieferschein).

Beispiele für solche Warenbewegungen sind Lieferungen:

- zur Reparatur;
- zur Verarbeitung;
- in Leihe;
- in Verwahrung (Lagerung);
- aufgrund von Werkverträgen oder anderen Verträgen ohne Eigentumsübertragung.

Damit diese gesetzliche Vermutung mit Hilfe des Lieferscheines überwunden werden kann, ist es notwendig, dass auf diesem auch der **Grund** des Transportes angeführt wird.

7.4.1.6 Sonderbestimmungen

Für folgende Warenlieferungen:

- nach San Marino,
- Transporte mit Verkaufsversuch¹⁰⁸,
- Lieferungen im Detailhandel,

gelten Sonderbestimmungen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

106 Art. 39 Abs. 3 VPR 633/72

107 VPR 441 vom 10.11.1997

108 "tentata vendita"

7.4.1.7 Empfehlung

Grundsätzlich empfiehlt es sich, aus organisatorischen Gründen, insbesondere auch für eine interne Kontrolle, bei jeder Warenlieferung einen Lieferschein auszustellen.

7.4.2 Verkaufsrechnung

Grundsätzlich muss für jeden Geschäftsfall eine Rechnung ausgestellt werden. Die Rechnung muss in der Regel zum für die MwSt. relevanten Zeitpunkt ausgestellt werden.

Eine Ausnahme bildet die verzögerte, aufgeschobene Fakturierung. Diese ist zulässig, wenn ein Lieferschein ausgestellt wurde. In diesem Falle ist die Rechnung innerhalb 15. des darauffolgenden Monats nach Lieferung auszustellen.

Wichtig:

Diese Rechnungen müssen aber bei der MwSt. Abrechnung des Monats in dem der Lieferschein ausgestellt wurde berücksichtigt werden.

Die Verkaufsrechnungen müssen fortlaufend nummeriert werden und folgende Angaben enthalten¹⁰⁹:

- Ausstellungsdatum;
- Daten des Ausstellers, MwSt. - Nummer;
- Daten des Kunden;
- Art, Qualität und Menge der Ware bzw. der Dienstleistung getrennt nach MwSt. Satz;
- Entgelt, getrennt nach MwSt. Satz;
- Marktwert der Güter, die verschenkt werden;
- MwSt. Satz und MwSt. getrennt nach MwSt.;
- Steuernummer¹¹⁰

Bei der Ausstellung der Verkaufsrechnungen muss beachtet werden, dass die MwSt. immer auf die zweite Dezimalstelle auf- bzw. abgerundet wird.

Die Ausgangsrechnung in Papierform muss in zweifacher Ausfertigung ausgestellt werden. Eine Ausfertigung muss dem Kunden übergeben werden. Wird die Möglichkeit der verzögerten Fakturierung in Anspruch genommen, muss auf der Ausgangsrechnung auch das Datum und die Nummer des Lieferscheines ausgewiesen werden.

Die elektronische Fakturierung ist seit 29.02.2004 möglich¹¹¹. Seit 2015 ist die elektronische Rechnung gegenüber bestimmten öffentlichen Körperschaften Pflicht. Ab 2017 wurde die Verpflichtung zur elektronischen Fakturierung auf nahezu alle öffentlichen Körperschaften und bestimmte von öffentlichen Körperschaften beteiligte Unternehmen ausgedehnt. Seit 2019 sind alle Unternehmer und Freiberufler verpflichtet, elektronische Rechnungen auszustellen (B2B).

7.4.3 Registrierkasse und Steuerquittung

Seit 1993¹¹² wurde die Verpflichtung zur Ausstellung der Steuerquittung oder zur Verwendung der Registrierkasse für alle Steuerpflichtigen eingeführt, die nicht zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet sind.

Betroffen von dieser Maßnahme sind alle MwSt. Pflichtigen, welche Güter¹¹³ verkaufen oder

¹⁰⁹ Art. 21 VPR 633/72

¹¹⁰ Art. 6 Abs. 1 Buchst. a DPR 605/1973

¹¹¹ Art. 1 D.lgs Nr. 52 vom 20.02.2004, veröffentlicht im Ordentlichen Beiblatt Nr. 30 zum Amtsblatt der Republik Nr. 49 vom 28.02.2004

¹¹² Art. 12 Gesetz 413/91

¹¹³ Art. 2 VPR 633/72

Dienstleistungen¹¹⁴ erbringen und nicht zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet sind. Diese sind ab 1. Jänner 1993 grundsätzlich verpflichtet, eine Steuerquittung oder einen Steuerbeleg auszustellen.

Die betroffenen MwSt. Pflichtigen sind verpflichtet, eines der unten angeführten steuerlichen Dokumente auszustellen:

1. Steuerquittung
2. Steuerbeleg mittels Registrierkasse
3. Steuerbeleg mit der Hand ausgestellt
4. vorgedruckter Steuerbeleg

Wird die Steuerquittung verwendet, muss diese in doppelter Ausfertigung dem vom Gesetz vorgesehenen Muster entsprechen.

Wird die Ausstellung der Rechnung vom Kunden verlangt, so muss eine sogenannte Steuerrechnung (fattura ricevuta fiscale) ausgestellt werden.

Wird der Steuerbeleg mittels Registrierkasse ausgestellt, gelten die Bestimmungen für die Registrierkasse.

Wird der Steuerbeleg mit Hand ausgestellt, muss dieser in doppelter Ausfertigung ausgestellt werden und dem vom Gesetz vorgesehenen Muster entsprechen. Dasselbe gilt für den vorgedruckten Steuerbeleg.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann anstelle der Registrierkasse für die Ausstellung der Steuerquittung oder umgekehrt optiert werden.

Wichtig:

Öffentliche Körperschaften, so auch Gemeinden und Bezirksgemeinschaften, welche aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung die öffentliche Buchhaltung führen müssen, sind **derzeit** von der Ausstellung einer Steuerquittung und von der Führung der Registrierkasse befreit¹¹⁵.

7.5 MwSt. Abrechnung

Grundsätzlich muss jeder MwSt. Pflichtige innerhalb 16. des darauffolgenden Monats die MwSt. des vorhergehenden Monats abrechnen und die eventuelle MwSt. Schuld einzahlen.

Bis zum 31.12.2001 waren im Register der Ausgangsrechnungen oder in einem eigenem Register¹¹⁶ die MwSt.-Abrechnungen sowie die Kenndaten der Zahlungen der MwSt.-Schuld zu vermerken. Diese Aufzeichnungen müssen nun nicht mehr gemacht werden¹¹⁷. Es empfiehlt sich aber weiterhin die periodischen Abrechnungen einzutragen und die Zahlung der MwSt.-Schuld zu vermerken.

MwSt. Pflichtige mit einem MwSt. Umsatz bestehend aus Dienstleistungen bis zu 400.000 Euro¹¹⁸ und MwSt. Pflichtige mit einem Umsatz aus Lieferungen bis zu 700.000 Euro, können für die vierteljährliche Abrechnung der MwSt. in der MwSt.-Jahreserklärung optieren.¹¹⁹

Wird diese Option vorgenommen, sind bei der vierteljährlichen Zahlung der MwSt. Zinsen im

114 Art. 3 VPR 633/72

115 Art. 1 Pkt. 22 DM 21.12.1992

116 z. B. zusammenfassendes Register

117 Art. 1 VPR Nr. 100 vom 23.03.1998 abgeändert von Art. 11, VPR 435/2001

118 Art. 32 VPR 633/72 i.g.F. abgeändert vom Art. 2 VPR Nr. 222 vom 12.04.2001 - bis zum 27. Juni 2001 galt die Obergrenze von 360 Mio. Lire bzw. 185.924,49 Euro

119 Art. 11 Abs. 4 DPR 435/2001

Ausmaß von:

- 1,5% bis zum 31.12.2000 geschuldet
- 1% ab dem 1.1.2001 geschuldet.

Hinweis:

Um festzustellen, ob bei getrennten Mehrwertsteuer – Buchhaltungen eventuell eine vierteljährliche Abrechnung der Mehrwertsteuer beantragt werden kann, muss zwischen:

- gesetzlicher Verpflichtung und
- freiwilliger Option

zur getrennten Buchhaltung unterschieden werden.

Bei gesetzlicher Verpflichtung gilt der Umsatz dieser einzelnen Tätigkeit, bei freiwilliger Option wird der Umsatz aller Tätigkeiten herangezogen, um festzustellen, ob eine vierteljährliche Abrechnung der Mehrwertsteuer überhaupt möglich ist.

Bei Tätigkeiten, für welche die **Begünstigung im Sinne des DM 370/2000**¹²⁰ in Anspruch genommen wird und für welche eine getrennte Buchhaltung geführt wird,¹²¹ sind wir der Auffassung, dass der diesbezügliche Umsatz nicht zur Berechnung der Umsatzgrenze heran zu ziehen ist, um festzustellen, ob vierteljährlich abgerechnet werden kann.

Hinweis:

Seit Einführung der elektronischen Rechnung und der Verpflichtung zur elektronischen Archivierung hat die Bedeutung dieser „Sammelrechnungen“ (Rechnung i.S. DM 370/2000 – bolletta - fattura ai sensi del DM 370/2000) abgenommen.

7.6 MwSt. - Quartalsmeldung

7.6.1 Subjektive Voraussetzungen

7.6.1.1 Betroffene Subjekte

Die Pflicht zum Versand der MwSt. - Quartalsmeldungen betrifft grundsätzlich alle MwSt. - Subjekte unabhängig von deren Rechtsform. Somit sind auch öffentliche Körperschaften mit einer gewerblichen Tätigkeit betroffen.

Bei der Abrechnung der MwSt. im sogenannten MwSt. Gruppen Verfahren¹²² muss jede einzelne beteiligte Gesellschaft eine eigene Meldung einreichen.

Die Gruppenführerin muss zusätzlich zur eigenen Meldung auch eine Meldung für die Gruppenabrechnung einreichen.

7.6.1.2 Befreite Subjekte

Folgende MwSt. - Subjekte wurden ausdrücklich vom Versand der Quartalsmeldungen befreit¹²³:

- MwSt. - Subjekte, die zur Abgabe der MwSt. - Erklärung befreit sind (z.B. MwSt. - Subjekte, die nur MwSt. freie Operationen durchführen);

oder

- **MwSt. - Subjekte**, die keine MwSt.- Abrechnungen durchführen müssen (z.B. MwSt. - Subjekte mit Pauschalbesteuerung und die sog. Minimi-Steuerzahler).

¹²⁰ Vergleiche dazu Seite 90

¹²¹ Art. 4 Abs. 1 DM 370/2000

¹²² IVA di Gruppo

¹²³ Art. 21-bis, Abs. 3 des Gesetzesdekrets DL 78/2010

Genannte Subjekte sind jedoch zum Versand der Quartalsmeldung verpflichtet, wenn Sie im Laufe des Jahres die Befreiungsgründe verlieren (z.B. bei innergemeinschaftlichen Operationen).

7.6.2 Versand und deren Fristen

Der **Versand** der MwSt. - Quartalsmeldung darf nur elektronisch erfolgen, entweder direkt durch den Steuerpflichtigen oder durch einen beauftragten Übermittler.

Sowohl für die Quartals- als auch für die Monatsabrechner gelten dieselben **Fristen**¹²⁴ für den elektronischen Versand.

Die periodischen Meldungen sind binnen des zweiten Folgemonats nach dem jeweiligen Kalenderquartal zu versenden. Die Meldung für das zweite Quartal (Trimester) muss innerhalb 16. September und jene des letzten Quartals muss innerhalb Februar des Folgejahres erfolgen¹²⁵.

MwSt.- Abrechnungsform		Frist für den Versand der Quartalsmeldung
vierteljährlich	monatlich	
1. Quartal	Januar, Februar, März	31.05
2. Quartal	April, Mai, Juni	16.09
3. Quartal	Juli, August, September	30.11
4. Quartal	Oktober, November, Dezember	28.02

7.6.3 Erstellung der Meldung

Für jede MwSt.- Abrechnung ist ein eigenes Formblatt zu erstellen; demnach sind bei monatlicher MwSt.- Abrechnung drei Formblätter für jede Frist zu erstellen, während bei vierteljährlicher MwSt.- Abrechnung nur ein Formblatt (pro Quartal) zu erstellen ist.

Werden mehrere Tätigkeiten mit getrennter MwSt. - Buchhaltung ausgeübt, ist eine einzige zusammenfassende Meldung für jeden Monat bzw. für jedes Vierteljahr zu versenden¹²⁶.

7.7 MwSt. Jahreserklärung

Die MwSt. Jahreserklärung ist von allen MwSt. Pflichtigen einzubringen, auch wenn im betroffenen Kalenderjahr keine für die MwSt. relevanten Geschäftsfälle getätigt wurden.

7.7.1 Befreiung von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung

Befreit von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung sind nachfolgende MwSt. Pflichtige.

7.7.1.1 MwSt. freie Umsätze

Befreit von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung sind MwSt. Pflichtige, welche im abgelaufenen Jahr ausschließlich MwSt. freie Umsätze¹²⁷ registriert haben. Diese Befreiung gilt nicht, wenn eine Berichtigung der MwSt. im Einkauf durchgeführt werden muss:

- auf Einkäufe von Gütern und Dienstleistungen, wenn sich das Maß der Absetzbarkeit

¹²⁴ Art. 11, Abs. 2-ter der Gesetzesverordnung DLgs 472/97 – neuer Absatz, der vom Art.4, Abs. 3 des Gesetzesdekrets DL 193/2016 eingeführt worden ist. - Nicht eingereichte, unvollständige oder fehlerhafte Angaben werden mit einer Verwaltungsstrafe von Euro 500 bis Euro 2.000 geahndet. Diese Strafe wird auf die Hälfte reduziert, wenn die Korrekturmeldung bzw. die verspätete Meldung innerhalb der Frist von 15 Tagen nach der Versandfrist eingereicht wird. Auch eine freiwillige Berichtigung im Sinne des Art. 13 des Dlg. Nr. 472/97 ist möglich (Erlass Nr. 104/E vom 28.7.17).

¹²⁵ Art. 21-bis, Abs. 1 des Gesetzesdekrets DL 78/2010

¹²⁶ Art. 21-bis, Abs. 4 des Gesetzesdekrets DL 78/2010

¹²⁷ Art.10 VPR 633/72

verändert hat¹²⁸;

- auf Anlagegüter, wenn sich das Maß der Absetzbarkeit verändert hat¹²⁹;
- wenn sich das Maß der Absetzbarkeit aufgrund von Gesetzesänderungen verändert hat¹³⁰;
- auf Anlagegüter der vorhergehenden fünf Jahre, wenn sich der Pro-Rata-Satz um mehr als 10 Prozentpunkte geändert hat¹³¹.

MwSt. Pflichtige, welche innergemeinschaftliche Umsätze verzeichnet haben, sind auf jeden Fall zur Abgabe der MwSt.-Jahreserklärung verpflichtet. Dasselbe gilt auch, wenn Eigenrechnungen i.S. des Art. 17 Abs. 2 VPR 633/72 für Einkäufe von

- ausländischen Dienstleistungen, die im Inland erbracht wurden oder
- Waren aus nicht EU Ländern, die nicht verzollt wurden, verbucht wurden.

7.7.1.2 Option im Sinne des Art. 36-bis

Befreit von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung sind auch MwSt. Pflichtige, welche im abgelaufenen Jahr für die Erleichterungen im Sinne des Art. 36-bis optiert haben und keine MwSt. pflichtige Umsätze verzeichnet haben.

Die Befreiung im Sinne des Art. 36-bis beinhaltet die Befreiung von der Ausstellung von Rechnungen für MwSt. freie Umsätze sowie die Befreiung von der Verbuchung dieser Umsätze. Gleichzeitig darf allerdings die MwSt. im Einkauf nicht abgezogen werden.

Die Befreiung **gilt nicht**, wenn

- die Berichtigung der MwSt. aufgrund der oben angeführten Tatbestände durchgeführt werden muss,
- wenn innergemeinschaftliche Umsätze verzeichnet wurden oder
- wenn Eigenrechnungen i.S. des Art. 17 Abs. 2 VPR 633/72 verbucht wurden.

7.7.1.3 Land- und Forstwirtschaft

Befreit von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung sind ebenfalls die von der Fakturierungspflicht und der Führung der Buchhaltung befreiten landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betriebe. Es handelt sich um land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die das landwirtschaftliche Pauschalsystem anwenden und im Vorjahr Umsätze nur bis zu 7.000 Euro verzeichnet haben¹³².

7.7.1.4 Andere Befreiungen

Ebenfalls befreit von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung sind:

- MwSt. Pflichtige, welche Tätigkeiten durchführen, die der Vergnügungssteuer Siae unterliegen¹³³, und die nicht für die Anwendung der normalen MwSt.-Abrechnung optiert haben;
- natürliche Personen, welche den einzigen Betrieb verpachtet haben¹³⁴ und die keine weitere Tätigkeit ausüben, die für die MwSt. relevant ist;
- bestimmte EU Ausländer¹³⁵;
- Vereine, welche für die Siae - Abrechnung optiert haben¹³⁶.

¹²⁸ Art. 19-bis2 Abs. 1 VPR 633/72

¹²⁹ Art. 19-bis2 Abs. 2 VPR 633/72

¹³⁰ Art. 19-bis2 Abs. 3 VPR 633/72

¹³¹ Art. 19-bis2 Abs. 4 VPR 633/72

¹³² Art. 34 Abs. 6 VPR 633/72

¹³³ Art. 74 Abs. 6 VPR 633/72

¹³⁴ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26 vom 19.3.1985 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 72 vom 4.11.1986

¹³⁵ Art. 44 Abs. 3 Notverordnung 331/93

¹³⁶ Gesetz 398/91, Art. 25 Gesetz 133/99 sowie Art. 9-bis DL 417/91 umgewandelt mit Gesetz Nr. 66/92 sowie DM vom 18.5.1995

7.7.2 Abgabetermin

Die MwSt.- Jahreserklärung kann nur elektronisch innerhalb 30.4. eingereicht werden.¹³⁷

Wird die Erklärung nach dem gesetzlich festgelegten Termin eingereicht, gilt sie noch als abgeben, wenn die Abgabe innerhalb von 90 Tagen nach Fälligkeit erfolgt. Selbstverständlich sind dabei auch die entsprechenden Strafen geschuldet. Wird sie nach Ablauf von 90 Tagen eingereicht, gilt sie als nicht eingereicht¹³⁸.

Wichtig:

Der Termin für die Einzahlung einer eventuellen MwSt. Schuld aus der Erklärung ist der 16.3.¹³⁹

7.7.3 Elektronische Abgabe

Zur elektronischen Abgabe der Steuererklärung gibt es folgende Wege:

- Der Steuerpflichtige gibt die Erklärung selbst elektronisch ab:
 - der betroffene Steuerpflichtige beantragt die dazu notwendige Ermächtigung (Entratel);
 - er beantragt die Ermächtigung zur Übermittlung der eigenen Steuererklärung über Fisconline. Diese Ermächtigung erhalten aber nur solche Steuerpflichtige, die Vergütungen an nicht mehr als 20 Begünstigte ausgezahlt haben.
- Ein zur elektronischen Übermittlung Ermächtigter wird mit der Abgabe der Erklärung beauftragt:
 - der Steuerpflichtige reicht die Steuererklärung bei einem zur elektronischen Übermittlung Ermächtigten ein¹⁴⁰;
 - er lässt die Steuererklärung von einem zur elektronische Übermittlung Ermächtigten erstellen.

Wird die Erklärung von jemandem erstellt, der zur elektronischen Abgabe ermächtigt ist, muss die Erklärung von diesem elektronisch über Datenfernübertragung (Entratel) an das Finanzministerium eingereicht werden.

Der Ermächtigte, der den Auftrag zur Abfassung und elektronischen Versendung der Steuererklärung oder ausschließlich den Auftrag zur elektronischen Übermittlung übernimmt, stellt seinem Kunden eine entsprechende Auftragsbestätigung aus. Aus dieser muss hervorgehen, ob der Ermächtigte die Erklärung schon ausgefüllt erhalten hat und sie nur elektronisch übermitteln soll oder ob er auch mit der Abfassung der Erklärung beauftragt wurde. Des weiteren muss diese Bescheinigung datiert und vom Ermächtigten unterschrieben sein. Das Datum der Annahme des Auftrags ist in der Steuererklärung zu vermerken. Diese Bestätigung kann formlos abgefasst werden¹⁴¹.

Ermächtigt zur elektronischen Abgabe der Steuerklärungen können unter anderen sein¹⁴²:

- Wirtschaftsprüfer und Steuerberater;
- Arbeitsberater;
- Wirtschaftsverbände;
- Steuerbeistandsstellen (CAF).

Die Agentur der Einnahmen veröffentlicht eine Namensliste mit allen Ermächtigten¹⁴³.

¹³⁷ Art. 8 Abs. 1 VPR 322/98

¹³⁸ Art. 2, Abs. 7, VPR 322 vom 22.7.1998

¹³⁹ Art. 6 und 7 VPR Nr. 542 vom 14.10.1999

¹⁴⁰ Im Jahr 2001 war noch ein Termin für die Einreichung der Steuererklärung bei einem zur elektronischen Übermittlung Ermächtigten vorgesehen, nämlich der 31. Mai. Im erneuerten Text des VPR 322/1998 ist kein diesbezüglicher Termin mehr vorgesehen.

¹⁴¹ VPR 322/98 sowie Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 6/E vom 25.01.2002

¹⁴² Art. 3 Abs. 3 VPR 322/98

¹⁴³ www.finanze.it

Die gültige Abgabe der Steuererklärung ergibt sich erst zum Zeitpunkt der elektronischen Versendung der Steuererklärung bzw. deren Annahme durch die Agentur der Einnahmen. Die Bestätigung über den Erhalt der elektronisch übermittelten Erklärung wird dem Übermittler elektronisch innerhalb von 5 Arbeitstagen ab Erhalt der Erklärung seitens der Finanzverwaltung zugesandt. Der zur Übermittlung Ermächtigte ist verpflichtet, dem Steuerpflichtigen innerhalb von 30 Tagen ab Abgabetermin die entsprechende elektronische Bestätigung auszuhandigen. Innerhalb dieses Termins ist auch das Original der Steuererklärung dem Steuerpflichtigen zu übergeben, versehen mit der Unterschrift des Steuerpflichtigen und des Übermittlers¹⁴⁴.

7.7.4 MwSt. Guthaben

Grundsätzlich kann ein MwSt.- Guthaben

- auf das folgende Geschäftsjahr vortragen und in den periodischen MwSt.- Abrechnungen verrechnet werden,
- mit anderen Steuerzahlungen über den Vordruck F 24 verrechnet werden,
- zurückgefordert werden oder
- es kann ein Mix der genannten Möglichkeiten angewandt werden.

Die sogenannte **externe Verrechnung** von MwSt.- Guthaben mit anderen Steuern und Gebühren (z.B. Sozialabgaben, Quellensteuern u.a.) **von mehr als 5.000 Euro darf erst ab 10. Tag nach Versand der mit Bestätigungsvermerk versehenen MwSt.- Jahreserklärung** erfolgen.

Die Einschränkungen wurden vorgesehen, um den Betrug mit der Verrechnung im Zahlungsvordruck F24 von nicht bestehenden Guthaben einzugrenzen.

Aufgrund des sogenannten „spilt payment“ Verfahrens haben öffentliche Körperschaften in der Regel kein MwSt. Guthaben mehr.

144 Art. 3 Abs. 6 VPR 322/98

8 Elektronische Rechnung und telematische Dienste des Finanzamtes

8.1 Praktische Hinweise zur elektronischen Fakturierung

Bekanntlich besteht seit 01 Januar 2019 die generelle Pflicht zu elektronischen Fakturierung¹⁴⁵. Diesbezüglich ergeben sich immer wieder Fragen und Unklarheiten. Im Folgenden eine Zusammenfassung der am häufigsten gestellten Fragen und aufgetretenen Unklarheiten:

8.1.1 Bereitgestellte Rechnungen „Fatture messe a disposizione“

Es kann vorkommen, dass eine elektronische Rechnung, auch wenn sie korrekt ausgestellt wurde, nicht vom SDI an den Empfänger zugestellt werden kann. Dies kann unter anderem passieren, wenn:

- das PEC - Postfach des Empfängers voll ist
- der telematische Kanal des Kunden nicht aktiv ist bzw. nicht richtig funktioniert.

Der Lieferant/Aussteller der Rechnung erhält in diesem Fall eine „ricevuta di impossibilità di consegna“ und ist verpflichtet dem Kunden/Empfänger der Rechnung mitzuteilen, dass auf dem Portal der AdE eine Rechnung für ihn bereitgestellt wurde. Diese Mitteilung kann auch durch eine Zusendung einer analogen Rechnung erfolgen. Das „SDI“ stellt dem Kunden/Käufer die Rechnung in einem reservierten Bereich auf dem Portal der AdE zur Verfügung, in welchem selbige Abgeholt werden kann. Menüpunkt „Le tue FE passive messe a disposizione“ (siehe Abbildung) Die Rechnung gilt ab dem Moment der Einsichtnahme als empfangen („data ricezione“) und wird nunmehr oben unter dem Menüpunkt „Le tue fatture ricevute“ angezeigt und nicht mehr unter „Le tue FE passive messe a disposizione“.

Es empfiehlt sich regelmäßig Einsicht zu nehmen, da in der Praxis die Mitteilung von Seiten des Lieferanten meist ausbleibt bzw. vergessen wird.

Home consultazione

Fatture elettroniche

Dati fatture transfrontaliere

Corrispettivi

Spesometro

Liquidazioni periodiche Iva

L'Agenzia scri

¹⁴⁵ Gesetz Nr. 205 vom 27.12.2017, Art. 1, Absätze 909 und 915 bis 917

8.1.2 Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für erhaltene Rechnungen

Die Mehrwertsteuer für erhaltene Rechnungen wird ab dem Datum des Rechnungseingangs abzugsfähig.¹⁴⁶ Der Zeitpunkt an dem es dem „SDI“ gelingt, die Rechnung dem Empfänger zuzustellen. Bei erhaltenen Rechnungen ist das Datum des Erhaltes der Rechnung ausschlaggebend und nicht das Datum, an dem die Rechnung ausgestellt wurde.

Wenn das „SDI“, aus technischen Gründen, die Rechnung nicht dem Kunden zustellen konnte, so wird dem Empfänger, selbige auf dem Portal der Agentur der Einnahmen („fatture e corrispettivi“) bereitgestellt. Das Datum der Einsichtnahme/des Downloads der Rechnungsdatei ist dann jenes, ab welchem die Mehrwertsteuer abzugsfähig wird.

8.1.3 Fristen bei der Ausstellung der elektronischen Rechnung

Bekanntlich gelten seit 01 Juli 2019 einige Neuerungen im Bereich der elektronischen Rechnungen. Wichtig ist hierbei die Unterscheidung zwischen Sofortrechnungen und der „aufgeschobenen“ Rechnung. Die wichtigsten Eckdaten zu den Fristen bezüglich Ausstellung der Rechnungen wie folgt:

8.1.3.1 Sofortrechnung

Ab dem 1.7.2019¹⁴⁷ kann die "sofortige" Rechnung innerhalb von **zwölf** Tagen¹⁴⁸ nach dem Datum, an dem der Umsatz erbracht worden ist, ausgestellt werden. Die Bestimmungen sehen vor, dass das Datum der Umsatzerbringung auf der Rechnung anzugeben ist.

8.1.3.2 „Aufgeschobene“ Rechnung

Die „aufgeschobenen“ Rechnungen („fattura differita“) können innerhalb des 15. Tages des Folgemonats der Umsatzerbringung ausgestellt werden.

So kann der Lieferant beispielsweise bei verschiedenen Lieferungen an denselben Abnehmer, z.B. an den Tagen 2., 10. und 28.9.2019, die durch einen Lieferschein (DDT) belegt sind, die elektronische Rechnung im Zeitraum vom 1. bis zum 15.10.2019 erstellen und versenden, wobei im Feld "Datum" der Rechnung der 28.9.2019, also der Tag der letzten Lieferung¹⁴⁹ angegeben wird.

8.1.3.3 Vom „SDI“ abgelehnte Rechnungen „Fatture scartate“

Sollte eine Rechnung die Prüfung durch das „SDI“ nicht bestehen, wird innerhalb von fünf Tagen eine „Ricevuta di scarto“¹⁵⁰ ausgestellt und an den Aussteller der Rechnung gesendet. Eine Rechnung mit dem Status „Scartata“ gilt als nicht ausgestellt. Nach dem Erhalt der „scartata“ Meldung hat man **fünf** Tage Zeit die Rechnung zu korrigieren und nochmals zu versenden. (gleiche Rechnungsnummer und Datum) Diese Frist ist unbedingt einzuhalten um Sanktionen zu vermeiden.

8.1.4 Einsichtnahme elektronische Rechnungen

Die Zustimmung zur Einsichtnahme der elektronischen Rechnungen auf dem Portal der Agentur der Einnahmen kann im Zeitraum vom 1 Juli bis 31 Oktober 2019 direkt auf dem Portal erteilt werden.¹⁵¹ Bis zum Ablauf dieser Übergangsfrist stellt die Agentur der Einnahmen die Rechnungen den MwSt. Subjekten (und ihren Delegierten) zur Einsicht zur Verfügung. Nach Ablauf der Übergangsfrist und falls weder das MwSt. Subjekt noch ihre Delegierten die Zu-

¹⁴⁶ FAQ Agentur der Einnahmen vom 19 Juli 2019; Antwort Nr. 129

¹⁴⁷ gemäß Art 21 Abs. 4, erste Periode des DPR 633/72 in letzter Fassung

¹⁴⁸ Gesetzesverordnung DL n. 34/2019

¹⁴⁹ Es sei auch darauf hingewiesen, dass gemäß dem Wortlaut von Artikel 21 Absatz 4 Buchstabe a des DPR 633/72 das "Detail der Operationen", die den Zeitpunkt ihrer Erbringung belegen, vom Datum des Transportdokuments DDT durchaus abgeleitet werden können.

¹⁵⁰ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 02/07/2019 Nr. 13, Absatz 1.6

¹⁵¹ FAQ Agentur der Einnahmen vom 19 Juli 2019; Antwort Nr. 145

stimmung der Einsichtnahme erteilt haben, löscht die Agentur der Einnahmen die Rechnungen nach Zustellung und bewahrt nur mehr die steuerlich relevanten Daten auf.

Es ist auch möglich nach dem 31 Oktober 2019 die Zustimmung zur Einsichtnahme zu erteilen, jedoch werden in diesem Fall, erst die Rechnungen nach dem Tag der Zustimmung angezeigt.

Es ist allenfalls zu empfehlen die Zustimmung zur Einsichtnahme zu erteilen.

8.1.5 Erweiterte Kontrollen

Mit 30 Juli 2019 hat die Agentur der Einnahmen erweiterte Kontrollen für den Versand der elektronischen Rechnungen eingeführt¹⁵²:

- die korrekte Verwendung des Empfänger-Code "XXXXXXX" bei ausländischen Rechnungsempfängern. Hierbei wird überprüft ob bei Angabe dieses Empfänger-Codes der angegebene Ländercode verschieden von „IT“ (Italien) ist (Fehlercode 00313);
- die Überprüfung ob die angegebene MwSt. Nummer und Steuernummer (falls beide angegeben) demselben Kunden/Lieferanten zugeordnet sind. Hierbei wird überprüft ob die MwSt. Nr. und Steuernummer auch wirklich auf denselben Kunden/Lieferanten verweisen (Fehlercode 00320 und 00324);
- die Überprüfung der Korrekten Angabe der Steuernummer, falls die angegebene MwSt. Nummer einer Umsatzsteuergruppe („gruppo IVA“) zuzuordnen ist (Fehlercode 00321, 00322, 00325 und 00326);
- die Überprüfung bei Eigenrechnung, dass die MwSt. Nummer des Lieferanten nicht länger als fünf Jahre aufgelöst („cessata“) ist (Fehlercode 00323);
- die Überprüfung, ob die im Feld „PEC“ angegebene zertifizierte E-Mail Adresse nicht mit einer des „SDI“ übereinstimmt. (Fehlercode 00330).

Dies hat unter Umständen zur Folge, dass Rechnungen in der Art wie sie bis dato ausgestellt wurden, plötzlich nicht mehr vom „SDI“ akzeptiert werden. Anhang der Fehlermeldung muss die Rechnung innerhalb von 5¹⁵³ Tagen korrigiert und nochmals versendet werden.

8.2 Fisconline

Fisconline“ ist ein telematischer Dienst der Agentur der Einnahmen, welcher es den Steuersubjekten erlaubt eine Reihe von Steuerverpflichtungen, bequem und online, ohne Wartezeiten in den Büros der Agentur der Einnahmen zu erfüllen.

In diesem Rundschreiben wird erläutert wie der Zugang freigeschaltet; wie der Zugang für die Mitarbeiter organisiert und was alles über den Zugang eingesehen und erledigt werden kann.

Sollte bereits der „fisconline“ Zugang bei Ihnen aktiv sein, so ist insbesondere der Punkt 8.2.3.4 Freischalten Dritter („gestori“ und „incaricati“) in dem auf die korrekte Verwaltung und Gestaltungsmöglichkeit der Zugriffe eingegangen wird.

8.2.1 Aktivierung von „fisconline“

In unserer dynamischen Umwelt und der fortschreitenden Digitalisierung macht es durchaus Sinn (bzw. ist es mittlerweile sogar notwendig), insbesondere als Unternehmen; einen „fiscon-

¹⁵² Veröffentlichung AdE: Aktualisierung der technischen Spezifikationen der elektronischen Rechnung 30. Juli 2019

¹⁵³ Rundschreiben der AdE Nr. 13/E vom 02 Juli 2018, Punkt 1.6

line“ Zugriff zu eröffnen, um einen direkten, unkomplizierten und schnellen Zugang zu den Diensten der Agentur der Einnahmen zu erlangen.

8.2.2 Dienste des Portals

Durch die Aktivierung des Zugangs können Unternehmen unter anderem nachfolgende Dienste in Anspruch nehmen:

- Einsicht in die elektronischen Ein- und Ausgangsrechnungen;
- Abholen der von der Agentur der Einnahmen „bereitgestellten Rechnungen“ (im Falle der nicht Zustellbarkeit);
- Einsicht in die Berechnung der Stempelsteuer auf elektronische Rechnungen;
- Zahlung von Steuern, Zöllen und Abgaben über das Modell F24;
- Versand diverser Erklärungen und Meldungen (u.a.: Steuerklärung, Mietverträge, Tageseinnahme, „esterometro“ etc...);
- Einsicht in die versendeten Meldungen und Antworten/Bestätigungen der Agentur der Einnahmen;
- Einsicht in bereits versendete Steuererklärungen;
- Einsicht in Zahlungsbestätigungen (F24, F23 etc...);
- Zugriff auf das Steuerpostfach („cassetto fiscale“).

8.2.3 Aktivierung des Zugangs

Der „fisconline“ Zugang ist in vier einfachen Schritten erledigt (Stand 13/08/2019):

1. Registrierung der Zugangs für den gesetzlichen Vertreters;
2. Registrierung des Zugangs des Unternehmens
3. Verbinden des Zugangs des gesetzlichen Vertreters mit jenem des Unternehmens
4. Freischalten Dritter (Mitarbeiter, Berater etc...) für den Zugang

8.2.3.1 Registrierung der Zugangs für den gesetzlichen Vertreters

Dieser Punkt kann übersprungen werden insofern der gesetzliche Vertreter bereits über einen Zugang zu „fisconline“ verfügt bzw. „SPID“ aktiviert hat. Der gesetzliche Vertreter muss lediglich in Besitz seiner Steuernummer sowie des PINs für den Zugang zum Portal sein. Sollte dies nicht der Fall sein, so ist wie folgt vorzugehen:

Als erstes muss der gesetzliche Vertreter als natürliche Person registriert werden. Dies erfolgt online auf der Seite der Agentur der Einnahmen. (<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/Main/Registrati.jsp>)



The screenshot shows the Agenzia Entrate website. At the top is the logo "agenzia entrate". Below it is a navigation bar with links: Cittadini, Imprese, Professionisti, Intermediari, Enti e Pa, L'Agenzia. On the left side, there is a sidebar menu with the following items: Entratel - Fisconline, Registrazione (highlighted with a green circle and the number 1), Statistiche, Avvisi dei Servizi Telematici, Verifica File, Assistenza ai Servizi Telematici, and Domande frequenti. The main content area has the heading "Registrazione ai servizi telematici". Below this, there is a section for "Fisconline" which states: "Fisconline è dedicato a tutti i contribuenti maggiori di anni 16, co debbano presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta (modellk". Below this, there is a yellow button labeled "Registrazione a Fisconline" with a green circle and the number 2. At the bottom, there is a blue button labeled "Registrazione a Entratel".

In der darauffolgenden Maske ist „Persone Fisiche“ auszuwählen, sowie die Erklärung, dass Einsicht in die Vorschrift genommen wurde, abzuheben und abschließend mit „Richiedi il codice Pin“ zu bestätigen.

Fisconline

Richiesta del PIN

Stato della richiesta del PIN

Ristampa

Per coloro che hanno richiesto il PIN a un ufficio o presso un Consolato

Ti trovi in: [Home](#) / Richiesta PIN

Registrarsi a Fisconline

Indica il tuo profilo e richiedi il codice Pin per accedere ai servizi telematici di Fisconline.

☒ **Persone Fisiche** 1

☐ Persone fisiche in possesso della Carta Nazionale dei Servizi (Cns)

☐ Cittadini italiani residenti all'estero

☐ Società e, più in generale, tutti i soggetti diversi dalle Persone fisiche (c.d. Pnf), che d'imposta per un numero massimo di 20 soggetti percipienti

Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 1 Codice in materia di protezione dei dati persor

Gentile Utente,
con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati che Lei fornisce pe sito web, quali sono i diritti che Le sono riconosciuti, così come stabilito dal d.lgs. n. 196/200 personali " che prevede un sistema di garanzie per tutelare i dati personali nel loro trattamen attenzione nella protezione dei dati personali dei contribuenti.

Perché le chiediamo delle informazioni personali

☒ Dichiaro di aver preso visione della normativa 2

Richiedi il codice Pin 3

In der folgenden Maske sind die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters sowie die Daten seiner letzten Steuererklärung anzugeben. (Art der Steuererklärung, Art der Einreichung sowie Bruttoeinkommen) Unter „esempio – pdf“ in der Maske auf der Seite der Agentur der Einnahmen findet sich ein Beispiel. Bestätigt wird die Eingabe mit „Invia“.

Registrazione Persone fisiche - Richiesta del codice PIN

Per ottenere il codice PIN che consente l'accesso ai servizi di Fisconline, è necessario **fornire i dati relativi alla dichiarazione dei redditi**

Codice fiscale:

Modello

☒ **Nessuno (compreso CUD)**

☐ 730

☐ Redditi persone fisiche

Presentata tramite

☐ Sostituto/Intermediario

☐ Poste

☐ Servizi telematici

☐ Ufficio Agenzia Entrate

Reddito complessivo:

N.B.: Indicare il reddito complessivo in unità di euro senza decimali e senza punti (ad esempio se il reddito complessivo è stato di Euro 32 negativo bisognerà indicare l'importo preceduto dal segno meno (ad esempio, nel caso di Euro -56480) esempio - pdf)

Maggiori informazioni

Il sistema fornirà subito la prima parte del Pin (prime 4 cifre); il richiedente riceverà entro 15 giorni, al domicilio conosciuto dall'Agenzia del completare il **codice Pin** (ultime 6 cifre) e la password di primo accesso.

Das Registrierungssystem stellt nun einen ersten Teil der Zugangsdaten zur Verfügung, diese sind auszudrucken und gut aufzubewahren. Der zweite Teil der Zugangsdaten wird innerhalb von 15 Tagen, per Post, an die Melde-amtliche Adresse gesendet.

Alternativ zu dieser Vorgehensweise kann auch „SPID“ beantragt werden und dieser für den Zugriff verwendet werden. (Hierbei ist es jedoch notwendig den „Codice Pin“ im Portal der Agentur der Einnahmen selbst zu generieren. In der oben beschriebenen Vorgehensweise wird dieser automatisch von der Agentur der Einnahmen zugesendet.)

8.2.3.2 Registrierung des Zugangs des Unternehmens

Als zweites, einige Tage nach der Registrierung des gesetzlichen Vertreters, muss die Anfrage aus Punkt 8.2.3.1 nun auch für das Unternehmen gestellt werden. Hierzu ist wieder auf die Seite der Agentur der Einnahmen einzusteigen (<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/Main/Registrati.jsp>):



The screenshot shows the Agenzia Entrate website. At the top is the logo and a navigation bar with links: Cittadini, Imprese, Professionisti, Intermediari, Enti e Pa, and L'Agenzia. Below this is a sidebar menu for 'Entratel - Fisconline' with options: Registrazione (highlighted with a green circle 1), Statistiche, Avvisi dei Servizi Telematici, Verifica File, Assistenza ai Servizi Telematici, and Domande frequenti. The main content area is titled 'Registrazione ai servizi telematici' and contains a section for 'Fisconline' which states it is for taxpayers over 16 years old. Below this is a yellow button 'Registrazione a Fisconline' with a green circle 2. Further down is a section for 'Entratel' which describes it as a service for those required to submit tax returns electronically. At the bottom is a blue button 'Registrazione a Entratel'.

In der darauffolgenden Maske ist diesmal jedoch „Società e...“ auszuwählen, sowie die Erklärung, dass Einsicht in die Vorschrift genommen wurde, abzuhaken und abschließend mit „Richiedi il codice Pin“ zu bestätigen.

Fisconline	Ti trovi in: Home / Richiesta PIN
Richiesta del PIN	
Stato della richiesta del PIN	
Ristampa	
Per coloro che hanno richiesto il PIN a un ufficio o presso un Consolato	

Registrarsi a Fisconline

Indica il tuo profilo e richiedi il codice Pin per accedere ai servizi telematici di Fisconline.

- ☐ **Persone Fisiche**
- ☐ **Persone fisiche in possesso della Carta Nazionale dei Servizi (Cns)**
- ☐ **Cittadini italiani residenti all'estero**
- ☒ **Società e, più in generale, tutti i soggetti diversi dalle Persone fisiche (c.d. Pnf), che producono redditi d'imposta per un numero massimo di 20 soggetti percipienti**

Informativa sul trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 13 del Codice in materia di protezione dei dati personali

Gentile Utente, con questa informativa l'Agenzia delle Entrate spiega come utilizza i dati che Lei fornisce per uso sito web, quali sono i diritti che Le sono riconosciuti, così come stabilito dal d.lgs. n. 196/2003 "Codice in materia di protezione dei dati personali" che prevede un sistema di garanzie per tutelare i dati personali nel loro trattamento. presta particolare attenzione nella protezione dei dati personali dei contribuenti.

Perché le chiediamo delle informazioni personali

☒ **Dichiaro di aver preso visione della normativa**

Richiedi il codice Pin

In der nächsten Maske ist die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters sowie die Nummer der „Domanda di Abilitazione“ (den wir in Punkt 8.2.3.1 erhalten haben) anzugeben und mit „Invia“ zu bestätigen. Alternativ zur „Domanda di Abilitazione“ kann auch der PIN herangezogen werden, insofern der zweite Teil schon eingetroffen ist.

Fisconline	Ti trovi in: Home / Richiesta PIN / Inserimento Richiesta Persone Non Fisiche
Richiesta del PIN	
Stato della richiesta del PIN	
Ristampa	
Per coloro che hanno richiesto il PIN a un ufficio o presso un Consolato	

Richiesta del PIN

Di seguito verrà richiesto di indicare il codice fiscale del rappresentante (persona fisica) che deve risultare già registrato; in caso contrario, prima di procedere, egli deve provvedere a presentare la propria richiesta di registrazione.

Codice fiscale del rappresentante

Codice PIN assegnato al Rappresentante

Istruzioni per il calcolo del Codice Pin (Codice personale) da 8 caratteri (Solo per utenti Entratel).

Oppure, in alternativa al codice PIN: solo per gli utenti Fisconline, è possibile indicare il numero attribuito alla domanda di abilitazione n.

Domanda di abilitazione n.

Invia **Ripulisci**

In der letzten Maske ist nochmals die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters anzugeben (sollte schon vorausgefüllt sein) und die Steuernummer des Unternehmens. Mit „Conferma“ wird wiederum bestätigt.

Fisconline	
Richiesta del PIN	
Stato della richiesta del PIN	
Ristampa	
Per coloro che hanno richiesto il PIN a un ufficio o presso un Consolato	

Ti trovi in: [Home](#) / [Richiesta PIN](#) / [Inserimento Richiesta Persone Non Fisiche](#) / Verifica richiesta PNF

Richiesta del PIN

Codice Fiscale Rappresentante: 1

Indicare il codice fiscale della società per la quale si intende richiedere il PIN.

Codice fiscale società' 2

3
Conferma
Ripulisci

Wie zuvor auch wird nun ein Teil des PINs zur Verfügung gestellt und der zweite Teil innerhalb von 15 Tagen an die melde-amtliche Adresse gesendet.

8.2.3.3 Verbinden des Zugangs des gesetzlichen Vertreters mit jenem des Unternehmens

Ist der gesetzliche Vertreter des Unternehmens in Besitz des ersten und auch zweiten Teils des PINs (siehe Punkt 8.2.3.1) so kann auf der Seite der Agentur der Einnahmen (<https://telematici.agenziaentrate.gov.it/Main/index.jsp>) der Einstieg ins Portal erfolgen:

Area riservata 1

Accedi al servizio

🔑 Accedi con SPID 2

🔑 Accedi con credenziali Agenzia

🔑 Accedi con smart card



Es sind als „Nome utente“ die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters anzugeben, sowie das Passwort und der „codice pin“ laut Schreiben der Agentur der Einnahmen. (alternativ kann auch über SPID eingestiegen werden)

Accedi con credenziali Fisconline - Entratel

Inserisci le credenziali Fisconline - Entratel

Nome utente:

Password:

Codice pin:

OK

[Hai smarrito le credenziali?](#)

Als „utenza di lavoro“ ist wiederum die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters auszuwählen und mit „Invia“ zu bestätigen:

Scegli utenza di lavoro

La seguente funzione consente di selezionare l'utenza di lavoro con la quale interagire con il sistema nel caso in cui si svolgano le fur all'organizzazione interna della struttura per la quale si opera.

Selezionare il codice fiscale corrispondente all'utenza con la quale si intende operare.

Invia

Nun kann die Verbindung zwischen dem gesetzlichen Vertreter des Unternehmens und dem Unternehmen selbst hergestellt werden. Hierzu ist links im Menü unter dem Punkt „Profilo Utente“ der Punkt „Funzioni Incaricati per Rappresentanti Legali“ auszuwählen, die Steuernummer des Unternehmens einzutragen und mit „Invia“ zu bestätigen:

Servizi Fisconline

Servizi per

Ricevute

Software

Comunicazioni

Regime IVA mini One Stop Shop

Consultazioni

Deleghe

Servizi Ipotecari e Catastali, Osservatorio Mercato Immobiliare

Profilo Utente ^

Cambio password

Per coloro che hanno richiesto il PIN ad un ufficio

Funzioni Incaricati per Rappresentanti Legali 1

Ripristina Ambiente

Stato Richiesta Certificato

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Profilo Utente](#) / [Funzioni per Rappresentanti Legali](#) / Funzioni per Rappresentanti Legali

Funzioni per Rappresentanti Legali

► [Nomina Gestore Incaricati](#) 2

La funzione consente l'inserimento di un nuovo Gestore Incaricati.

► [Visualizza/Cancela Gestori Incaricati](#)

La funzione consente di visualizzare l'elenco dei Gestori Incaricati e, eventualmente, di eliminarli.

In der sich öffnenden Maske ist der Menüpunkt „Nomina Gestore Incaricati“ auszuwählen:

Servizi Fisconline

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Profilo Utente](#) / [Funzioni per Rappresentanti Legali](#) / Funzioni per Rappresentanti Legali

Funzioni per Rappresentanti Legali

- Nomina Gestore Incaricati** 1
 La funzione consente l'inserimento di un nuovo Gestore Incaricati.
- Visualizza/Cancella Gestori Incaricati**
 La funzione consente di visualizzare l'elenco dei Gestori Incaricati e, eventualmente, di eliminarli.

Profilo Utente

Cambio password

Per coloro che hanno richiesto il PIN ad un ufficio

Funzioni Incaricati per Rappresentanti Legali

Ripristina Ambiente

Hier ist nun die Steuernummer des gesetzlichen Vertreters einzutragen damit sein „fisconline“ Zugang als „gestore“ für das Unternehmen freigeschaltet wird:

Servizi Fisconline

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Profilo Utente](#) / [Funzioni per Rappresentanti Legali](#) / [Funzioni per Rappresentanti Legali](#) / Nomina Gestore Incaricati

Nomina Gestore Incaricati

N.B.: Tutti i campi sono obbligatori.

Inserisci i dati del nuovo Gestore Incaricati

Codice Fiscale:

Invia

[Torna alla scelta delle funzioni](#)

Profilo Utente

Cambio password

Per coloro che hanno richiesto il PIN ad un ufficio

Funzioni Incaricati per Rappresentanti Legali

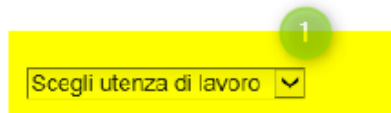
Unter der Funktion „Visualizza/Cancella Gestori Incaricati“ kann der Status überprüft werden. Sofern dieser auf „Attivo“ ist der persönliche Zugang des jeweiligen „Gestore“ mit jenem der Firma verbunden.

Der „Gestore“ kann bei jedem Einstieg in sein persönliches „fisconline“ entscheiden ob er als er selbst oder im Namen des Unternehmens einsteigen möchte:

Scegli utenza di lavoro

La seguente funzione consente di selezionare l'utenza di lavoro o all'organizzazione interna della struttura per la quale si opera.

Selezionare il codice fiscale corrispondente all'utenza con la quale



8.2.3.4 Freischalten Dritter („gestori“ und „incaricati“)

„Fisconline“ kennt zwei Arten von Zugriffen, zum einen die „gestori“ zum anderen die „incaricati“:

„**Gestori**“ sind Benutzer mit Vollzugriff, Sie können alles einsehen sowie selbst neue Benutzer hinzufügen und bereits bestehende entfernen. (Typischerweise der gesetzliche Vertreter und ggf. der Geschäftsführer)

„**Incaricati**“ besitzen einen eingeschränkten Zugriff und können nur auf die, für sie freigeschalteten Funktionen zugreifen. (Typischerweise Mitarbeiter die nur eingeschränkten Zugriff erhalten sollen)

Es ist **dringend davon abzuraten**, dass, wie in der Praxis häufig üblich, die Zugangsdaten des gesetzlichen Vertreters „geteilt“ und von mehreren Personen verwendet werden. Hierbei findet keinerlei Beschränkung statt was von welcher Person eingesehen werden kann und was nicht, da der Zugriff des gesetzlichen Vertreters nicht nur das Unternehmen sondern auch seinen privaten Zugriff beinhaltet.

Um von vornherein auszuschließen, dass es zu ungewollten Zugriffen kommt, ist sehr empfehlenswert jedem Mitarbeiter der Zugang zu „fisconline“ benötigt, als „incaricato“ für das Unternehmen zu aktivieren. Somit hat jeder Mitarbeiter seinen persönlichen Zugang und hat auch nur auf die ihm zugedachten Daten Zugriff.

Nachdem nun der gesetzliche Vertreter als „gestore“ für das Unternehmen aktiviert wurde, hat er die Möglichkeit unter dem Punkt „Funzioni relative agli incaricati“ weitere Personen zu aktivieren:

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Profilo Utente](#) / [Funzioni relative ai Gestori Incaricati e agli Incaricati](#) / Nomina dei Gestori Incaricati

Nomina dei Gestori Incaricati e degli Incaricati

Ciascun Gestore Incaricati è autorizzato ad utilizzare tutti i servizi resi disponibili al soggetto titolare dell'utenza di lavoro.

Un incaricato, all'atto della sua nomina, non è autorizzato ad utilizzare alcun servizio: sarà cura di un Gestore Incaricati assegnare (o, le specifiche funzioni della sezione "Gestione Incaricati".

E' possibile nominare fino a quattro Gestori Incaricati per ciascun soggetto titolare dell'utenza di lavoro mentre non c'è un limite al num

[Visualizza ulteriori informazioni sui servizi di consultazione.](#)

N.B.: Tutti i campi sono obbligatori.

Inserisci i dati del nuovo Gestore Incaricati o del nuovo Incaricato

Codice Fiscale:

Tipo ruolo: Selezionare ruolo
Incaricato
Gestore

[Invia](#)

[Torna alla scelta delle funzioni](#)

Nachdem mit „Invia“ das Anlegen eines weiteren Benutzers abgeschlossen ist, können unter der Funktion „Gestione Incaricati“ bei den „incaricati“ unter den „Operazioni“ „Gestisci servizi“ die Berechtigungen verteilt werden. (dies geht nur bei „incaricati“; „gestore“ können nur entfernt, nicht jedoch im Zugriff eingeschränkt werden).

Ti trovi in: [La mia scrivania](#) / [Profilo Utente](#) / [Funzioni relative ai Gestori Incaricati e agli Incaricati](#) / Lista incaricati

Gestione Incaricati

Elenco incarichi attivi per l'utenza di lavoro

Incaricato	Tipo Incarico	Data Incarico	Inserito da	Operazioni
	Gestore			
	Gestore			

[Torna alla scelta delle funzioni](#)

Ist nun ein Mitarbeiter als „incaricato“ freigeschaltet, kann er mit den Zugangsdaten seines persönlichen „fiscoonline“ einsteigen und bei jedem Einstieg entscheiden ob er im Namen des Unternehmens oder für sich privat zugreifen möchte. (Die Zugriffe zwischen privat und Unternehmen sind hierbei strikt getrennt!)

8.2.4 Ausscheiden Mitarbeiter / Wechsel gesetzlicher Vertreter

Im Falle des Ausscheidens eines Mitarbeiters, muss dieser unter „gestione incaricati“ wieder entfernt werden.

Sollte der gesetzliche Vertreter wechseln, bzw. ein Mitarbeiter dessen Rolle jenes eines „gestore“ ist, so muss vor dem entfernen desselben, zuerst der neue gesetzliche Vertreter bzw. der nachfolgende Mitarbeiter als „gestore“ aktiviert werden. Dadurch wird eine Situation des sich selbst Aussperrens vermieden.

8.2.5 „Fisconline“ und „Entratel“

Nicht zu verwechseln sind „Fisconline“ und „Entratel“, zweiteres ist von großen Firmen und Intermediären (Beratern, Freiberuflern, Steuerberatern, CAF, Italienische Post etc...) zu benutzen; welche für mehr als 20 Steuerpflichtige die Ersatzsteuererklärungen (Modell 770) zu versenden haben und eine Vielzahl von Mitarbeitern auf die Dienste der Agentur der Einnahmen zugreifen müssen.

9 Besonderheiten in der MwSt. Abrechnung bei öffentlichen Körperschaften

Grundsätzlich ist bei den öffentlichen Körperschaften festzuhalten, dass die ausgeübten Tätigkeiten in zwei Kategorien zu unterteilen sind:

- gewerbliche Tätigkeit (MwSt. - pflichtig)
- institutionelle Tätigkeit (nicht MwSt. - pflichtig).

Aufgrund der MwSt. - Bestimmungen¹⁵⁴ sind verschiedene Dienstleistungen dem MwSt. - Bereich zuzuordnen, unabhängig davon, ob sie von einer öffentlichen Körperschaft oder von einem Privatunternehmen ausgeübt werden. Dazu zählen z. B. die Ausübung einer landwirtschaftlichen Tätigkeit, die Verteilung von Trinkwasser, die Abwasserreinigung, die Verteilung von Strom und Gas, die Veranstaltung von Messen, der Transport von Personen und Waren, Mensadienleistungen usw.. Steht die öffentliche Körperschaft in der Ausübung der Tätigkeit in Konkurrenz zu privaten Unternehmen, dann ist davon auszugehen, dass es sich um eine MwSt. - pflichtige Tätigkeit handelt.

Die institutionellen Tätigkeiten der öffentlichen Körperschaft werden hingegen aufgrund der hoheitlichen Zuständigkeit ausgeübt. Beispiele dafür sind die Ausstellung von Lizenzen und Genehmigungen, die Führung des Meldeamtes, die Errichtung von Infrastrukturen sowie die Verwaltung des Eigentums der Körperschaft. Nachdem diese Tätigkeit nicht den MwSt. - Bereich betrifft, sind für die erbrachten Dienstleistungen auch keine Lizenzen auszustellen und die MwSt. der Eingangsrechnungen kann nicht verrechnet werden und ist deshalb auch nicht in den MwSt. - Registern zu verbuchen.

9.1 Kassaprinzip

Eine weitere Besonderheit in der MwSt. - Abrechnung besteht in einem sogenannten Kassaprinzip: das heißt, die MwSt. ist von den Rechnungsstellern (Lieferanten) erst zu bezahlen, wenn die öffentliche Körperschaft die Rechnung bezahlt hat¹⁵⁵: Grund dafür ist, dass die öffentlichen Körperschaften vielfach ihren Zahlungsverpflichtungen erst sehr spät nachkommen und somit die Lieferanten die MwSt. vorstrecken müssten.

Dies hat zur Folge, dass auch die öffentlichen Körperschaften die MwSt. erst verrechnen können, sobald sie die Rechnungen der Lieferanten bezahlt haben. Eine Ausnahme gibt es nur für jene Rechnungen, wo der Lieferant diese Begünstigung nicht in Anspruch nimmt und die MwSt. sofort (innerhalb Folgemonat nach Rechnungsstellung) einzahlt und auf der Rechnung auch vermerkt, dass die MwSt. sofort verrechenbar ist (IVA ad esigibilità immediata).

9.2 Split payment

Seit 2015¹⁵⁶, ist für Umsätze aus Lieferungen und Leistungen gegenüber öffentlichen Körperschaften das sog. „Split Payment“¹⁵⁷-Verfahren zur Abführung der MwSt. eingeführt worden¹⁵⁸.

Die neuen Bestimmungen zu diesem Verfahren sehen vor, dass entgegen dem ordentlichen System der MwSt. diese vom öffentlichen Auftraggeber/Käufer direkt dem Finanzamt bezahlt wird. Dies hat zur Folge, dass der Lieferant bzw. Auftragnehmer einer öffentlichen Körperschaft, wie bisher die Rechnung mit MwSt. ausstellt, diese aber nicht von der Körperschaft bezahlt bekommt.

¹⁵⁴ Art. 4, Abs. 1 + 4 VPR 633/72

¹⁵⁵ Art. 6, Abs. 5 VPR 633/72

¹⁵⁶ Gesetz Nr. 190 vom 23/12/2014

¹⁵⁷ Art. 1, Abs. 629 bis 633, Gesetz 23/12/2014, n. 190

¹⁵⁸ Einführung des neuen Art. 17-ter DPR 633/1972

9.2.1 Auftraggeber/Käufer die dem sog. „Split payment“-Verfahren unterliegen

Das genannte neue Verfahren muss seit 2015 bei Rechnungslegung gegenüber folgende Subjekte angewandt werden:

- Staat;
- Staatsorgane, auch jene mit Rechtspersönlichkeit;
- lokale Körperschaften und diesbezügliche Konsortien¹⁵⁹;
- Handels-, Industrie-, Handwerkers- und Landwirtschaftskammern;
- Universitäten;
- Sanitätsbetriebe und Krankenhäuser;
- öffentliche Heime und Pflegeheime mit wissenschaftlichem Charakter;
- öffentliche Fürsorge- und Wohlfahrtseinrichtungen: **zu diesen zählen auch die Öffentlichen Betriebe für Pflege- und Betreuungsdienste**¹⁶⁰;
- öffentliche Fürsorgeeinrichtungen.

De facto handelt es sich um dieselben Subjekte, für welche die Erwerbe mit zeitlich versetzter MwSt.- Schuld Anwendung finden¹⁶¹.

Nachdem es sich um eine spezifische Bestimmung handelt, ist dies nicht auf andere Körperschaften im Interpretationswege ausdehnbar.¹⁶²

Seit Juli 2017 wurde dieses Verfahren auf weitere Körperschaften ausgedehnt.

Im Wesentlichen betrifft es alle öffentlichen Verwaltungen für welche die Pflicht zur elektronischen Rechnungslegung besteht¹⁶³ sowie die von öffentlichen Körperschaften beherrschten Gesellschaften und die im FTSE MIB Index eingetragenen börsennotierten Gesellschaften.

9.2.2 Vom „Split-payment“-Verfahren ausgeschlossene Auftragnehmer

Folgende Operationen sind vom Split Payment Verfahren ausgeschlossen¹⁶⁴ bei denen:

- die öffentliche Körperschaft zum Steuerschuldner¹⁶⁵ wird. Demzufolge kann das Split Payment Verfahren nicht für den Erwerb von Waren und Dienstleistungen verwendet werden, die Gegenstand des Reverse Charge Verfahrens sind;
- die öffentliche Körperschaft Leistungen von Freiberuflern bezieht, die gemäß Artikel 25 Absatz 1 VPR 600/73 der nicht endgültigen Quellensteuer unterliegen, wie z. B. Anwälte, Steuerberater, Architekten, Ingenieure;¹⁶⁶
- der Verkäufer/Dienstleister einer MwSt.-Sonderregelung unterliegt (z.B. Reisebüros, Margenbesteuerung). In diesem Zusammenhang spricht die Agentur der Einnahmen von Operationen, die laut Sonderregelungen nicht dazu verpflichtet sind, die MwSt. in der Rechnung gesondert auszuweisen. In diesen Fällen kann die öffentliche Verwaltung die MwSt. auch nicht einbehalten und überweisen.

9.2.3 Anwendung

9.2.3.1 Befristung

Das Split Payment Verfahren ist aufgrund einer Ermächtigung durch die EU zeitlich befristet 'bis zum 30.06.2026 anwendbar'.¹⁶⁷

¹⁵⁹ Konsortien die zwischen denselben gemäß Art. 31 des Einheitstextes D.Lgs. 18/08/2000, n. 267 gegründet sind

¹⁶⁰ Regionalgesetz 7 vom 21.9.2005

¹⁶¹ gemäß Art. 6, Absatz 5, DPR 633/1972

¹⁶² Entscheid des Finanzministeriums 503469 vom 6.12.1973

¹⁶³ Neuer Art. 5 bis des Ministerialdekrets DM 23.01.2015, abgeändert durch die Ministerialdekrete DM 27.06.2017 und DM 13.07.2017

¹⁶⁴ Art. 17-ter, DPR 633/72

¹⁶⁵ Art. 7, Absatz 1 des Ministerialdekretes vom 23.01.2015

¹⁶⁶ DL 12.07.2018 Nr. 87

¹⁶⁷ Durchführungsbeschlusses (EU) 2023/1552 des europäischen Rates

9.2.3.2 Anwendung für den Lieferanten

Die Anwendung des Split Payment führt zum selben Ergebnis wie das sogenannte „reverse charge“ Verfahren mit dem Unterschied, dass im letzteren Fall die Rechnung ohne Angabe der MwSt. ausgestellt wird. Bei der Anwendung des Split Payment wird die Rechnung hingegen wie bisher mit Angabe der MwSt. ausgestellt und verbucht. Lediglich bei der MwSt. Abrechnung wird die MwSt. dieser Rechnungen nicht mehr als geschuldete MwSt. behandelt, nachdem die Zahlung dieser MwSt. durch die öffentliche Körperschaft übernommen werden muss.

9.2.3.3 Anwendung für die öffentliche Körperschaft

Die betroffenen öffentlichen Körperschaften, teilen die Zahlung auf:

- in den Teil abzüglich MwSt., der dem Lieferanten wie bisher ausgezahlt wird
- in die MwSt., die dem Staat abzuführen ist.

Diese Vorgangsweise entspricht jener, die bei der Anwendung eines Steuerrückbehaltes angewandt wird.

Für die Einzahlung der MwSt. im Rahmen des Split Payments sind für die öffentlichen Körperschaften zwei verschiedene Modalitäten vorgesehen und hängt davon ab, ob die Operation im Rahmen einer institutionellen oder einer gewerblichen Tätigkeit stattfindet.

9.2.3.3.1 Einzahlung der MwSt. im Rahmen einer institutionellen Tätigkeit der öffentlichen Körperschaft

Die geschuldete MwSt. wird kumulativ innerhalb des 16. des darauffolgenden Monats einbezahlt. Eine Verrechnung mit Guthaben ist nicht zulässig und es muss ein spezieller Steuerschlüssel verwendet werden. Die Einzahlung kann wie folgt¹⁶⁸ durchgeführt werden:

- a) mittels Zahlungsvordruck „F24 enti pubblici“, wenn die öffentlichen Körperschaft Inhaber eines Schatzamtskonto bei der Banca d'Italia ist;
- b) mittels Zahlungsvordruck F24, wenn die Körperschaft (nicht wie unter Punkt a) Inhaber eines Schatzamtskonto bei einer Bank ist, die eine Konvention mit der Agentur der Einnahmen oder mit der italienischen Post hat;
- c) für alle anderen, mittels direkter Einzahlung in den Haushalt des Staates auf das Kapitel 1203.

In jedem Fall, kann die öffentliche Körperschaft innerhalb folgender Frist einzelne Zahlungen der geschuldeten MwSt. durchführen¹⁶⁹:

- an jedem einzelnen Tag des Monats die MwSt.- Schuld, die an diesem Tag angefallen ist;
- die Zahlung kann auch für jede Rechnung einzeln durchgeführt werden.,

9.2.3.3.2 Bezahlung der MwSt. im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit

Öffentlichen Körperschaften, die im Besitz einer MwSt.- Nummer sind (auch wenn sie nur MwSt.- freie Operationen durchführen), und Einkäufe im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchführen, müssen die Rechnungen in ihren MwSt. Registern bis spätestens 15. des darauffolgenden Monats des MwSt. relevanten Zeitpunkts (Zahlung der Rechnung), registrieren¹⁷⁰; (z.B. eine am 10.04. bezahlte Rechnung kann innerhalb 15.05. registriert werden, jedoch muss die MwSt. innerhalb 16.05. (bei monatlicher Abrechnung) abgeführt werden).

In diesem Falle ist die geschuldete MwSt. Teil der periodischen MwSt. Liquidation.

¹⁶⁸ Art. 4, Absatz 1 des Ministerialdekrets DM 23.01.2015

¹⁶⁹ Art. 4, Absatz 2 des Ministerialdekrets DM 23.01.2015

¹⁷⁰ Art. 5, Absatz 1 des Ministerialdekrets DM 23.01.2015

9.3 MwSt. Abrechnung - Grundsatz

Die MwSt. Abrechnung erfolgt in der Form, dass von der MwSt. auf die Verkäufe (vom Kunden kassierte MwSt.) jene auf die Einkäufe (an den Lieferanten bezahlte MwSt.) abgezogen wird und die entsprechenden Differenz eingezahlt wird.

Damit die Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann, muss eine Rechnung vorliegen. Steuerquittungen oder Kassenbelege genügen nicht. Diese können als Spesenbelege (=Aufwand) in der Buchhaltung registriert werden, wenn die **Steuernummer** des Kunden auf dem Beleg aufscheint.

Beispiel:	Euro
MwSt. Verkäufe	250
MwSt. Einkäufe	100
MwSt. Schuld	150
MwSt. Guthaben Vorperiode	50
Zinsen trimestr. Abrechnung	0
MwSt. Schuld laufende Periode	100

Für die MwSt. Abrechnung gibt es für bestimmte Fälle eine Reihe von Ausnahmen, auf die in der Folge näher eingegangen wird.

9.4 Allgemeine Einschränkungen

Grundsätzlich kann die MwSt. auf alle Einkäufe verrechnet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind¹⁷¹:

- es muss sich um Lieferungen und Leistungen handeln, die im Rahmen einer für die MwSt. relevanten Tätigkeit erworben werden;
- die MwSt. muss vom Käufer bezahlt, geschuldet oder diesem angelastet worden sein;

Beispiel:

Eine Rechnung für geschenkte Handelsware¹⁷², die von der öffentlichen Körperschaft (Käufer im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit) nicht bezahlt werden muss.

Die MwSt. auf dieser Rechnung kann von der öffentlichen Körperschaft nicht verrechnet werden, da sie nicht oben angeführte Voraussetzungen erfüllt.

Von diesem allgemeinen Grundsatz gibt es wiederum eine Reihe von Ausnahmen¹⁷³, aufgrund derer die MwSt. auf bestimmte Erwerbe nicht oder nur teilweise absetzbar ist, obwohl die oben angeführten Voraussetzungen zur Absetzbarkeit vorhanden sind. Diese sollen im folgenden aufgelistet werden.

9.5 Nicht verrechenbare MwSt.

Nicht absetzbar ist die MwSt. auf den Einkauf oder Import:

- bei Motorrädern¹⁷⁴ mit einem Hubraum von mehr als 350 cm³ auf den Kauf von:
 - diesen Fahrzeugen
 - deren Ersatzteile

¹⁷¹ Art. 19 Abs. 1 VPR 633/72

¹⁷² Art. 2 Abs. 2 Ziffer 4 VPR 633/72

¹⁷³ Art. 19bis1 VPR 633/72

¹⁷⁴ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. b VPR 633/72

- deren Kosten für den Einsatz
- deren Verwahrung (Parkplatzgebühren)
- deren Reparaturen und Instandhaltungen

Eine Ausnahme von dieser Ausnahme gilt für die Groß- und Einzelhändler von Fahrzeugen, wo diese Fahrzeuge oder Teile davon zur Handelsware zählen.

- der Kauf von Flugzeugen und Schiffen¹⁷⁵, sowie
 - deren Ersatzteile
 - deren Kosten für den Einsatz
 - deren Verwahrung (Parkplatzgebühren)
 - deren Reparaturen und Instandhaltungen
- Treib- und Schmierstoffe für obengenannte Fahrzeuge¹⁷⁶.
- Personentransporte¹⁷⁷
- Repräsentationsspesen¹⁷⁸
- Autobahngebühren für die oben erwähnten Fahrzeuge¹⁷⁹

9.6 Beschränkt verrechenbare MwSt.

Die MwSt. auf folgende Lieferungen ist beschränkt im Ausmaß von 40 % verrechenbar¹⁸⁰:

- bei Personenkraftwagen¹⁸¹ und Motorräder mit einem Hubraum von bis zu 350 cm³ auf den Kauf von:
 - diesen Fahrzeugen
 - deren Ersatzteile
 - deren Kosten für den Einsatz
 - deren Verwahrung (Parkplatzgebühren)
- deren Reparaturen und Instandhaltungen

Wird ein Fahrzeug veräußert, dessen Mehrwertsteuer beim Kauf zu 40 % (bzw. 10 % oder 15%) verrechnet werden konnte, so unterliegt lediglich 40 % (bzw. 10 % oder 15%) des Verkaufspreises der Mehrwertsteuer. Für den entsprechenden Käufer kommt weiterhin das spezielle System für gebrauchte Güter zur Anwendung.

Eine Ausnahme von dieser Ausnahme gilt für die Groß- und Einzelhändler von Fahrzeugen, wo diese Fahrzeuge oder Teile davon zur Handelsware zählen sowie für Vertreter.

Die beschränkte Verrechenbarkeit von 50 % für den Ankauf und die Folgekosten für Mobilfunktelefone (Gesprächsdauer, Instandhaltung u. s. w.) wurde inzwischen abgeschafft, jedoch sind Verrechnungen von mehr als 50 % der MwSt. in der MwSt.-Erklärung getrennt anzugeben¹⁸².

9.7 Unechte Befreiungen – Pro Rata

Öffentliche Körperschaften, die auch MwSt. freie Verkäufe¹⁸³ durchführen, dürfen die MwSt. im Einkauf (Vorsteuer) nur in dem Verhältnis¹⁸⁴ absetzen wie die für die MwSt. relevanten Verkäufe zum Gesamtumsatz stehen. Das führt dazu, dass die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer

¹⁷⁵ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. b VPR 633/72

¹⁷⁶ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. d VPR 633/72

¹⁷⁷ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. e VPR 633/72

¹⁷⁸ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. h VPR 633/72

¹⁷⁹ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. e VPR 633/72

¹⁸⁰ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. c VPR 633/72, bis zum 13.09.2006 war die Absetzbarkeit bei Fahrzeugen von folgenden Bestimmungen geregelt: Art. 30 Abs. 4 Gesetz 388/2000, wurde mit Art. 2, Abs. 13, Gesetz 289/2002 verlängert und dieser Art. wurde mit Art. 2, Abs. 17, Gesetz 350/2003 bis zum 31.12.2004 verlängert und mit Art. 1, Abs. 503, Gesetz 311/2004 bis zum 31.12.2005 verlängert

¹⁸¹ Art. 19bis1 Abs. 1 Buchst. c VPR 633/72

¹⁸² Zeile VA 5, Mod. IVA 2019

¹⁸³ Art. 10 VPR 633/72

¹⁸⁴ Art. 19bis VPR 633/72. Der Prozentsatz wird auf die nächste Einheit auf- oder abgerundet (0,50 und weniger ist abzurunden, 0,51 ist aufzurunden)

abnimmt je höher die MwSt. freien Umsätze werden.

Beispiel:	Grundlage	Prozent	MwSt
Verkäufe MwSt. frei	110.000	55 %	0 (Art. 10)
Verkäufe MwSt. pflichtig	90.000	45 %	19.800
Gesamtumsatz	200.000	100 %	19.800
 Einkäufe			 16.500
 MwSt. Abrechnung			
MwSt. Verkäufe			19.800
MwSt. Einkäufe		16.500 x 45 % =	7.425
MwSt. Schuld			12.375

Dieses Abrechnungssystem wird als **Pro-Rata-System** bezeichnet und bewirkt, dass die MwSt. auf die Einkäufe von Lieferungen und Leistungen, die zur Erbringung von MwSt. freien Leistungen notwendig sind, nicht verrechenbar ist. Damit wird die MwSt. vom Endverbraucher auf vorgelagerte Stufen verlagert.

Der Prozentsatz der abzugsfähigen MwSt. wird in der MwSt.-Jahreserklärung definitiv berechnet¹⁸⁵. Für das Folgejahr wird dieser Prozentsatz bei den periodischen Abrechnung provisorisch angewandt und bei der MwSt.-Jahreserklärung wieder definitiv berechnet.

9.7.1 Objektive Befreiungen

Beispiele für MwSt. freie Umsätze deren Befreiung objektiv von der erbrachten Leistung abhängt, sind:

- Hauspflegedienste¹⁸⁶ die von öffentlichen Körperschaften erbracht werden
- Vermietung landwirtschaftlicher Grundstücke¹⁸⁷
- Vermietung landwirtschaftlicher Betriebe¹⁸⁸
- Vermietung von nicht bebaubaren Grundstücken, mit Ausnahme jener für Parkplätze¹⁸⁹
- Vermietung von Wohnungen¹⁹⁰
- bestimmte öffentliche Personentransporte¹⁹¹
- Leistungen von Krankenhäusern und konventionierten Pflegeheimen¹⁹²
- Leistungen von anerkannten Schulen¹⁹³
- Leistungen von Kindergärten¹⁹⁴
- Leistungen von Altenheimen¹⁹⁵
- Leistungen von Bibliotheken, Museen u.ä.¹⁹⁶

Für diese Leistungen spielt es keine Rolle wer der Empfänger der Leistung ist.

Im MwSt. Gesetz werden noch eine Reihe weiterer objektiv MwSt. freier Umsätze angeführt, die aber für Öffentliche Körperschaften von untergeordneter Bedeutung sind.

9.7.2 Subjektive Befreiungen

Beispiele für MwSt. freie Umsätze, deren Befreiung subjektiv vom Empfänger der Leistung

¹⁸⁵ Art. 19, Abs. 5, VPR 633/72

¹⁸⁶ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 27-ter VPR 633/72

¹⁸⁷ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 8 VPR 633/72

¹⁸⁸ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 8 VPR 633/72

¹⁸⁹ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 8 VPR 633/72

¹⁹⁰ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 8 VPR 633/72

¹⁹¹ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 14 VPR 633/72

¹⁹² Art. 10 Abs. 1 Ziffer 19 VPR 633/72

¹⁹³ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 20 VPR 633/72

¹⁹⁴ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 21 VPR 633/72

¹⁹⁵ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 21 VPR 633/72

¹⁹⁶ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 22 VPR 633/72

abhängt, sind:

- Geschenke von eigener Handelsware an öffentliche Körperschaften, anerkannte Vereinigungen und Stiftungen die ausschließlich Wohltätigkeit, Ausbildung, Forschung u.ä. zum Zwecke haben¹⁹⁷.

Diese Leistungen sind in der Regel für die MwSt. relevant wenn der Empfänger nicht die notwendigen subjektiven Voraussetzungen mitbringt.

9.7.3 Berichtigung der Anlagegüter

Die verrechnete MwSt. auf Anlagegüter muss¹⁹⁸ in den nachfolgenden vier Jahren berichtigt werden, wenn sich die Verrechenbarkeit aufgrund des Pro Rata Systems in einem dieser vier Jahre um mehr als 10 %-Punkte verändert. Die Berichtigung muss nur in dem Jahr durchgeführt werden, in dem die Änderung mehr als 10 %-Punkte gegenüber dem Jahr des Kaufes beträgt. Es kann für eine Berichtigung der MwSt. auf Anlagegüter optiert werden, falls die Veränderung des Pro- Satzes geringer als 10 % ist¹⁹⁹. Die Option gilt für mindestens 5 aufeinanderfolgende Jahre und wird der Agentur der Einnahmen in der MwSt. - Erklärung des entsprechenden Jahres, ab welchem die Option gilt, mitgeteilt²⁰⁰.

Die Berichtigung erfolgt im Ausmaß von einem Fünftel der Differenz zwischen dem Pro Rata Satz beim Ankauf des Anlagegutes und jenem des Jahres in dem die Berichtigung erfolgt.

Wird das entsprechende Anlagegut innerhalb der darauffolgenden vier Jahre veräußert, erfolgt die Berichtigung als Ganzes²⁰¹.

Für den Ankauf von Gebäuden oder Teilen davon beträgt der Beobachtungszeitraum 10 Jahre.

Als Anlagegüter gelten alle erworbenen und auch geleaste abschreibbaren Güter, inklusive der Finanzanlagen, mit Ausnahme:

- der abschreibbaren Anlagegüter mit einem Einkaufspreis bis zu Euro 516,46²⁰² für die MwSt. Pflichtigen die zur einfachen Buchhaltung zugelassen sind;
- der abschreibbaren Anlagegüter deren Abschreibesatz mehr als 25% beträgt²⁰³. Beispiele hierfür sind Alarmanlagen²⁰⁴ oder Wäsche.

Beispiel:				
Jahr	Pro Rata des Kaufes	MwSt. auf Anlagegüter	MwSt. auf verkaufte Anlagegüter	Differenz
2015	70 %	1.000		0 (<10 %)
2016	100 %	2.000		- 160
2017	90 %	3.000	1.000	- 360
2018	40 %	4.000		+ 160
2019	60 %			
Summe der Berichtigung				- 360

Anmerkungen:

2015:

Die Veränderung des Pro Rata überschreitet nicht 10 %-Punkte. Es ist daher keine Berichtigung erforderlich.

2016:

100 % von 2.000 = 2.000

197 Art. 10 Abs. 1 Ziffer 12 VPR 633/72

198 Art. 19bis2 Abs. 4 VPR 633/72

199 Art. 19bis2 Abs. 4 VPR 633/72

200 Anleitungen zur MwSt.-Jahreserklärung 2005, Übersicht VO, S. 55

201 Art. 19bis2 Abs. 4 VPR 633/72

202 Art. 19bis2 Abs. 5 VPR 633/72

203 Art. 19bis2 Abs. 5 VPR 633/72

204 30 %, DM 31.12.1988 Gruppe "Andere Tätigkeiten" Punkt 2

$$\begin{array}{rcl}
 - 60 \% \text{ von } 2.000 & = & 1.200 \\
 = & - & 800 \\
 /5= & - & 160
 \end{array}$$

Nachdem das Pro Rata von 2019 niedriger (60 %) ist als jenes von 2016 (100 %), muss ein Fünftel der entsprechenden MwSt. Differenz dem Staat wieder rückerstattet werden.

2017:

Berichtigung der am 31.12.2019 noch vorhandenen Anlagegüter:

$$\begin{array}{rcl}
 90 \% \text{ von } 3.000 & = & 2.700 \\
 - 60 \% \text{ von } 3.000 & = & 1.800 \\
 = & - & 900 \\
 /5= & - & 180
 \end{array}$$

Berichtigung der im Jahr 2019 veräußerten Anlagegüter:

$$\begin{array}{rcl}
 90 \% \text{ von } 1.000 & = & 900 \\
 - 60 \% \text{ von } 1.000 & = & 600 \\
 = & - & 300 \\
 /5= & - & 60 \\
 \times 3 \text{ verbleibende Jahre} & - & 180
 \end{array}$$

$$\text{Summe} \quad - \quad 360$$

Nachdem das Pro Rata von 2019 niedriger (60 %) ist als jenes von 2017 (90 %), muss ein Fünftel der entsprechenden MwSt. Differenz dem Staat wieder rückerstattet werden. Für die im Jahr 2019 veräußerten Anlagegüter, die im Jahr 2017 angekauft wurden, muss die Berichtigung für die restlichen 3 Jahre (2019, 2020 und 2021) durchgeführt werden.

2018:

$$\begin{array}{rcl}
 40 \% \text{ von } 4.000 & = & 1.600 \\
 - 60 \% \text{ von } 4.000 & = & 2.400 \\
 = & + & 800 \\
 /5= & + & 160
 \end{array}$$

Nachdem das Pro Rata von 2019 höher (60 %) ist als jenes von 2018 (40 %), kann ein Fünftel der entsprechenden MwSt. Differenz vom Staat wieder zurückgefordert werden.

9.8 Voraussetzungen für öffentliche Körperschaften

Für öffentlichen Körperschaften gilt - wie für andere nicht gewerbliche Körperschaften auch - die Verpflichtung, neben der MwSt. Buchhaltung, in der Buchhaltung für die institutionelle Tätigkeit die für die MwSt. relevanten Tätigkeiten getrennt zu führen²⁰⁵.

Die getrennte Buchhaltung kann im Rahmen der öffentlichen Buchhaltung²⁰⁶ durch Kennzeichnung der betroffenen Kapitel geführt werden.

Erfolgt in der institutionellen Buchhaltung keine Trennung für die für die MwSt. relevanten Tätigkeiten, so darf die MwSt. nicht verrechnet werden²⁰⁷.

205 Art. 19-ter VPR 633/72, Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26/381304 vom 13.06.19880 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/364695 vom 03.08.1979

206 Art. 19-ter Abs. 3 VPR 633/72

207 Art. 19-ter Abs. 3 VPR 633/72

10 Einkäufe aus dem Ausland: Importe, Exporte und innergemeinschaftlicher Geschäftsverkehr

In diesem Abschnitt gehen wir auf die Verpflichtungen aus der Sicht öffentlicher Körperschaften als Käufer ausländischer Waren und Dienstleistungen näher ein.

10.1 Steuerpflichtige

10.1.1 Ausländischer Lieferant

In folgenden Ausführungen gehen davon aus, dass der ausländische Lieferant im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit Waren oder Dienstleistungen gegenüber einer inländischen gewerblichen Körperschaft erbringt. Wir befinden uns im sogenannten „Business to Business“ Bereich (B2B).

Der ausländische Lieferant muss durch eine MwSt. Identifikationsnummer identifizierbar sein.

Ausländische Lieferanten die in ihrem Staat nicht der MwSt. unterworfen sind werden hier nicht behandelt da es sich um Umsätze im C2B²⁰⁸ oder C2C²⁰⁹ Bereich handelt für welche in Italien keinerlei Verpflichtungen bestehen.

10.1.1.1 Lieferanten aus EU

Für Lieferanten aus der EU muss diese MwSt. Identifikationsnummer auf der Rechnung angeführt werden. Die Nummer kann auf deren Aktualität hin über die Homepage der Steuerbehörde unter nachfolgender Adresse überprüft werden:

beim italienischen Finanzamt: <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm>

bei der EU: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

Wir empfehlen einen Ausdruck des Ergebnisses zur Bestätigung der erfolgten Überprüfung zur ausländischen Rechnung zu heften.

10.1.1.2 Lieferanten aus Drittländern

Bei Lieferanten aus Drittländern kann deren eventuelle MwSt. Identifikationsnummer nicht überprüft werden. Wir gehen davon aus, dass durch die Tatsache, dass der Lieferant eine Rechnung erstellt, dieser in jedem Fall als gewerblicher Lieferant einzustufen ist.

10.1.2 Nicht gewerbliche Körperschaft als inländischer Kunde

Seit 2010 wurden die Verpflichtungen zur Steuerschuldnerschaft für die Mehrwertsteuer beim Einkauf aus dem Ausland auch auf nicht gewerbliche Körperschaften ausgedehnt, welche vorher davon nicht betroffen waren.

Grundsätzlich lassen sich in Bezug auf die Mehrwertsteuer Körperschaften wie folgt klassifizieren:

- Körperschaften mit **ausschließlicher gewerblicher Tätigkeit**
 - Kapitalgesellschaften
 - Personengesellschaften
 - gewerbliche Körperschaften
- Körperschaften mit **institutioneller und gewerblicher Tätigkeit**
 - beispielsweise:
 - **Gemeinden**
 - Bezirksgemeinschaften
- Körperschaften ohne gewerblicher Tätigkeit mit innergemeinschaftlichen Erwerben

²⁰⁸ Consumer to Business

²⁰⁹ Consumer to Consumer

über 10.000,00 Euro

- Körperschaften ohne gewerblicher Tätigkeit mit innergemeinschaftlichen Erwerben unter 10.000,00 Euro
- Körperschaften ohne gewerblicher Tätigkeit und ohne innergemeinschaftlichen Erwerbe

In der Folge beschränken wir uns auf Körperschaften die sowohl eine gewerbliche als auch eine institutionelle Tätigkeit ausüben und folglich in jedem Fall eine italienische MwSt. Nummer besitzen.

Hinweis:

Eine italienische MwSt. Nummer beginnt immer mit einer Null oder mit einer 1. Die drei vorletzten Stellen geben das zuständige Steueramt an.

Beispiel: 0144587 021 3 021 = Steueramt Bozen

Beginnt die Nummer mit einer 8 oder 9 handelt es sich nicht um eine MwSt.-Nummer, sondern um eine Steuernummer.

10.2 Innergemeinschaftlicher Geschäftsverkehr

Seit 1. Jänner 1993 gibt es die Grenzkontrollen zwischen den Mitgliedsstaaten der EU²¹⁰ nicht mehr. Damit soll der freie Personen- und Warenverkehr im Sinne der Europäischen Union gewährleistet werden. Aus steuerlicher Sicht wurden hiervon im wesentlichen die MwSt. und die Verbrauchersteuer betroffen.

Die diesbezüglichen Anpassungen der MwSt.-lichen Bestimmungen durch den italienischen Steuergesetzgeber wurden durch eine Reihe von Notverordnungen²¹¹ erlassen.

Mittlerweile umfasst die EU 27 Mitgliedsstaaten, weitere sollen noch folgen (z. B. Albanien, Nachfolgestaaten von Jugoslawien). Grossbritannien ist mit Datum 31.01.2020²¹² aus der EU ausgeschieden, befindet sich in einer Übergangsphase bis zum 31.12.2020 und ist ab dem **01.01.2021** nicht mehr Teil des Binnenmarktes und der Zollunion.

EU-Mitgliedsländer

	Staat	Mitglied seit	Währung
1	Belgien	1993	Euro
2	Bulgarien	2007	Lev
3	Dänemark	1993	Dänische Krone
4	Deutschland (ohne Helgoland und Büsingen)	1993	Euro
5	Estland	2004	Euro
6	Finnland	1995	Euro
7	Frankreich (einschl. Monaco, ohne Überseegebiete)	1993	Euro
8	Griechenland (ohne Berg Athos)	1993	Euro
9	Irland	1993	Euro
10	Italien (ohne Livigno und Campione d'Italia)	1993	Euro
11	Kroatien	2013	Kuna
12	Lettland	2004	Euro
13	Litauen	2004	Euro

210 Richtlinie 91/630/EWG; EWG-Verordnung N. 2726/90; EWG-Verordnung Nr. 218/92 und EWG-Verordnung N. 3330/91

211 DL 513/92, DL 47/93, DL 131/93, DL 231/93 und schließlich Notverordnung 331 vom 30.8.1993 umgewandelt mit Gesetz 427 vom 29.10.1993

212 siehe dazu Austrittsabkommen vom 24.01.2020 mit Übergangsbestimmungen bis zum 31.12.2020

14	Luxemburg	1993	Euro
15	Malta	2004	Euro
16	Niederlande	1993	Euro
17	Österreich	1995	Euro
20	Polen	2004	Zloty
21	Portugal	1993	Euro
22	Rumänien	2007	Leu
23	Schweden	1995	Schwedische Krone
24	Slowakei	2004	Euro
25	Slowenien	2004	Euro
26	Spanien (ohne Melilla, die Kanaren und Ceuta)	1993	Euro
27	Tschechische Republik	2004	Tschechische Krone
28	Ungarn	2004	Forint
29	Zypern	2004	Euro

10.3 Erweiterte Verpflichtungen

10.3.1 Umkehr der Steuerschuldnerschaft

Für Erwerbe aus dem Ausland gilt im „B2B“²¹³ Bereich grundsätzlich die Umkehr der Steuerschuldnerschaft, da die Mehrwertsteuer in der Regel dem Bestimmungslandprinzip folgt. Damit kommt die Mehrwertsteuer des Staates zur Anwendung, in dem der Kunde bzw. Auftraggeber seinen Sitz hat. Die Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer und gegebenenfalls deren Abführung muss durch den Erwerber erfolgen.

Diese Umkehr der Steuerschuldnerschaft erfolgt durch das sogenannte „reverse charge“ Verfahren, das in der Folge noch detaillierter beschrieben wird.

10.3.2 Erwerbsbesteuerung seit 1.1.2010

Seit 1.1.2010 sind diese Körperschaften für folgende Erwerbe Steuerschuldner:

- Kauf von Waren
 - aus der EU (innergemeinschaftliche Erwerbe)
 - im gewerblichen Bereich
 - im institutionellen Bereich
 - aus Drittstaaten (Import)
 - im gewerblichen Bereich
 - im institutionellen Bereich
- Erwerbe von Dienstleistungen
 - aus der EU
 - im gewerblichen Bereich
 - im institutionellen Bereich
 - aus Drittstaaten
 - im gewerblichen Bereich
 - im institutionellen Bereich

10.4 MwSt. Informationsaustausch-System: Intrastat

Damit eine Kontrolle der MwSt. im innergemeinschaftlichen Handel gewährleistet ist, ist ein Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen der einzelnen Mitgliedsstaaten

notwendig²¹⁴.

Dazu wurde ein gemeinsames System des Informationsaustausches (MIAS) eingerichtet. Dieses EDV gestützte Datenbanksystem²¹⁵ wird mit den Daten gespeist, welche die MwSt. Pflichtigen für Warenbewegungen innerhalb der EU in einer gesonderten Meldung den zuständigen Behörden jedes Mitgliedstaates (Zollamt) bekannt geben müssen. Das System hat die Aufgabe, dem Verkäufer die Gültigkeit der Umsatzsteuer Identifikationsnummer zu bestätigen und den Mitgliedsstaaten den Informationsaustausch über die von den innergemeinschaftlichen Gewerbetreibenden übermittelten Umsatzzahlen zu ermöglichen. Im Rahmen der MwSt. Übergangsregelungen sind MwSt. Pflichtige, die Waren in der EU verkaufen, verpflichtet, in ihren periodischen Intrastat Meldungen (Listing)²¹⁶ der für sie zuständigen Steuerbehörde die eigene MwSt. Identifikationsnummer sowie die ihrer Kunden und den Gesamtumsatz an ihre jeweiligen innergemeinschaftlichen Kunden anzugeben.

10.4.1 Subjektive Voraussetzungen

Zur Abfassung obiger Listen sind alle MwSt. pflichtigen sowie nicht gewerbliche Körperschaften verpflichtet, sofern diese MwSt. pflichtige innergemeinschaftliche An- bzw. Verkäufe

- von Gemeinschaftswaren
- mit MwSt. pflichtigen anderer Mitgliedsstaaten durchführen.

Als "Gemeinschaftswaren" gelten Waren²¹⁷;

- die vollständig im Zollgebiet der Gemeinschaft gewonnen oder hergestellt worden sind, ohne dass ihnen Waren mit Herkunft aus Drittländern oder Gebieten, die nicht im Zollgebiet der Gemeinschaft gehören, hinzugefügt wurden;
- mit Herkunft aus einem nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehörenden Land oder Gebiet, die sich in einem Mitgliedsstaat im zollrechtlich freien Verkehr befinden;
- die im Zollgebiet der Gemeinschaft entweder ausschließlich aus ersteren Waren oder aus ersteren und zweiten Waren gewonnen oder hergestellt worden sind.

10.4.2 Objektive Befreiung

Für den Verkauf und Erwerb der nachfolgenden Produkte muss seit 2006 keine Intrastat-Meldung mehr gemacht werden:

- Disketten
- Speicherkassetten
- Cd's
- Filme und andere Datenträger
- Werbematerial und Muster (außer sie werden verkauft)
- Güter, welche für Reparaturzwecke verschickt werden
- Verkauf von neuen Transportmitteln von Seiten MwSt. - pflichtiger Subjekte an Staatsbürger anderer Mitgliedsstaaten.

10.5 Umsatzsteuer Identifikationsnummer

Dabei handelt es sich um eine MwSt. Nummer, wie sie in Italien schon lange geläufig ist und der ein Länderpräfix vorangestellt ist. Diese Nummer ist auf allen Dokumenten des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs anzugeben.

214 MIAS, Verordnung EU Nr. 218/92 des Rates

215 INTRASTAT, EU-Verordnung 3330/91

216 Notverordnung Nr. 388 vom 24.09.1992 bzw. mit deren Neuauflage Nr. 455 vom 24.11.1992 veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 277 vom 24.11.1992

217 vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c) EG-Verordnung 3330/91 bzw. Art. 2 Abs. 1 Ministerialverordnung vom 21.10.1992

Laut EU Richtlinie kann diese Umsatzsteuer Identifikationsnummer aus 8 bis 13 Stellen (Zahlen oder Buchstaben) plus 2 Buchstaben für das Länderpräfix bestehen.

Mitgliedstaat	Bezeichnung der USt-IdNr. in der Landessprache	Abkürzung	Länder kennz.	weitere Stellen	Normaler MwSt. - Satz
Belgien	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée BTW – Identifikationsnummer	No.TVA BTW-Nr.	BE	neun (nur Ziffern)	21
Bulgarien	Dana Dobavena Stoynost	DDS	BG	neun oder zehn (nur Ziffern)	20
Dänemark	Momsregistreringsnummer	SE-Nr.	DK	acht (nur Ziffern)	25
Deutschland	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	USt-IdNr.	DE	neun (nur Ziffern)	19
Estland	Käibemaksukohustuslasena registreerimise number	KMKR-number	EE	neun (nur Ziffern)	20
Finnland	Arvonlisävero-nummero	ALV-NRO	FI	acht (nur Ziffern)	24
Frankreich	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée	TVA No	FR	elf (nur Ziffern bzw. die erste und / oder die zweite Stelle <u>kann</u> ein Buchstabe sein)	20
Griechenland	Arithmos Forologikou Mitroou FPA	A.f.M.	EL	Neun (nur Ziffern; alte achtstellige USt-IdNrn. werden durch Voranstellen der Ziffer 0 ergänzt)	23
Großbritannien	Value added tax identification number	VAT Reg.No.	GB	neun <u>oder</u> zwölf (nur Ziffern)	20
Irland	Value added tax identification number	VAT No	IE	acht (die zweite Stelle <u>kann</u> und die letzte Stelle <u>muss</u> ein Buchstabe sein)	23
Italien	Il numero di registrazione IVA	P.IVA	IT	elf (nur Ziffern)	22
Kroatien	Porez na dodanu vrijednost identifikacijski broj	PDV	HR	elf, nur Ziffern	25
Lettland	Pievienotās vērtības nodokļa registrācijas numurs	PVN	LV	Neun oder elf (nur Ziffern)	21
Litauen	Pridetines vertės mokescio moktojo koda	PVM	LT	Neun oder zwölf (nur Ziffern)	21
Luxemburg	Le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée	TVA No.	LU	acht (nur Ziffern)	17
Malta	Numru ta' l-identifikazjoni tat-taxxa fuq il-valur miġjud	VAT reg.NO	MT	Acht (nur Ziffern)	18
Niederlande	BTW-identifikationsnummer	OB-Nummer	NL	zwölf (die drittletzte Stelle <u>muss</u> der Buchstabe „B“ sein)	21
Österreich	Umsatzsteueridentifikationsnummer	UID-Nr.	AT	neun (die erste Stelle <u>muss</u> der Buchstabe „U“ sein)	20
Polen	Numer identyfikacji podatkowej	NIP	PL	Zehn (nur Ziffern)	23
Portugal	O número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado	IVA	PT	neun (nur Ziffern)	23
Rumänien	Cod de înregistrare în scopuri de TVA	TVA	RO	maximal zehn, nur Ziffern	24
Schweden	Registreringsnummer för mervärdesskatt (Momsnummer)	MomsNr.	SE	zwölf (nur Ziffern, die beiden letzten Stellen bestehen immer aus der Ziffernkombination „01“)	25
Slowakei	Dan z pridanej hodnoty	DPH	SK	Zehn (nur Ziffern)	20
Slowenien	Davčna številka	DDV	SI	Acht (nur Ziffern)	22
Spanien	El número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido	N.IVA	ES	neun (die erste <u>und</u> die letzte Stelle bzw. die erste <u>oder</u> die letzte Stelle <u>kann</u> ein Buchstabe sein)	21
Tschechien	Danové identifikační číslo	DIC	CZ	Acht, neun oder zehn (nur Ziffern)	21
Ungarn	Közösségi adószám		HU	Acht (nur Ziffern)	27
Zypern	Arithmos egrafis	FPA	CY	Neun (die letzte Stelle <u>muss</u> ein Buchstabe sein)	19

<http://www.die-mehrwertsteuer.de/>

Um den Erwerb von einem anderen EU Land ohne MwSt. in Rechnung gestellt zu bekommen, ist es erforderlich dem ausländischen Lieferanten die eigene MwSt. Identifikationsnummer mitzuteilen.

Die eigene MwSt. Identifikationsnummer erhält man durch Vorsetzen von IT vor der elfstelligen MwSt. Nummer. Diese muss somit immer 13 Stellen aufweisen (IT-----021-).

Beim Verbuchen ausländischer Rechnungen ist eine Überprüfung der Umsatzsteueridentifikationsnummer des ausländischen Lieferanten/Kunden auf deren Aktualität hin **unbedingt zu empfehlen**: dies kann ganz einfach über die Homepage der Steuerbehörde unter nachfolgender Adresse erfolgen: <http://www1.agenziaentrate.it/servizi/vies/vies.htm> . Ein Ausdruck des Ergebnisses zur Bestätigung der erfolgten Überprüfung ist anzuraten.

Wichtig:

Wird diese MwSt. Nummer nicht vor Lieferung dem ausländischen Lieferanten mitgeteilt, so ist dieser verpflichtet, die ausländische MwSt. zu berechnen, da dies als Lieferung an Privatpersonen eingestuft wird.

Hinweis:

Das Schreiben an den Lieferanten sollte neben der MwSt. Nummer auch den Antrag beinhalten, auf den Rechnungen die jeweilige "Nomenklatur Nummer" (EU Zolltarifnummer) der Ware anzuführen. Dies erleichtert die Erstellung der Intrastat Listen (INTRA 2) und bewirkt gleichzeitig, dass Lieferant und Erwerber in ihren Listen dieselbe Tarifnummer angeben. Ab 2001 ist diese Nomenklatur Nummer bei Abgabe der **jährlichen** Erklärung nicht mehr anzuführen.

10.6 Erwerbe von Dienstleistungen

10.6.1 MwSt. Pflicht bei Dienstleistungen

Als territoriale Voraussetzung für die Anwendung der MwSt. bzw. Ort der Dienstleistung gilt der Ort, an dem eine Dienstleistung zu besteuern ist. Stellt das italienische MwSt. Gesetz²¹⁸ auf den Ort der Dienstleistung auf Italien ab, ist die Dienstleistung in Italien der MwSt. zu unterwerfen, weil diese in den räumlichen Anwendungsbereich der italienischen MwSt. fällt.

Die Bestimmung betreffend den räumlichen Anwendungsbereich der MwSt. (**WO** sind Lieferungen und Leistungen MwSt. pflichtig) wird in die nachfolgenden Artikel unterteilt:

- Art. 7 Räumlicher Anwendungsbereich – Begriffsbestimmungen
- Art. 7-bis Räumlicher Anwendungsbereich – Abtretung von Gütern
- Art. 7-ter Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen
- Art. 7-quater Räumlicher Anwendungsbereich - Besondere Dienstleistungen
- Art. 7-quinquies Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen auf dem Gebiet:
 - der Kultur,
 - der Künste,
 - des Sports,
 - der Wissenschaft,
 - des Unterrichts,
 - der Unterhaltung
 - und ähnliche Veranstaltungen
- Art. 7-sexies Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige
- Art. 7-septies Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nicht-

steuerpflichtige mit Wohnsitz außerhalb der EU

Als Nicht Steuerpflichtige gelten alle jene Personen und Körperschaften die keine MwSt. Nummer besitzen.

10.6.1.1 Sonstige Leistungen (Grundregel)

10.6.1.1.1 Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen (Art. 7-ter)

10.6.1.1.1.1 Dienstleistungen an Steuerpflichtige (Business to Business B2B)

Bei Dienstleistungen an Steuerpflichtige stellt die Grundregel für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung auf den Ort ab, an dem der **Empfänger** ansässig ist, und nicht auf den, an dem der Dienstleistungserbringer ansässig ist.²¹⁹

Die Dienstleistungen fallen in den räumlichen Anwendungsbereich der italienischen MwSt., wenn der **Dienstleistungsempfänger** in Italien steuerpflichtig ist. Nachfolgend einige Beispiele:

- nationale, innergemeinschaftliche und internationale **Gütertransportleistungen**
- Nebentätigkeiten zu Gütertransportleistungen (Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten)
- **Vermittlungsleistungen**
- **Langzeitmieten** von Transportfahrzeugen
- Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen und ähnlichen Rechten
- Dienstleistungen auf dem Gebiet der **Werbung**
- Dienstleistungen von **Beratern**, Ingenieuren, Anwälten und sonstige ähnliche Dienstleistungen
- Datenverarbeitung und Überlassung von Informationen
- Bank-, Finanz- und Versicherungsdienstleistungen
- Telekommunikationsdienstleistungen
- alle anderen sonstigen Dienstleistungen, für welche **nicht** eine der nachfolgend angeführten besonderen Bestimmungen gilt (siehe Punkt 10.6.1.2)

Diese Dienstleistungen fallen nicht in den räumlichen Anwendungsbereich der italienischen MwSt., wenn der Dienstleistungsempfänger nicht in Italien seinen Sitz hat, sondern im Ausland (EU oder Drittländer) steuerpflichtig ist.

10.6.1.1.1.2 Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige (Business to Consumer B2C)

Bei Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige lautet die Grundregel weiterhin, dass als Ort der Dienstleistung der Ort gilt, an dem der **Dienstleistungserbringer** den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.²²⁰

10.6.1.2 Besondere Leistungen (Ausnahmen)

In Abweichung zur Grundregel²²¹ gelten für die nachfolgend angeführten Dienstleistungen besondere Regeln für die Ermittlung des Ortes der Dienstleistung. Diese Regeln gelten für Dienstleistungen an Steuerpflichtige **und** Nichtsteuerpflichtige.

²¹⁹ Art. 7-ter Abs. 1 Buchstabe a

²²⁰ Art. 7-ter Abs. 1 Buchstabe b

²²¹ gemäß Art. 7-ter Abs. 1

10.6.1.2.1 Räumlicher Anwendungsbereich - Besondere Dienstleistungen (Art. 7-quater)

10.6.1.2.1.1 Dienstleistungen in Zusammenhang mit Immobilien

Als Ort einer Dienstleistung in Zusammenhang mit einer Immobilie²²², einschließlich der Dienstleistungen von Sachverständigen und Immobilienmaklern, der Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion, wie zum Beispiel in Ferienlagern oder auf einem als Campingplatz hergerichteten Gelände, der Einräumung von Rechten zur Nutzung von Immobilien sowie von Dienstleistungen zur Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen gilt der Ort, an dem die Immobilie gelegen ist.

10.6.1.2.1.2 Personenbeförderungsleistungen

Als Ort einer Personenbeförderungsleistung²²³ gilt der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungstrecke jeweils stattfindet.

10.6.1.2.1.3 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Als Ort von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen²²⁴ gilt der Ort, an dem die Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden.

Dies gilt nicht für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen die an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft (EU) stattfinden und als Teil einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden.

10.6.1.2.1.4 Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord von Schiffen, Flugzeugen und Eisenbahn

Der Ort von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, die an Bord eines Schiffes oder eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn während des innerhalb der Gemeinschaft stattfindenden als Teil einer Personenbeförderung tatsächlich erbracht werden,²²⁵ ist der Abgangsort der Personenbeförderung.

Als „innerhalb der Gemeinschaft stattfindender Teil einer Personenbeförderung“ gilt der Teil einer Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort einer Personenbeförderung, der ohne Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft erfolgt.²²⁶

„Abgangsort einer Personenbeförderung“ ist der erste Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, gegebenenfalls nach einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft.

„Ankunftsort einer Personenbeförderung“ ist der letzte Ort innerhalb der Gemeinschaft, an dem in der Gemeinschaft zugestiegene Reisende das Beförderungsmittel verlassen können, gegebenenfalls vor einem Zwischenaufenthalt außerhalb der Gemeinschaft.

Im Falle einer Hin- und Rückfahrt gilt die Rückfahrt als gesonderte Beförderung.

10.6.1.2.1.5 Vermietung von Beförderungsmitteln

Als Ort der Vermietung eines Beförderungsmittels²²⁷ über einen kürzeren Zeitraum gilt der Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Dienstleistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird.

Als „kürzerer Zeitraum“ gilt der Besitz oder die Verwendung des Beförderungsmittels wäh-

222 Art. 7-quater Buchstabe a

223 Art. 7-quater Buchstabe b

224 Art. 7-quater Buchstabe c

225 Art. 7-quater Buchstabe d

226 Art. 7 Abs. 1 Buchstabe e

227 Art. 7 Abs. 7-quater Buchstabe e

rend eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 30 Tagen und bei Wasserfahrzeugen von nicht mehr als 90 Tagen.²²⁸

10.6.1.2.2 Räumlicher Anwendungsbereich – Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen (Art. 7-quinquies)

Als Ort einer Dienstleistung und damit zusammenhängender Dienstleistungen betreffend Tätigkeiten auf dem Gebiet:

- der Kultur,
- der Künste,
- des Sports,
- der Wissenschaft,
- des Unterrichts,
- der Unterhaltung
- oder ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen, einschließlich der Erbringung von Dienstleistungen der Veranstalter solcher Tätigkeiten,

gilt der Ort, an dem diese Tätigkeiten **tatsächlich ausgeübt** werden.

Beispiele hierfür sind Autorenlesungen in der Schule oder Bibliothek, Aufführungen bei kulturellen Veranstaltungen u.ä.

10.6.1.3 Besondere Leistungen (Ausnahmen) – Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige
In Abweichung zur Grundregel²²⁹ gelten für die nachfolgend angeführten Dienstleistungen die gegenüber Nichtsteuerpflichtigen erbracht werden, besondere Regeln für die Ermittlung des Ortes der Dienstleistung.

10.6.1.3.1 Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige innerhalb der EU mit Wohnsitz (Art. 7-sexies)

10.6.1.3.1.1 Von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen

Als Ort einer Dienstleistung, die von einem Vermittler im Namen und für Rechnung eines Dritten erbracht wird, gilt der Ort, an dem der vermittelte Umsatz erbracht wird.²³⁰

10.6.1.3.1.2 Gütertransportleistungen

Als Ort einer Güterbeförderungsleistung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung darstellt, gilt der Ort, an dem die Beförderung nach Maßgabe der zurückgelegten Beförderungsstrecke jeweils stattfindet.²³¹

10.6.1.3.1.3 Innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung

Als Ort einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gilt der Abgangsort der Beförderung.²³²

Als „innergemeinschaftliche Güterbeförderung“ gilt die Beförderung von Gegenständen, bei der Abgangs- und Ankunftsort in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten liegen.²³³

„Abgangsort“ ist der Ort, an dem die Güterbeförderung tatsächlich beginnt, ungeachtet der Strecken, die bis zu dem Ort zurückzulegen sind, an dem sich die Gegenstände befinden, und „Ankunftsort“ ist der Ort, an dem die Güterbeförderung tatsächlich endet.

²²⁸ Art. 7 Abs. 1 Buchstabe g

²²⁹ gemäß Art. 7-ter Abs. 1 Buchstabe b

²³⁰ Art. 7 sexies Buchstabe a

²³¹ Art. 7 sexies Buchstabe b

²³² Art. 7-sexies Buchstabe c

²³³ Art. 7 Abs. 1 Buchstabe f

10.6.1.3.1.4 Nebentätigkeiten zur Beförderung

Für Nebentätigkeiten zur Beförderung wie Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten sowie die Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen und Arbeiten an solchen Gegenständen gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Ort, an dem sie tatsächlich erbracht werden.²³⁴

10.6.1.3.1.5 Vermietung von Transportmitteln

Die Vermietung von Transportmitteln über längeren Zeitraum ist im Inland steuerpflichtig, wenn der Dienstleister im Inland ansässig ist und die Dienstleistung im EU-Raum tatsächlich genutzt wird. Wenn der Dienstleister nicht im EU-Raum ansässig ist und die Leistung im Inland genutzt wird, dann ist die Leistung im Inland steuerpflichtig.

10.6.1.3.1.6 Elektronisch erbrachte Dienstleistungen

Als Ort elektronisch erbrachter Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen erbracht werden, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der EU hat, gilt der Ort an dem der Dienstleistungsempfänger seinen Sitz hat.²³⁵

10.6.1.3.1.7 Rundfunk – und Fernsehdienstleistungen

Die Rundfunk – und Fernsehdienstleistungen sind im Inland steuerpflichtig, wenn der Dienstleister im Inland ansässig ist und die Dienstleistung im EU-Raum tatsächlich genutzt wird. Wenn der Dienstleister nicht im EU-Raum ansässig ist und die Leistung im Inland genutzt wird, dann ist die Leistung im Inland steuerpflichtig.²³⁶

10.6.1.3.2 Räumlicher Anwendungsbereich – Besondere Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige mit Wohnsitz außerhalb der EU (Art. 7-septies)

Als Ort der folgenden Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen, der **außerhalb** der Gemeinschaft ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, gilt der Ort, an dem dieser Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat:

- Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;
- Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;
- Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;
- Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern;
- Gestellung von Personal;
- Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;
- Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;
- Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;
- elektronisch erbrachte Dienstleistungen, insbesondere die in Anhang II der EU Richtlinie 2006/112 genannten Dienstleistungen;
- Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein in diesem Artikel genanntes Recht nicht wahrzunehmen.

²³⁴ Art. 7-sexies Buchstabe d

²³⁵ Art. 7-sexies Buchstabe f

²³⁶ Art. 7-sexies Buchstabe g

10.6.2 Erwerbe aus EU Staaten

10.6.2.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich

Für die Erwerbe von Dienstleistungen aus EU Staaten, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden und gemäß den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung in Italien der MwSt. unterliegen, müssen sämtliche Verpflichtungen, wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

- Reverse charge Verfahren
 - für sonstige Leistungen (allgemein Regel) Ergänzung der Rechnung mit der italienischen MwSt.
 - oder Eigenrechnung (besondere Dienstleistungen) in Papierform oder wahlweise in elektronischer Form²³⁷ mit italienischer MwSt. im Sinne Art. 17, Abs. 2, DPR 633/1972
- Verbuchung der Rechnung in Register der Einkäufe²³⁸
- Verbuchung der Rechnung in Register der Verkäufe²³⁹
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung²⁴⁰
- Einzahlung der eventuelle MwSt. Schuld²⁴¹
- MwSt. Quartalsmeldung²⁴²
- Intrastat Meldung Vordruck Intra 2quater, sofern die Körperschaft in einem der vier vorangegangenen Trimester Umsätze größer oder gleich Euro 100.000 erzielt hat²⁴³. Diese Schwelle gilt für monatliche Intrastat Meldungen für Zeiträume ab Jänner 2018^{244 245 246}
- Meldung Esterometro²⁴⁷

10.6.2.2 Erwerbe im institutionellen Bereich

Die betreffenden Rechnungen sind fortlaufend zu nummerieren und zu ergänzen und innerhalb des darauffolgendes Monats nach Erhalt der Rechnungen in ein eigenes, getrennt von den Registern für die MwSt. pflichtigen Tätigkeiten geführtes Register, einzutragen.

Für den Erwerb im Ausland im institutionellen Bereich der Körperschaft gilt grundsätzlich die Verpflichtung zur Ausstellung einer Eigenrechnung.²⁴⁸ Für nicht gewerbliche Körperschaften besteht allerdings eine Sonderbestimmung nach welcher für den Kauf von Waren und Dienstleistungen im institutionellen Bereich die Bestimmungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs anzuwenden sind.²⁴⁹ Diese sehen ausdrücklich die Ergänzung²⁵⁰ und Eintragung in einem eigenen Register vor.²⁵¹ Nachdem Sonderbestimmungen Vorrang vor allgemeinen Bestimmungen haben, sind wir der Auffassung, dass nicht die Eigenrechnung sondern eine Ergänzung vorzunehmen ist.²⁵²

237 Rundschreiben Agentur der Einnahmen 14/E vom 17/06/2019, Punkt 6.1.

238 Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

239 Siehe dazu Art. 23 des DPR Nr. 633/1972

240 Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

241 Siehe dazu Art. 27 des DPR Nr. 633/1972 bzw. für die Jahreserklärung die Anleitung zur Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.1. www.agenziaentrato.gov.it

242 Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

243 Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 2

244 Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 5

245 Siehe dazu auch Notiz der Agentur für Zollwesen 110586/RU vom 09.10.2017

246 Siehe dazu Rundschreiben Agentur für Zollwesen vom 09/10/2017 Nr. 110586/RU

247 Art. 1, Abs. 3-bis des Legislativdekretes Nr. 127/2015

248 Art. 17 Abs. 2 VPR 633/1972

249 Art. 30-bis VPR 633/1972

250 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 13-VII-15-464 vom 23.2.1994 Pkt. 12.1 und 12.2 erster Absatz

251 Art. 47 Abs. 3 DL 331/1993, Entscheid des Finanzministeriums Nr. 103/E/VII-15-890 vom 5.5.1992

252 andere Autoren vertreten die Auffassung dass eine Eigenrechnung auszustellen sei, vgl. SEAC informativa fiscale 089 vom 15.4.2010; nachdem nicht gewerbliche Körperschaft nicht verpflichtet sind zusätzlich zu diesem besonderen Register der Einkaufsrechnungen auch Register der Verkaufsrechnungen zu führen, ergibt unserer Auffassung nach die Ausstellung einer Eigenrechnung keinen Sinn, da diese als Verkaufsrechnung nicht verbucht würde

Innerhalb des Folgemonats nach der Registrierung ist der Vordruck INTRA 12 elektronisch einzureichen und die geschuldete MwSt. mittels Vordruck²⁵³ F24 und dem Kodex **6043** einzuzahlen. In der Erklärung sind die im Bezugsmonat registrierten Erwerbe (Feld 5 und 6) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 7) sowie die eingezahlte MwSt. und das Einzahlungsdatum anzugeben²⁵⁴.

Weiters müssen die im Meldezeitraum (Monat oder Trimester) registrierten Erwerbe mit dem Vordruck INTRA-2 quater²⁵⁵ elektronisch eingereicht werden, sofern die Körperschaft in einem der vier vorangegangenen Trimester Umsätze größer oder gleich Euro 100.000 erzielt hat²⁵⁶. Diese Schwelle gilt für monatliche Intrastat Meldungen für Zeiträume ab Jänner 2018^{257 258 259}.

10.6.3 Erwerbe aus Drittstaaten

10.6.3.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich

Für die Erwerbe von Dienstleistungen aus Drittstaaten, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden und gemäß den Bestimmungen zum Ort der Dienstleistung in Italien der MwSt. unterliegen, müssen sämtliche Verpflichtungen wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten eingehalten werden.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

- Eigenrechnung Art. 17 Abs. 2 (in Papierform oder wahlweise in elektronischer Form²⁶⁰) mit italienischer MwSt. im Sinne Art. 17, Abs. 2, DPR 633/1972
- Verbuchung der Rechnung in Register der Einkäufe²⁶¹
- Verbuchung der Rechnung in Register der Verkäufe²⁶²
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung²⁶³
- Erstellung der MwSt. - Quartalsmeldung²⁶⁴
- Einzahlung der eventuelle MwSt. Schuld²⁶⁵
- Meldung Esterometro²⁶⁶

10.6.3.2 Erwerbe im institutionellen Bereich

Für folgende Erwerbe aus **Drittstaaten** im **institutionellen Bereich** ist eine Eigenrechnung zu erstellen:

- Import von Waren ohne Zollschein
- Ankauf von Waren die sich bereits in Italien befinden aber von Steuerpflichtigen aus Drittstaaten verkauft werden
- Erwerbe von Dienstleistungen die in Italien MwSt. pflichtig sind

Für diese Erwerbe muss die Körperschaft an sich selbst eine sogenannte Eigenrechnung erstellen. In dieser Eigenrechnung wird auf die ausländische Rechnung Bezug genommen sowie der

253 bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

254 Art. 49 Abs. 1 und 2 der Notverordnung Nr. 331 vom 30.08.1993 umgewandelt in Gesetz Nr. 427 vom 29.10.1993

255 Vorlagen laut Agentur für Zollwesen, siehe dazu Sektion Intrastat auf www.agenziaadoganemonopoli.gov.it

256 Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 2

257 Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 5

258 Siehe dazu auch Notiz der Agentur für Zollwesen 110586/RU vom 09.10.2017

259 Siehe dazu Rundschreiben Agentur für Zollwesen vom 09/10/2017 Nr. 110586/RU

260 Rundschreiben Agentur der Einnahmen 14/E vom 17/06/2019, Punkt 6.1.

261 Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

262 Siehe dazu Art. 23 des DPR Nr. 633/1972

263 Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

264 Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

265 Siehe dazu Art. 27 des DPR Nr. 633/1972 bzw. für die Jahreserklärung die Anleitung zur Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.1. www.agenziaentrate.gov.it

266 Art. 1, Abs. 3-bis des Legislativdekretes Nr. 127/2015

Betrag in Euro ausgewiesen und die entsprechende MwSt. angewandt.

Wir waren immer der Auffassung dass in diesen Fällen eine Ergänzung der Originalrechnung vorzunehmen sei. Die Antwort des Steueramtes Bozen²⁶⁷ auf eine Anfrage hat allerdings ergeben, dass auch in diesen Fällen eine Eigenrechnung zu erstellen ist.²⁶⁸

Innerhalb des Folgemonats nach der Registrierung ist der Vordruck INTRA 12 elektronisch einzureichen und die geschuldete MwSt. mittels Vordruck²⁶⁹ F24 und dem Kodex **6043** einzuzahlen. In der Erklärung sind die im Bezugsmonat registrierten Erwerbe (Feld 10 und 11) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 12) sowie die eingezahlte MwSt. und das Einzahlungsdatum anzugeben²⁷⁰.

10.7 Erwerbe von Waren

Die grundsätzlich nicht gewerblichen Körperschaften, die aber für bestimmte MwSt.-pflichtige Tätigkeiten eine MwSt.-Nummer besitzen, so wie in der Regel die Gemeinden, Bezirksgemeinschaften, Vereine und dergleichen, sind verpflichtet, für alle Erwerbe die Besteuerung vorzunehmen.

Dies betrifft auch die Erwerbe, die nicht im Rahmen einer MwSt.-pflichtigen Tätigkeit durchgeführt werden, sondern nur den **institutionellen Bereich** betreffen und zwar auch dann, wenn der innergemeinschaftliche Erwerb Euro 10.000 nicht erreicht.

10.7.1 Innergemeinschaftlicher Warenverkehr

10.7.1.1 Grundzüge

Die Regeln für den Warenaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten der EU gelten ab 1.1.1993 und stellen nur eine vorübergehende Regelung dar. Dies ist somit eine Änderung der VI. EU Richtlinie. Dabei soll das Bestimmungslandprinzip vorübergehend beibehalten werden, d.h. die Lieferungen und Leistungen werden im Empfängerland besteuert, während im Ursprungsland eine entsprechende Steuerbefreiung gewährt wird.

Die Kontrolle der Warenbewegungen an den Grenzen der EU Mitgliedsstaaten ist damit weggefallen.

Eine endgültige Regelung, welche das Ursprungslandprinzip vorsieht, sollte ab 1. Jänner 1997 eingeführt werden, wurde aber bis auf weiteres aufgeschoben. Danach sollen alle Lieferungen und Leistungen, unabhängig von der Bestimmung, im Ursprungsland besteuert werden.

Für den privaten Warenverkehr wurde bereits ab dem 1. Jänner 1993 die endgültige Regelung wirksam: Waren, die innerhalb der EU von Privatpersonen erworben werden, bleiben mit der MwSt. des Herkunftslandes belastet und dürfen in unbegrenzter Höhe in andere Mitgliedsstaaten ausgeführt werden (Ursprungslandprinzip).

Mit der Übergangsregelung wurde somit zwischen den Mitgliedsstaaten der Steuertatbestand der Einfuhr (Import) aufgehoben. Deshalb wurde es notwendig, ein neues System zur Gewährleistung der Zahlung der MwSt. auf Waren, die zwischen den Mitgliedsstaaten bewegt werden, einzuführen²⁷¹.

Gemäß diesen Übergangsregelungen wird nach drei grundsätzlichen Umsatzarten unterschied-

²⁶⁷ Anfrage Nr. 905-10/2017 vom 22.02.2017

²⁶⁸ das Steueramt Bozen hat ausdrücklich bestätigt, dass der Verweis des Art. 47 Abs. 3 DL 331/1993 auf den Abs. 1 in diesen Fällen nicht zu berücksichtigen ist.

²⁶⁹ bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

²⁷⁰ Art. 49 Abs. 1 und 2 der Notverordnung Nr. 331 vom 30.08.1993 umgewandelt in Gesetz Nr. 427 vom 29.10.1993

²⁷¹ MIAS: = MwSt.-Informationsaustauschsystem

den:

- Lieferungen zwischen Unternehmern
- Lieferungen an nicht MwSt. pflichtige Körperschaften
- Lieferungen an Private

Weiters sind einige Sonderfälle vorgesehen, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll.

Neben den oben angegebenen Mitgliedsländern gibt es noch weitere Staaten, in denen der Euro als Zahlungsmittel eingeführt wurde, die aber nicht zur EU gehören, und zwar: Andorra, Kosovo, Monaco, Montenegro, San Marino und Vatikanstadt.

10.7.1.2 Umsätze zwischen MwSt. Pflichtigen

Die folgenden Darlegungen beziehen sich ausschließlich auf MwSt. Pflichtige mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Es handelt sich hierbei um MwSt. Pflichtige, d.h. um Betriebe, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und die somit regelmäßig MwSt. Erklärungen abgeben. Bei Umsätzen zwischen solchen MwSt. Pflichtigen gilt das Bestimmungslandprinzip, d.h. die Ware wird im Empfängerland besteuert.

Wichtig:

Die nachfolgenden Bestimmungen betreffen auch öffentliche Körperschaften die im EU Ausland Waren für eine gewerbliche Tätigkeit beziehen.

Sind folgende Voraussetzungen erfüllt, ist der Verkäufer bei Lieferungen an Kunden in anderen EU Mitgliedsstaaten von der MwSt. befreit:

- die Ware muss von einem Mitgliedsstaat in den anderen bewegt werden;
- der Käufer muss eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besitzen, die er dem Verkäufer mitteilt.

In einer periodischen Intrastat Meldung²⁷² (Listing) führt der Verkäufer seine befreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen gesondert auf.

10.7.1.2.1 Verkäufer

Die beim Verkauf ausgestellte Rechnung muss die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Verkäufers und des Käufers sowie die für eine MwSt. Rechnung erforderlichen Einzelumsätze enthalten.

Der Verkäufer wendet keine MwSt. an.

10.7.1.2.2 Käufer

Anstatt des Importes, der vor Einführung dieser Übergangsbestimmungen durch den Zollschein (Zollbollette) dokumentiert wurde, muss der innergemeinschaftliche Erwerb vom Käufer besteuert werden. Der Käufer berechnet die Mehrwertsteuer auf seine Einkäufe selbst. Ihrem Wesen nach entspricht diese Form der MwSt.- Verrechnung jener, die als Eigenrechnung i.S. Art. 17 Abs. 2 vorgesehen ist. Die Summen der innergemeinschaftlichen Einkäufe müssen in der MwSt. - Erklärung gesondert angegeben werden. Der Vorsteuerabzug unterliegt den gleichen Bestimmungen wie bei Einkäufen im Inland.

10.7.1.2.2.1 Ergänzung der Rechnung

Durch die Tatsache, dass die Ware nicht über den Zoll läuft und keine Zollscheine erstellt werden, übernimmt der italienische Erwerber die Abführung der MwSt. in einer genau vom Gesetz vorgeschriebenen Art und Weise²⁷³.

Die Rechnung für den innergemeinschaftlichen Erwerb muss vom Erwerber:

²⁷² Intra 1

²⁷³ Art. 46 Notverordnung 331/93

- mit einer eigenen Nummer versehen werden,
- mit dem Gegenwert der Entgelte inklusive aller Elemente, welche die Bemessungsgrundlage bilden, in Euro sowie, bei nicht Euro Ländern, in Auslandswährung, versehen werden und
- mit der entsprechenden MwSt. berechnet nach den für diese Waren und Leistungen in Italien²⁷⁴ gültigen Sätzen ergänzt werden.
- die Bemessungsgrundlage für die MwSt., so wie sie vom MwSt. Gesetz²⁷⁵ zu ermitteln ist, also inklusive von Spesen und Zusatzkosten, sind mit dem Wechselkurs des Tages von einer nicht in Euro ausgestellten Rechnung²⁷⁶ in Euro umzurechnen, welcher dem Tag der Umsatztätigung entspricht und, in Ermangelung desselben, mit dem Tag der Rechnungsstellung.

Die mit den oben angeführten Daten ergänzte ausländische Rechnung muss in der Folge einmal als Verkaufsrechnung und ein zweites Mal als Einkaufsrechnung (vorzugsweise mit gleichem Datum) registriert werden.

Sind die Rechnungen nicht in Euro ausgestellt, so ist für die Festlegung des Wechselkurses:

- der Tag der Lieferung der Waren, falls auf der Rechnung angegeben oder
- das Rechnungsdatum

heranzuziehen²⁷⁷.

Seit 01.01.2002 stellen die zur Eurozone gehörenden Länder²⁷⁸ ihre Rechnungen nur mehr in Euro aus. Damit fällt die Umrechnung der Auslandswährung in Euro für diese Länder weg.

Weiters wird es zweckmäßig sein, von dieser so ergänzten Rechnung eine Ablichtung anzufertigen, um sie in das Register der eingegangenen Rechnungen einzutragen.

10.7.1.2.2.2 Zeitpunkt für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbes

Der Erwerb gilt zu dem Zeitpunkt als getätigt, an dem der Transport der Waren im Herkunftsland beginnt²⁷⁹.

Erhält der Erwerber vor diesem Zeitpunkt eine Rechnung oder wird eine Vorauszahlung für die Lieferung geleistet, so wird in diesen Fällen der Besteuerungszeitpunkt auf den Tag des Rechnungserhaltes oder Bezahlung vorgezogen.

Wird dem inländischen Erwerber keine Rechnung innerhalb des auf die Erbringung der Leistung (z. B. Übergabe, Zustellung, Zahlung) folgenden Monats ausgehändigt, so hat dieser eine Eigenrechnung in einfacher Ausfertigung unter Angabe der MwSt. Nummer des innergemeinschaftlichen Lieferanten auszustellen²⁸⁰.

10.7.1.2.2.3 Eintragung der erhaltenen Rechnungen

10.7.1.2.2.3.1 Register der Verkaufsrechnungen

Das Gesetz²⁸¹ sieht vor, dass die Rechnungen für Erwerbe von anderen EU Ländern innerhalb des Monats des Erhalts der Rechnung, aber auch im darauffolgenden Monat, jedoch innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt der Rechnung getrennt nach ihrer Nummerierung in ein Ausgangsregister eingetragen werden müssen.

274 Art. 43, Abs. 4, Notverordnung 331/93

275 Art. 13 der VPR 633/72

276 englisches Pfund, Dänische oder Schwedische Krone, Estnische Krone, Lettischer Lats, Litauischer Litas, Polnischer Zloty, Tschechische Krone, Ungarischer Forint, Bulgarischer Lev, oder Rumänischer Leu

277 Art. 43, Abs. 3 Notverordnung 331/93

278 Zur Eurozone gehören folgende Länder: Belgien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien, Zypern.

Bulgarien, Großbritannien, Dänemark, Schweden, Estland, Lettland, Litauen, Polen, Rumänien, Tschechische Republik und Ungarn nehmen nicht am Euro teil, obwohl sie Mitglied der EU sind.

279 Art. 39 Notverordnung 331/93

280 Art. 46, Abs. 5 Notverordnung 331/93

281 Art. 47 Notverordnung 331/93

Achtung:

bei der periodischen Abrechnung der MwSt. muss immer Bezug auf das Monat oder Trimester **des Erhalts** genommen werden, auch wenn die Registrierung im darauffolgenden Monat erfolgt²⁸².

Beispiel:

	Erhalt der Rechnung	Termin für Eintragung	Bezugsmonat
Fall 1	10.01	31.01.	Jänner
Fall 2	20.01	04.02	Jänner

Die Eintragung in dieses Register kann auf keinen Fall später als die Eintragung im Register der Einkaufsrechnungen erfolgen.

Wichtig:

Zusätzlich zu den bekannten Eintragsdaten ist noch die Angabe des Rechnungsbetrages in Fremdwährung (nicht Euro) erforderlich, welcher in einer eigenen Spalte anzuführen ist²⁸³. Die Beträge in Fremdwährung werden auch für die INTRA 2-Listen benötigt. Handelt es sich um Rechnungen, die in Euro ausgestellt werden, fällt dies weg.

10.7.1.2.2.3.2 Register der Einkaufsrechnungen

Die ergänzte Rechnung des EU Ausländers ist in das Register der Eingangsrechnungen zusammen mit den anderen Eingangsrechnungen einzutragen. Der Termin dafür ist der für die Eingangsrechnungen vorgesehene²⁸⁴, und zwar spätestens innerhalb des Jahres, in dessen MwSt.-Erklärung das Recht auf Abzug der Vorsteuer geltend gemacht wird. Aus organisatorischen und kontrolltechnischen Gründen wird jedoch empfohlen, die Eintragung mit gleichem Datum wie im Verkaufsregister vorzunehmen.

Für diese Rechnungen ist keine eigene Nummerierung vorgesehen, so dass sie lediglich in einer eigenen Spalte angeführt, bzw. mit einem eigenen MwSt. Schlüssel zu versehen sind. Dabei sind nach Erwerb und Art der Leistung unterschiedliche Schlüssel zu verwenden; da diese in der MwSt. Jahreserklärung getrennt anzuführen sind:

- innergemeinschaftlicher Erwerb - Art. 46 GD 331/93
- innergemeinschaftliche Transporte - Art. 40, Abs. 5, GD. 331/93
- innergemeinschaftliche Vermittlungen - Art. 40, Abs. 8, GD 331/93
- innergemeinschaftliche Nebenleistungen zu Transporten und diesbezügliche Vermittlungen - Art. 40, Abs. 6 GD. 331/93

10.7.1.3 Verkäufe an nicht gewerbliche Körperschaften

Bei innergemeinschaftlichen Erwerben werden von der MwSt. vollständig befreite nicht-gewerbliche Körperschaften ohne einer MwSt. Buchhaltung beim Erwerb wie MwSt. -pflichtige Unternehmen behandelt, wenn der Erwerb einen bestimmten Schwellenbetrag übersteigt. Dieser Betrag wird von jedem Mitgliedsstaat selbst festgelegt, darf aber 10.000 Euro pro Jahr nicht überschreiten.

In Italien wurde dieser Betrag mit Euro 10.000,00 festgelegt²⁸⁵.

Wird bei einem innergemeinschaftlichen Erwerb dieser Betrag überschritten, erhalten die an sich nicht gewerblichen Körperschaften eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur für diesen Zweck.

282 Art. 46, Abs. 2 Notverordnung 331/93

283 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 134/E vom 5.8.1994

284 vom Art. 25 der VPR 633/72 und Art. 19, Abs. 2 VPR 633/72

285 Art. 38 Abs. 5 Buchst c Notverordnung 331/93

10.7.1.3.1 Erwerbe ohne Besteuerung

Diese Regelung gilt nur für die Körperschaften²⁸⁶ die keinerlei MwSt. - pflichtige Tätigkeit ausüben und daher auch keine MwSt. Nummer besitzen und keine MwSt. Buchhaltung führen. Diese Körperschaften können innergemeinschaftliche Erwerbe ohne weitere Verpflichtungen durchführen, wenn:

- sie im Vorjahr die Grenze von Euro 10.000,00 ohne ausländische MwSt. an innergemeinschaftlichen Erwerben nicht überschritten haben;
- sie im laufenden Jahr diese Grenze nicht überschreiten.

Es besteht allerdings die Verpflichtung, vor Durchführung des innergemeinschaftlichen Erwerbs eine eigene Erklärung (Mod. Intra-13)²⁸⁷ beim zuständigen MwSt. - Amt einzureichen.

Diese Erklärung wird in doppelter Ausfertigung eingereicht und muss unter anderem auch folgende Angaben beinhalten:

- Betrag des bevorstehenden Erwerbs in Euro zum Kurs des vorhergehenden Werktages, wenn es sich um einen Erwerb aus einem der Mitgliedsstaaten handelt, die nicht der Euro-Zone angehören;²⁸⁸
- Summe der im laufenden Jahr bereits durchgeführten innergemeinschaftlichen Erwerbe.

Die Besteuerung erfolgt im Ursprungsland.

10.7.1.3.2 Erwerbe mit Besteuerung

Wird obengenannte Grenze von Euro 10.000,00 überschritten, oder wird für die Besteuerung optiert, muss die betreffende Körperschaft eine MwSt. - Nummer beantragen.

Diese MwSt. - Nummer verpflichtet nicht zur Führung einer herkömmlichen MwSt. Buchhaltung und führt auch nicht zur Einstufung als gewerbliche und damit MwSt. pflichtige Körperschaft.

Für die durchgeführten innergemeinschaftlichen Erwerbe muss ein eigenes Register geführt werden, in das die einzelnen Rechnungen für die innergemeinschaftlichen Erwerbe innerhalb des darauffolgenden Monats eingetragen werden müssen. Die Rechnungen müssen vorher ergänzt werden.

Innerhalb des darauffolgenden Monats ab Erhalt²⁸⁹ muss die entsprechende MwSt. mittels Vordruck F24 und dem Kodex **6043** bei einer Bank eingezahlt werden und eine eigene Erklärung (Intra-12)²⁹⁰ beim MwSt. - Amt eingereicht werden, wofür eine entsprechende Empfangsbestätigung ausgehändigt wird.²⁹¹

Weiters besteht auch die Verpflichtung zur Meldung der innergemeinschaftlichen Erwerbe (Intrastat: Intra 2).

Aus kontrolltechnischen Gründen empfehlen wir die Meldungen am Jahresende so abzufassen, dass sie mit denen des Lieferanten übereinstimmen.

10.7.1.3.3 Erwerbe durch Körperschaften mit einer MwSt. pflichtigen Tätigkeit

Die grundsätzlich nicht gewerblichen Körperschaften, die aber für bestimmte MwSt. pflichtige Tätigkeiten eine MwSt. - Nummer besitzen, so wie in der Regel die Gemeinden, Bezirksgemeinschaften, Vereine und dergleichen, sind verpflichtet, für alle innergemeinschaftlichen Erwerbe die Besteuerung vorzunehmen.

²⁸⁶ Vereine, privat und öffentliche Körperschaften

²⁸⁷ Anlage zum Ministerialdekret vom 16.2.1993, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 41 vom 19.2.1993, siehe Anlage

²⁸⁸ Dänemark, Estland, Großbritannien, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Schweden, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, und Ungarn

²⁸⁹ Art. 49, Abs. 2, Notverordnung 331/93

²⁹⁰ Anlage zum Ministerialdekret vom 16.2.1993, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 41 vom 19.2.1993, siehe Anlage

²⁹¹ Art. 1 Ministerialdekret 16.02.93

Dies betrifft auch die Erwerbe, die nicht im Rahmen einer MwSt. pflichtigen Tätigkeit durchgeführt werden sondern nur den **institutionellen Bereich** betreffen und zwar auch dann, wenn der Erwerb Euro 10.000,00 nicht erreicht.

10.7.1.3.3.1 Erwerbe im institutionellen Bereich

Für die Erwerbe im institutionellen Bereich gelten die selben Bestimmungen wie für die nicht gewerblichen Körperschaften. Die betreffenden Rechnungen sind daher zu ergänzen und in ein eigenes, getrennt von den Registern für die MwSt. pflichtigen Tätigkeiten geführtes Register, einzutragen. Die entsprechende MwSt. ist monatlich mittels Vordruck²⁹² F24 und dem Kodex **6043** bei einer Bank einzuzahlen. Ebenso ist beim MwSt. Amt auch die Meldung Intra-12 einzureichen.

10.7.1.3.3.2 Erwerbe im gewerblichen Bereich

Für die innergemeinschaftlichen Erwerbe, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden, müssen sämtliche Verpflichtungen, wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden.

10.7.1.4 Verkäufe an Private

Privatpersonen entrichten die MwSt. an jenem Ort, wo sie die Ware kaufen - unabhängig davon, ob dies im In- oder Ausland - aber immer innerhalb der EU geschieht. Beim Überschreiten der innergemeinschaftlichen Grenzen haben sie keine MwSt. mehr zu entrichten und unterliegen keiner Zollkontrolle sowie keinen Grenzformalitäten mehr.

10.7.1.5 Sonderregelungen

10.7.1.5.1 Handel mit Drittländern

Waren, die von Drittländern eingeführt werden, unterliegen den zollrechtlichen Bedingungen und der Einfuhrumsatzsteuer. In Drittländer ausgeführte Waren sind von der MwSt. befreit und unterliegen den mit der Ausfuhr verbundenen üblichen Zollformalitäten.

10.7.1.5.2 Fahrzeuge

Der Kauf eines neuen Fahrzeuges durch eine Privatperson wird im Bestimmungsland bzw. in jenem Land, in dem das Fahrzeug für den Straßenverkehr zugelassen wird, besteuert.

10.7.1.5.3 Fernverkäufe

Bei Verkäufen eines MwSt. pflichtigen Unternehmers an Abnehmer ohne Umsatzsteuer Identifikationsnummer oder an Privatpersonen, bei denen der Verkäufer den Transport übernimmt, muss dieser

- die MwSt. in seinem eigenen Mitgliedsstaat zu dem dort geltenden Satz in Rechnung stellen, falls seine Verkäufe nicht einen Schwellenbetrag im Bestimmungsland überschreiten. Er kann sich aber auch für die Besteuerung im Bestimmungsland entscheiden;
- die MwSt. zu dem im Bestimmungsland geltenden MwSt. Satz, in der Regel über einen Steuervertreter, in Rechnung stellen, wenn seine Verkäufe eine bestimmte Schwelle in diesem Mitgliedsstaat überschreiten.

Die anzuwendende Schwelle beträgt grundsätzlich 100.000 Euro pro Jahr, die Mitgliedsstaaten können sie jedoch auf 35.000 Euro senken. Dies gilt nicht für Lieferungen von verbrauchssteuerpflichtigen Waren wie Mineralöl, Tabakerzeugnisse, alkoholische Getränke und Autos, die grundsätzlich im Bestimmungsland besteuert werden.

²⁹² bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

10.7.2 Innergemeinschaftliche Erwerbe durch öffentliche Körperschaften

10.7.2.1 Erwerbe im gewerblichen Bereich

Für die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Waren, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden, müssen sämtliche Verpflichtungen, wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden. Die Registrierung der Rechnungen muss innerhalb des Erhaltsmonats der Rechnung vorgenommen werden²⁹³.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

- Ergänzung der Rechnung mit der italienischen MwSt.²⁹⁴
- Verbuchung der Rechnung in Register der Einkäufe²⁹⁵
- Verbuchung der Rechnung in Register der Verkäufe²⁹⁶
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung²⁹⁷
- Erstellung der MwSt. - Quartalsmeldung²⁹⁸
- Einzahlung der eventuelle MwSt. Schuld am 16. des Folgemonats der Registrierung
- telematische Intrastat Meldung Vordruck INTRA-2 Bis, sofern in einem der vier vorangegangenen Trimester Umsätze größer oder gleich Euro 200.000 erzielt wurden²⁹⁹. Diese Schwelle gilt für monatliche Intrastat Meldungen für Zeiträume ab Jänner 2018^{300 301}
- Meldung Esterometro³⁰²

Beispiel für Ergänzung der Rechnung

ERGÄNZUNG I.S. Art. 46 GD 331/93				
A.R. Nr.:		Datum Erhalt Rechnung		
Rechnungsbetrag in Aus- landswährung (nur bei nicht Euro Ländern)	Wechselkurs/Euro	Rechnungsbetrag in €	MwSt. Satz	MwSt. Betrag in €
.....				
.....				

10.7.2.2 Erwerbe im institutionellen Bereich

Die betreffenden Rechnungen sind fortlaufend zu nummerieren und zu ergänzen und innerhalb des darauffolgenden Monats nach Erhalt der Rechnungen³⁰³ in ein eigenes, getrennt von den Registern für die MwSt. pflichtigen Tätigkeiten geführtes Register, einzutragen.

Innerhalb des Folgemonats nach der Registrierung ist die geschuldet MwSt. mittels Vordruck³⁰⁴ F24 und dem Kodex **6043** bei einer Bank einzuzahlen und der Vordruck INTRA 12 elektronisch innerhalb Monatsende einzureichen. In der Erklärung sind die im Bezugsmonat registrierten Erwerbe (Feld 1) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 2) sowie die eingezahlte MwSt. und das Einzahlungsdatum anzugeben³⁰⁵.

Weiters müssen die im Meldezeitraum (Monat oder Trimester) registrierten innergemein-

293 Art. 47, Abs. 1 Gesetzesverordnung Nr. 331/1993

294 Siehe dazu Art. 46 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

295 Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

296 Art. 23 des DPR Nr. 633/1972

297 Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

298 Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

299 Entscheidung der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 1

300 Entscheidung der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 5

301 Siehe dazu auch Notiz der Agentur für Zollwesen 110586/RU vom 09.10.2017

302 Art. 1, Abs. 3-bis des Legislativdekretes Nr. 127/2015

303 Art. 47, Abs. 3 Gesetzesverordnung Nr. 331/1993

304 bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

305 Art. 49 Abs. 1 und 2 der Notverordnung Nr. 331 vom 30.08.1993 umgewandelt in Gesetz Nr. 427 vom 29.10.1993

schaftlichen Erwerbe mit dem Vordruck INTRA-2 Bis ³⁰⁶ innerhalb des 25 Tages des Folge-monats elektronisch gemeldet werden, sofern in einem der vier vorangegangenen Trimester Umsätze größer oder gleich 200.000 Euro erzielt wurden³⁰⁷. Diese Schwelle gilt für monatliche Intrastat Meldungen seit 01.01 2018^{308 309 310}.

Beispiel Ergänzung der Rechnung:

ERGÄNZUNG I.S. Art. 46 GD 331/93				
			Datum Erhalt Rechnung	
Rechnungsbetrag in Aus- landswährung (nur bei nicht Euro Ländern)	Wechselkurs/Euro	Rechnungsbetrag in €	MwSt. Satz	MwSt. Betrag in €
.....				
.....				

10.7.3 Importe von Waren aus Drittstaaten

10.7.3.1 Zollschein

In der Regel erfolgt die Besteuerung anlässlich eines Imports immer durch die Ausstellung eines Zollscheines an der Grenze. Der Zollschein ersetzt für die Zwecke der italienischen MwSt. die Rechnung des ausländischen Lieferanten.

10.7.3.1.1 Importe im gewerblichen Bereich

Für die Importe die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden, müssen sämtliche Verpflichtungen, wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

- Verbuchung des Zollscheines im Register der Einkäufe³¹¹
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung³¹²
- Einzahlung der eventuellen MwSt. Schuld³¹³
- Erstellung der MwSt. - Quartalsmeldung³¹⁴
- Erstellung MwSt. Jahreserklärung³¹⁵

10.7.3.1.2 Importe im institutionellen Bereich

Für die Importe, die im institutionellen Bereich durchgeführt werden, bestehen keine weiteren Verpflichtungen, nachdem die italienische MwSt. bereits durch den Zollschein entrichtet wurde.

10.7.3.2 Import ohne Zollschein

Ein Import ohne Zollschein stellt einen Ausnahmefall dar, der eigentlich nicht vorkommen sollte.

Beispiele hierfür ist die Mitnahme von Waren aus einem Drittstaat im eigenen Fahrzeug ohne Deklaration an der EU Außengrenze.

³⁰⁶ Vorlagen laut Agentur für Zollwesen, siehe dazu Sektion Intrastat auf www.agenziadoganemonopoli.gov.it

³⁰⁷ Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 1

³⁰⁸ Entscheid der Agentur der Einnahmen vom 25/09/2017, Punkt 5

³⁰⁹ Siehe dazu auch Notiz der Agentur für Zollwesen 110586/RU vom 09.10.2017

³¹⁰ Siehe dazu Rundschreiben Agentur für Zollwesen vom 09/10/2017 Nr. 110586/RU

³¹¹ Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

³¹² Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

³¹³ Siehe dazu Art. 27 des DPR Nr. 633/1972 bzw. für die Jahreserklärung die Anleitung zur Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.1. www.agenziaentrate.gov.it

³¹⁴ Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

³¹⁵ Siehe dazu Art. 8 des DPR Nr. 322 vom 22/07/1998 und Anleitung Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.2, www.agenziaentrate.gov.it

10.7.3.2.1 Importe im gewerblichen Bereich

Für Importe, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden, und für welche keine Zollschein ausgestellt wurde, müssen sämtliche Verpflichtungen wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

- Ausstellung einer Eigenrechnung mit der italienischen MwSt. im Sinne Art. 17 Abs. 2 VPR 633/1972, (in Papierform oder wahlweise in elektronischer Form³¹⁶) mit italienischer MwSt. im Sinne Art. 17, Abs. 2, DPR 633/1972;
- Verbuchung der Eigenrechnung in Register der Einkäufe³¹⁷
- Verbuchung der Eigenrechnung in Register der Verkäufe³¹⁸
- Erstellung der MwSt. - Quartalsmeldung³¹⁹
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung³²⁰
- Einzahlung der eventuellen MwSt. Schuld³²¹
- Meldung Esterometro³²²

10.7.3.2.2 Importe im institutionellen Bereich

Für folgende Erwerbe aus **Drittstaaten** im **institutionellen Bereich** ist eine Eigenrechnung zu erstellen:

- Import von Waren ohne Zollschein
- Ankauf von Waren die sich bereits in Italien befinden aber von Steuerpflichtigen aus Drittstaaten verkauft werden
- Erwerbe von Dienstleistungen die in Italien MwSt. pflichtig sind

Für diese Erwerbe muss die Körperschaft an sich selbst eine sogenannte Eigenrechnung erstellen. In dieser Eigenrechnung wird auf die ausländische Rechnung Bezug genommen sowie der Betrag in Euro ausgewiesen und die entsprechende MwSt. angewandt.

Wir waren immer der Auffassung dass in diesen Fällen eine Ergänzung der Originalrechnung vorzunehmen sei. Die Antwort des Steueramtes Bozen³²³ auf eine Anfrage hat allerdings ergeben, dass auch in diesen Fällen eine Eigenrechnung zu erstellen ist.³²⁴

Innerhalb des Folgemonats nach der Registrierung ist die geschuldete MwSt. mittels Vordruck³²⁵ F24 und dem Kodex **6043** bei einer Bank einzuzahlen und der Vordruck INTRA 12 elektronisch einzureichen. In der Erklärung sind die im Bezugsmonat registrierten Importe (Feld 8) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 9) sowie die eingezahlte MwSt. und das Einzahlungsdatum anzugeben³²⁶.

10.7.4 Erwerbe von Ausländern in Italien

10.7.4.1 Hinweise zu diesem Sonderfall

Verkaufen ausländische Lieferanten in Italien Waren, die in den räumlichen

316 Rundschreiben Agentur der Einnahmen 14/E vom 17/06/2019, Punkt 6.1.

317 Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

318 Art. 23 des DPR Nr. 633/1972

319 Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

320 Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

321 Siehe dazu Art. 27 des DPR Nr. 633/1972 bzw. für die Jahreserklärung die Anleitung zur Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.1. www.agenziaentrate.gov.it

322 Art. 1, Abs. 3-bis des Legislativdekretes Nr. 127/2015

323 Anfrage Nr. 905-10/2017 vom 22.02.2017

324 das Steueramt Bozen hat ausdrücklich bestätigt, dass der Verweis des Art. 47 Abs. 3 DL 331/1993 auf den Abs. 1 in diesen Fällen nicht zu berücksichtigen ist.

325 bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

326 Art. 49 Abs. 1 und 2 der Notverordnung Nr. 331 vom 30.08.1993 umgewandelt in Gesetz Nr. 427 vom 29.10.1993

Anwendungsbereich der italienischen MwSt. fallen³²⁷, geht die Steuerschuldnerschaft auf den inländischen steuerpflichtigen Käufer über³²⁸. Dies gilt auch wenn sich die Waren bereits in Italien befinden und es sich somit weder um einen innergemeinschaftlichen Erwerb noch um einen Import handelt, da die Ware keine Grenze überschreitet.

Ist der Erwerber eine nicht gewerbliche Körperschaft³²⁹ mit einer italienischen MwSt. Nummer (B2B - business to business), muss der ausländische Lieferant in jedem Fall eine Rechnung **ohne ausländische und ohne italienische MwSt.** ausstellen. Dies gilt auch dann, wenn er in Italien für die Zwecke der italienischen MwSt. registriert ist oder einen Steuervertreter ernannt hat. Die erwerbende nicht gewerbliche Körperschaft muss in jedem Fall das sogenannte „reverse charge“ Verfahren anwenden.

Während bei den innergemeinschaftlichen Erwerben und den Importen aus Drittstaaten die Waren vom Ausland nach Italien befördert werden, befinden sich die Waren bereits in Italien und werden dort vom ausländischen Steuerpflichtigen an einen italienischen Steuerpflichtigen verkauft. Es handelt sich dabei um Fälle, die in der Praxis kaum zur Anwendung kommen werden.

10.7.4.2 Erwerbe im gewerblichen Bereich

Für Importe, die im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführt werden, müssen sämtliche Verpflichtungen, wie sie für normale MwSt. Pflichtige gelten, eingehalten werden.

Diese können wie folgt zusammengefasst werden und gelten unabhängig davon, ob die Rechnung von einem Lieferanten aus der EU oder aus Drittstaaten ausgestellt wird:

- Ausstellung einer Eigenrechnung mit der italienischen MwSt. im Sinne Art. 17 Abs. 2 VPR 633/1972, (in Papierform oder wahlweise in elektronischer Form³³⁰) mit italienischer MwSt. im Sinne Art. 17, Abs. 2, DPR 633/1972
- Verbuchung der Eigenrechnung in Register der Einkäufe³³¹
- Verbuchung der Eigenrechnung in Register der Verkäufe³³²
- Einbeziehung in die periodische MwSt. Abrechnung³³³
- Erstellung der MwSt. - Quartalsmeldung³³⁴
- Einzahlung der eventuellen MwSt. Schuld³³⁵
- Erstellung einer MwSt. Jahreserklärung³³⁶
- Meldung Esterometro³³⁷

10.7.4.3 Erwerbe im institutionellen Bereich

In Bezug auf die Registrierung, Erklärung und Einzahlung gelten dieselben Modalitäten und Termine wie für die innergemeinschaftlichen Erwerbe im institutionellen Bereich³³⁸.

Die betreffenden Rechnungen sind daher fortlaufend zu nummerieren und zu ergänzen und innerhalb des darauffolgendes Monats nach Erhalt der Rechnungen in ein eigenes, getrennt von

327 Art. 7 der VPR Nr. 633/72 räumlicher Anwendungsbereich der italienischen MwSt. bei Waren und Dienstleistungen (Ort der Dienstleistungen)

328 Art. 17 Abs. 2 der VPR Nr. 633/72

329 Mit einer italienischen MwSt.-Nummer

330 Rundschreiben Agentur der Einnahmen 14/E vom 17/06/2019, Punkt 6.1.

331 Art. 25 des DPR Nr. 633/1972

332 Art. 23 des DPR Nr. 633/1972

333 Art. 48 des Gesetzesdekretes Nr. 331 vom 30.08.1993

334 Art. 21-bis, Gesetzesdekret Nr. 78/2010

335 Siehe dazu Art. 27 des DPR Nr. 633/1972 bzw. für die Jahreserklärung die Anleitung zur Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.1. www.agenziaentrate.gov.it

336 Siehe dazu Art. 8 des DPR Nr. 322 vom 22/07/1998 und Anleitung Erstellung MwSt. Jahreserklärung, Punkt 2.2, www.agenziaentrate.gov.it

337 Art. 1, Abs. 3-bis des Legislativdekretes Nr. 127/2015

338 Der neue Art. 30-bis der VPR Nr. 633/72 verweist auf die Bestimmungen des Art. 47 Abs. 3 und Art. 49 der Notverordnung Nr. 49 des Gesetzes Nr. 427 vom 29.10.1993

den Registern für die MwSt. pflichtigen Tätigkeiten geführtes Register, einzutragen.

Innerhalb des Folgemonats nach der Registrierung ist die geschuldete MwSt. mittels Vordruck³³⁹ F24 und dem Kodex 6043 einzuzahlen und der Vordruck INTRA 12 elektronisch einzureichen.

In der Erklärung sind die im Bezugsmonat registrierten Importe wie folgt einzutragen:

Rechnungen von Lieferanten aus EU:

Grundlage (Feld 3) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 4)

Rechnungen von Lieferanten aus Drittstaaten:

Grundlage (Feld 8) und die dafür geschuldete MwSt. (Feld 9)

³³⁹ bis zum 30.4.2000 musste diese MwSt. mit dem Vordruck F23 und Kodex 100T eingezahlt werden

11 Trink- und Abwasser

11.1 Voraussetzung

Im folgenden soll auf die Verpflichtungen in Zusammenhang mit der Lieferung von Trinkwasser und mit der Entsorgung von Abwasser durch öffentlichen Körperschaften näher eingegangen.

Bekanntlich unterliegen die durchgeführten Geschäftsfälle immer dann der MwSt., wenn folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

- territoriale Voraussetzung: der Geschäftsfall wird auf italienischem Staatsgebiet durchgeführt³⁴⁰;
- subjektive Voraussetzung: die entsprechende Tätigkeit wird nachhaltig (dauerhaft) ausgeübt³⁴¹;
- objektive Voraussetzung: es handelt sich um entgeltliche Leistung (Leistung gegen Gegenleistung)³⁴²;

Alle drei oben angeführte Tatbestände sind bei einer öffentlichen Körperschaft, welche die Wasserversorgung (Trinkwasser und Beregnungswasser) und seit 01.01.1999 die Abwasserentsorgung durchführt, in jedem Fall gegeben.

Zusätzlich sieht das MwSt. Gesetz die Verteilung von Wasser, Gas, Strom und Dampf³⁴³ in jedem Falle als eine gewerbliche Tätigkeit an, auch wenn diese von öffentlichen Körperschaften durchgeführt wird.

Jede öffentlichen Körperschaft, welche die Wasserversorgung und -entsorgung durchführt, ist daher für diese Tätigkeit als für die MwSt. relevant anzusehen und unterliegt allen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.

Die Dienstleistung der Entleerung der Abwasserkanäle von Straßen ist jener der Abwasserentsorgung bzw. der Müllentsorgung für die festen Bestandteile gleichgestellt³⁴⁴ und unterliegt daher wie die Trinkwasserver- und die Abwasserentsorgung dem begünstigten MwSt. Satz von 10 %.³⁴⁵

11.2 Sonderbestimmungen

Das MwSt. Gesetz sieht unter anderem auch für die Verteilung Trinkwasser und für die Abwasserentsorgung einige Sonderbestimmungen in Bezug auf die Ausstellung von Rechnungen, deren Nummerierung und deren Registrierung, sowie in Bezug auf die MwSt. Abrechnung vor³⁴⁶.

Mit zwei eigenen Ministerialverordnungen wurden diese Sonderbestimmungen erlassen.

Eine der beiden Ministerialverordnungen legt Sonderbestimmungen für diejenigen Körperschaften fest, welche die Gebühren mittels Steuerrolle einheben. Die zweite Ministerialverordnung legt Sonderbestimmungen für jene fest, welche die Rechnungen selbst ausstellen.

Grundsätzlich besteht aber keine Verpflichtung, diese Sonderbestimmungen anzuwenden³⁴⁷. Werden diese Sonderbestimmungen nicht in Anspruch genommen, gelten die allgemeinen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.

Diese Sonderbestimmungen werden im Abschnitt 14 näher behandelt.

³⁴⁰ vgl. Art. 1 und 7 VPR 633/72

³⁴¹ vgl. Art. 4 und 5 VPR 633/72

³⁴² vgl. Art. 2 und 3 VPR 633/72

³⁴³ Art. 4 Abs. 5 VPR 633/72

³⁴⁴ Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 240/E vom 7.9.2007

³⁴⁵ Ziffer 127-sexiesdecies Tab. A III VPR 633/1972

³⁴⁶ Art. 73 Abs. 1 Buchst. e VPR 633/72

³⁴⁷ Vgl. dazu Entscheid des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973 und Rundschreiben Nr. 31/526573 vom 27.4.1973

11.3 Empfehlung

Nachdem die Mehrwertsteuer in der Tätigkeit Wasserbewirtschaftung normal, ohne Einschränkungen verrechnet werden kann, empfehlen wir, für diese Tätigkeit keine getrennte Mehrwertsteuer Buchhaltung zu führen, sondern sie gemeinsam mit den Tätigkeiten, für welche die besonderen Bestimmungen für die Fakturierung gelten,³⁴⁸ wie z.B. Abfallbewirtschaftung, Erzeugung von Strom usw., gemeinsam zu führen.

Eventuelle andere Tätigkeiten, für welche diese besonderen Bestimmungen für die Fakturierung nicht gelten, sollten getrennt geführt werden.

Hinweis

Die Versorgungsbetriebe für Strom, **Wasser**, Gas sowie für Fernwärme³⁴⁹, sind verpflichtet neben den Angaben zu den einzelnen Abnehmern auch die entsprechenden Katasterdaten³⁵⁰ des Anschlusses dem Finanzministerium elektronisch mitzuteilen.³⁵¹ Diese Verpflichtung betrifft jeden Versorgungsbetrieb unabhängig von dessen Rechtsform, also auch öffentliche Körperschaften, der die direkte Beziehung zum Endabnehmer hält.³⁵²

12 Müllentsorgung

12.1 Voraussetzung

Die Sammlung und der Transport der Hausabfälle fällt grundsätzlich in den Aufgabenbereich der Gemeinde.³⁵³

Bekanntlich unterliegen die durchgeführten Geschäftsfälle immer dann der MwSt., wenn folgende Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind:

- territoriale Voraussetzung: der Geschäftsfall wird auf italienischem Staatsgebiet durchgeführt³⁵⁴;
- subjektive Voraussetzung: die entsprechende Tätigkeit wird nachhaltig (dauerhaft) ausgeübt³⁵⁵;
- objektive Voraussetzung: es handelt sich um eine entgeltliche Leistung (Leistung gegen Gegenleistung)³⁵⁶;

Alle drei oben angeführte Tatbestände sind bei einer Gemeinde, welche die Müllentsorgung durchführt, in jedem Fall gegeben.

Zudem sind die von öffentlichen Körperschaften durchgeführten Dienstleistungen betreffend:

- Müllsammlung
- Mülltransport
- Müllentsorgung

ab dem Zeitpunkt in jedem Fall der MwSt. unterworfen, ab dem die Kosten für den Dienst der Abfallbewirtschaftung nicht mehr durch eine Steuer sondern durch eine Gebühr abgedeckt werden.³⁵⁷ Ab diesem Zeitpunkt ist die Ausübung dieses Dienstes in jedem Fall eine für die MwSt. relevante Tätigkeit, auch wenn er von einer öffentlichen Körperschaft durchgeführt wird.³⁵⁸

348 vgl. Punkt 14 auf Seite 90

349 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005 Pkt. 1.2.

350 Art. 1 Verfügung des Direktors der Agentur der Einnahmen vom 16.3.2005, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 68 vom 23.3.2005

351 Art. 7 Abs. 5 VPR 605/1973

352 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005 Pkt. 1.2.

353 Art. 9 Abs. 1 LG Nr. 4 vom 26.5.2006

354 vgl. Art. 1 und 7 VPR 633/72

355 vgl. Art. 4 und 5 VPR 633/72

356 vgl. Art. 2 und 3 VPR 633/72

357 Entscheid der Direktion der Einnahmen Veneto Nr. 55286 vom 22.2.2001

358 Note des Finanzministeriums Nr. 19060 vom 30.3.1998, bestätigt durch die Antwort des Finanzministers vom 21.7.1999 auf eine parlamentarische Anfrage

Die wurde vom Finanzministerium immer wieder bestätigt.³⁵⁹ Die Agentur der Einnahmen hat unmissverständlich klar gestellt, dass die Müllabfuhrgebühren für welche die Gebühr eingeführt wurde der MwSt. unterliegen.³⁶⁰ Dies wurde mittlerweile auch vom obersten Gerichtshof bestätigt.³⁶¹

Während im restlichen Staatsgebiet die Änderung von einer Steuer in eine Gebühr je nach Größe der Gemeinde zu unterschiedlichen Zeitpunkten eingeführt werden muss, ist in Südtirol durch ein Landesgesetz³⁶² die Gebühr bereits seit 01.01.2000 verpflichtend festgelegt worden. Damit stellt dieser Dienst für alle öffentlichen Körperschaften in Südtirol eine für die MwSt. relevante Tätigkeit dar.

Jede Gemeinde oder Bezirksgemeinschaft, welche die Müllentsorgung durchführt, ist daher für diese Tätigkeit als für die MwSt. relevant anzusehen und unterliegt allen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.³⁶³

Seit 2009 besteht aufgrund eines Verfassungsgerichtsurteils³⁶⁴ eine andere Auslegung zu den obigen Erläuterungen: dieses Urteil besagt, dass die Kosten für die Müllabfuhr eine Steuer darstellen und Steuern unterliegen nicht der MwSt. Das Urteil stützt sich dabei auf den Umstand, dass die Bezahlung der Leistung nicht auf einer objektiven Inanspruchnahme des Dienstes beruht, sondern aufgrund von Pauschalwerten (vorwiegend der Fläche der Gebäude) berechnet wird.

Wir weisen darauf hin, dass in Südtirol die Müllabfuhr nicht auf die Fläche der Gebäude zu entrichten ist, sondern dass neben einem Grundtarif die Anzahl der effektiven Entleerungen und somit die direkte Inanspruchnahme des Dienstes in Rechnung gestellt wird. Dies stellt einen maßgeblichen Unterschied zu den Voraussetzungen dar, von welchen das Kassationsurteil ausgeht. Mittlerweile auch vom obersten Gerichtshof bestätigt.³⁶⁵

12.2 Besonderheiten

12.2.1 Unterschiedliche Müllarten

Das Mehrwertsteuergesetz sieht für die Müllbewirtschaftung bestimmter Abfälle den begünstigten Mehrwertsteuersatz von 10 % vor³⁶⁶ und verweist dabei auf das auf gesamtstaatlicher Ebene geltende Abfallbewirtschaftungsgesetz.³⁶⁷

Dem begünstigten Mehrwertsteuersatz von 10 % unterliegen folglich nur jene Abfallarten, wie sie vom Staatsgesetz definiert sind.

In Südtirol gilt ein eigenes Abfallbewirtschaftungsgesetz³⁶⁸ mit teilweise unterschiedlichen Definitionen der einzelnen Abfallarten.

12.2.2 Absetzbare Vorsteuer

Nachdem in der Berechnung der Abfallgebühr alle direkt und indirekt mit der Müllentsorgung zusammenhängenden Kosten berücksichtigt werden müssen, kann die Mehrwertsteuer auf die entsprechenden Aufwendungen auch verrechnet werden.

Zur Berechnung der Abfallgebühren werden laut Landesgesetz die Kosten folgender

359 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 111/E/5/53100 vom 21.5.1999, sowie Entscheid des Finanzministeriums Nr. 25/E vom 5.2.2003 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 250/E vom 17.6.2008,

360 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 3/DF vom 11.11.2010

361 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 8631 und 8632 vom 07.05.2020 (Tia2)

362 Art. 33 Abs. 1 LG 4/2006 ursprünglich ab 1.1.2000 eingeführt mit Art. 35 Abs. 1 LG Nr. 7 vom 9.8.1999, veröffentlicht im Amtsblatt der Region Nr. 40 vom 31.8.1999, dieser führt den Art. 7-bis in das LG 61 vom 6.9.1973 betreffend die Abfallbewirtschaftung ein

363 Entscheid des Finanzministeriums Nr. 59/E vom 27.2.2002

364 Verfassungsgerichtsurteils Nr. 238 vom 16/07/2009

365 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 8631 und 8632 vom 07.05.2020 (Tia2)

366 Ziffer 127-sexiesdecies Tabelle A Teil III Anlage zur VPR 633/72

367 D.Lgs. Nr. 22 vom 5.2.1997, veröffentlicht im ordentliche Beiblatt Nr. 33 zum Amtsblatt der Republik Nr. 38 vom 15.2.1997, jetzt D.Lgs. 152 vom 3.4.2006

368 LG Nr. 4 vom 26.5.2006

Aufwendungen herangezogen:³⁶⁹

- a) Kosten für die Straßenreinigung (ausgenommen Schneeräumungsdienst³⁷⁰),
- b) Kosten für die Verwaltung, für die Feststellung, für die Einnahme, für Streitverfahren und für die Umweltberatung,
- c) Amortisierungskosten und Kapitalnutzungskosten;
- d) Betrag an die Provinz Bozen für die teilweise Deckung der Ausgaben des Landes für die Errichtung von Deponien und Anlagen zur Verwertung und Entsorgung von siedlungs- und hausmüllähnlichen Sonderabfällen³⁷¹. Dieser Beitrag muss seit 1996 von den Betreibern der Sammel- und Entsorgungsanlagen jährlich überwiesen werden. Er bemisst sich aufgrund der seit dem Jahr 1985 vom Land aufgewendeten Kosten für die Errichtung dieser Anlagen.
- e) Betriebskosten für den Restmüll: Kosten für die Sammlung, den Transport, die Behandlung und die Entsorgung,
- f) Betriebskosten für die Wertstoffe: Sammel-, Behandlungs- und Recyclingkosten für jedes einzelne Material, abzüglich der Einnahmen aus dem Verkauf von Material und Brennstoff aus Müll (BRAM) und der vom italienischen Verband der Hersteller und der Verwender von Verpackungsmaterial (CONAI) gedeckten Kosten für die Sammlung von Verpackungsabfällen sowie der Kosten für die Sammlung von tertiären Verpackungsabfällen, welche zu Lasten der Hersteller und der Verwender gehen,
- g) Betriebskosten des Recyclinghofes: Personalkosten und Kosten für die Verwertung und Entsorgung,
- h) Kosten für Sonderdienste: Sammlung und Transport, Verwertung und Entsorgung von Biomüll, Kartonagen, Sperrmüll, Speiseölen, gefährlichem Hausmüll und anderen Arten von Abfällen.

12.2.3 Mehrwertsteuersatz

Für die Ablagerung, Zwischenlagerung und Entsorgung von Hausmüll, Sondermüll und Wertstoffen gelten nachfolgende MwSt. Sätze:

Art des Abfalls	MwSt. Satz %
Restmüll aus der öffentliche Sammlung, bestehend aus Hausmüll, gleichgestellte Abfälle und Sperrmüll aus Haushalten und gleichgestellten	10 % ³⁷²
Sperrmüll von Haushalten und gleichgestellten aus der öffentliche Sammlung oder angeliefert an der Deponie oder beim Recyclinghof	10 % ³⁷³
Sperrmüll nicht von Haushalten oder gleichgestellten aus der öffentliche Sammlung oder angeliefert an der Deponie oder beim Recyclinghof, wie z.B.: - Holz das nicht von Haushalten oder gleichgestellten stammt - Kühlgeräte die nicht aus Haushalten oder gleichgestellten stammen - Elektroschrott der nicht von Haushalten oder gleichgestellten stammt	22 %
Sondermüll aus Müllverwertung und Müllentsorgung	10 % ³⁷⁴

³⁶⁹ Art. 7 Abs. 1 DLH Nr. 50 vom 15.12.2000

³⁷⁰ Art. 3, Abs. 2 DLH Nr. 5 vom 08.01.2007

³⁷¹ gemäß Artikel 8/bis des Landesgesetzes vom 23. Dezember 1976, Nr. 57

³⁷² Ziffer 127-sexiesdecies Tabelle A Teil III Anlage zur VPR 633/72 verweist auf Art. 7, Abs. 2, Buchstabe a), D.lgs. 05.02.1997, n. 22: “i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione”

³⁷³ Ziffer 127-sexiesdecies Tabelle A Teil III Anlage zur VPR 633/72 verweist auf Art. 7, Abs. 2, Buchstabe a), D.lgs. 05.02.1997, n. 22: “i rifiuti domestici, **anche ingombranti**, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione”

³⁷⁴ Ziffer 127-sexiesdecies Tabelle A Teil III Anlage zur VPR 633/72 verweist auf Art. 7, Abs. 3, Buchstabe g), D.Lgs. 05.02.1997, n. 22: “g) i rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle

Sondermüll bestehend aus Klärschlämmen der Wasserklärung und Wasseraufbereitung. wie z.B.: - Rechengut aus Kläranlagen - Sandfang aus Kläranlagen - Klärschlamm	10 % ³⁷⁵
Anderer Sondermüll. wie z.B.: - ölverseuchtes Erdreich - Schlämmen aus Industriebetrieben - Plastikfolien die nicht aus dem Hausmüll stammen - Altreifen - Wertstoffe die nicht dem Hausmüll zugeordnet werden können - Abfälle aus Pflege der Straßenränder wie Schnittgut von Büschen und Bäumen, Gras und ähnliches ³⁷⁶	22 %
Straßenkehrgut ³⁷⁷	10 % ³⁷⁸

Wir weisen darauf hin, dass für die von Ortsfremden eventuell bei der Deponie oder beim Recyclinghof angelieferten Abfälle, die selben Mehrwertsteuersätze gelten wie für Bürger des eigentlichen Einzugsgebietes. Dies deshalb, weil der für die Müllentsorgung bestimmter Abfälle vorgesehene Mehrwertsteuersatz von 10 % eine **objektive** Begünstigung darstellt, die unabhängig vom Empfänger der Dienstleistung gilt.

Die Dienstleistungen, die im Rahmen der Mülltrennung eventuell an private Firmen vergeben werden, unterliegen ebenfalls dem Mehrwertsteuersatz von 10 % wenn es sich um Hausmüll, gleichgestellte Abfälle und Sperrmüll aus Haushalten handelt.³⁷⁹ Sollte es sich aber um Abfälle handeln, die nicht dem Hausmüll gleichgestellt sind, so ist der normale Mehrwertsteuer Satz von 22 % anzuwenden.³⁸⁰

12.3 Empfehlung

Nachdem die Mehrwertsteuer in der Tätigkeit Müllentsorgung normal, ohne Einschränkungen verrechnet werden kann, empfehlen wir, für diese Tätigkeit keine getrennte Mehrwertsteuer Buchhaltung zu führen, sondern sie gemeinsam mit den Tätigkeiten, für welche die besonderen Bestimmungen für die Fakturierung gelten,³⁸¹ wie z.B. Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Erzeugung von Strom usw., gemeinsam zu führen. Eventuelle andere Tätigkeiten, für welche diese besonderen Bestimmungen für die Fakturierung nicht gelten, sollten getrennt geführt werden.

Hinweis

Die Müllentsorgungsbetriebe sind verpflichtet³⁸² neben den Angaben zu den einzelnen

acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi;”

375 Ziffer 127-sexiesdecies Tabelle A Teil III Anlage zur VPR 633/72 verweist auf Art. 7, Abs. 3, Buchstabe g), D.Lgs. 05.02.1997, n. 22: “g) i rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi;”

376 Entscheid des Finanzministeriums Nr. 311/E vom 26.9.2002

377 Entscheid des Finanzministeriums Nr. 311/E vom 26.9.2002

378 Art. 7, Abs. 2, Buchstabe c), D.Lgs. n. 22/97: “i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade”

379 Entscheid des Finanzministeriums Nr. 107/E vom 29.3.2002

380 Entscheid der Direktion der Einnahmen Veneto Nr. 55286 vom 22.2.2001

381 vgl. Punkt 14 auf Seite 90

382 Verordnung der Agentur der Einnahmen vom 14.12.2007 abgeändert durch Verordnung Nr. 2008/24511 vom 14.2.2008 und Nr. 2008/158180 vom 24.10.2008

Abnehmern auch die entsprechenden Katasterdaten der betreffenden Immobilie innerhalb 30.4. jeden Jahres dem Finanzministerium elektronisch³⁸³ mitzuteilen.³⁸⁴ Diese Verpflichtung betrifft jeden Müllentsorgungsbetrieb unabhängig von dessen Rechtsform, also auch öffentliche Körperschaften.

13 Erzeugung und Verteilung von Strom

13.1 Voraussetzungen

Bekanntlich unterliegen die durchgeführten Geschäftsfälle immer dann der MwSt., wenn die oben beschriebenen drei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind.

Alle drei oben angeführte Tatbestände sind bei einer Gemeinde, welche die Erzeugung und Verteilung von elektrischer Energie selbst durchführt, in jedem Fall gegeben.

Zusätzlich sieht das MwSt. Gesetz die Verteilung von Strom³⁸⁵ in jedem Falle als eine gewerbliche Tätigkeit an, auch wenn diese von öffentlichen Körperschaften durchgeführt wird.

Jede öffentliche Körperschaft, welche die Strom produziert und verteilt, ist daher für diese Tätigkeit als für die MwSt. relevant anzusehen und unterliegt allen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.

Für Photovoltaikanlagen mit einer Leistung bis zu 20 kW wurde vom Finanzministerium geklärt³⁸⁶ dass der Verkauf des produzierten Stroms keine gewerbliche Tätigkeit darstellt und somit auch keine Rechnung auszustellen ist. Kurz darauf³⁸⁷ wurde festgehalten, dass vorgenannte Begünstigung auch für Gemeinden bis zu 20.000 Einwohnern anwendbar ist, und die Leistung der Anlage nicht 200 kW übersteigt.

13.2 Sonderbestimmungen

Das MwSt. Gesetz sieht unter anderem auch für die Verteilung von elektrischer Energie einige Sonderbestimmungen in Bezug auf die Ausstellung von Rechnungen, deren Nummerierung und deren Registrierung, sowie in Bezug auf die MwSt. Abrechnung vor³⁸⁹.

Mit zwei eigenen Ministerialverordnungen wurden diese Sonderbestimmungen erlassen.

Eine der beiden Ministerialverordnungen legt Sonderbestimmungen für diejenigen Körperschaften fest, welche die elektrische Energie mittels Steuerrolle einheben. Die zweite Ministerialverordnung legt Sonderbestimmungen für jene Stromverteiler fest, welche die Stromrechnungen selbst ausstellen.

Grundsätzlich besteht aber keine Verpflichtung, diese Sonderbestimmungen anzuwenden³⁹⁰.

Werden diese Sonderbestimmungen nicht in Anspruch genommen, gelten die allgemeinen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.

Diese Sonderbestimmungen werden im Abschnitt 14 näher behandelt.

13.3 Empfehlung

Nachdem die Mehrwertsteuer in der Tätigkeit Stromerzeugung normal, ohne Einschränkungen verrechnet werden kann, empfehlen wir, für diese Tätigkeit keine getrennte Mehrwertsteuer Buchhaltung zu führen, sondern sie gemeinsam mit den Tätigkeiten, für welche die besonderen Bestimmungen für die Fakturierung gelten,³⁹¹ wie z.B. Wasserversorgung, Abwasserentsorgung, Abfallbewirtschaftung usw., gemeinsam zu führen.

383 Art. 3.1 Verordnung der Agentur der Einnahmen vom 14.12.2007

384 Art. 7 Abs. 12 VPR 605/1973

385 Art. 4 Abs. 4 Buchst. b) VPR 633/72

386 Entscheid des Finanzministerium Nr. 13/E vom 20.01.2009

387 Abs. 4, Art. 27 G. Nr. 99 vom 23.07.2009

389 Art. 73 Abs. 1 Buchst. e VPR 633/72

390 Vgl. dazu Entscheid des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/526573 vom 27.4.1973

391 vgl. Punkt 14 auf Seite 90

Eventuelle andere Tätigkeiten, für welche diese besonderen Bestimmungen für die Fakturierung nicht gelten, sollten getrennt geführt werden.

Hinweis

Die Versorgungsbetriebe für **Strom**, Wasser, Gas sowie für Fernwärme³⁹², sind verpflichtet neben den Angaben zu den einzelnen Abnehmern auch die entsprechenden Katasterdaten³⁹³ des Anschlusses dem Finanzministerium elektronisch mitzuteilen.³⁹⁴ Diese Verpflichtung betrifft jeden Versorgungsbetrieb unabhängig von dessen Rechtsform, also auch öffentliche Körperschaften, der die direkte Beziehung zum Endabnehmer hält.³⁹⁵

14 Sonderbestimmungen zur Fakturierung von Wasser, Abwasser, Strom, Müll usw.

Das MwSt. Gesetz sieht unter anderem für die, vor allem von öffentlichen Körperschaften erbrachten Dienstleistungen und Lieferungen einige Sonderbestimmungen in Bezug auf die Ausstellung von Rechnungen, deren Nummerierung und deren Registrierung,³⁹⁶ sowie in Bezug auf die MwSt. Abrechnung und die Einzahlung³⁹⁷ vor.

Früher wurden diese Sonderbestimmungen für die Lieferungen von Wasser, Gas, Strom und Fernheizung mit zwei eigenen Ministerialverordnungen³⁹⁸ geregelt. Seit 01.01.2001 gelten für die Fakturierung bestimmter Dienste neue Bestimmungen³⁹⁹.

Grundsätzlich besteht aber keine Verpflichtung, diese Sonderbestimmungen anzuwenden⁴⁰⁰.

Werden diese Sonderbestimmungen nicht in Anspruch genommen, gelten die allgemeinen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes.

Im folgenden gehen wir auf die Sonderbestimmungen dieser neuen Ministerialverordnung näher ein.

14.1 Rechnungsstellung

Grundsätzlich sehen diese Sonderbestimmungen vor, dass für

- Wasser
- Gas
- Strom
- Dampf
- Fernheizung

sowie seit 01.01.2001 auch für:

- Müllsammlung
- Mülltransport
- Müllentsorgung
- Abwasserentsorgung
- Abwasserklärung

anstelle einer "normalen" Rechnung die von dieser Ministerialverordnung geregelten besonderen Rechnungen (fattura – bolletta) ausgestellt werden können.

14.1.1 Inhalt der Rechnung

Die für diese Dienste ausgestellten besonderen Rechnungen⁴⁰¹ ersetzen die "normale"

392 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005 Pkt. 1.2.

393 Art. 1 Verfügung des Direktors der Agentur der Einnahmen vom 16.3.2005, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 68 vom 23.3.2005

394 Art. 7 Abs. 5 VPR 605/1973

395 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005 Pkt. 1.2.

396 Art. 73 Abs. 1 Buchst. e VPR 633/72

397 Art. 74 Abs. 4 VPR 633/72

398 beide Ministerialverordnungen vom 16.12.1980 und beide veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 349 vom 22.12.1980

399 Ministerialverordnung Nr. 370 vom 24.10.2000, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 291 vom 14.12.2000

400 Art. 1 Abs. 1 DM 370/2000; Vgl. dazu auch Entscheidung des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/526573 vom 27.4.1973

401 "bolletta"

Rechnungsstellung, wenn diese folgende Angaben⁴⁰² beinhalten⁴⁰³:

- Ausstellungsdatum oder Bezugszeitraum bei EDV Rechnungen⁴⁰⁴;
- fortlaufende Rechnungsnummer oder Kennzeichen der Flurbezeichnung⁴⁰⁵;
- Bezeichnung der Firma bzw. Vor- und Zuname;
- Adresse des Abnehmers oder Adresse des Anschlusses⁴⁰⁶;
- Art, Qualität und Menge der gelieferten Waren bzw. der Dienstleistungen;
- Entgelt (Steuergrundlage);
- MwSt. Satz;
- Betrag der MwSt., welcher immer auf die zweite Nachkommastelle zu runden ist (0,123 = 0,12 Euro; 0,789 = 0,79 Euro);

Selbstverständlich sind auch folgende Angaben betreffend den Rechnungsaussteller (öffentliche Körperschaft) auf der Rechnung anzuführen:

- Bezeichnung;
- Adresse;
- MwSt. Nummer;
- Steuernummer⁴⁰⁷;

Die Unterschiede zu einer normalen Rechnung⁴⁰⁸ sind nicht leicht ersichtlich. Es empfiehlt sich daher auf den, gemäß diesen Sonderbestimmungen ausgestellten besonderen Rechnungen in jedem Falle die Bezeichnung "**Rechnung i.S. DM 370/2000 – bolletta - fattura ai sensi del DM 370/2000**" anzuführen. Damit kann eindeutig die Inanspruchnahme dieser Sonderbestimmungen dokumentiert und eventuellen Unklarheiten vorgebeugt werden.

14.1.2 Ausstellung der Rechnung

Grundsätzlich unterscheiden die Sonderbestimmungen zwei Arten der Rechnungsstellung, für welche teilweise unterschiedliche Verpflichtungen bestehen:

Manuelle Rechnungsstellung

Die Rechnung bzw. die Zahlungsbelastung ist in doppelter Ausfertigung auszustellen⁴⁰⁹.

Hinweis:

Die Ausstellung der Rechnung mittels einer Textverarbeitung oder einer Tabellenkalkulation ohne dass dabei automatisch eine entsprechende Liste erstellt wird, gilt unserer Meinung nach als manuelle Ausstellung der Rechnungen.

Rechnungsstellung mittels EDV

Werden zur Rechnungsstellung EDV-Systeme verwendet, kann die Rechnung⁴¹⁰ auch nur in einer Ausfertigung ausgestellt werden. Das Ausstellungsdatum kann in diesem Fall durch den betreffenden Bezugszeitraum ersetzt werden. Als Kopie der einzelnen Rechnungen gilt die entsprechende EDV-Aufstellung der ausgestellten Rechnungen. Auf dieser Aufstellung müssen das Ausstellungsdatum der Aufstellung selbst und die selben Angaben wie auf den einzelnen Rechnungen angeführt sein⁴¹¹. Das Ausstellungsdatum der Aufstellung muss mit jener der einzelnen Rechnungen übereinstimmen.

402 Art. 21 Abs. 2 VPR 633/72

403 Art. 1 Abs. 1 DM 370/2000

404 Art. 1 Abs. 3 DM 370/2000

405 "numerazione toponomastica"

406 "Ubicazione dell' utenza"

407 Art.6, Abs. 1 Buchst. a) VPR 605/73

408 Art. 21 VPR 633/72

409 Art. 21 Abs. 3 VPR 633/72

410 "fattura bolletta" - Art. 1 Abs. 3 DM 370/2000

411 Art. 1 Abs. 3 DM 370/2000

14.1.3 Gutschriften

Das MwSt. Gesetz erlaubt unter bestimmten zeitlichen und sachlichen Voraussetzungen die Ausstellung von Gutschriften mit Berichtigung der MwSt.⁴¹²

Ist die Ausstellung einer solchen Gutschrift notwendig, kann sie ebenfalls nach diesen Sonderbestimmungen erfolgen. Dies war mit der vorhergehenden Regelung nicht zulässig. Es musste bisher vielmehr jede Gutschrift einzeln nach den Regeln für "normale" Rechnungen ausgestellt und verbucht werden.

14.1.4 Fakturierung mehrerer Dienste

Werden einem Abnehmer Beträge für mehrere Abnehmerverträge fakturiert, können diese auf der selben Rechnung (i.S. DM 70/2000) angeführt werden. In diesem Fall kann anstelle der fortlaufenden Nummerierung eine einheitliche zusammenfassende Nummer für alle Abnehmerverträge eines Abnehmers verwendet werden.⁴¹³

Unserer Ansicht nach können aufgrund dieser Bestimmung auch auf einer einzigen Rechnung (i.S. DM 70/2000) mehrere Dienste fakturiert werden, wenn diese in einer gemeinsamen MwSt. Buchhaltung geführt werden.

So kann beispielsweise auf einer Rechnung (i.S. DM 70/2000) der Wasserverbrauch, die Abwassergebühr und die Müllabfuhrgebühr in Rechnung gestellt werden.

14.1.5 Wasserver- und Entsorgung

Das Staatsgesetz sieht grundsätzlich die einheitliche Führung der Wasserver- und Entsorgung vor.⁴¹⁴ Sollte aufgrund dieser Bestimmungen die Wasserversorgung und die Abwasserentsorgung von unterschiedlichen Körperschaften getrennt geführt werden, so muss jene Körperschaft, welche die Wasserversorgung führt, dem Abnehmer auch die Abwassergebühren für die Ableitung und die Aufbereitung in Rechnung stellen.⁴¹⁵ Dies kann über die besonderen Rechnungen (i.S. DM 370/2000) geschehen.⁴¹⁶

Die staatliche Bestimmung über die einheitliche Wasserver- und Entsorgung ist in Südtirol bisher aber nicht zur Gänze umgesetzt. Daher ist, unserer Ansicht nach, auch die Bestimmung zur Rechnungsstellung nicht anwendbar, da sich diese auf die Umsetzung der staatlichen Bestimmung stützt. Allerdings kann aus dieser Bestimmung klar abgeleitet werden, dass die Körperschaften⁴¹⁷, welche die Abwasserentsorgung und Aufbereitung durchführen gegenüber jenen Körperschaften, welche die Trinkwasserversorgung gewährleisten⁴¹⁸ **nicht** diese besonderen Rechnungen (i.S. DM 370/2000) ausstellen dürfen.

14.2 Verbuchung

Bei der Registrierung der ausgestellten Rechnungen (i.S. DM 370/2000) ist ebenfalls zu unterscheiden, ob die Rechnungsstellung manuell oder mittels EDV-Systemen erfolgt⁴¹⁹.

14.2.1 Manuelle Rechnungsstellung

Register der Tageseinnahmen

Die täglichen Gesamteinnahmen und die Gesamtsumme der an einem Tag ausgestellten Rechnungen⁴²⁰ kann in das Register der Tageseinnahmen⁴²¹ eingetragen werden. Die entsprechenden Summen müssen getrennt pro Tag eingetragen werden. Die Eintragung muss, entgegen den allgemeinen Bestimmungen⁴²², innerhalb des dem betreffenden Vierteljahr

412 Art. 26 Abs. 2 und 3 VPR 633/72

413 Art. 1 Abs. 1 letzter Teil DM 370/2000

414 "Galli" Gesetz Nr. 36 vom 5.1.1994

415 Art. 15, Abs. 2 Gesetz Nr. 36 vom 5.1.1994

416 Art. 1 Abs. 2 DM 370/2000

417 Abwasserkonsortien, Bezirksgemeinschaften

418 Gemeinden

419 Art. 2 DM 370/2000

420 "bollette-fatture"

421 "registro corrispettivi" - Art. 24 VPR 633/72

422 diese sehen als letztmöglichen Termin den darauffolgenden Werktag vor

folgenden Monates erfolgen, mit Bezug auf den Zeitpunkt des Geschäftsfalles. Das heißt die Einnahmen z.B. vom 10. September betreffen das dritte Vierteljahr (Juli, August, September) und müssen daher innerhalb 31. Oktober im Register der Tageseinnahmen registriert werden, aber bereits in der MwSt.-Abrechnung vom dritten Vierteljahr berücksichtigt werden⁴²³.

Wichtig:

Werden die Sonderbestimmungen dieser Ministerialverordnung nicht in Anspruch genommen, kommen die allgemeinen Bestimmungen des MwSt. Gesetzes zur Anwendung. Diese sehen die Möglichkeit der Eintragung ausgestellter Rechnung in das Register der Tageseinnahmen nur in Sonderfällen⁴²⁴ vor. Die Rechnungen für die Lieferung von Wasser, Strom usw. stellen keinen solchen Sonderfall dar und müssten einzeln innerhalb von 15 Tagen nach Ausstellung in das Register der ausgestellten Rechnungen eingetragen werden⁴²⁵.

Register der ausgestellten Rechnungen

Die manuell ausgestellten Rechnungen (i.S. DM 370/2000)⁴²⁶ können auch einzeln in das Register der ausgestellten Rechnungen⁴²⁷ eingetragen werden. In diesem Falle müssen die Rechnungen ebenfalls innerhalb des dem betreffenden Vierteljahr folgenden Monates nach Ausstellung eingetragen werden⁴²⁸.

14.2.2 Ausstellung der Wasserrechnungen mittels EDV

Werden die Rechnungen (i.S. DM 370/2000) mittels EDV erstellt, kann anstelle der zweiten Ausfertigung jeder einzelnen Rechnung die Gesamtsumme der EDV-Aufstellung in das Register der ausgestellten Rechnungen oder in das Register der Tageseinnahmen eingetragen werden. Die Registrierung muss, entgegen den allgemeinen Bestimmungen⁴²⁹ innerhalb des, dem Vierteljahr in dem die Rechnungen (i.S. DM 370/2000) ausgestellt wurden, nachfolgenden Monats erfolgen⁴³⁰. Das Bezugsdatum für die Registrierung ist jedoch das Datum der Ausstellung der Rechnung⁴³¹ und die Rechnung muss somit in der MwSt.- Abrechnung des Viertesjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde, berücksichtigt werden

14.3 Zusatzleistungen

Die eventuell erbrachten Zusatzleistungen, wie z.B. Zuleitungen, Anschlüsse, Installation von Wasserzählern, Umschreibungen von Anschlüssen und ähnliches, können ebenfalls auf den Rechnungen⁴³² fakturiert werden.

Werden diese nicht auf den besonderen Rechnungen, sondern getrennt eingehoben, müssen die entsprechenden Tageseinnahmen getrennt pro Tag in das Register der Tageseinnahmen, wenn dieses geführt wird, oder in das Register der ausgestellten Rechnungen eingetragen werden.

Für die Einhebung der entsprechenden Beträge besteht, neben der allgemeinen Befreiung für öffentliche Körperschaften, auch eine spezielle Befreiung⁴³³ von der Ausstellung von Steuerquittungen oder Steuerbelegen.

Die Eintragung in das Register der Tageseinnahmen muss, entgegen den allgemeinen Bestimmungen, innerhalb des dem betreffenden Vierteljahr folgenden Monats erfolgen⁴³⁴.

423 Art. 2 Abs. 1 DM 370/2000: „annotazioni non oltre il mese successivo a ciascun trimestre solare, con riferimento al giorno di effettuazione dell'operazione“

424 Art. 22 und Art. 24 Abs. 2 VPR 633/72

425 Art. 23 VPR 633/72

426 "bollette-fatture"

427 "registro delle fatture emesse" - Art. 23 VPR 633/72

428 Art. 2 Abs. 2 DM 370/2000

429 diese sehen einen Termin von 15 Tagen nach Ausstellung vor, Art. 23 Abs. 1 VPR 633/72

430 Art. 2 Abs. 3 DM 370/2000

431 Art. 2 Abs. 3 DM 370/2000: „annotazioni delle bollette-fatture emesse nel corso di ciascun trimestre entro il mese successivo al trimestre stesso con riferimento alla data della loro emissione.“

432 "bollette-fatture"

433 Art. 2 DM 21.12.1992

434 Art. 3 DM 370/2000

Die oben angeführten Zusatzleistungen unterliegen dem selben MwSt. Satz wie die Hauptlieferung⁴³⁵ von derzeit:

Trinkwasser	10 %	Ziffer 81 Tab. A III VPR 633/72
Abwasser	10 %	Ziffer 127-sexiesdecies Tab. A III VPR 633/72
Müllentsorgung	10 %	Ziffer 127-sexiesdecies Tab. A III VPR 633/72
Strom	22 %	Art. 16 VPR 633/72
Strom für Haushaltszwecke	10 %	Ziffer 103 Tab. A III VPR 633/72

14.4 MwSt. Abrechnung

In den vorhergehenden Sonderbestimmungen war vorgesehen, dass auch für die Dienste, welche die Sonderbestimmungen in Anspruch nehmen, die allgemeinen Bestimmungen für die MwSt. Abrechnung⁴³⁶ anzuwenden seien. Diese sahen grundsätzlich eine monatliche MwSt. Abrechnung vor⁴³⁷. Die vierteljährliche MwSt. Abrechnung konnte nur nach erfolgter Option durchgeführt werden. Wurde für die vierteljährliche MwSt. Abrechnung optiert, musste der vorgesehene Zinszuschlag zusammen mit der eventuell geschuldeten MwSt. eingezahlt werden.

Die neuen Bestimmungen sehen nunmehr wieder vor, dass die MwSt. Abrechnung in jedem Fall, das heißt grundsätzlich unabhängig von der Höhe des erzielten Umsatzes (bis maximal 2 Mio. Euro), für diese Dienste vierteljährlich, auch ohne Option, durchgeführt werden kann. Es sind keine Zinsen geschuldet.⁴³⁸

Die vierteljährliche MwSt. Abrechnung gilt auch dann, wenn die Körperschaft für andere MwSt. pflichtige Tätigkeiten eventuell zur monatlichen MwSt. Abrechnung verpflichtet ist.

Es gelten folgende Termine:

I Vierteljahr	16. Mai
II Vierteljahr	16. August
III Vierteljahr	16. November
IV Vierteljahr	16. Februar

Diese Bestimmungen sind allerdings nur dann anwendbar, wenn für diese Dienste eine getrennte MwSt. Buchhaltung geführt wird. Andere Tätigkeiten wie z.B. Vermietung Vereinshaus, Kopierdienste, Internetzugang und ähnliche, müssen getrennt von oben genannten Diensten geführt werden.

Diese Sonderabrechnung gilt seit 01.01.2005 nicht mehr für Versorgungsbetriebe, die im Vorjahr mehr als 2.000.000,00 Euro an Mehrwertsteuer eingezahlt haben. Diese müssen die Mehrwertsteuer monatlich abrechnen und einzahlen.⁴³⁹

14.5 Einhebung mittels Steuerrolle

Für die Einhebung der Entgelte für:

- Wasser
- Gas
- Strom
- Wartung von Abwasserleitungen und Einrichtungen

⁴³⁵ Art. 12 VPR 633/72 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 362546 vom 28.3.1977

⁴³⁶ Art. 1 DM 6.4.1993

⁴³⁷ Art. 33 VPR 633/72

⁴³⁸ Art. 4 Abs. 1 DM 370/2000

⁴³⁹ Art. 1 Abs. 471 Gesetz 311 vom 30.12.2004

mittels der Steuerrolle gelten weiterhin die Bestimmungen der Ministerialverordnung von 1998.⁴⁴⁰

Diese Verordnung wurde von der oben angeführten Neuregelung nicht berührt und ist weiterhin aufrecht.

14.6 Empfehlung

Mit der Einführung des Zahlungssystems „Pago PA“ traten für die öffentlichen Körperschaften wesentliche Veränderungen in der Abwicklung der erbrachten zahlungspflichtigen Leistungen der Bürger im MwSt.- Bereich in Kraft.

Einige Körperschaften machen von der Möglichkeit Gebrauch, mit dem GOffice-Programm die genannten Sammelrechnungen („fattura bolletta“) anstelle von eigenständigen Rechnungen für bestimmte Leistungen (Trinkwasser, Gas, Strom, Müllentsorgung, Abwasserentsorgung, Fernwärme) auszustellen. Diese Sammelrechnungen werden dann im J-Serfin Programm als einzige Buchung übernommen und eine händische Rechnungsnummer (z. B. von der Nummer 65 bis 380) wird vergeben.

In diesem Fall empfehlen wir die Umstellung auf einzelne Rechnungen aus folgenden Gründen:

- ob ein Dokument namens "fattura bolletta" oder "Rechnung" ausgestellt wird, bedeutet nach der erfolgten Umstellung keinen Mehraufwand;
- wird eine Rechnung ausgestellt, kann diese im J-Serfin Programm übernommen werden und ein händischer Abschluss der Buchung nach der Zahlung ist nicht mehr notwendig, da dies mittels „Pago PA“-System erfolgt;
- die offenen Posten scheinen im J-Serfin-Programm auf;
- ein Abgleich der Rechnungen/Gutschriften zwischen J-Serfin-Programm und GOffice (mit möglichen Fehlerquellen) ist nicht mehr notwendig;
- eine Rechnung ist das geeignete Dokument um Spesen für die eventuelle Absetzbarkeit in der eigenen Steuererklärung des Kunden zu dokumentieren;
- nachdem die Rechnung im J-Serfin Programm übernommen werden kann, ist die Führung des Tagesinkassoregisters nicht mehr notwendig, da die Ausgangsrechnung automatisch in die periodische MwSt. - Abrechnung einfließt;

15 Hauspflegedienste

15.1 Voraussetzungen

Das MwSt. Gesetz gibt keine Auskunft darüber, was unter Hausbetreuungs- und Hauspflegediensten zu verstehen ist. Das Finanzministerium hat diesbezüglich ebenfalls noch nicht Stellung genommen.

Die Rechtslehre hat hingegen diese Bestimmung bisher dahingehend interpretiert,

- dass es sich bei Hausbetreuungs- und Hauspflegedienste eindeutig um eine für die MwSt. relevante Tätigkeit handelt⁴⁴¹ und diese damit nicht im institutionellen sondern im MwSt. pflichtigen Bereich der öffentlichen Körperschaft angesiedelt ist;
- dass die Hausbetreuungs- und Hauspflegedienste bis zum 30.11.1995 dem normalen MwSt. Satz unterlagen⁴⁴². Dies wurde auch vom Finanzministerium bestätigt⁴⁴³.
- dass diese Leistungen immer MwSt.-frei sind, auch dann wenn sie von öffentlichen Körperschaften indirekt, d.h. mittels Werkvertrag, Konvention oder ähnlichen Verträgen erbracht werden. Dabei spielt es keine Rolle, wer im Auftrag der öffentlichen Körperschaft die Leistungen erbringt⁴⁴⁴;

440 Ministerialverordnung vom 16.12.1980 und veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 349 vom 22.12.1980

441 vgl. Carbonara M. und Palitta E., in Il Sole 24 Ore, Esperto risponde, vom 28.7.1997, S. 380

442 vgl. Carbonara M. und Palitta E., in Il Sole 24 Ore, Esperto risponde, vom 26.10.1992, S. 59 und vom 11.8.1996, S. 46

443 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 33/430416 vom 22.5.1990

444 vgl. Garzon A., Norme contrastanti per le cooperative sulle prestazioni effettuate a domicilio, in Il Sole 24 Ore, vom 20.5.1996, S. 28 und L' esenzione rappresenta un costo aggiuntivo per i Comuni, in Il Sole 24 Ore, vom 12.2.1996, S. 31

15.2 Besonderheiten

15.2.1 Inhalt des Hauspflegedienstes

Die Praxis hat gezeigt, dass die Dienstleistungen des Hauspflegedienstes in der Regel folgendes beinhalten:

- Fußpflege
- Körperpflege
- Essen mit Verabreichung
- Einkäufe für die Betreuten
- Kochen in der Wohnung

Diese Leistungen werden meist mit Angestellten (Altenpflegerinnen) der öffentlichen Körperschaft erbracht. Häufig kommt es auch vor, dass das Essen auf Rädern von Freiwilligen verteilt wird.

Von Hauspflegedienst kann man folglich nur dann sprechen, wenn eine Gesamtheit von Leistungen angeboten werden. Einzelne Leistungen für sich alleine bilden noch keinen Hauspflegedienst.

15.2.2 Mehrwertsteuersatz

Seit 01.01.2000 wurde der ordentliche MwSt.-Satz von 20 % für Hausbetreuungs- und Hauspflegedienste, die nicht von öffentlichen Körperschaften erbracht⁴⁴⁵ werden, auf 10 % vermindert⁴⁴⁶. Diese Reduzierung gilt nur für die Jahre 2000, 2001, 2002 und im Jahr 2003 bis zum 30.9.2003⁴⁴⁷.

Für die Leistungen der Hausbetreuungs- und Hauspflegedienst, die von öffentlichen Körperschaften und den anderen anerkannten Einrichtungen erbracht werden⁴⁴⁸, besteht eine MwSt. - Befreiung⁴⁴⁹.

445 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 247/E vom 29.12.1999 Punkt 2.2

446 Art 7, Abs. 1, Buchstabe a), Gesetz 488/99

447 Art. 2, Abs. 6, Gesetz 289/2002

448 Art. 10, Abs. 1), VPR 633/72

449 Art. 10, Abs. 1, Buchstabe 27-ter), VPR 633/72

Hauspflegedienst gegenüber von:	durchgeführt von:		
	- öffentlichen Körperschaften, - sanitären Strukturen, die vom öffentlichen Gesundheitsdienst anerkannt sind - Körperschaften die in der öffentlichen Sozialfürsorge tätig sind - Körperschaften die als sogenannte "Onlus" anerkannt sind	Genossenschaften und deren Konsortien	anderen Personen, Gesellschaften oder Körperschaften:
- alten und behinderten Menschen - Drogensüchtigen - Aids – Kranken - Behinderten - Jugendlichen mit Anpassungsschwierigkeiten	Mehrwertsteuer-frei gemäß Art. 10, Abs. 1 Ziffer 27-ter VPR 633/72	Mehrwertsteuer 5%, gemäß Ziffer 1 Tab. A II-bis VPR 633/72	Mehrwertsteuer 22 %
- Personen mit psychischen Problemen	Mehrwertsteuer 22 %	Mehrwertsteuer 22 %	Mehrwertsteuer 22 %
- anderen	Mehrwertsteuer 22 %	Mehrwertsteuer 22 %	Mehrwertsteuer 22 %

15.3 Empfehlung

Sollten in der Tätigkeit Hauspflegedienste nur geringe für die MwSt. relevante Umsätze getätigt werden, sodass der Pro Rata Satz gegen 0 % tendiert, sollte die Option für den gänzlichen Verzicht auf die Verrechenbarkeit der MwSt. i.S. Art. 36-bis optiert werden.

Dazu ist es allerdings sehr empfehlenswert, nur für die Tätigkeit Sozialdienste für die getrennte MwSt. Buchhaltung zu optieren. Dadurch ist sichergestellt, dass nur die MwSt. für den Einkauf betreffend die Sozialdienste nicht mehr verrechenbar ist.

Der Vorteil dieser Option besteht darin, dass für die MwSt.-freien Umsätze keine Rechnungen, Steuerquittungen oder dergleichen ausgestellt werden müssen, und dass diese Umsätze in den MwSt. Registern nicht mehr erfasst werden müssen.

Sollten auch andere Tätigkeiten ausgeübt werden, die ausschließlich Mehrwertsteuer freie Umsätze erzielen, wie z.B. die Führung eines Altersheimes, eines Kindergartens und ähnliche, so ist es sinnvoll für diese Tätigkeiten gemeinsam eine einheitliche getrennte Mehrwertsteuer Buchhaltung zu führen.

Nachdem in der täglichen Praxis unterschiedliche Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes angeboten werden, empfiehlt es sich in jedem Fall, die entsprechende Dokumentation so zu gestalten, dass die angewandte MwSt.liche Behandlung, auch im Nachhinein, nachvollziehbar ist.

Zu diesem Zweck schlagen wir folgende Muster vor:

15.3.1 Muster einer Quittung für Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes

Muster einer Quittung für Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes im ambulanten Pflegezentrum oder Tagespflegeheim

Gemeinde XX
Straße
PLZ und Ort
Steuernummer. 01234567890
MwSt.-Nr. 01234567890

Quittung für die unten angeführten Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes	Daten des Betreuten Vorname _____ Name _____ Adresse _____ Wohnort _____ Steurnr. _____ Geburtsort _____ Geburtsdatum _____ Telefon _____ Betreutenart _____ Fam. _____ Situation _____		
Quittungs nr. _____ Datum _____	Ambulantes Pflegezentrum _____ Tagespflegeheim _____		
Beschreibung der Leistung	Menge	Preis	Betrag in Euro
MwSt. Befreit von der Ausstellung einer Steuerquittung i.S. Art. 1, Abs. 1, Pkt. 22, DM 21.12.1992 MwSt.-frei i.S. des Art. 10, Abs. 1, Pkt. 27-ter, VPR 633/72 Keine MwSt.-Rechnung ausgestellt i.S. Option Art. 36-bis VPR 633/72	Stempelmarke 2,00 Euro außerhalb MwSt. Art. 15 VPR 633/72		Gesamtbetrag in Euro

15.3.2 Muster einer Rechnung für den Hauspflegedienst

Gemeinde XX
 Straße
 PLZ und Ort
 Steuernummer. 01234567890
 MwSt.-Nr. 01234567890

Rechnung	Daten des Betreuten		
für die unten angeführten Leistungen im Rahmen des Hauspflegedienstes	Vorname		Name
	Adresse		Wohnort
	Steuernummer		
	Geburtsort		Geburtsdatum
	Telefon		
	Betreutenart		
	Fam. Situation		
Rechnungsnr. _____ Datum _____			
Beschreibung der Leistung	Menge	Preis	Betrag in Euro
MwSt. MwSt.-frei i.S. des Art. 10, Abs. 1, Pkt. 27-ter, VPR 633/72 Option i.S. Art. 36-bis VPR 633/72	Stempelmarke 2,00 Euro außerhalb MwSt. Art. 15 VPR 633/72		Gesamtbetrag in Euro

16 Essen auf Rädern

Aus den zum Hauspflegedienst genannten Interpretationen der Rechtslehre geht hervor, dass der Dienst "Essen auf Rädern" sicherlich als ein Bestandteil des Hausbetreuungs- und Hauspflegedienst anzusehen ist und - wenn von öffentlichen Körperschaften gegenüber alten Menschen und anderen besonderen Randgruppen erbracht – MwSt. - frei gemäß Art. 10 Abs. 1 Ziffer 27-ter VPR 633/72 ist.

Wir weisen aber ausdrücklich darauf hin, dass es sich hierbei um eine Interpretation handelt.

Die Agentur der Einnahmen ist derselben Meinung⁴⁵⁰. Die Agentur für Einnahmen Bozen ist der Auffassung, dass die Lieferungen von Mahlzeiten alleine nicht als Hausbetreuungs- und Hauspflagedienst anzusehen und damit **nicht MwSt.-frei** ist. Nach Ansicht des genannten Steueramtes handelt es sich lediglich um eine Verabreichung von Speisen, die dem MwSt.-Satz von 10 % unterliegt⁴⁵¹.

Die MwSt. Befreiung bleibt nur dann aufrecht, wenn es sich bei dem Dienst "Essen auf Rädern" um einen Teil der Dienste handelt, die im Rahmen des Hausbetreuungs- und Hauspflagedienstes gegenüber den betroffenen Personen durchgeführt werden.

Sofern aber lediglich das Essen vorgefertigt ausgeliefert wird, ohne dass es zu einer Dienstleistung der Verabreichung kommt, handelt es sich auch nicht um eine gastgewerbliche Leistung im eigentlichen Sinne (10 % MwSt.) sondern um eine Lieferung von vorgefertigten Speisen. Für die Lieferung von gekochten, gebratenen, frittierten und auf jeden Fall vorgefertigten Tellern wurde im Finanzgesetz für das Jahr 2021⁴⁵² festgelegt, dass der begünstigte MWST-Satz von 10 %⁴⁵³ zur Anwendung kommt.

In einem weiteren Entscheid⁴⁵⁴ wurde festgehalten, dass der Verkauf von vorgefertigten Essen/Fertigtellern mit direkter Übergabe an den Kunden (Take away) oder mit Lieferservice dem begünstigten MwSt.-Satz von 10 %⁴⁵⁵ unterliegt.

Unabhängig ob der Dienst "Essen auf Rädern" als Hausbetreuungs- und Hauspflagedienst anzusehen ist, gilt für diese Leistungen grundsätzlich die Verpflichtung zur Ausstellung einer Steuerquittung, sofern diese in der Wohnung des Betreuten erfolgt⁴⁵⁶. Dies wurde vom Finanzministerium bestätigt⁴⁵⁷.

Von der Ausstellung einer Steuerquittung oder einer Rechnung für MwSt.-freie Umsätze sind jene Körperschaften befreit, welche die Befreiung i.S. Art. 36-bis VPR 633/72 beantragt haben.

Weiters sind alle jene öffentlichen Körperschaften von der Ausstellung einer Steuerquittung befreit, welche aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung die öffentliche Buchhaltung führen müssen⁴⁵⁸.

17 Pflegeheime und Altersheime

17.1 Voraussetzungen

Die Tätigkeit eines Altersheimes wird in der Regel nicht nur sporadisch sondern nachhaltig und seit längerer Zeit ausgeübt werden.

Zur Anwendbarkeit der MwSt. genügt eine **nachhaltige** oder **dauernde**⁴⁵⁹ Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Diese werden durch das Altersheim ebenfalls erzielt. Die Absicht Gewinne zu erwirtschaften ist für die Anwendung der MwSt. **nicht notwendig**. Damit ist auch die Ausübung einer kostendeckenden Altersheim-Tätigkeit oder einer Tätigkeit, mit der Verluste erzielt werden, für die MwSt. relevant.

Die objektive Voraussetzung ist gegeben, wenn es zu einem **Leistungsaustausch**⁴⁶⁰ kommt. Bei einem Altersheim wird die Altenversorgung gegen Entgelt (Beiträge der Heimbewohner)

450 Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 290/E vom 09.09.2002

451 Ziffer 121 Tab. A III VPR 633/72

452 Abs. 40, Art. 1 G. 178 vom 30.12.2020

453 Ziffer 80 Tab. A III VPR 633/72

454 Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 412 vom 02.08.2023

455 Ziffer 80 Tab. A III VPR 633/72

456 Art. 22 Abs. 1 Ziffer 4 VPR 633/72

457 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 3/380101 vom 19.1.1980

458 Art. 1 Pkt. 22 DM 21.12.1992

459 "professione abituale" nach Art. 4 und Art. 5 VPR 633/72

460 das Finanzministerium; spricht in einer Reihe von Entscheiden (risoluzioni ministeriali) und Rundschreiben (circolari ministeriali) immer von einem "rapporto sinallagmatico" als wesentliches Merkmal einer für die MwSt. relevanten Operation, z.B.: Entscheid des Finanzministeriums Nr. 332663 vom 24.2.1982 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 460690 vom 21.7.1987.

erbracht.

Zudem ist diese Tätigkeit im MwSt. Gesetz⁴⁶¹ als für die MwSt. relevante, wenn auch von der MwSt. befreite Tätigkeit eingestuft. Damit sind alle vom MwSt. Gesetz vorgesehenen Verpflichtungen⁴⁶² bei der Ausübung dieser Tätigkeit einzuhalten⁴⁶³.

Die Altersheimtätigkeit wird in der Regel im Gemeindegebiet ausgeübt. Damit besteht kein Zweifel über das Vorhandensein der territorialen Voraussetzung.

Die Führung eines Altersheimes⁴⁶⁴ ist daher aus MwSt.-licher Sicht aus folgenden Gründen eine gewerbliche Tätigkeit, nachdem die subjektiven, objektiven und territorialen Voraussetzungen für die Anwendung der MwSt. gegeben sind⁴⁶⁵:

- es handelt sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt⁴⁶⁶;
- diese Dienstleistung ist nicht aufgrund einer objektiven Befreiung⁴⁶⁷ von der Anwendung der MwSt. ausgeschlossen;
- die Dienstleistung wird nachhaltig ausgeübt;
- Dienstleistungen der Unterkunft und Verpflegung sind für das MwSt. Gesetz auf jeden Fall als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen⁴⁶⁸;
- diese Dienstleistungen werden als MwSt.-frei eingestuft⁴⁶⁹ (unechte Befreiung ohne Vorsteuerabzug), sämtliche Verpflichtungen des MwSt. Gesetzes sind aber einzuhalten.

17.2 Besonderheiten

17.2.1 Inhalt der Dienstleistung

Mit Bezug auf die richtige Anwendung der MwSt. Bestimmungen, insbesondere auf die Anwendbarkeit der Option im Sinne des Art. 36-bis, muss festgestellt werden, ob die ausgeübte Tätigkeit jener eines Altersheimes oder eines Pflegeheimes⁴⁷⁰ entspricht. Dazu sind folgende Dokumente zu überprüfen:

- die entsprechenden Ermächtigung zur Benutzung des Gebäudes⁴⁷¹;
- die Eignung zur Funktionsfähigkeit⁴⁷²;
- Beschlüsse über den Bau und die Führung des Altersheimes;
- Anmeldung beim MwSt. Amt⁴⁷³ und die dabei verwendete Tätigkeitskennzahl;
- Reglement des Altersheimes
- usw.

Insbesondere aus MwSt.-licher Sicht hat die Ausübung der einen (Altersheim) oder der anderen Tätigkeit (Pflegeheim) unterschiedliche und wesentliche Auswirkungen.

Die in einem Altersheim ausgeübte Tätigkeit stellt vor allem die Unterkunft, Verpflegung, Versorgung und Pflege der älteren Menschen dar. Die medizinische Versorgung - als wesentliche Aufgabe einer Pflegeanstalt⁴⁷⁴ - tritt dabei in den Hintergrund⁴⁷⁵.

Die Führung eines Altersheimes stellt im öffentlichen Recht einen öffentlichen Dienst mit individueller Nachfrage⁴⁷⁶ dar. Diese Dienstleistungen werden in der Regel von Gemeinden oder Bezirksgemeinschaften nicht aufgrund einer institutionellen Verpflichtung

461 Art. 10 Ziffer 21 VPR 633/72

462 Rechnungslegung, Buchhaltung, MwSt.- Abrechnung und Erklärung

463 Art. 21 Abs. 6 VPR 633/72

464 casa di riposo

465 Art. 1 VPR 633/72

466 vgl. verschiedene Gesetze welche die Abdeckung der Kosten in einem bestimmten Ausmaß vorsehen wie z.B. für 1990 Art. 14 Abs. 1 Notverordnung Nr. 415 vom 28.12.1989 umgewandelt in Gesetz Nr. 38 vom 28.2.1990

467 Art. 3 Abs. 3 VPR 633/72

468 Art. 4 Abs. 5 VPR 633/72

469 Art. 10 Abs. 1 Pkt. 21 VPR 633/72

470 Art. 10 Ziffer 19 VPR 633/72

471 Art. 39 DLH Nr. 19 vom 5.5.1992

472 Art. 15 LG Nr. 77 vom 30.10.1973

473 Art. 35 VPR 633/72

474 Casa di cura o di ricovero

475 Vgl. Entscheidung des Finanzministeriums Nr. 353137 vom 8.2.1983

476 servizio pubblico locale a domanda individuale; Vgl. Ministerialverordnung vom 31.12.1983 Pkt. 1.

durchgeführt⁴⁷⁷

17.2.1.1 Altersheim

Für die Ausübung der Tätigkeit eines Altersheimes ist aus MwSt.-licher Sicht festzustellen, ob diese Tätigkeit:

- von einem Altersheim erbracht wird⁴⁷⁸ und
- ohne zusätzliche ärztliche Versorgung erbracht wird⁴⁷⁹.

Nur wenn beide Tatbestände vorliegen, ist diese Tätigkeit in Art. 10 Pkt. 21 VPR 633/72 einzustufen⁴⁸⁰ und damit MwSt.-frei. Grundsätzlich genügt für die Anwendung der Mehrwertsteuer Befreiung, dass die Beherbergung gegenüber alten Menschen erbracht wird. Alle sonstigen Zusatzleistungen sind nicht unbedingt erforderlich.⁴⁸¹

Es kann unter Umständen auch die Befreiung i.S. Art. 36-bis beantragt werden. Dies ist nicht vorteilhaft, wenn noch andere für die MwSt. relevante Umsätze vorliegen⁴⁸² und dadurch aufgrund des sogenannten "Pro Rata Systems" ein Teil der MwSt. im Einkauf verrechnet werden kann.

Die Mehrwertsteuer Befreiung steht auch dann zu, wenn das Altersheim keine behördliche Genehmigung zur Durchführung dieser Tätigkeit hat.⁴⁸³

Zusatzleistungen wie z. B. interner Barbetrieb, Telefon, Restaurant, Fernsehen, und Klimaanlage, die getrennt verrechnet werden, unterliegen dem jeweils gültigen MwSt.-Satz⁴⁸⁴.

Nachdem die Altenheime nicht unter die Beherbergungsbetriebe⁴⁸⁵ fallen, ist für die Unterbringung von Begleitpersonen oder Personal der ordentliche MwSt.-Satz anzuwenden.

17.2.1.2 Altenwohnungen

Aufgrund der Tatsache, dass die Rechtsprechung eindeutig geklärt hat, dass für die Anwendung der Mehrwertsteuer Befreiung nach Art. 10 Ziffer 21 bereits die Beherbergungsleistung gegenüber alten Menschen genügt,⁴⁸⁶ kann abgeleitet werden, dass diese Befreiung auch für Altenwohnungen anwendbar ist.

17.2.1.3 Konventioniertes Pflegeheim

Wird hingegen die Tätigkeit des Pflegeheimes zusammen mit einer ärztlichen Versorgung durchgeführt kommt der Art. 10 Pkt. 19 VPR 633/72 zur Anwendung, wenn das Pflegeheim konventioniert ist. Die Leistungen bleiben weiterhin MwSt.-frei, die Befreiung i.S. Art. 36-bis ist aber ausgeschlossen.

Für Zusatzleistungen gilt die gleiche Bestimmung wie bei Altersheimen.

17.2.1.4 Nicht konventioniertes Pflegeheim

Ist das Pflegeheim nicht konventioniert, so sind die Leistungen für die MwSt. relevant und müssen unter Anwendung der MwSt. fakturiert werden.

17.3 Verpflichtungen

Aus der Tatsache, dass es sich eindeutig um eine für die MwSt. relevante Tätigkeit handelt,

⁴⁷⁷ Vgl. Rundschreiben des Innenministeriums Nr. F.L. 12/86 vom 21.8.1986 und Entscheid des Innenministeriums Nr. 26/1987.

⁴⁷⁸ "servizio di degenza svolto da una casa di riposo"

⁴⁷⁹ "servizio di degenza svolto senza assistenza sanitaria"

⁴⁸⁰ vgl. dazu Entscheid des Finanzministeriums Nr. 320230 vom 25.7.1985, Entscheid des Finanzministeriums Nr. 430391 vom 4.8.1990 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 430272 vom 24.3.1992

⁴⁸¹ Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11353/01 vom 3.9.2001; Urteil der regionalen Steuerkommission Latium Nr. 57/02/01 vom 15.11.2002

⁴⁸² beispielsweise die Vermietung von Räumlichkeiten des Altersheimes

⁴⁸³ Entscheid des Finanzministeriums Nr. 382208 vom 28.5.1980

⁴⁸⁴ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 40 vom 14.4.1983

⁴⁸⁵ Gesetz 217 17/05/83, Art. 6

⁴⁸⁶ Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11353/01 vom 3.9.2001; Urteil der regionalen Steuerkommission Latium Nr. 57/02/01 vom 15.11.2002

folgen nachstehende Verpflichtungen:

17.3.1 Meldung beim Mehrwertsteueramt

Als Tätigkeitskennzahl für Altersheime und ähnliche Tätigkeiten sehen die gesetzlichen Bestimmungen folgende Kodexe vor⁴⁸⁷:

Ateco2007	AtecoFin	Beschreibung
10.10.86	85111	ospedali e case di cura generici
86.10.40	85115	ospedali e case di cura per lunga degenza
87.10.00	85310	Strutture di assistenza infermieristica residenziale per anziani
87.20.00	85310	Strutture di assistenza residenziale per persone affette da ritardi mentali, disturbi mentali o che abusano di sostanze stupefacenti
87.30.00	85310	Strutture di assistenza residenziale per anziani e disabili
87.90.00	85310	Altre strutture di assistenza sociale residenziale

Wir empfehlen für Altersheime den Kodex 87.30.00 zu verwenden.

Die Tätigkeitskennzahl 55232⁴⁸⁸ (jetzt 55.20.40) wurde abgeändert und betrifft jetzt nicht mehr Altersheime

17.3.2 Erfassung der Einnahmen

Grundsätzlich ist zu unterscheiden, welche Ermächtigungen vorliegen:

- eine zur Ausübung der Tätigkeit als Altersheim⁴⁸⁹, oder
- eine zur Ausübung eines Pflegeheimes⁴⁹⁰;

17.3.3 Rechnungsstellung

17.3.3.1 Ausstellung einer Rechnung oder Steuerquittung

Es gilt der Grundsatz⁴⁹¹ für alle Steuerpflichtige, dass sämtliche Einnahmen, für welche keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht, durch eine Steuerquittung oder einen Kassabeleg (Registrierkasse) dokumentiert werden müssen.

Grundsätzlich besteht für die den Einzelhändlern gleichgestellten MwSt. pflichtigen⁴⁹² keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung. Unter diese Befreiung zur Ausstellung der Rechnung und damit unter die Verpflichtung zur Ausstellung einer Steuerquittung fallen auch Altersheime, deren Leistungen den gastgewerblichen Leistungen gleichgestellt sind⁴⁹³.

Für Altersheime ist deshalb zu unterscheiden:

- ob die Leistungen den Bewohnern gegenüber erbracht und diesen verrechnet werden, oder
- ob die Leistungen anderen öffentlichen Körperschaften angelastet werden.

Werden die Leistungen den Bewohnern gegenüber erbracht und diesen verrechnet, so liegt eine Gleichstellung mit gastgewerblichen Leistungen vor und es besteht grundsätzlich die Verpflichtung zur Ausstellung einer **Steuerquittung**. Diese muss spätestens bei Beendigung der Dienstleistung bzw. bei Bezahlung ausgestellt werden. Sie kann aber auch zu einem früheren Zeitpunkt ausgestellt werden.

487 ab 1.1.2004 gelten neue Tätigkeitskennzahlen. Diese wurden mit Verordnung der Agentur der Einnahmen vom 23.12.2003, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 301 vom 30.12.2003, genehmigt. Diese Tätigkeitskennzahlen können auf der folgenden Homepage abgefragt werden: <http://www.agenziaentrate.gov.it/documentazione/atecofin/index.htm>

(G. U. n. 301 del 30/12/03)

488 vorher: n.c.a colonie, case per ferie e case di riposo (senza cure mediche) jetzt: colonie marine e montane

489 i.S. Art. 15 LG 77 vom 30.10.1973

490 i.S. Art. 39 DLH 19 vom 5.5.1992

491 Art. 12 Gesetz 413 vom 30.12.1991

492 Art. 22 VPR 633/72

493 vgl. dazu Entscheid des Finanzministeriums Nr. 353137 vom 8.2.83 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 320230 vom 25.7.85

Eine weitere Besonderheit stellt der Mensadienst für die Mitarbeiter dar: diese Dienstleistungen sind von der Pflicht zur Ausstellung von Steuerbelegen befreit⁴⁹⁴ und es genügt folglich, wenn der bezahlte Betrag im Tagesinkassoregister eingetragen wird, damit er bei der MwSt.- Abrechnung berücksichtigt wird.

17.3.3.2 Befreiungen

Werden die Pflegeleistungen anderen öffentlichen Körperschaften angelastet, also nicht an die eigenen Heimbewohner, so liegt keine gastgewerbliche Leistung vor. Es besteht daher grundsätzlich die Verpflichtung zur Ausstellung einer **Rechnung**. Steuerquittung muss **keine** ausgestellt werden.

Dies gilt auch für die Fakturierung von Lieferungen und Leistungen, für welche keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Steuerquittung besteht, wie zum Beispiel bei gewerblichen Mieten.

Option

Von der Ausstellung einer Steuerquittung oder einer Rechnung sind jene Altersheime befreit, welche die Befreiung i.S. Art. 36-bis VPR 633/72 beantragt haben. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungen den gastgewerblichen Leistungen gleichgestellt sind oder nicht.

Befreiung für öffentliche Körperschaften

Weiters sind alle jene öffentlichen Körperschaften von der Ausstellung einer Steuerquittung befreit, welche aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung die öffentliche Buchhaltung führen müssen⁴⁹⁵.

17.3.3.3 Stempelsteuer

Auf Belegen, Quittungen, Aufstellungen und ähnlichem ist eine Stempelmarke von derzeit 2,00 Euro anzubringen⁴⁹⁶ sofern der entsprechende quittierte Betrag Euro 77,47 überschreitet.

Diese Stempelmarke ist nicht anzubringen wenn:

- der Betrag Euro 77,47 nicht überschreitet;
- wenn der Betrag der MwSt.- unterliegt;
- wenn eine Steuerquittung ausgestellt wird⁴⁹⁷.

17.3.3.4 Zusammenfassung

Ausstellung der Rechnung / Steuerquittung	subjektive Tatbestände		
	Art. 36- bis	öffentliche Buchhaltung	keine Befreiungen
Verrechnung der Pflegesätze an:			
Bewohner:			
- Steuerquittung	Nein	Nein	Ja
- Rechnung	Nein	Nein	Nein
andere öffentliche Körperschaften			
- Steuerquittung	Nein	Nein	Nein
- Rechnung	Nein	Ja	Ja
Verrechnung anderer MwSt.- pflichtiger Leistungen:			
- Steuerquittung	Nein	Nein	Nein

494 Punkt 3.1., Rundschreiben Nr. 97 vom 04/04/1997

495 Art. 1 Pkt. 22 DM 21.12.1992

496 Art. 19 Anlage A VPR 642/72

497 Art.13 Gesetz 31 vom 29.2.80

- Rechnung	Ja	Ja	Ja
------------	----	----	----

17.3.4 Führung der MwSt. Buchhaltung

17.3.4.1 Register der Einkäufe

Im Register der Einkäufe sind sämtliche Eingangsrechnungen einzutragen, welche die Führung des Altersheimes betreffen.

Beispiele:

- Lebensmittel und Getränke
- Investitionen (Einrichtungen)
- Reparaturen
- Heizöl
- usw.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit mit den entsprechenden Kapiteln der öffentlichen Buchhaltung können auch alle anderen Kosten, wie z.B. Löhne und Gehälter, Sozialabgaben, und andere Kosten, für die keine Rechnung vorliegt, in der Mehrwertsteuer Buchhaltung registriert werden. Dazu besteht aber keinerlei gesetzliche Verpflichtung.

17.3.4.2 Register der Tageseinnahmen

Von der Ausstellung der Rechnungen oder Steuerquittungen für MwSt. freie Erlöse und der Eintragung dieser Erlöse in das Register der Tageseinnahmen kann man durch Option befreit werden. Wird im Sinne des Art. 36-bis VPR 633/72 die Befreiung von der Ausstellung der Ausgangsrechnungen bzw. der Steuerquittungen beantragt, so muss auf die gesamte Vorsteuer (MwSt. auf Eingangsrechnungen) verzichtet werden. Für die MwSt. relevanten Einnahmen (z.B. Verkauf von Anlagegütern - 22 %) gilt diese Befreiung nicht. Für diese Umsätze ist trotzdem eine Ausgangsrechnung auszustellen und diese im Register der Tageseinnahmen einzutragen.

17.3.4.3 Register der Ausgangsrechnungen

Zusätzlich zum Register der Tageseinnahmen, kann auch ein Register der ausgestellten Rechnungen geführt werden. In dieses Register werden dann die ausgestellten Rechnungen eingetragen. Im Register der Tageseinnahmen werden diese Rechnungen selbstverständlich nicht mehr erfasst.

17.3.4.4 Register der Steuerelemente

Die Steuerquittungen - sofern diese trotz Befreiung verwendet werden, sind in einem eigenen Register (registro di carico stampati) innerhalb des darauffolgenden Werktages nach Kauf und vor ihrer Verwendung einzutragen.

17.3.5 Querkontrolle zur öffentlichen Buchhaltung

Die Kapitel, auf welche in der öffentlichen Buchhaltung die Einnahmen und Ausgaben im Bereich Altersheim gebucht werden, sind genauestens zu überprüfen.

Die entsprechenden Summen müssen mit den entsprechenden Bruttobeträgen (inklusive MwSt.) der MwSt. Buchhaltung übereinstimmen. Differenzen können sich nur aufgrund folgender Tatbestände ergeben:

- Ausgaben, die noch nicht bezahlt wurden und daher in der öffentlichen Buchhaltung noch nicht aufscheinen;
- Ausgaben, die in diesem Monat/Trimester bezahlt wurden in der MwSt. - Buchhaltung aber bereits in einer vorhergegangenen Periode erfasst wurden. Dies kann nur dann vorkommen, wenn kein Register der aufgeschobenen Eingangsrechnungen geführt wird.

Ein solches ist aber in den Fällen unbedingt erforderlich, wenn die MwSt. verrechnet wird (Pro Rata System)

- Ausgaben, die sich nicht auf Rechnungen beziehen und daher in der MwSt. Buchhaltung nicht erfasst wurden;

17.3.6 MwSt. Abrechnung

Die MwSt. Abrechnung wird bei der Tätigkeit Altersheim immer im sogenannten Pro Rata System erfolgen müssen, da der größte Teil des Umsatzes aus MwSt.-freien Einnahmen besteht. Dabei können unterschieden werden:

- Pro Rata System mit verrechenbarer MwSt. vom 0 % bis 100 %;
- Verzicht auf die Verrechenbarkeit aufgrund der Option i.S. Art. 36-bis;

17.4 Empfehlung

Sollten in der Tätigkeit Altersheim nur geringe für die MwSt. relevante Umsätze getätigt werden, sodass das Pro Rata gegen 0 % absetzbare MwSt. tendiert, sollte die Option für den gänzlichen Verzicht auf die Verrechenbarkeit der MwSt. i.S. Art. 36-bis optiert werden.

Dazu ist es allerdings sehr empfehlenswert, nur für die Tätigkeit Altersheim für die getrennte MwSt. Buchhaltung zu optieren. Dadurch ist sichergestellt, dass nur die MwSt. für den Einkauf betreffend das Altersheim nicht mehr verrechenbar ist.

Der Vorteil dieser Option besteht darin, dass für die MwSt.-freien Umsätze keine Rechnungen, Steuerquittungen oder dergleichen ausgestellt werden müssen, und dass diese Umsätze in den MwSt. Registern nicht mehr erfasst werden brauchen.

18 Öffentliche Kindergarten und Kinderhorte

18.1 Voraussetzung

18.1.1 Einstufung in der Praxis

Im Bereich der von Gemeinden geführten Kindergärten gibt es zwei gegensätzliche Thesen:

- eine, wonach die gesamte Tätigkeit Kindergarten als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wurde und damit den Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes unterliegt;
- und eine andere, wonach lediglich die Ausspeisung im Kindergarten als gewerbliche Tätigkeit eingestuft wurde.

In beiden Fällen wurde bis zum 10.12.2000 die entsprechenden Erlöse als MwSt. frei eingestuft.⁴⁹⁸

Die unterschiedliche Einstufung führte daher lediglich dazu, dass im ersten Fall sämtliche Einkaufsrechnungen, die im Zusammenhang mit dem Kindergarten standen, in den MwSt. Registern erfasst wurden, während im zweiten Fall lediglich die Rechnungen in Bezug auf Lebensmittel verbucht wurden.

Durch das besondere Abrechnungssystem im Bereich Kindergarten⁴⁹⁹ hatte das eine nur relative Auswirkung, wenn die Kindergartentätigkeit mit einer getrennten Buchhaltung geführt wurde, da die MwSt. im Einkauf nur zu einem geringen Teil oder überhaupt nicht verrechnet werden konnte.

Schwerwiegendere Auswirkungen traten nur in den seltenen Fällen auf, wenn Verkäufe aus der Kindergartentätigkeit heraus erfolgten, die nicht in Zusammenhang mit der Ausspeisung standen und der MwSt. zu unterwerfen waren.

18.1.2 Interpretationsschwierigkeiten

Mit 10.12.2000 trat die neue Bestimmung in Kraft, nach welcher die von Gemeinden unter anderem auch in Kindergärten verabreichten Speisen und Getränke den Schul- und

⁴⁹⁸ Art. 10 VPR 633/72

⁴⁹⁹ „Pro Rata“ oder Art. 36-bis

Betriebsmensen gleichgestellt sind und damit dem MwSt. Satz von 4% unterliegen.⁵⁰⁰ Diese Bestimmung hat die Rechtsunsicherheit in Bezug auf die MwSt.-liche Behandlung der Kindergartenentätigkeit neu angefacht. Es gibt nun folgende drei Interpretationsmöglichkeiten:

- die neue Bestimmung bestätigt, dass lediglich die Ausspeisung im Kindergarten als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist, und dass diese nunmehr der MwSt. mit 4% unterliegt. Die MwSt. Befreiung gemäß Art. 10 wäre demnach nicht mehr anwendbar.
- die Kindergartengebühr muss in zwei Teile aufgesplittet werden: einen für die Ausspeisung mit 4% MwSt. und einen für die restliche Kindergartenentätigkeiten wie Betreuung und Erziehung, welche weiterhin nach Art. 10 MwSt. frei bleibt.
- die neue Bestimmung betrifft nur eine eventuelle Ausspeisung innerhalb des Kindergartens, die unabhängig von der eigentlichen Kindergartenentätigkeit durchgeführt wird. Sie hat daher im Normalfall keine Auswirkungen auf die eigentliche Kindergartenentätigkeit.

18.1.3 Kindergartengesetz

Im Bereich Kindergarten hat die Autonome Provinz Bozen primäre gesetzgeberische Befugnisse.⁵⁰¹ In Südtirol wird das Kindergartenwesen von einem eigenen Landesgesetz geregelt.⁵⁰² Diesem Gesetz zufolge ist das Kindergartenwesen in Südtirol im Wesentlichen wie folgt geregelt:

Der Kindergarten trägt zur ganzheitlichen Bildung der Kinder bei und fördert ihre affektive, kognitive, soziale, ethische und religiöse Entwicklung. Er fördert die Beziehungsfähigkeit jedes einzelnen Kindes, seine Eigenständigkeit, seine Kreativität und sein Lernvermögen und gewährleistet allen Kindern die ihnen entsprechenden Bildungsmöglichkeiten. In Ausübung seiner Autonomie und in Erfüllung seines Bildungsauftrages sowie unter Beachtung der Lehrfreiheit des Personals setzt er die Ziele der Rahmenrichtlinien des Landes um und verwirklicht die Bildungskontinuität mit den Kindertageseinrichtungen für die frühe Kindheit sowie mit der Grundschule.⁵⁰³

Die Führungskosten der Kindergärten fallen in die Zuständigkeit der Gemeinden.⁵⁰⁴ Die Kosten zu Lasten der für die Führung zuständigen Körperschaft sowie jene zu Lasten des Landes und die Zuweisungen des Landes an die Gemeinden werden durch eigene Vereinbarungen geregelt.

Die für die Führung des Kindergartens zuständige Körperschaft verlangt von den Eltern oder Erziehungsberechtigten eine Gebühr als Beteiligung an den Führungskosten. Der Höchstbetrag der Gebühr wird von der Landesregierung auf der Grundlage der Vereinbarungen festgelegt.

Nachfolgende Aufwendungen werden in der Regel **von der Gemeinde** getragen:

- Instandhaltung
- Heizung
- Überwachung der Gebäude
- andere Betriebskosten

Das Land deckt einen Teil der Aufwendungen für:

- die Ausspeisung
- den Betrieb
- das Küchenpersonal

ab, indem den Gemeinden jährlich ein entsprechender Beitrag zugewiesen wird.

500 Art. 43 Gesetz 342/2000

501 Art. 8 Ziffer 26 Gesetz Nr. 670 vom 31.8.1972, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik Nr. 301 vom 20.11.1972

502 Landesgesetz Nr. 5 vom 16.07.2008, veröffentlicht im Amtsblatt der Region Nr. 31 vom 29.07.2008

503 Art. 2 Abs. 1 LG 5/2008

504 Art. 8 LG 5/2008 verweist auf LG 37/1992

Die Einschreibung in den Kindergarten erfolgt freiwillig.⁵⁰⁵ Der Besuch des Kindergartens ist grundsätzlich gegen 'Bezahlung eines Beitrages'.⁵⁰⁶ Die Körperschaft, welche den Kindergarten führt, **hat eine angemessene Gebühr** als Beitrag für die Führung des Kindergartens, **von den Eltern zu verlangen**.

Für die Abdeckung der Aufwendungen für die Führung des Kindergartens stellt sich somit folgende Situation dar:

Art der Aufwendung	Abgedeckt durch		
	Land	Eltern	Gemeinde
Aufwendungen für den Betrieb:			
- Instandhaltung	teilweise	zum Teil	Rest
- Heizung	teilweise	zum Teil	Rest
- Überwachung Gebäude	teilweise	zum Teil	Rest
Personalkosten für:			
- Überwachung	-----	zum Teil	Rest
- Küchenpersonal	teilweise	zum Teil	Rest
- Reinigungspersonal	-----	zum Teil	Rest
Aufwendungen für Ausspeisung	teilweise	zum Teil	Rest
Andere Betriebsspesen	teilweise	zum Teil	Rest
Investitionen	kann Beitrag gewähren	-----	Rest

18.2 Anwendung der Mehrwertsteuer

18.2.1 Voraussetzungen

Die Gemeinde ist aufgrund des Landesgesetzes zur Führung eines Landeskindergartens verpflichtet. Die Tätigkeit eines Kindergartens wird daher nicht nur sporadisch sondern nachhaltig über einen längeren Zeitraum hinweg durch die Gemeinde ausgeübt.

Zur Anwendbarkeit der MwSt. genügt eine nachhaltige oder dauernde⁵⁰⁷ Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Diese werden durch den Kindergarten ebenfalls erzielt. Die Absicht Gewinne zu erwirtschaften ist für die Anwendung der MwSt. nicht notwendig. Damit ist auch die Ausübung einer kostendeckenden Kindergartentätigkeit oder einer Tätigkeit mit der Verluste erzielt werden, für die MwSt. relevant.

Die objektive Voraussetzung ist gegeben, wenn es zu einem Leistungsaustausch⁵⁰⁸ kommt. Bei einem Kindergarten wird die Erziehung, Betreuung und Vorbereitung der Kinder gegen Entgelt (Beiträge der Eltern) erbracht.

Zudem ist diese Tätigkeit im MwSt. Gesetz⁵⁰⁹ als für die MwSt. relevante, wenn auch von der MwSt. befreite Tätigkeit eingestuft. Damit sind alle vom MwSt. - Gesetz vorgesehenen Verpflichtungen⁵¹⁰ bei der Ausübung dieser Tätigkeit einzuhalten⁵¹¹.

Die Kindergartentätigkeit wird in der Regel im Gemeindegebiet ausgeübt. Damit besteht kein Zweifel über das Vorhandensein der territorialen Voraussetzung.

Die Führung eines Kindergartens stellt im öffentlichen Recht einen öffentlichen Dienst mit

⁵⁰⁵ Art. 2 Abs. 2 LG 5/2008

⁵⁰⁶ Art. 8 Abs. 2 LG 5/2008

⁵⁰⁷ "professione abituale" nach Art. 4 und Art. 5 VPR 633/72

⁵⁰⁸ das Finanzministerium; spricht in einer Reihe von Entscheiden (risoluzioni ministeriali) und Rundschreiben (circolari ministeriali) immer von einem "rapporto sinallagmatico" als wesentliches Merkmal einer für die MwSt. relevanten Operation, z.B.: Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982 und Entscheid des Finanzministeriums Nr. 460690 vom 21.7.1987.

⁵⁰⁹ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 20 für **anerkannte Kindergärten** und Ziffer 21 für **Kinderhorte** VPR 633/72

⁵¹⁰ Rechnungslegung, Buchhaltung, MwSt.- Abrechnung und Erklärung

⁵¹¹ Art. 21 Abs. 6 VPR 633/72

individueller Nachfrage⁵¹² dar.

18.2.2 Allgemeine Schlussfolgerung

Die Führung eines Kindergartens ist aus MwSt.-licher Sicht aus folgenden Gründen eine gewerbliche Tätigkeit nachdem die subjektiven, objektiven und territorialen Voraussetzungen für die Anwendung der MwSt. gegeben sind⁵¹³:

- es handelt sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt⁵¹⁴;
- dieses Entgelt umfasst die gesamte Leistung des Kindergartens und nicht nur die Ausspeisung⁵¹⁵;
- diese Dienstleistung ist nicht aufgrund einer objektiven Befreiung⁵¹⁶ von der Anwendung der MwSt. ausgeschlossen;
- die Dienstleistung wird nachhaltig ausgeübt;
- im Art. 10 Abs. 1 Pkt. 20 VPR 633/72 wird die Dienstleistung des Kindergartens als MwSt.-frei eingestuft (unechte Befreiung ohne Vorsteuerabzug), sämtliche Verpflichtungen des MwSt. Gesetzes sind aber einzuhalten;
- Die Ausübung einer Kindergartentätigkeit kann in direkter Konkurrenz zu privaten Unternehmen⁵¹⁷ stehen⁵¹⁸.

Unserer Ansicht nach besteht daher kein Zweifel darüber, dass die Kindergartentätigkeit als eine für die MwSt. relevante Tätigkeit einzustufen ist.

Die entsprechende MwSt. Bestimmung⁵¹⁹ ordnet die Kindergartentätigkeit als Unterrichtstätigkeit ein und bezieht in die Tätigkeit unter anderem auch die Ausspeisung und das didaktische Material mit ein.

Diese Bestimmung (Art. 10 Abs. 1 Ziffer 20 VPR 633/72) wurde durch die neue Bestimmung **nicht** abgeändert oder eingeschränkt und ist daher immer noch vollinhaltlich anzuwenden.

18.2.3 Interpretation der neuen gesetzlichen Bestimmung

Aufgrund der oben angeführten Überlegungen, gelangen wir zu folgender Ansicht:

18.2.3.1 Kindergarten nur als Ausspeisung

Die neue Bestimmung **kann nicht bestätigen**, dass lediglich die Ausspeisung im Kindergarten als gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist, und dass diese nunmehr der MwSt. mit 4% unterliegt. Dies deshalb, weil die MwSt. Befreiung gemäß Art. 10 Abs. 1 Ziffer 20 nicht abgeändert wurde und nach wie vor aufrecht geblieben ist.

Zudem geht von Kindergartengesetz eindeutig eine ganzheitliche Sichtweise der Kindergartendienstleistung hervor. Die Beiträge der Eltern betreffen nicht nur die Ausspeisung, sondern eindeutig sämtliche Betriebskosten.

18.2.3.2 Aufteilung auf zwei Tätigkeiten: Ausspeisung und Kindergarten

Die Kindergartengebühr **kann nicht** in zwei Teile aufgesplittet werden, um eine für die Ausspeisung mit 4% MwSt. und einen für die restliche Kindergartentätigkeiten wie Betreuung und Erziehung weiterhin nach Art. 10 MwSt. frei zu fakturieren.

Auch dies ist aufgrund des Kindergartengesetzes nicht möglich. Die Gemeinden können nicht den Kindergartenbeitrag aufteilen, da dies vom Kindergartengesetz nicht vorgesehen ist. Zudem würde das dem Grundsatz im MwSt. Gesetz widersprechen, nach dem Zusatzleistungen der selben MwSt.-lichen Behandlung unterliegen wie die Hauptleistung.⁵²⁰

⁵¹² servizio pubblico locale a domanda individuale

⁵¹³ Art. 1 VPR 633/72

⁵¹⁴ Vgl. Entscheide des Finanzministeriums Nr.501645 vom 26.6.73 und Entscheide des Finanzministeriums Nr. 362807 vom 27.7.77

⁵¹⁵ Art. 7 Abs. 1 LG 36/76

⁵¹⁶ Art. 3 Abs. 3 VPR 633/72

⁵¹⁷ Art. 3 Abs. 4 LG 36/76

⁵¹⁸ Vgl. Verordnungen der 1^o Steuerkommission von Piacenza vom 28.4.88 und vom 22.12.88

⁵¹⁹ Art. 10 Abs.1 Ziffer 20 VPR 633/72

⁵²⁰ Art. 12 VPR 633/72

Die neue Bestimmung legt diese Aufteilung auch nicht explizit fest. Zudem wird weder ein Verweis auf eine eventuelle Änderung der Bestimmung des Art. 10 Abs. 1 Ziffer 20 noch auf eine eventuelle nicht Anwendbarkeit jener des Art. 12 gemacht.

18.2.3.3 Ausspeisung unabhängig vom Kindergarten

Die neue Bestimmung beinhaltet lediglich eine Interpretation, der zufolge die von Gemeinden unter anderem auch in Kindergärten verabreichten Speisen und Getränke den Schul- und Betriebsmensen gleichgestellt sind und damit dem MwSt. Satz von 4% unterliegen.⁵²¹

Das Finanzministerium hat in dem betreffenden Rundschreiben⁵²² auch darauf hingewiesen, dass es sich um eine Bestimmung handelt, welche die bisher in Bezug vor allem auf die Schulausspeisung bestehenden Interpretationsschwierigkeiten ausräumen soll. Die bisherige Interpretation des Finanzministeriums bestand darin, dass die Schulausspeisung auch dann MwSt. frei sei, wenn sie nicht von der Schule selbst erbracht wurde. So war z.B. die Schulausspeisung für Grund- und Mittelschüler die von Gemeinden durchgeführt wurde MwSt. frei auch wenn die Schultätigkeit nicht von der Gemeinde erbracht wurde.⁵²³ Durch die neue Bestimmung wird jetzt geklärt, dass diese Leistungen der MwSt. von 4% unterliegen.

Die neue Bestimmung betrifft daher nur eine eventuelle Ausspeisung innerhalb des Kindergartens, die unabhängig von der eigentlichen Kindergartentätigkeit durchgeführt wird. So zum Beispiel die Ausspeisung von Personen, die nicht den Kindergarten besuchen, wie z.B. Grund- und Mittelschüler.

Sie hat daher im Normalfall keine Auswirkungen auf die eigentliche Kindergartentätigkeit.

18.3 Verpflichtungen

Aufgrund der oben angeführten Überlegungen, gehen wir weiterhin davon aus, dass:

- es sich eindeutig um eine für die MwSt. relevante Tätigkeit handelt,
- die Kindergartenbeiträge die gesamte Kindergartendienstleistung beinhalten und daher zur Gänze weiterhin MwSt. frei sind.

Dadurch ergeben sich im wesentlichen nachfolgende Verpflichtungen:

18.3.1 Rechnungsstellung

Grundsätzlich sind die Begünstigungen für Einzelhändler und gleichgestellte⁵²⁴ nicht auf die Kindergartentätigkeit anwendbar.

Für die Kindergartenbeiträge ist daher grundsätzlich eine Rechnung auszustellen,⁵²⁵ auch wenn der entsprechende Betrag MwSt. frei ist. Sollte der Betrag auf der Rechnung höher als Euro 77,47 sein, so muss eine Stempelmarke zu Euro 2,00 angebracht werden.

Von der Ausstellung von Rechnungen ist die Gemeinde nur dann befreit, wenn die Option im Sinne Art. 36-bis beantragt wurde.

18.3.2 Führung der MwSt. - Buchhaltung

Die Führung der MwSt. Register für die Kindergartentätigkeit kann grundsätzlich:

- gemeinsam mit den anderen Tätigkeiten als eine einheitliche Buchhaltung, oder
- als getrennte Buchhaltung, getrennt von den anderen Tätigkeiten geführt werden.⁵²⁶

Im ersten Fall ergibt sich in der Regel ein Pro Rata System, aufgrund dessen die MwSt. im Einkauf für alle Tätigkeiten nur zu einem bestimmten Prozentsatz abgezogen werden kann.

Im zweiten Fall ergibt sich nur für die Kindergartentätigkeit ein Pro Rata System das nahe bei 100 % der nicht absetzbaren MwSt. im Einkauf liegen wird.

⁵²¹ Art. 43 Gesetz 342/2000

⁵²² Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E/2000/237953 vom 16.11.2000

⁵²³ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/430417 vom 22.5.1990

⁵²⁴ Art. 22 VPR 633/72

⁵²⁵ vgl. dazu Carabelli Pierluigi: La certificazione dei corrispettivi incassati per le rette di frequenza di una scuola privata, in *Pratica Professionale* Nr. 10/1998 Seite 422, und Nava Marco: L'emissione di documenti per la scuola materna, in *Il Sole 24 Ore* vom 4.1.1999 Seite 24

⁵²⁶ Art. 36 VPR 633/72

18.3.2.1 Register der Eingangsrechnungen

Wird im Sinne des Art. 36 VPR 633/72 nicht für die getrennte Buchführung optiert, so kann sowohl für den Kindergarten als auch für die anderen eventuell ausgeübten und für die MwSt. relevanten Tätigkeiten das selbe Register verwendet werden.

In dieses Register sind in jedem Fall sämtliche Eingangsrechnungen einzutragen, welche die Führung des Kindergartens betreffen.

Beispiele:

- Lebensmittel und Getränke
- Bastelmaterial
- Investitionen (Einrichtungen)
- Reparaturen
- Heizöl
- usw.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit und Vergleichbarkeit mit den entsprechenden Kapiteln der öffentlichen Buchhaltung können auch alle anderen Kosten wie z.B. Löhne und Gehälter, Sozialabgaben, und andere Kosten für die keine Rechnung vorliegt registriert werden. Dazu besteht aber keinerlei gesetzliche Verpflichtung.

18.3.2.2 Register der Tageseinnahmen oder der ausgestellten Rechnungen

Von der Ausstellung der Rechnungen für MwSt.-freie Erlöse (Elternbeiträge) und der Eintragung dieser Erlöse in das Register der Tageseinnahmen oder das Register der ausgestellten Rechnungen, kann man durch Option i.S. Art. 36-bis befreit werden.

18.3.3 MwSt. Abrechnung

Die MwSt. Abrechnung wird bei der Tätigkeit Kindergarten immer im sogenannten Pro Rata System erfolgen müssen, da der größte Teil des Umsatzes aus MwSt.-freien Einnahmen besteht. Dabei können unterschieden werden:

- Pro Rata System mit verrechenbarer MwSt. vom 0 % bis 100 %;
- Verzicht auf die Verrechenbarkeit aufgrund der Option i.S. Art. 36-bis;

18.3.4 Querkontrolle zur öffentlichen Buchhaltung

Sämtliche Kapitel der öffentlichen Buchhaltung, die in irgend einer Weise die Kindergartentätigkeit betreffen, sollten in bezug auf deren Übereinstimmung mit der MwSt. Buchhaltung genau überprüft werden.

Die entsprechenden Summen müssen mit den entsprechenden Bruttobeträgen (inklusive MwSt.) der MwSt. Buchhaltung übereinstimmen. Differenzen können sich nur aufgrund folgender Tatbestände ergeben:

- Ausgaben, die noch nicht bezahlt wurden und daher in der öffentlichen Buchhaltung noch nicht aufscheinen;
- Ausgaben, die in diesem Monat/Trimester bezahlt wurden, in der MwSt. Buchhaltung aber bereits in einer vorhergegangenen Periode erfasst wurden. Dies kann nur dann vorkommen, wenn kein Register der aufgeschobenen Eingangsrechnungen geführt wird. Ein solches ist aber in den Fällen unbedingt erforderlich wenn die MwSt. verrechnet wird (Pro Rata System)
- Ausgaben, die sich nicht auf Rechnungen beziehen und daher in der MwSt. Buchhaltung nicht erfasst wurden;
- Einnahmen, die im MwSt. Register aufgrund der Option i.S. Art. 36-bis nicht erfasst wurden.

18.4 Empfehlung

Zuerst sollte überprüft werden, ob die Meldung der Kindergartentätigkeit beim MwSt. Amt bereits erfolgt ist. Die entsprechende Tätigkeitskennzahl ist 85.10.00 (vorher 80101 laut Atecofin). Aufgrund der geringen absetzbaren MwSt. sollte auch in der Kindergartentätigkeit die Option i. S. Art.36-bis in Erwägung gezogen werden.

Sollte die Gemeinde auch ein Altersheim oder Sozialdienste führen, so empfiehlt es sich, diese Tätigkeiten (Kindergarten, Sozialdienste und Altersheim) mit einer getrennten MwSt. Buchhaltung zusammenzufassen.

19 Land- und Forstwirtschaft

19.1 Voraussetzungen

Der Verkauf von Holz, das in eigenen Wäldern "produziert" wurde, stellt im Sinne des Art. 34 VPR 633/72 eine land- bzw. forstwirtschaftliche Tätigkeit dar.

Bekanntlich rechnen landwirtschaftliche Betriebe (z.B. Viehwirtschaft, Obst- und Weinbau, Forstwirtschaft u.ä.) die Mehrwertsteuer im sogenannten landwirtschaftlichen Pauschalsystem i.S. Art. 34 VPR 633/72 ab. Dies gilt auch für öffentliche Körperschaften.

Dieses System erlaubt es dem Landwirt die Mehrwertsteuer im Einkauf nur im Ausmaß der landwirtschaftlichen Kompensationssätze (berechnet auf die Verkäufe) abzuziehen.⁵²⁷

19.2 Verpflichtungen

19.2.1 Befreiung

Landwirte mit einem Vorjahresumsatz bis zu Euro 7.000,00 sind von der MwSt. - Buchhaltung befreit. Der Abnehmer muss eine Eigenrechnung⁵²⁸ mit dem sogenannten landwirtschaftlichen Kompensationssatz anstelle des normalen MwSt. Satzes ausstellen. Diese Landwirte sind auch **nicht** zur Einzahlung der MwSt. verpflichtet. Mit Ausnahme der fortlaufenden Nummerierung und Aufbewahrung der Rechnungen, unterliegen sie keinen weiteren buchhalterischen Pflichten. Weiters sind sie auch von der Abgabe der MwSt. Jahreserklärung befreit.⁵²⁹

Wird die Umsatzgrenze von Euro 7.000,00 überschritten, muss im darauf folgenden Jahr die MwSt. Buchhaltung geführt werden.

Interner Vermerk:

aufgrund des Split-Payment-Systems erhalten die öffentlichen Körperschaften Rechnungen ohne MWST und müssen diese einzahlen. Sind sie aufgrund der Unterschreitung des 7.000-Euro Limits von der MWST-Buchhaltung befreit, werden eventuelle Eingangsrechnungen im institutionellen Bereich verbucht und die geschuldete MWST mit dem Kodex 6040 eingezahlt. Dies um zu vermeiden, dass ein eventueller „comportamento concludente“ Anwendung findet.

Verkauft die Körperschaft Holz im „befreiten“ System an Private, kann der Abnehmer keine Rechnung mit dem landwirtschaftlichen Kompensationssatz ausstellen, weil der Abnehmer ja keine MWST-Nummer hat. In diesem Fall stellt die Körperschaft einen Spesenbeleg im institutionellen Bereich aus.

19.2.2 Landwirtschaftliche Kompensationssätze

Diese MwSt. - Sätze sind zur Ermittlung der absetzbaren MwSt. im Einkauf anzuwenden, wenn sich die öffentliche Körperschaft für diese Tätigkeit im sogenannten landwirtschaftli-

⁵²⁷ Tabelle A Teil I Anlage VPR 633/72

⁵²⁸ im Sinne des Art. 34, Absatz 6 des VPR Nr. 633/72

⁵²⁹ Art. 34, Abs. 6, VPR 633/72

chen Pauschalsystem befindet. Angewandt werden sie auf die Verkäufe landwirtschaftlicher Produkte.

Ebenfalls anzuwenden sind die MwSt. - Sätze, wenn die öffentliche Körperschaft im Rahmen einer für das MwSt. - Gesetz relevanten Tätigkeit (z.B. Altersheim, Kindergarten u.ä.) landwirtschaftliche Produkte direkt vom Bauer einkauft, dessen MwSt. - Umsatz niedriger als Euro 7.000,00 ist und der Bauer daher von der Ausstellung von Rechnungen befreit ist. Die Gemeinde ist in diesem Falle verpflichtet, eine Eigenrechnung auszustellen.

19.2.3 Register der Eingangsrechnungen

Aufgrund der Tatsache, dass die bei dieser Tätigkeit anfallende MwSt. in einem besonderen Abrechnungssystem absetzbar ist und der Art. 36 VPR 633/72 dafür die getrennte Abrechnung der MwSt. vorsieht, muss für die Landwirtschaft ein eigenes Register der Eingangsrechnungen geführt werden.

19.2.4 Register der Ausgangsrechnungen

Für die Verkäufe von landwirtschaftlichen Produkten und Holz muss nur dann eine Rechnung ausgestellt werden, wenn der Umsatz aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit im Vorjahr Euro 7.000,00 überschritten hat. Diese Rechnungen sind in ein eigenes Register der Ausgangsrechnungen innerhalb der 15 darauf folgenden Tage einzutragen.

Sämtliche Kapitel der Buchhaltung, die in irgend einer Weise diese landwirtschaftliche Tätigkeit betreffen, sind genau zu überprüfen.

19.3 Alping

Damit die Gemeinden oder Eigenverwaltungen einen Beitrag für Weidegeld bzw. Alpingprämien bekommen, muss eine Tätigkeit vor dem 01/08/2014 gemeldet sei, welche mit dem Tätigkeitskodex 01xxxx beginnt (also z. B. nicht Forstwirtschaft).

Vom Bauernbund wird 014200 vorgeschlagen, was aber unserer Meinung nach nicht möglich ist, weil die Gemeinden ja selbst nicht Viehzüchter sind.

Vielfach sind die Gemeinden/Eigenverwaltungen nur "Koordinatoren" der Bewirtschaftung der Almen indem sie den Viehauftrieb ermöglichen und dafür einen Hirten bzw. einen Aufseher bereitstellen. Für diese Tätigkeit sind sie ausdrücklich von der MwSt. befreit.⁵³⁰

Wir schlagen deshalb den Tätigkeitskodex 016209 vor⁵³¹, welcher mit 01/07/2014 rückwirkend gemeldet wird. Dabei muss auf mögliche Beanstandungen wegen verspäteter Meldungen hingewiesen werden.

20 Verwaltung von Parkplätzen

Übt die Gemeinde die „Verwaltung von Parkplätzen“ nicht im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt aus, so ist diese Tätigkeit unter folgenden Voraussetzungen als eine gewerbliche Tätigkeit anzusehen:

- die Gemeinde steht im Wettbewerb zu anderen Parkplatzanbietern; sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu einer größeren Wettbewerbsverzerrung führt, stellt die Gemeinde für diese Tätigkeit ein MwSt.-Subjekt dar;
- die Gemeinde stellt sich selbst eine Lizenz für die Verwaltung der Parkplätze aus und verhält sich gleich wie private Anbieter;
- die Gemeinde meldet bei der Handelskammer die Tätigkeit an; hier ist ebenfalls eine Gleichstellung zu privaten Anbietern erforderlich;

⁵³⁰ Art. 66, Abs. 12 DL 331/1993

⁵³¹ Altre attività di supporto alla produzione animale

Beispiel: Führung einer Tiefgarage

Die Gemeinde führt eine Tiefgarage und verlangt vom Benutzer des Abstellplatzes eine Gebühr. Diese Gebühr wird bei Verlassen der Tiefgarage bezahlt. Die Parkzeiten müssen deshalb nicht von Organen der öffentlichen Sicherheit überwacht werden. Einer Nichtbezahlung der Parkgebühr folgt eine zivilrechtliche Klage.

Bedeutende Indizien für eine Zuordnung zur Ausübung in öffentlicher Gewalt können folgende sein:

- die Parkregelung dient der Parkraumbewirtschaftung und dem Verkehrsfluss;
- es handelt sich nach zeitlich nicht überschreitbaren Kurzzeitparkplätzen;
- es handelt sich nicht um bewachte Parkplätze;
- die Parkzeiten werden von Organen der öffentlichen Sicherheit (Polizei) überwacht;
- eine Überschreitung der Parkdauer wird mit Bußgeld sanktioniert und nicht mit einer Nachzahlung oder einer (zivilrechtlichen) Vertragsstrafe;

In diesem Fall ist ein Indiz für eine Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt gegeben. Folglich ist die Gemeinde nur dann als MwSt.-Subjekt anzusehen, wenn aus der Behandlung als Nicht-Steuerpflichtigen eine größere Wettbewerbsverzerrung entstehen würde (z.B. unterschiedliche rechtliche Behandlung der Gemeinde gegenüber privaten Wettbewerbern).

Die Definition „größere Wettbewerbsverzerrungen“ wird vom Europäischen Gerichtshof nicht geklärt. Vielmehr wird darauf verwiesen, dass jeder Finanzminister ermächtigt werden kann, geeignete Kriterien zu finden, um diesen Begriff selbst zu definieren.

Unserer Ansicht nach sind einzig und allein eventuelle Preisunterschiede nicht ausreichend, um eine „größere Wettbewerbsverzerrung“ auszulösen und somit eine gewerbliche Tätigkeit zu begründen.

Zudem hat die Agentur für Einnahmen festgestellt⁵³², dass die von der Körperschaft ausgeübte Parkplatzbewirtschaftung im Sinne der einschlägigen Bestimmungen und im öffentlichen Interesse vorwiegend öffentlich-institutionelle Eigenschaften hat und somit sind die damit zusammenhängenden Einnahmen nicht der MwSt. unterworfen.

21 Schulausspeisung

Mit Landesgesetz⁵³³ wurden wesentliche Änderungen an den Bestimmungen zur Schulausspeisung⁵³⁴ eingeführt. Die Schulausspeisung kann nun von allen Schülern aller Schulstufen und Grade beansprucht werden, unabhängig vom Einkommen und der Entfernung zur Schule.

Sie ist von den Gemeinden eigenständig zu organisieren und die Landesverwaltung kann bis maximal 40 % der Gesamtkosten rückerstatten.

Da vom Landesgesetz⁵³⁵ ausdrücklich eine Kostenbeteiligung der Anspruchsberechtigten vorgesehen ist, handelt es sich bei der Schulausspeisung um einen Dienst, der gegen Entgelt angeboten wird. Damit sind sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung der Mehrwertsteuer gegeben. Es handelt sich somit um eine gewerbliche Tätigkeit, die der Mehrwertsteuer unterliegt.

⁵³² Entscheid Nr. 174 vom 06/06/2002

⁵³³ Art. 13 LG Nr. 10 vom 23.12.2004, veröffentlicht im Beiblatt Nr. 1 zum Amtsblatt der Region Nr. 1 vom 4.1.2005

⁵³⁴ Landesgesetzes Nr. 7/1974, Kapitel III Art. 11, veröffentlicht im Amtsblatt der Region vom 10-09-74 Nr. 42

⁵³⁵ Art. 11 Abs. 2 LG Nr. 7/1974,

21.1 Zuordnung zu einer bestehenden MwSt. Tätigkeit

Die Zuordnung dieser neuen Tätigkeit zu einer der bereits bestehenden MwSt. Buchhaltungen erfolgt nach folgenden Kriterien:

21.1.1 Kindergarten

Erfolgt die Schulausspeisung im Kindergarten oder wird im Kindergarten für diese gekocht, muss diese Tätigkeit der MwSt. Buchhaltung für den Kindergarten zugeordnet werden. Dies ist aufgrund des eingeschränkten Vorsteuerabzuges⁵³⁶ in der Kindergartentätigkeit erforderlich.

21.1.2 Altersheim

Führt die Gemeinde ein eigenes Altersheim und wird dessen Küche für die Schulausspeisung verwendet, so muss diese Tätigkeit der MwSt. Buchhaltung für das Altersheim zugeordnet werden. Dies ist aufgrund des eingeschränkten Vorsteuerabzuges⁵³⁷ in der Altersheimtätigkeit erforderlich.

21.1.3 Sonstige Tätigkeiten

Wird für die Schulausspeisung in einer eigene Küche (getrennt von Kindergarten und/oder Altersheim) gekocht, oder wird sie von Dritten (Gastbetrieb, Restaurant, externe Mensa) mittels Werkvertrag durchgeführt, so besteht in der Regel keine Einschränkung im Vorsteuerabzug, sodass die Schulausspeisung der MwSt. Buchhaltung für die allgemeinen Tätigkeiten zugeordnet werden kann.

21.1.4 Eigene MwSt. Buchhaltung

Wird die Schulausspeisung getrennt vom eigenen Kindergarten und/oder vom eigenen Altersheim durchgeführt, kann auch eine eigene MwSt. Buchhaltung dafür geführt werden. Dies ist aber aufgrund der eher geringen zu erwartenden Umsätze nicht empfehlenswert. Wir empfehlen in diesem Fall die Erfassung der Schulausspeisung in der Buchhaltung für die allgemeinen Tätigkeiten.

21.2 Fakturierung und Verbuchung

Mensaleistungen und damit auch die Leistungen der Schulausspeisung unterliegen dem MwSt. Satz von 4 %⁵³⁸.

Aufgrund der Gleichstellung der Schulmensen mit den Betriebsmensen⁵³⁹ besteht für die Schulausspeisung keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung⁵⁴⁰.

Öffentliche Körperschaften, welche aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung die öffentliche Buchhaltung führen müssen, sind immer von der Ausstellung einer Steuerquittung oder eines Kassabeleges befreit.⁵⁴¹

Die Verbuchung der Umsatzerlöse aus der Schulausspeisung kann daher im Register der Tageseinnahmen erfolgen.

Dabei spielt die gewählte Organisationsform zur Abrechnung der Schulausspeisung keine Rolle:

- Zahlung jeder einzelnen Mahlzeit;
- periodische Zahlung im Nachhinein aufgrund der tatsächlich eingenommen Mahlzeiten,
- Zahlung im Voraus zum Erwerb von Essensgutscheinen.

Aus organisatorischen Gründen, z.B.

⁵³⁶ „Pro Rata“ oder Option i.S. Art. 36 bis

⁵³⁷ „Pro Rata“ oder Option i.S. Art. 36 bis

⁵³⁸ Punkt 37 – zweiter Abschnitt, Tabelle A, II. Teil Anhang VPR 633/72

⁵³⁹ Art. 22 Abs. 1 Buchst. 2 VPR 633/72, Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 74/343246 vom 6.7.1983 Punkt. 1, Entscheid Nr. 320266 vom 29-11-1985

⁵⁴⁰ Entscheid des Finanzministeriums vom 29-11-1985 Nr. 320266

⁵⁴¹ Art. 1 Pkt. 22 DM 21.12.1992

- zur Erfassung der erbrachten Leistungen,
- zur Kontrolle der eingegangenen Zahlungen,
- zur Einforderung der geschuldeten Beträge

kann es trotzdem vorteilhaft sein, eine Rechnung auszustellen. In diesem Fall erfolgt dann die Verbuchung im Register der ausgestellten Rechnungen.

21.3 Führung durch Dritte

Wird der Dienst nicht von einer gemeindeeigenen Struktur durchgeführt, kann dieser an Dritte (z. B. Gastbetrieb, Restaurant, externe Mensa, externes Altersheim) übertragen werden.

Aus Sicht der MwSt. ist ein Werkvertrag oder ein Vereinbarung mit dem Dienstleistungserbringer abzuschließen, damit der begünstigte MwSt. Satz von 4 % für die Verrechnung mit der Gemeinde angewandt werden kann. Es gibt einige äußerst restriktive Interpretationen in diesem Zusammenhang, welche für die Erbringung der Dienstleistung seitens dritter eine eigene Lizenz und abgetrennte Räumlichkeiten vorsehen: eine eigene Mensalizenz ist in Südtirol derzeit jedoch nicht vorgesehen und was unter abgetrennten Räumlichkeiten zu verstehen ist, ist nicht definiert.

22 Vermietung von Immobilien

Die Interpretationen des Finanzministeriums⁵⁴² besagen, dass die Vermietung von Immobilien durch öffentliche Körperschaften nur dann als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist, wenn diese im Rahmen einer Sonderverwaltung der öffentlichen Körperschaft (*azienda autonoma comunale*) erfolgt.

Nachdem dies in der Regel nicht zutrifft, ist davon auszugehen, dass die Vermietung der Immobilien wie z.B. einer Carabinierikaserne, Wohnung in der Schule usw., nicht in den Anwendungsbereich der MwSt. fällt. Für die erhaltene Miete ist daher keine Rechnung i.S. der MwSt. Verordnung auszustellen.

Diese Ansicht wird - nach Rücksprache - auch vom MwSt. Amt Bozen geteilt.

Die Vermietung eines Teils eines Vereinshauses für Veranstaltungen stellt keinen eigentlichen Mietvertrag dar sondern eine komplexe Dienstleistung.⁵⁴³ Sie unterliegt daher der MwSt. von 22%.

Wir empfehlen daher:

1. auf den Rechnungen „Miete“ zu vermeiden und stattdessen „Nutzung des Saales samt Nebenleistungen“ zu verwenden
2. auf dem Reglement und der Preisliste immer ausdrücklich auch „zuzüglich MwSt.“ anzuführen.

Da diese Dienstleistung direkt an eine Immobilie gebunden ist und diese sich in Italien befindet ist die MwSt. in Italien geschuldet,⁵⁴⁴ unabhängig wer der Mieter ist und wo er seinen Wohnsitz hat.

23 Wohngemeinschaften

In der Regel werden von öffentlichen Körperschaften auch Wohnheime für eine Reihe von Personen geführt. Beispiele hierfür sind:

- Wohnheime für Menschen mit Behinderung
- Wohnheime für psychisch kranke Menschen
- Wohnheime für Suchtkranke
- Wohneinrichtungen für Nicht EU Bürger, Nomaden und Flüchtlinge

Die Tätigkeit einer Wohngemeinschaft wird in der Regel nicht nur sporadisch, sondern nachhaltig und für längere Zeit durch die Gemeinde ausgeübt werden.

⁵⁴² Rundschreiben Nr. 36/550751 vom 21.07.1989

⁵⁴³ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12 vom 01.03.2007, Punkt 8

⁵⁴⁴ Art. 7-quater Abs. 1 Buchst. a DPR 633/1972

Zur Anwendbarkeit der MwSt. genügt eine **nachhaltige** oder **dauernde**⁵⁴⁵ Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Die Absicht Gewinne zu erwirtschaften, ist für die Anwendung der MwSt. **nicht notwendig**. Damit ist auch die Ausübung einer kostendeckenden Tätigkeit der Wohngemeinschaft oder einer Tätigkeit, mit der Verluste erzielt werden, für die MwSt. relevant.

Die objektive Voraussetzung ist gegeben, wenn es zu einem **Leistungsaustausch**⁵⁴⁶ kommt. Es muss also vorab geklärt werden, ob bei einem Wohnheim die Versorgung gegen Entgelt (Beiträge der Heimbewohner) erbracht wird.

Um festzustellen, welcher MwSt. Satz für die eventuellen MwSt. pflichtigen Erlöse anzuwenden ist, muss geklärt werden welche Art von Dienstleistungen angeboten und bezahlt werden.

Nachdem dies sehr unterschiedlich gehandhabt wird, muss dies für jede Gemeinde und für jedes Wohnheim einzeln geklärt werden.

24 Werkstätten

Die von den öffentlichen Körperschaften geführten Werkstätten für Menschen mit Behinderung, für psychisch kranke Menschen und zur Arbeitsrehabilitation, stellen ebenfalls nur dann eine für die MwSt. relevante Tätigkeit dar, wenn für die erbrachten Leistungen ein Entgelt erzielt wird.

In der Regel werden die von den Betreuten gefertigten Produkte zum Verkauf angeboten. Dieser Verkauf stellt in jedem Falle eine gewerbliche Tätigkeit dar. Die damit verbundenen Auflagen in Bezug auf die MwSt. müssen daher eingehalten werden.

25 Sand- und Schottergrube

Zum Abbau von Sand und Schotter benötigt die öffentliche Körperschaft eine Genehmigung⁵⁴⁷.

Der Schotterabbau ist aus steuerrechtlicher Sicht als gewerbliche Tätigkeit einzustufen⁵⁴⁸ wenn:

- der Schotterabbau bereits durch die öffentliche Körperschaft erfolgt und daher als nachhaltig einzustufen ist;
- ein Verkaufspreis für den Verkauf von Schotter festgelegt wurde;
- die Intention die Erzielung einer Einnahme ist.

Unter diesen Voraussetzungen muss davon ausgegangen werden, dass diese Tätigkeit für die öffentliche Körperschaft auch aus MwSt.-licher Sicht eine gewerbliche Tätigkeit darstellt. Die öffentliche Körperschaft muss in diesem Fall für den Verkauf des Schotters bei Übergabe der Ware⁵⁴⁹ eine Rechnung zuzüglich 22 % MwSt. ausstellen.

Wird die Tätigkeit nicht selbst durchgeführt, ist aus MwSt.-licher Sicht zu unterscheiden⁵⁵⁰:

- ob es sich um den Verkauf eines dinglichen Rechtes an einer Immobilie handelt.⁵⁵¹ In diesem Fall ist die Einräumung des Rechtes außerhalb MwSt.⁵⁵² und es kommt die Registersteuer zur Anwendung.
- ob es sich um den Verkauf einer Mobilie (Schotter) handelt;

⁵⁴⁵ "professione abituale" nach Art. 4 und Art. 5 VPR 633/72

⁵⁴⁶ das Finanzministerium spricht in einer Reihe von Entscheiden (risoluzioni ministeriali) und Rundschreiben (circolari ministeriali) immer von einem "rapporto sinallagmatico" als wesentliches Merkmal einer für die MwSt. relevanten Operation, z.B.: Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982 und Entscheid Nr. 460690 vom 21.7.1987.

⁵⁴⁷ LG 32 vom 12.8.1976

⁵⁴⁸ Art. 55, Abs. 2 Buchst. b), VPR 917/86 i.g.F. abgeändert mit D.lgs Nr. 344 vom 12.12.2003; ehemals Art. 51, Abs. 2 Buchst. b) VPR 917/86

⁵⁴⁹ Art. 6 VPR 633/72

⁵⁵⁰ Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 5848 vom 18.09.1990, Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 1991 vom 02.05.1991 und Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 5087 vom 16.10.1996

⁵⁵¹ Entscheid des Finanzministeriums Nr. 365365 vom 6.3.1980

⁵⁵² Art. 2 Abs. 1 und 3 Buchst. c VPR 633/1972

- oder ob es sich um einen Miet- oder Pachtvertrag handelt;
Um darauf eine eindeutige Antwort zu erhalten, müssen verschiedene Dokumente (Beschlüsse, Ausschreibung, Angebot, Vertrag) überprüft werden.

26 Häckseldienst

Hierbei ist besonders die Beziehung öffentliche Körperschaft - Endabnehmer (Person, die den Häckseldienst letztendlich in Anspruch nimmt) aus MwSt.-licher Sicht zu überprüfen.

Ist der Endabnehmer verpflichtet für diese Dienstleistung ein Entgelt an die öffentliche Körperschaften zu zahlen, muss davon ausgegangen werden, dass es sich um eine für die MwSt. relevante Operation handelt. Der Häckseldienst kann nämlich nicht als eine institutionelle Tätigkeit der Gemeinde angesehen werden.

Daher ist die Tätigkeit des Häckseldienstes von der Gemeinde beim MwSt. Amt zu melden und es ist eine MwSt. Buchhaltung mit allen damit zusammenhängenden Verpflichtungen zu führen.

Wird der Häckseldienst von der Gemeinde unentgeltlich angeboten, entfallen alle Verpflichtungen in Zusammenhang mit der MwSt., da in diesem Falle die Gemeinde als Endverbraucher auftritt.

27 Führung eines Schwimmbades

Wird ein Schwimmbad als gewerbliche Tätigkeit geführt, muss für die Eintritte keine Rechnung, Steuerquittung oder Kassabeleg ausgestellt werden.⁵⁵³ Diese Befreiung gilt deshalb, weil die Eintritte für Badeanstalten grundsätzlich von der Ausstellung von Rechnungen befreit sind.⁵⁵⁴

28 Sonstige MwSt.-Hinweise

Nachfolgend einige spezifische Beispiele für die Anwendung verschiedener MwSt. - Sätze:

Beschreibung	MwSt. %	Bezug (Anhang zum DPR 633/72)
<u>Barbetrieb:</u>		
Betrifft die Verabreichung von Speisen und Getränken in einem öffentlichen Betrieb	10	121/III
<u>Sonstige MwSt. - Sätze:</u>		
Verkauf von Pflanzen und Jungpflanzen	10	20/III
Verkauf von Saatgut	10	36/III
Verkauf von Trockengestecken	10	20/III
Verkauf von Topfblumen	10	20/III
Verkauf von Teemischungen	10	24/III
Verkauf von Tee-Einzelkräuter	10	24/III
Verkauf von Kräuterprodukten wie Kräuterkissen, Kräutersalz	22	
	10	78/III
Verkauf von Nüssen,	4	8/II
Kastanien	4	8/II
Beeren	4	8/II
Verkauf von Adventkränze	10	20/III

⁵⁵³ Art, 1 Abs. 1 Ziffer 22 DM 21.12.1992

⁵⁵⁴ Art. 22, Abs. 1 Ziffer 4 VPR 633/1972, sowie Entscheid des Finanzministeriums Nr. 502166 vom 1.8.1975

Garten und Landschaftspflege für Dritte	22	
Trocknung von Kräutern für Dritte	22	
Brennen von Tonprodukten für Dritte	22	
Waschen und Bügeln von Kleidung/Wäsche für Dritte	22	
Mittagessen für Mitarbeiterinnen zu einem Sonderpreis	4	falls Betriebsmensa 37/II

29 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 2024-01-11 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.

30 Literatur

Argirò Giuseppe: Prontuario IVA per gli Enti Locali (Tributi e contabilità), Sistemi Editoriali 2006

Cuzzola Enzo: Manuale dell'IVA negli Enti locali (Progetto ente locale), Maggioli Editore, 2. edizione 2011

Cuzzola Vincenzo, Masullo Lidia: La rilevanza IVA negli enti locali. Guida alla corretta individuazione dei servizi commerciali (Manuali Cel), CEL (2007)

Ferrajoli Luigi: L'IVA negli enti locali (Pubblica amministrazione), Il Sole 24 Ore 2002

Nocivelli Marco: Manuale di applicazione dell'IVA negli enti locali, (Anci-Ass.nazionale comuni italiani), CEL 2002

31 Verzeichnis der Interpretationen

Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982.....	13
Entscheid Nr. 460690 vom 21.7.1987.....	13
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 504617 vom 31.10.1975.....	18
Note des Finanzministeriums Nr. 19060 vom 30.3.1998.....	18
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 3/DF vom 11.11.2010.....	18
Rundschreiben vom Finanzministerium Nr. 18/360068 vom 22.5.1976.....	18
Entscheid Finanzministerium 26/E vom 08.04.1998.....	19
Entscheid Finanzministerium Nr. 206 vom 13.12.2001.....	19
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 8/E vom 14.6.1993.....	20
Entscheid Finanzministerium Nr. 210 vom 14.12.2001.....	20
Entscheid Finanzministerium Nr. 173 vom 06.06.2002.....	20
Entscheid Finanzministerium Nr. 174 vom 06.06.2002.....	20
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion III Nr. C-203/03.....	20
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion III Nr. C-243/03 vom 6.10.2005.....	20
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26/381304 vom 13.6.1980.....	21
Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 85 vom 12.03.2002.....	23
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 225/E vom 16.9.1996.....	28
Note des Finanzministeriums Nr. 597/Udc-Cm vom 16.9.1996.....	29
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 42/503981 vom 31.10.1974.....	29
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26 vom 19.3.1985 und Nr. 72 vom 4.11.1986.....	35
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 113 vom 31.05.2000.....	35
Rundschreiben des Finanzministeriums 57/E vom 5.3.1999.....	36

Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26 vom 19.3.1985.....	37
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 72 vom 4.11.1986.....	37
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 1 vom 15.1.2010.....	39
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 57/E vom 23.12.2009.....	39
Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 90/E vom 17.9.2010.....	40
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 26/381304 vom 13.06.19880.....	46
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/364695 vom 03.08.1979.....	46
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 13-VII-15-464 vom 23.2.1994.....	60
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	60
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	61
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 134/E vom 5.8.1994.....	64
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	65
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	66
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	67
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	69
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 136/E/2000/163136 vom 6.9.2000.....	70
Rundschreiben Finanzministerium vom 60/D vom 12.03.1999.....	71
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 41/E vom 18.03.2010.....	72
Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 240/E vom 7.9.2007.....	74
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973.....	74
Rundschreiben Nr. 31/526573 vom 27.4.1973.....	74
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005.....	75
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005.....	75
Entscheid der Direktion der Einnahmen Veneto Nr. 55286 vom 22.2.2001.....	75
Note des Finanzministeriums Nr. 19060 vom 30.3.1998.....	75
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 111/E/5/53100 vom 21.5.1999.....	76
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 25/E vom 5.2.2003.....	76
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 250/E vom 17.6.2008.....	76
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 59/E vom 27.2.2002.....	76
Verfassungsgerichtsurteils Nr. 238 vom 16/07/2009.....	76
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 311/E vom 26.9.2002.....	80
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 107/E vom 29.3.2002.....	80
Entscheid der Direktion der Einnahmen Veneto Nr. 55286 vom 22.2.2001.....	80
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973.....	81
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/526573 vom 27.4.1973.....	81
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005.....	82
Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 44 vom 19.10.2005.....	82
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 522599 vom 8.3.1973.....	82
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/526573 vom 27.4.1973.....	82
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 362546 vom 28.3.1977.....	86
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 33/430416 vom 22.5.1990.....	87
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 247/E vom 29.12.1999.....	88
Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 290/E vom 09.09.2002.....	91
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion 3 Nr. C-497/09 vom 10.3.2011.....	92
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion 3 C-499/09 vom 10.3.2011.....	92
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion 3 C-501/09 vom 10.3.2011.....	92
Urteil des Europäischen Gerichtshofes Sektion 3 C-502/09 alle vom 10.3.2011.....	92
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 3/380101 vom 19.1.1980.....	92
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 332663 vom 24.2.1982.....	92
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 460690 vom 21.7.1987.....	92
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 353137 vom 8.2.1983.....	93

Rundschreiben des Innenministeriums Nr. F.L. 12/86 vom 21.8.1986.....	93
Entscheid des Innenministeriums Nr. 26/1987.....	93
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 320230 vom 25.7.1985.....	94
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 430391 vom 4.8.1990.....	94
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 430272 vom 24.3.1992.....	94
Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11353/01 vom 3.9.2001.....	94
Urteil der regionalen Steuerkommission Latium Nr. 57/02/01 vom 15.11.2002.....	94
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 382208 vom 28.5.1980.....	94
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 40 vom 14.4.1983.....	94
Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11353/01 vom 3.9.2001.....	94
Urteil der regionalen Steuerkommission Latium Nr. 57/02/01 vom 15.11.2002.....	94
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 353137 vom 8.2.83.....	95
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 320230 vom 25.7.85.....	95
Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982.....	100
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 460690 vom 21.7.1987.....	100
Entscheide des Finanzministeriums Nr.501645 vom 26.6.73.....	101
Entscheide des Finanzministeriums Nr. 362807 vom 27.7.77.....	101
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E/2000/237953 vom 16.11.2000.....	102
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 31/430417 vom 22.5.1990.....	102
Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 74/343246 vom 6.7.1983.....	107
Entscheid Nr. 320266 vom 29-11-1985.....	107
Entscheid des Finanzministeriums vom 29-11-1985 Nr. 320266.....	107
Rundschreiben Nr. 36/550751 vom 21.07.1989.....	107
Entscheid Nr. 332663 vom 24.2.1982.....	108
Entscheid Nr. 460690 vom 21.7.1987.....	108
Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 5848 vom 18.09.1990.....	108
Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 1991 vom 02.05.1991.....	108
Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 5087 vom 16.10.1996.....	108
Entscheid des Finanzministeriums Nr. 502166 vom 1.8.1975.....	109

An
WINKLER & SANDRINI
Cavourstrasse 23/c
39100 Bozen (BZ)
E-Mail info@winkler-sandrini.it

Datum: _____
Absender: _____
E-Mail _____
Name der zuständigen Person: _____