

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

Stefano Seppi

Andrea Tinti

Carla Kaufmann

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte

Thomas Sandrini

Oskar Malfertheiner

Massimo Moser

Michael Schieder

Iwan Gasser

Mariatheresia Obkircher

Rundschreiben

Nummer:

03

vom:

2025-01-08

Autor:

Andrea Tinti

An alle MwSt.-Subjekte

MwSt.: Abziehbarkeit der Vorsteuer bzw. objektive Nichtabziehbarkeit

Aufgrund mehrere Nachfragen geben wir einen kurzen Überblick über die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für Unternehmen und Freiberufler, wobei wir insbesondere auf die **objektive nicht-Abzugsfähigkeit** (zum Teil bzw. zur Gänze) **der MwSt.** im Einkauf (Vorsteuer) bestimmter Erwerbe eingehen. Eine **zusammenfassende Tabelle** mit den wichtigsten in der Praxis möglichen Fällen und ihrer steuerlichen Behandlung findet sich in Abschnitt 3.

Hinweis: Für den Vorsteuerabzug muss man bekanntlich im Besitz einer ordnungsgemäßen **Rechnung** sein. Kassenbons, Steuerquittungen oder ähnliche Belege reichen für einen Vorsteuerabzug nicht aus.

1 Einführung

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht für Unternehmen und Freiberufler aufgrund der Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit bzw. des Berufs¹.

Damit die Vorsteuer abgezogen werden kann, müssen die erworbenen Güter/Dienstleistungen demnach

- betrieblich zugehörig sein (so genanntes „Inhärenz-Prinzip“)
- sich auf Umsätze beziehen, für welche das Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

Umgekehrt ist die Vorsteuer **nicht abzugsfähig**:

- für „**objektiv**“ vom Gesetz ausgeschlossene Erwerbe;
- für Erwerbe die der „privaten“ Sphäre des MwSt.-Subjekts dienen;
- für Erwerbe im Zusammenhang mit steuerfreien oder nicht steuerbaren Umsätzen².

2 Objektive Nichtabziehbarkeit der Vorsteuer

Für bestimmte Erwerbe ist der Abzug der Vorsteuer vom Gesetz³ gänzlich oder teilweise ausgeschlossen worden. Dazu gehören folgende:

2.1 Bestimmte Kraftfahrzeuge (motorisierte Straßenfahrzeuge)

Als motorisierte Straßenfahrzeuge gelten alle Kraftfahrzeuge (PKWs, Motorräder, Mofas) ausgenommen land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen, die üblicherweise zur Beförderung von Personen oder Gütern im **Straßenverkehr** verwendet werden, deren zulässige **Gesamtmasse 3.500 kg nicht übersteigt** und deren Anzahl der **Sitzplätze, außer** dem des Fahrers,

1 Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

2 die sogenannte „spezifische“ Nichtabzugsfähigkeit gemäß Artikel 19 Absatz 2 des Präsidialerlasses 633/72

3 Art. 19-bis1 DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

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

von **8 nicht überschreitet**.

Die Vorsteuer für den Erwerb dieser Fahrzeuge (einschließlich Ersatzteile, Bauteile, Kraftstoffe, elektrische Ladungen und Schmiermittel) und auf die damit eng verbundenen Dienstleistungen (Werkleistungen, Leasing, Miete, Nutzung, Verwahrung, Wartung, Straßen-transit usw.) für diese Fahrzeuge ist wie folgt abzugsfähig:

- um **40 %**⁴, wenn diese Fahrzeuge nicht ausschließlich für gewerbliche, künstlerische oder berufliche Zwecke genutzt werden;
- um **100%** für Fahrzeuge
 - Fahrzeuge, die Gegenstand der eigenen Tätigkeit des Unternehmens sind (z. B. Fahrzeughändler)
 - Fahrzeuge von Handelsagenten und Vertretern
 - Fahrzeuge, die ausschließlich für die Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens verwendet werden⁵ (z. B. Taxis; Fahrschulen; Fahrzeuge, die Angestellten gegen Verrechnung inklusive MwSt. des Sachbezugs überlassen werden).

Die **Bezahlung** der verrechneten Ausgaben muss bargeldlos erfolgen (z. B. durch Bankkonten, Debit-, Kredit- oder Prepaid-Karten⁶, Schecks)⁷. Die Kosten für **Kraftstoffe** (Benzin, Diesel, Flüssiggas, Methan) müssen durch eine **elektronische Rechnung** nachgewiesen werden. Wurde die Vorsteuer vollständig abgezogen, muss für die eventuelle private Nutzung eine Rechnung mit MwSt. ausgestellt werden⁸ (die MwSt.-grundlage richtet sich nach dem Normalwert⁹).

2.1.1 Firmenfahrzeuge die Angestellten zugewiesen und dessen *Sachbezug* denselben mit MwSt. verrechnet wird

Vom Arbeitgeber erworbene (oder im Rahmen von Miet-, Pacht- und Leasingverträgen gehaltene) Fahrzeuge¹⁰, die als Sachbezug den Angestellten zur teilweisen privaten Nutzung überlassen werden¹¹, aber hierfür eine Rechnung mit MwSt. für den sog. *fringe benefit*¹² in Rechnung gestellt wird, gelten ebenfalls als ausschließlich für die Ausübung des Unternehmens verwendet (100 %-ige Abzugsfähigkeit der Vorsteuer auf Kosten für diese Fahrzeuge)¹³.

2.1.2 Motorräder

Es gelten die allgemeinen Vorsteuerabzugsregeln für motorisierte Straßenfahrzeuge, mit der Ausnahme, dass für Motorräder mit einem Hubraum von mehr als **350 cm³** und privater Nutzung die Vorsteuer allgemein **nicht abzugsfähig** ist. Bei Motorrädern für private Nutzung mit einem Hubraum von mehr als 350 cm³ ist der Vorsteuerabzug nur dann zulässig, wenn diese Gegenstand der gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens sind (z.B. professionelle Händler).

2.2 Personentransporte

Der Erwerb von Personenbeförderungsleistungen, der direkt durch den Nutzer der Dienstleis-

4 Die vorgenannte Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf 40 % kann vom italienischen Staat bis zum 31.12.2025 ins Auge gefasst werden (Beschluss des Rates der EU vom 6.12.2022 Nr. 2411 1)

5 Ministerial-Rundschreiben Nr. 25 vom 3.8.1979

6 Siehe Finanzamt prov. 73203/2018

7 Artikel 19-bis1 Abs. 1 lit. d) des DPR 663/72

8 Erlass Abteilung Steuerpolitik 20.02.2008 Nr. 6, Punkt 6; Erlass Ministerium R.M. 6/E/2008

9 Artikel 14 Absätze 3 und 4 des Mehrwertsteuergesetzes.

10 Erlass Abteilung Steuerpolitik 20.02.2008 Nr. 6, Punkt

11 Die auch private Nutzung durch den Arbeitnehmer besteht darin, dass dieser das Fahrzeug sowohl für Arbeits- als auch Privatzwecke nutzen kann. Dies muss mit geeigneten Unterlagen bewiesen werden z.B.:

1. Eine Klausel im Arbeitsvertrag
2. Ein Privatvertrag mit sicherem Datum
3. Einem Protokoll des Verwaltungsrates

12 Der Sachbezug (fringe benefit) wird wie folgt ermittelt:

- auf der Grundlage von 30 % der ACI-Tarife, ermittelt auf der Grundlage von 15.000 km, bis zum 30.6.2020;
- auf der Grundlage eines Prozentsatzes der ACI-Tarife für 15.000 km, der in Abhängigkeit von der Menge der Kohlendioxidemissionen ab dem 1.7.2020 festgelegt wird
- auf der Grundlage eines Prozentsatzes der ACI-Tarife für 15.000 km, die im Verhältnis zur Menge der Kohlendioxidemissionen ab dem 1.7.2020 festgelegt werden, oder für Verträge, die ab dem 1.1.2025 abgeschlossen werden und neu zugelassene Fahrzeuge betreffen, in Abhängigkeit von der Antriebsart des Fahrzeugs (ausschließlich elektrisch / Plug-in-Hybrid / andere Antriebsarten).

13 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 6/2007

tung erfolgt, ist nicht abzugsfähig.

Bei Flug-, Bahn- und Schiffstickets ist also die Vorsteuer nicht abzugsfähig¹⁴, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass die erworbene Dienstleistung Gegenstand seiner unternehmerischen Tätigkeit ist.

Dagegen ist die Vorsteuer für Personentransporte, die ein Unternehmen beim Transporteur in Auftrag gibt (z. B. für die Beförderung seiner Mitarbeiter) abzugsfähig¹⁵.

2.3 Ausgaben für Lebensmittel und Getränke und Repräsentationsspesen

Die für den Kauf von Lebensmitteln und Getränken¹⁶ angelastete MwSt. ist nicht abzugsfähig, außer für Erwerbe

- die Gegenstand der eigenen Tätigkeit des Unternehmens sind oder die betriebliche Zugehörigkeit gegeben ist¹⁷ und durch eine Rechnung¹⁸ belegt sind
- die zur Erbringung von Dienstleistungen in Schul-, Betriebs-Mensen oder überbetrieblichen Kantinen dienen oder durch Verkaufsautomaten in den Räumlichkeiten des Unternehmens verteilt werden.

Die Vorsteuer ist hingegen nicht abzugsfähig¹⁹ für Repräsentationsaufwendungen (wie diese für Einkommenssteuerzwecke²⁰ definiert werden), ausgenommen Geschenke mit einem Stückpreis von höchstens 50 Euro.

2.3.1 Hotel- und Verpflegungsleistungen

Die Vorsteuer ist für Hotel- und Verpflegungsleistungen nur dann abziehbar wenn²¹:

- die betriebliche Zugehörigkeit gewährleistet ist²²;
- eine gültige Einkaufsrechnung hierfür vorliegt.

Werden die Hotel- und Verpflegungsleistungen (oder Kantinendienste oder ähnliche) an eine andere Person (z.B. Mitarbeiter) als den Rechnungsempfänger (z.B. Arbeitgeber) erbracht, muss die Rechnung (oder eine Anlage²³ zur selben) folgende Angaben enthalten²⁴:

- die Personen, die in den Genuss der Unterkunft und Verpflegung gekommen sind;
- die Begründung (z.B. Geschäftsreisen, Kongresse, Tagungen und dergleichen)²⁵.

Bei einer elektronischen Rechnung können diese Angaben im Feld zur den „anderen Angaben“ („*altri dati gestionali*“)²⁶ angegeben werden.

2.3.2 Repräsentationsaufwendungen

Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn es sich bei den Hotel- und Verpflegungsleistungen um Repräsentationsaufwendungen²⁷ handelt. Dagegen ist die Vorsteuer für Ausgaben zur sog. „**Gastfreundschaft**“²⁸ (Unterkunft- und Verpflegung, Reisespesen) für gewisse Personengruppen und zu gewissen Anlässen nicht als solche einzustufen, da diese laut geltenden Bestimmungen nicht als Repräsentationsaufwendungen gelten (für letztere ist die betriebliche Zugehörigkeit gegeben, es sind aber strenge Dokumentationspflichten hierfür vorgesehen worden)²⁹. Beispiel: Ausgaben für aktuelle oder potentielle Kunden bei Ausstellungen, Messen, Expositionen und ähnlichen Veranstaltungen, bei denen die Waren und Dienstleistungen des Unternehmens ausgestellt werden.

14 art. 19-bis1 Abs. 1Bstb. e) DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

15 R.M. 10.11.79 Nr. 361729

16 Art. 19-bis1 Abs. 1Bstb. f) DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

17 Gemäß Art.19 DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)2

18 Erlass 28.5.2010 Nr. 47/E

19 Art. 19-bis1 Abs. 1Bstb. h) DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

20 Art. 108 Abs. 2 TUIR (Einkommenssteuereinheitstext) und Ministerialdekret DM 19.11.2008; siehe auch unser Rundschreiben Nr. 16/2024, Punkt 3, für die Definition der Repräsentationskosten

21 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 25/E/2020

22 Gemäß Art. 19 Abs. 1 DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

23 Rundschreiben der Agentur für Einnahmen Nr.6/E/2009, § 2

24 Kassationsgericht 22.11.2021 Nr. 35925

25 Rundschreiben der Agentur für Einnahmen 5.9.2008 Nr. 53/E

26 Rundschreiben der Agentur für Einnahmen 19.5.2010 Nr. 25/E

27 Art. 108 Abs. 2 TUIR (Einkommenssteuereinheitstext) und **Ministerialdekret DM 19.11.2008**;

28 Laut Art. 1 Abs. 5 des Ministerialdekrets DM 19.11.2008

29 Mehr dazu in unserem Rundschreiben Nr. 16/2024

2.4 Wohnimmobilien

Die Vorsteuer für den Kauf, die Miete, die Instandhaltung, die Renovierung und die Verwaltung von Wohnimmobilien³⁰ (oder Teile davon) ist nicht abzugsfähig³¹.

Dies gilt nicht:

- für Unternehmen, deren ausschließliche oder vorwiegend Tätigkeit die Errichtung solcher Immobilien ist³²
- für Unternehmen welche die MwSt.freie Vermietung von Liegenschaften zum Gegenstand haben³³ und das "Pro-rata"-System der MwSt. anwenden.

Praxis und Rechtsprechung haben jedoch verschiedene Ausnahmen aufgezeigt, z.B. die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für Wohnimmobilien, wenn diese im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit gebraucht werden (z. B. Zimmervermietung, Ferienhäuser und -wohnungen, Residenzen, „*bed and breakfast*“, Urlaub auf dem Bauernhof,...) und die erbrachten Dienstleistungen mit MwSt. verrechnet werden³⁴. Dies ist von Fall zu Fall zu prüfen.

2.5 Mobiltelefone

Die Anschaffungs- und Betriebskosten hierfür sind in dem Maße abzugsfähig, in welchem die Mobiltelefone für die Ausübung des Unternehmens bzw. der freiberuflichen Tätigkeit verwendet werden, wobei dieser Sachverhalt aufgrund objektiver Kriterien nachzuweisen ist.

Wird die Vorsteuer für mehr als 50 %³⁵ abgezogen, müssen die MwSt.-grundlage und die abgezogene Vorsteuer in der MwSt.-jahreserklärung angegeben werden (Abschnitt VA) und das Finanzamt behält sich das Recht vor betriebliche Zugehörigkeit zu prüfen.

2.6 Luxusgüter

Die Vorsteuer auf den Erwerb (oder die Einfuhr) der so genannten „Luxusgütern“ (wie sie in Tabelle B im Anhang zum MwSt.-gesetz definiert sind) ist nicht abzugsfähig, wenn diese Güter nicht Gegenstand der eigenen gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens sind (z.B. professionelle Händler dieser Güter); für Freiberufler ist sie nie abziehbar.

Als Luxusgüter gelten zur Zeit folgende:

- Platinwaren (mit Ausnahme jener die für industrielle Zwecke verwendet werden und und Produkte mit Platinbestandteilen;
- Pelzfelle, gegerbt oder zubereitet;
- Schaumweine mit Ursprungsbezeichnung, deren Verordnung die Herstellung durch natürliche Gärung in der Flasche vorschreibt;
- Motorräder für privaten Gebrauch mit einem Hubraum von mehr als 350 cm³;
- handgefertigte Teppiche und Läufer aus dem Orient, dem Fernen Osten und Nordafrika.

2.7 Flugzeuge und Boote

Die Vorsteuer aus dem Kauf (oder die Einfuhr), der Miete oder dem Leasing von Flugzeugen, Schiffen und Sportbooten sowie deren Bestandteile und Ersatzteile³⁶ ist abzugsfähig, wenn die genannten Gegenstände

- Gegenstand der eigenen gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens sind (z.B. professionelle Händler dieser Güter);
- für die Ausübung der eigenen gewerblichen Tätigkeit des Unternehmens unbedingt notwendig sind (z.B. .Fluggesellschaft).

Dasselbe gilt auch für den Kauf von Treibstoffen und Schmiermitteln sowie für andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit diesen Gütern (Lagerung, Wartung usw.).

30 Auf der Grundlage von Katastereintragung als solche betrachtet

31 Art. 19-bis1 Abs. 1Bstb. i) DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

32 Kassationsgericht 21.6.2022 Nr. 19952

33 Art. 10, Nr. 8 DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

34 Kassationsgericht 22.12.2016 Nr. 26748, Antwort Einnahmeagentur 24.7.2023 Nr. 392, Erlass Einnahmeagentur 22.02.2012 Nr.18/E, Kassationsgericht 4606/2016, Kassationsgericht16853/2013

35 Art. 1 Abs. 261 Gesetz 244/2007

36 Art. 19-bis1 Abs. 1Bstb. a) e b DPR 633/72 (MwSt. Gesetz)

3 Zusammenfassende Tabelle

Vorsteuerabzug und objektive Einschränkungen (nur aufgrund einer gültigen Rechnung möglich)			
Gegenstand / Leistung	Regel /Ausnahmen	% abziehbar	Beispiel / Notiz
Motorisierte Straßenfahrzeuge	allgemeine Regel	40%	nicht zugewiesene Firmen-Fahrzeuge; Fahrzeuge, die Angestellten zugewiesen werden ohne dass der Sachbezug (<i>fringe benefit</i>) in Rechnung gestellt wird; Motorräder <350 cm ³ ,
	Fahrzeuge, die Arbeitnehmern zugewiesen werden und Verrechnung des <i>fringe benefit</i> inklusive MwSt.	100 %	Gemischte Nutzung des Firmenfahrzeuge (auch für private Zwecke) laut Vereinbarung
	für Agenten und Handelsvertretern	100 %	-
	Gegenstand der eigenen Tätigkeit des Unternehmens oder ausschließlich betrieblich verwendet	100 %	Händler, Taxi-, Fahrschul-, Leasing-Unternehmen
Motorräder	>=350 cm ³ für privaten Gebrauch	0%	Ausnahme: Gegenstand der Tätigkeit
Personentransporte	allgemeine Regel (Erwerb direkt durch den Nutzer)	0 %	Flug-, Bahn- und Schiffstickets.
	Transport durch Beauftragung des Transporteurs durch den Arbeitgeber	100%	Vertrag über die Beförderung von Mitarbeitern; Anmietung eines Busses zur Beförderung der Mitarbeiter zum Werk..
Lebensmittel und Getränke	allgemeine Regel	0 %	-
	für Firmenkantinen oder ähnliches	-	-
	für Restaurants	100%	-
Hotel- und Verpflegungsleistungen	wenn nicht betrieblich zugehörig	0 %	wenn für allgemeine Dritte oder Repräsentationsaufwendungen oder mangelnde Beschreibung in der Rechnung
	vom Arbeitgeber getragen für Angestellte oder Verwalter von Kapitalgesellschaften	100%	für Dienstreisen
	vom Unternehmer oder für Gesellschafter Personengesellschaft getragen	100%	für Dienstreisen
	von Freiberufler getragen	100%	Kurse und Konferenzen oder für Geschäftsreisen
Repräsentationsaufwendungen	allgemeine Regel	0 %	-
	Geschenke mit Stückpreis von höchstens 50 Euro	100%	Weihnachtsgeschenke usw.
Aufwendungen für „Gastfreundschaft“	Reise-, Hotel- und Verpflegungsleistungen, für Kunden und andere Subjekte wie vom Ministerialdekret DM 19.11.2008 vorgesehen (Achtung: strenge Dokumentationsregeln!)	100%	Bei: ° Ausstellungen, Messen und ähnliche Veranstaltungen, bei denen die vom Unternehmen hergestellten Waren und Dienstleistungen ausgestellt werden ° Besuche in Räumlichkeiten, Betrieben oder Produktionseinheiten des Unternehmens.
Wohnimmobilien (laut Kataster)	allgemeine Regel (außer Ausnahmen)	0 %	Kauf, Miete (oder Leasing), Instandhaltung, Verwertung und Verwaltung
Mobiltelefone	allgemeine Regel	% zur betrieblichen Verwendung	Pflicht zur Angabe in der MwSt.-erklärung bei Vorsteuerabzug >50% (Kontrollrisiko durch Finanzamt !)
Luxusgüter	allgemeine Regel	0 %	Siehe Detail Punkt 2.6
Flugzeuge und Boote	allgemeine Regel	0 %	Außer sie sind Gegenstand der Tätigkeit oder ausschließlich betrieblich verwendet

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Winkler & Sandrini

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Peter Winkler Hans-Joachim Sandrini Alan Engel