

DR. MICHAEL PALLA
DR. JOACHIM KNOLL
DR. CHRISTIAN GASSER
DR. IRENE ZAMBIASI

*An alle unsere Kunden
Ihre Anschriften*

Bozen, 08. Jänner 2010

Betrifft: Mehrwertsteuer Paket 2010 und Haushaltsgesetz 2010

Mehrwertsteuer Paket 2010

Mit 1. Jänner 2010 tritt das sogenannte „MwSt-Paket 2010“ in Kraft. Die Neuerungen ab 2010 befassen sich im Wesentlichen mit den **grenzüberschreitenden Dienstleistungen**. Es geht dabei um den sogenannten „Ort der Leistung“ oder um die Territorialität der Dienstleistungen, also wo die Leistung der MwSt zu unterwerfen ist und welche Vorschriften der Leistende und welche der Auftraggeber zu erfüllen haben.

Es werden nun bei den Dienstleistungen im Wesentlichen die gleichen Regeln übernommen, wie sie für die Lieferungen gelten. Man hat dabei grundsätzlich zu unterscheiden zwischen

- **Dienstleistungen**, die von einem Leistenden (Unternehmer, Freiberufler) **an einen anderen Steuerpflichtigen (MwSt. Subjekt)** erbracht werden (Bereich B2B, business to business), und
- **Dienstleistungen**, die von einem Leistenden (Unternehmer, Freiberufler) **an einen Nichtsteuerpflichtigen** (z.B. Privatperson oder Körperschaft ohne MwSt-Nummer) erbracht werden (Bereich B2C, business to consumer).

Abgesehen von einigen wenigen Ausnahmen wird die **ab 1. Jänner 2010 allgemein gültige Grundregel für grenzüberschreitenden Dienstleistungen** wie folgt festgelegt:

- **Leistungen zwischen Steuerpflichtigen (B2B):** Der Leistungsort verlagert sich grundsätzlich in den Wohnsitzstaat des Auftraggebers bzw. Leistungsempfängers. Der Leistende (Unternehmer, Freiberufler) hat jedenfalls ohne MwSt abzurechnen (Art.7 ter MwStG - außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der MwSt.); die Steuerschuldnerschaft geht zwingend auf den Auftraggeber über (falls Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat).
Ø Für Leistungen, welche von einem Nichtansässigen an einen inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden, verlagert sich der Leistungsort also ins Inland, wobei

die Steuerschuldnerschaft auf den Inländer übergeht und dieser eine Eigenrechnung (Art. 17 Absatz 2 MwStG) zu erstellen hat.

Der Nichtansässige muss gegenüber dem inländischen Steuerpflichtigen auf jeden Fall **ohne MwSt** abrechnen, unabhängig davon, ob das nichtansässige Unternehmen in Italien direkt registriert ist oder einen Fiskalvertreter bestellt hat.

FAZIT: Inländische Unternehmen und Freiberufler dürfen ab 2010 von Fiskalvertretern und bei direkten Registrierungen keine Rechnungen mehr mit MwSt annehmen. Die Rechnungen müssen von der ausländischen Mutterfirma ohne MwSt ausgestellt werden.

- **Leistungen an Nichtunternehmen (bzw. an Nichtsteuerpflichtige):** Die Dienstleistungen sind im Wohnsitzstaat des Leistenden steuerpflichtig. Dieser hat folglich mit MwSt abzurechnen. Es bleibt also die in der Vergangenheit gültige Regel bestehen:
 - Ø Bei Umsätzen gegenüber Nichtunternehmern (z.B. Privatpersonen) müssen sich nicht ansässige Unternehmer weiterhin direkt registrieren lassen oder einen Fiskalvertreter ernennen und mit italienischer MwSt abrechnen.

Eigenrechnungen und Intra

Die wichtigsten Neuerungen, die sich aus dem MwSt-Paket im Bereich der Buchhaltung ergeben, betreffen die Ausstellung der Eigenrechnung und die erweiterten Meldepflichten im Intrastat.

Aufgrund der neuen MwSt-Bestimmungen hat man in Zukunft vermehrt für bezogene Dienstleistungen von ausländischen Steuersubjekten eine **Eigenrechnung** zu erstellen (neuer Art. 17 Abs. 2 MwStG).

Diesbezüglich muss bei Auftraggebern mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat, in der Rechnung dessen **Identifikationsnummer (UID-Nr.)** angeführt werden. Bei Auftraggebern aus einem Drittland (außerhalb der EU) muss man sich eine Bestätigung besorgen, möglichst von einer dortigen Behörde, dass es sich um einen Steuerpflichtigen bzw. um ein Unternehmen oder einen Freiberufler handelt. Es ist auch zu prüfen, ob der Auftraggeber die jeweilige Dienstleistung für seine eigene Tätigkeit verwendet; dies betrifft insbesondere Einzelunternehmen und Freiberufler.

Die Eigenrechnung besteht in der Praxis darin, dass der Auftraggeber einen Beleg in Form einer Rechnung auf sich selbst ausstellt; im Text der Rechnung hat man auf die erhaltene Rechnung, den Namen des Leistenden und die Dienstleistung Bezug zu nehmen. Die Eigenrechnung ist zuerst unter den ausgestellten Rechnungen zu verzeichnen (um die MwSt-Schuld auszuweisen), und dann unter den Eingangsrechnungen, um den Vorsteuerabzug vorzunehmen (soweit dieser nicht ausgeschlossen ist). Die Eigenrechnungen sind fortlaufend zu nummerieren; es empfiehlt sich, dafür einen eigenen Nummernkreis einzurichten.

Die Ausstellung der Eigenrechnung für die erhaltenen Dienstleistungen mit Leistungsort Italien stellt eine Pflicht dar. Die reine Integration der erhaltenen Rechnung wie bei den innergemeinschaftlichen Erwerben ist nicht zulässig.

Die Eigenrechnung ist auch dann notwendig, wenn die Dienstleistung von einem nicht ansässigen Steuerpflichtigen bezogen wird, der sich in Italien direkt registriert oder einen Fiskalvertreter bestellt hat. Davon ausgenommen sind nur Dienstleistungen, die von einer Betriebsstätte erbracht werden. Die erwähnte Pflicht zur Eigenrechnung gilt auch für die Lieferungen mit Ort der Leistung in Italien, die von einem Nichtansässigen mit Registrierung in Italien bezogen werden.

Wichtig zu beachten ist, dass die Dienstleistungen für die Zwecke der MwSt grundsätzlich nicht bei deren Leistung als erbracht gelten, sondern bei der Zahlung oder der Rechnungsstellung falls diese vor der Zahlung erfolgt (Art. 6 DPR 633/1972). Daraus folgt, dass für bezogene Leistungen von ausländischen Subjekten die Eigenrechnung spätestens bei der Zahlung erstellt werden muss.

Man darf also mit der Erstellung der Eigenrechnung nicht warten bis man die Rechnung vom

ausländischen Subjekt erhält – die Eigenrechnung ist auch dann zu erstellen, falls man vom ausländischen Leistungserbringer keine Rechnung oder ähnliches Dokument erhält.

In den **Intrastat-Meldungen** hat man ab 2010 auch alle Dienstleistungen anzugeben, für welche nach der neuen Grundregel die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht. Die betrifft sowohl die ausgeführten Dienstleistungen (Intra 1) als auch die erhaltenen Dienstleistungen (Intra 2). Es werden dazu eigene Formblätter vorgesehen: Intra1-quater und Intra2-quater für die Dienstleistungen sowie Intra1-quinquies und Intra2-quinquies für die Berichtigungen.

Die weiteren Neuerungen im Zusammenhang mit den Intra-Meldungen betreffen im Einzelnen:

- Die Intra-Meldungen dürfen nur mehr elektronisch versendet werden. Es ist dazu das eigene EDI-Verfahren der Zollverwaltung zu verwenden. Es sollte auch die Versendung über das Verfahren „Entratel“ ermöglicht werden.
- Die Intra-Meldungen sind grundsätzlich monatlich abzufassen; nur bei Umsätzen bis zu 50.000 Euro ist die Quartalsmeldung möglich (für das erste Jahr wird die Schwelle voraussichtlich auf 100.000 Euro erhöht). Die jährliche Meldung ist nicht mehr möglich.

Die Neuerungen gelten ausschließlich für die Intra-Meldungen, welche die Umsätze des Jahres 2010 betreffen. Sie gelten also erstmals für die Meldung betreffend Jänner 2010, die bis 19. Februar 2010 zu versenden ist. Die Meldungen für 2009, die im Jänner 2010 abzugeben sind (z.B. Meldung für Dezember, für das vierte Quartal oder die Jahresmeldung 2009), sind noch auf den bisherigen Vordrucken und nach den bisherigen Regeln abzugeben.

FAZIT: Die Unternehmen und Freiberufler müssen nun die bisherigen Abläufe mit grenzüberschreitenden Dienstleistungen überprüfen und die notwendigen Anpassungen vornehmen. Man hat sich vorab die Identifikationsnummern der Auftraggeber und der Kunden zu besorgen, da diese in den Rechnungen und in den Intra-Meldungen anzuführen sind. In der Buchhaltung hat man sich mit dem Verfahren der Eigenrechnungen vertraut zu machen, das aber alle gängigen Buchhaltungsprogramme bereits implementiert haben.

Neuigkeiten bei der Verrechnung von Mehrwertsteuerguthaben

Die horizontale oder externe Verrechnung (über den Zahlungsvordruck F24) von MwSt-Guthaben von mehr als 10.000 Euro ist ab 2010 eingeschränkt.

Die Einschränkungen betreffen nur die sogenannte externe Verrechnung von MwSt-Guthaben mit anderen Steuern und Gebühren (z.B. Sozialabgaben, Quellensteuern u.a.). Dies bedeutet im Umkehrschluss: Die interne Verrechnung von MwSt-Guthaben (z.B. MwSt-Guthaben 2009 mit MwSt-Schuld für Jänner 2010) oder umgekehrt, die Verrechnung von Guthaben aus Einkommensteuern mit MwSt oder Sozialabgaben, sind weiterhin ohne Einschränkungen möglich (abgesehen von der jährlichen Schwelle von ca. 516.000 Euro).

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

Die Maßnahmen können in Stichworten wie folgt zusammen gefasst werden:

- Ø Die Verrechnung von MwSt-Guthaben von insgesamt mehr als 10.000 Euro im Vordruck F24 darf erst am 16. des Folgemonats nach Abgabe der MwSt-Jahreserklärung (oder des Antrages für die vierteljährliche Erstattung) vorgenommen werden. Die MwSt-Jahreserklärung für 2009 kann deshalb nun in getrennter Form ab 1. Februar 2010 abgegeben werden; dies bedeutet, dass

das **MwSt Guthaben von 2009 frühestens am 16. März 2010 im Vordruck F24 verrechnet werden kann;**

- Ø Die elektronische Versendung des Zahlungsvordrucks mit der Verrechnung bei Guthaben von mehr als 10.000 Euro darf nur über das **elektronische Portal der Finanzverwaltung** (Entratel oder Fisconline) abgewickelt werden; die Versendung über „Home banking“ oder „Remote banking“ ist ausgeschlossen.
- Ø Für die Verrechnung von MwSt-Guthaben von mehr als 15.000 Euro muss die MwSt-Jahreserklärung vorher von einem qualifizierten Freiberufler den **Bestätigungsvermerk** erhalten;
- Ø Die horizontale Verrechnung von MwSt-Guthaben bis zu 10.000 Euro ist frei.

Die Verrechnung von MwSt-Guthaben von mehr als 10.000 Euro ist also künftig mit einem zusätzlichen Aufwand verbunden. Die Unternehmen und Freiberufler, die bislang die Zahlungen über die Bank abgewickelt haben, müssen sich nun entsprechend umorganisieren: Entweder sie melden sich zu einem der genannten Verfahren bei der Finanzverwaltung an, oder sie wickeln die Zahlungen über einen berechtigten Vermittler ab (z.B. Steuerberater, Arbeitsrechtsberater, Steuerdienstzentrum CAF). Man muss sich demnach künftig überlegen, ob man das MwSt-Guthaben auf das nächste Jahr zur internen Verrechnung vorträgt oder ob man die Erstattung verlangt. Für die Verrechnung ist bei Guthaben von mehr als 15.000 Euro, wie erwähnt, der Bestätigungsvermerk notwendig. Und dieser ist mit zusätzlichen Kosten verbunden, da der qualifizierte Freiberufler die Kontrolle der ordnungsgemäßen Führung der Buchhaltung und deren Übereinstimmung mit den Daten in der MwSt-Jahreserklärung vorzunehmen hat.

Haushaltsgesetz 2010

Das Haushaltsgesetz enthält, wie bereits letztes Jahr, nur mehr wenige Steuerbestimmungen. Im Folgenden eine kurze Zusammenfassung der Neuerungen:

Wiedergewinnungsarbeiten

Der Steuerabsetzbetrag von 36 Prozent für Wiedergewinnungsarbeiten ist bis Ende 2012 verlängert worden. Alle anderen Bestimmungen über die Anwendung des Absetzbetrages sind unverändert geblieben, so auch der zulässige Höchstbetrag für die begünstigten Ausgaben von 48.000 Euro für jede Baueinheit und die Vorschrift, in der Rechnung die Kosten für die Arbeitsleistung anzugeben. Der Steuerabsetzbetrag von 55 Prozent für Energiesparmaßnahmen ist nicht verlängert worden; er gilt noch für Ausgaben bis 31. Dezember 2010 (Art. 2 Abs. 10).

Verminderter MwSt-Satz von 10 Prozent

Der verminderte MwSt-Satz von 10 Prozent für Arbeiten zur ordentlichen und außerordentlichen Instandhaltung auf Wohngebäuden wird als ständige Regel vorgesehen. Als Bezug für diese Bestimmung gilt weiterhin das Haushaltsgesetz 2008 (Art. 1 Abs. 18 Ges. Nr. 244/2007). Die Erleichterung betrifft bekanntlich nur die sogenannten arbeitsintensiven Leistungen, einschließlich Bestandteile. Die sogenannten bedeutenden Bestandteile (Türen, Fenster, Heizkessel u.a.) dürfen aber nicht mehr als 50 Prozent der Gesamtleistung ausmachen, andernfalls ist für diese der Regelsatz von 20 Prozent zu berechnen (Art. 2 Abs. 11).

Ersatzsteuer für Leistungsprämien

Die begünstigte Ersatzsteuer von 10 Prozent (anstatt der progressiven Irpef und der Irpef-Zuschläge) für Leistungsprämien an Arbeitnehmer wird bis Ende 2010 verlängert. Der Höchstbetrag für die begünstigte Prämie beträgt 6.000 Euro (vor Abzug der Ersatzsteuer, aber nach

Abzug der geschuldeten Sozialabgaben). Das Jahreseinkommen des Arbeitnehmers darf nicht den Betrag von 35.000 Euro übersteigen; man hat dazu auf das Einkommen 2009 Bezug zu nehmen (Art. 2 Abs. 156-157).

Freistellung Mehrwerte

Natürliche Personen (aber auch einfache Gesellschaften, nicht gewerbliche Körperschaften und nicht ansässige Kapitalgesellschaften ohne Betriebsstätte in Italien) können Beteiligungen und Baugrundstücke durch eine Ersatzsteuer aufwerten und so den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn vermindern. Die Neuauflage bezieht sich auf die zum 1. Jänner 2010 außerhalb von Unternehmen besessenen Vermögensgegenstände. Die beeidete Schätzung und die Zahlung der ersten Rate müssen bis 31. Oktober 2010 erstellt bzw. durchgeführt werden. Die Ersatzsteuer beträgt 2 Prozent für die nicht wesentlichen Beteiligungen; 4 Prozent für die wesentlichen Beteiligungen und die Baugrundstücke (Art. 2 Abs. 229-230).

Andere Bestimmungen

Der Steuerbonus für Forschung und Entwicklung ist für die Jahre 2010 und 2011 aufgestockt worden. Mit Durchführungsverordnung, nach Anhörung der Interessenverbände, werden die Kriterien für die Zuteilung der Begünstigungen festgelegt (Art. 2 Abs. 236). Die Ende November um 20 Punkte verfügte Verminderung der Irpef-Vorauszahlungen wird bestätigt; die entsprechende Gesetzesverordnung wird daher voraussichtlich nicht mehr ratifiziert (Art. 2 Abs. 251).

Im **Fristenombibus** (DL Nr. 194/2009) werden ungefähr 60 Fristen und Bestimmungen aufgeschoben, die ansonsten Ende 2009 verfallen wären.

Nachfolgend die wichtigsten aufgeschobenen Steuerbestimmungen:

Steuerschuttschild – Der am 15. Dezember 2009 verfallende Steuerschuttschild wird bis 30. April 2010 verlängert. Für die bis Ende Februar eingereichten vertraulichen Erklärungen beträgt die Sondersteuer 6 Prozent, danach bis Ende April 7 Prozent. Der bisherige Pauschalsatz von 50 Prozent (auf eine angenommene Rendite von 2 Prozent für fünf Jahre) wird dazu auf 60 bzw. 70 Prozent erhöht. Die restlichen Bestimmungen und Klarstellungen bleiben unverändert (Art. 1 Abs. 1-2).

Verlängerung Verjährungsfristen – Für Vermögen, die sich unter Nichtbeachtung der vorgeschriebenen Meldepflichten in Steuerparadiesen befinden, gilt die gesetzliche Vermutung, dass diese aus nicht erklärten Einkommen stammen (Art. 12 DL Nr. 78/2009). Für diese Einkommen und für alle anderen Übertretungen in Zusammenhang mit dem sogenannten Überwachungsverfahren (Vordruck RW) wird die Verjährungsfrist verdoppelt; sie beträgt nun acht Jahre ab dem Folgejahr nach Abgabe der Steuererklärung. Die Neuerung, die als Verfahrensbestimmung einzustufen ist, gilt voraussichtlich rückwirkend (Art. 1 Abs. 3).

Branchenrichtwerte – Die Richtwerte für eine bestimmte Steuerperiode sollten grundsätzlich bis Ende der entsprechenden Steuerperiode erlassen werden. Um die Auswirkungen der Wirtschaftskrise besser beurteilen zu können, werden die Richtwerte für die Steuerperioden 2009 und 2010 ausnahmsweise jeweils bis 31. März 2010 bzw. 2011 veröffentlicht (Art. 1 Abs. 4).

Verrechnung überschüssiger Quellensteuer für Personengesellschaften und Freiberuflersozietäten

Mittels Rundschreiben (Nr. 56/E vom 23. Dezember 2009) wird den Personengesellschaften und insbesondere den Freiberuflersozietäten die Möglichkeit gewährt die Irpef-Guthaben der Gesellschafter/Mitglieder, welche von diesen nicht benutzt werden, für die eigene Verrechnung von MwSt, Sozialabgaben und anderen Steuern zu verwenden.

Die von der Sozietät anteilig an die Teilhaber zugewiesenen Quellensteuern kann also für den überschüssigen Betrag – nach Begleichung der Irpef-Schuld des Teilhabers – wieder von der

Sozietät für die möglichen Verrechnungen im Vordruck F24 verwendet werden können. Dazu braucht es eine ausdrückliche Zustimmung des Teilhabers. Dies muss schriftlich mit nachweisbarem Datum bekundet werden (data certa), entweder als allgemeine, widerrufliche Zusage oder als Zustimmung für eine bestimmte Steuerperiode.

Die praktische Abwicklung ist noch unklar und muss noch geklärt werden.

Gesetzlicher Zinssatz

Mit Verordnung des Finanzministeriums wurde der gesetzliche Zinsfuß von bisher 3 auf 1 Prozent herabgesetzt. Der neue Zinssatz gilt ab 1. Jänner 2010 für das gesamte Kalenderjahr 2010 und, bis auf Widerruf oder Änderung, auch für die Folgejahre.

PEC (posta elettronica certificata)

Wie bereits in unserem Rundschreiben vom 28 Oktober 2009 mitgeteilt wurde, besteht für alle Gesellschaften die Pflicht innerhalb 29. November 2011 eine zertifizierte E-Mail-Adresse (PEC) einzurichten.

Schon ab dem 1. April 2010 müssen jedoch alle Mitteilungen an das Handelsregister, an die Agentur der Einnahmen oder an das INPS (Comunicazione Unica) mit der PEC versehen sein.

Aus diesem Grund raten wir allen Gesellschaften so bald wie möglich eine zertifizierte E-Mail einzurichten. Die Mailbox für die zertifizierte elektronische Post kann nur von zugelassenen Anbietern eingerichtet werden, die von der öffentlichen Informatikbehörde CNIPA zertifiziert sind. Unter den verschiedenen Anbietern können wir den Anbieter der Handelskammern (www.legalmail.it) empfehlen.

Für weitere Informationen bitten wir Sie sich mit uns in Verbindung zu setzen.

Mit freundlichen Grüßen
Palla S Knoll & Partner