



Wirtschaftsprüfer / Steuerberater:

Commercialisti / Revisori Contabili:

Rag. Hartmann Aichner

Dr. Lukas Aichner

Dr. Martin Oberhammer

DDr. Klaus Fischnaller

LEITFADEN – Einkommenssteuern und MwSt

ausgearbeitet von: Dr. Lukas Aichner

Bruneck, 05.02.2015

LEITFADEN FÜR AUSLÄNDISCHE STEUERSUBJEKTE, WELCHE IN ITALIEN TÄTIG WERDEN **Die direkte Registrierung für die Zwecke der Mehrwertsteuer, die Betriebsstätte oder die** **Gründung einer Tochtergesellschaft in Italien**

Mit diesem Leitfaden fassen wir die verschiedenen bestehenden Möglichkeiten für ausländische Unternehmen, in Italien eine Steuerposition zu eröffnen, kurz zusammen.

Man kann diesbezüglich je nach Bedarf eine direkte Registrierung ausschließlich für die Zwecke der Mehrwertsteuer in Italien, die Eröffnung einer Betriebsstätte in Italien oder die Gründung einer Tochtergesellschaft in Italien in Betracht ziehen.

1. Direkte Registrierung für die Zwecke der Mehrwertsteuer (MwSt)

1.1 Allgemeines

Mit einer direkten Registrierung (auch „Direktidentifizierung“ genannt) für die Zwecke der MwSt wird einem nichtansässigen Unternehmen aus einem anderen EU-Land, der **Verkauf von Waren und Dienstleistungen in Italien ermöglicht**, welche **der italienischen MwSt unterliegen** und welche an **Auftraggeber erbracht werden, die nicht im Rahmen ihrer unternehmerischen, gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit agieren (=> Privatpersonen oder nicht gewerbliche Körperschaften ohne MwSt-Position)** oder die **nicht in Italien ansässig** sind. Eine Alternative zur Direktidentifizierung ist die Ernennung eines Fiskalvertreters. Für Unternehmen mit Sitz außerhalb der Europäischen Union ist nur die Ernennung eines Fiskalvertreters möglich.

1.2 Eine direkte Identifizierung¹ oder die Ernennung eines Fiskalvertreters ist in folgenden Fällen notwendig:

- a) Warenverkäufe im Allgemeinen und Erbringung von Dienstleistungen mit Leistungsort Italien gegenüber einem Nichtunternehmen (Business to Consumer, B2C);
- b) Bauleistungen, sofern das nicht ansässige Unternehmen der Steuerschuldner ist (Bsp. Auftraggeber bei Werk- und Unterwerkverträgen im Baugewerbe zwischen zwei nicht ansässigen Unternehmen);
- c) Versandhandel (B2C), sofern der Lieferumsatz in Italien pro Jahr mehr als Euro 35.000 beträgt (bei Überschreiten dieses Betrages muss bereits im laufenden Jahr eine Registrierung erfolgen);

¹ Art. 35-ter VPR 633/1972

- d) Import von Waren nach Italien;
- e) Entnahmen aus einem MwSt-Lager;

Grundsätzlich muss sich immer das leistende Unternehmen in Italien registrieren, sofern sich der Leistungsort in Italien befindet (Bsp. Grundstücksleistungen²).

1.3 Wann muss oder darf mit italienischer MwSt abgerechnet werden?

Durch die direkte Registrierung bzw. die Bestellung eines Fiskalvertreters ändert sich nicht die Ansässigkeit des ausländischen Steuerpflichtigen³. Wenn daher der ausländische Steuerpflichtige (mit direkter Registrierung/Fiskalvertreter in Italien) Lieferungen und Leistungen gegenüber einem in Italien ansässigen MwSt-Subjekt (Unternehmer und Freiberufler) erbringt, geht die Steuerschuldnerschaft auf jeden Fall auf den Erwerber oder Auftraggeber über („erweiterter Übergang der Steuerschuldnerschaft“⁴).

Aus diesem Grund muss ein nichtansässiger Steuerpflichtiger mit direkter Registrierung oder mit Fiskalvertreter in Italien seine erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen, sofern diese an ein inländisches MwSt-Subjekt erbracht werden, ohne MwSt⁵ abrechnen, während eventuell in Italien erworbene Waren, welche dort verbleiben, mit italienischer MwSt eingekauft werden müssen.

Die soeben beschriebene Regelung gilt jedoch nur bei Umsätzen gegenüber ansässigen Unternehmen. Wenn daher ein nicht ansässiges Unternehmen Umsätze mit Leistungsort Italien gegenüber Privatpersonen oder einem anderen nicht ansässigen Unternehmen (auch wenn dieses in Italien registriert ist) erbringt, muss sich der Leistende auf jeden Fall in Italien registrieren und mit MwSt abrechnen.

Auch die Erbringung von allgemeinen Dienstleistungen (z.B. Beratungen) an einen nichtansässigen Steuerpflichtigen, welche für die Bestimmung des Leistungsortes unter die Grundregel laut Art. 7-ter VPR 633/1972 fallen, ist ohne MwSt abzurechnen, auch wenn der nichtansässige Steuerpflichtige über eine direkte Registrierung oder einen Fiskalvertreter in Italien verfügt (Achtung: bei Bestehen einer Betriebsstätte gilt eine andere Regelung – siehe dazu den eigenen Abschnitt zu den Betriebsstätten).

Dadurch entsteht für den ausländischen Steuerpflichtigen ein Vorsteuerüberhang, welcher bei der italienischen Finanzverwaltung zurückgefordert werden kann. In solchen Fällen kann eine Registrierung in Italien sogar schädlich sein, da laut Auffassung der italienischen Finanzverwaltung⁶ das Vorsteuervergütungsverfahren⁷ (mit Einreichung über die eigene Finanzverwaltung => Rückerstattung erfolgt schneller und ist günstiger) bei bestehender Registrierung nicht angewandt werden kann. Die Erstattung hat dann über das ordentliche Verfahren der Registrierung im Inland zu erfolgen: es sind dafür die vorgesehenen Bankgarantien zu leisten. Man hat also unbedingt zu prüfen, ob eine Registrierung notwendig ist bzw. sollte man bei Bestehen einer solchen gegebenenfalls auch abwägen diese kurzfristig abzumelden.

² Art. 7-quater VPR 633/1972

³ Entscheid der Einnahmenagentur Nr. 37/E vom 17.05.2010

⁴ Wahlrecht laut Art. 194 der MwStSyStRI

⁵ Art. 17, Absatz 2 VPR 633/1972

⁶ FAQ zum neuen elektronischen Vorsteuervergütungsverfahren, Frage 40) – Version vom 12.07.2010

⁷ Art. 38-bis1 VPR 633/1972

1.4 Sonderbestimmungen für das interne Reverse-Charge-Verfahren

Die umgekehrte Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen und die anderen internen Reverse-Charge-Verfahren⁸ (Bsp. Verkauf von Altmetall und anderen verwertbaren Rohstoffen, Verkauf von Handys und Computer-Bestandteilen sowie Verkauf von gewerblichen Baueinheiten), überwiegt gegenüber der ausländischen Reverse-Charge-Regelung⁹. In diesen Fällen muss sich der Leistungsempfänger in Italien registrieren lassen.

Einige Beispiele:

Beispiel 1: Falls das Bauunternehmen DE1 den Auftrag von einem italienischen Unternehmen IT1 zum Bau eines Gebäudes in Italien erhält und einen Teil der Bauarbeiten an den Subunternehmer DE2 weitergibt, so muss sich DE1 in Italien registrieren lassen, da es aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens im Bausektor verpflichtet ist, die Rechnung von DE2 mit italienischer MwSt zu integrieren. Gegenüber IT1 muss das Unternehmen DE1 ohne MwSt abrechnen und IT1 muss die Rechnung integrieren und die MwSt in Italien abführen.

Beispiel 2: Das Möbelhaus (AT) beliefert von Österreich aus Privatkunden in Italien und überschreitet dabei die Jahresumsatzschwelle von Euro 35.000. Das Möbelhaus AT muss sich in Italien für die Zwecke der MwSt registrieren oder einen Fiskalvertreter ernennen, damit die Rechnungen an die italienischen Privatkunden mit italienischer MwSt ausgestellt werden können.

Beispiel 3: Ein Architekt aus Deutschland (DE) wird mit der Planung eines Gebäudes in Italien für einen Privatkunden beauftragt. Auch in diesem Fall muss sich der Architekt (DE) in Italien registrieren und muss die Rechnung mit italienischer MwSt ausstellen. Anders hingegen falls der Auftraggeber ein italienischer Unternehmer wäre, in diesem Fall rechnet der Architekt ohne MwSt ab (auch wenn er in Italien registriert ist) und der Auftraggeber muss die erhaltene Rechnung mit italienischer MwSt integrieren.

Beispiel 4: Ein deutscher Unternehmer (DE) bestellt Waren bei seinem italienischen Lieferant (IT1) und beauftragt diesen, die Ware direkt an seinen italienischen Kunden (Unternehmer => IT2) zu liefern. Nachdem die Ware das Land Italien nicht verlässt, ist der Ort der Lieferung Italien und demnach muss IT1 an DE mit italienischer MwSt abrechnen. Für die Abrechnung zwischen DE und IT2 gilt hingegen das zwingende Reverse-Charge-Verfahren¹⁰, DE muss an IT2 ohne italienische MwSt abrechnen und IT2 muss die erhaltene Rechnung mit italienischer MwSt integrieren.

Beispiel 5: Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 4, allerdings ist der Kunde von DE eine Privatperson (IT2). Nachdem die Ware das Land Italien nicht verlässt, ist der Ort der Lieferung Italien und demnach muss IT1 an DE mit italienischer MwSt abrechnen. Nachdem der Kunde (IT2) vom deutschen Unternehmer (DE) eine Privatperson ist, muss DE mit italienischer MwSt abrechnen (eine Registrierung oder Fiskalvertreter in Italien ist also auf jeden Fall notwendig).

⁸ Art. 17 Absatz 6 und 7 und Art. 74 Absatz 7 und 8 des VPR 633/1972

⁹ Rundschreiben der Einnahmenagentur Nr. 28/E vom 28.03.2012

¹⁰ Art. 17 Absatz 2 VPR 633/1972

2.1 Allgemeines

Eine Definition der „Betriebsstätte“ findet sich in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)¹¹, welche Italien mit verschiedenen anderen Staaten abgeschlossen hat.

In diesem Sinne versteht man darunter eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines ausländisches Unternehmens ganz oder teilweise in einem anderen Staat ausgeübt wird. Als feste Geschäftseinrichtung gilt demnach:

- ein Ort der Leitung,
- eine Zweigniederlassungen,
- eine Geschäftsstelle,
- ein Büro,
- eine Produktionsstätte,
- eine Werkstätte,
- eine Bauausführung, eine Montage, eine Installation oder die Ausübung einer damit verbundenen Überwachungstätigkeit, immer sofern eine Dauer von 3 Monaten¹² überschritten wird. Laut den meisten Doppelbesteuerungsabkommen wurde diese Mindestdauer auf 12 Monate verlängert. Die genannte Zeitdauer ist pro Baustelle zu betrachten und muss nicht unbedingt durchgehend erfolgen d.h. bei Unterbrechung und späterer Wiederaufnahme der Arbeiten müssen die Zeiträume zusammengezählt werden.

Daneben kann auch eine Person, welche für ein ausländisches Unternehmen tätig wird, eine Betriebsstätte begründen; dies kann auch dann der Fall sein, wenn das Unternehmen über keine feste Einrichtung verfügen sollte¹³.

Die Grundvoraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte durch eine Person sind:

1. das Abhängigkeitsverhältnis der Person vom ausländischen Unternehmen (natürliche Personen und Gesellschaften), wobei hier von sogenannten abhängigen Vertretern gesprochen wird (subjektive Voraussetzung);
2. Abschlussvollmacht, welche die Person befähigt, Verträge im Namen des Unternehmens gewohnheitsmäßig abzuschließen (objektives Element).

Eine feste Geschäftseinrichtung gilt jedoch **nicht als Betriebsstätte**, wenn:

- a) eine Einrichtung ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens genutzt wird;
- b) die Güter oder die Waren, die dem Unternehmen gehören, ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung im Bestand gehalten werden;
- c) die Güter oder die Waren, die dem Unternehmen gehören, ausschließlich zu dem Zweck der Be- oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen im Bestand gehalten werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, ausschließlich zum Zweck genutzt wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;

¹¹ Art. 5 des jeweiligen DBA

¹² Art. 162 VPR 916/1986

¹³ Kassationsgericht Urteil Nr. 8488/2010, hinterlegt am 09.04.2010

- e) sie ausschließlich zur Ausübung aller anderen Tätigkeiten für das Unternehmen der vorbereitenden Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, genutzt wird;
- f) sie ausschließlich zur kombinierten Ausübung der unter den Buchstaben a) bis e) genannten Tätigkeiten genutzt wird, vorausgesetzt, dass die Tätigkeit der festen Einrichtung in ihrer aus dieser Kombination hervorgehenden Gesamtheit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

2.2 Betriebsstätte und die MwSt

Eine Betriebsstätte gilt für die Zwecke der MwSt im Unterschied zur direkten Identifizierung oder dem Fiskalvertreter als eigenständiger Steuerpflichtiger. Werden also von einem italienischen Unternehmer allgemeine Dienstleistungen (welche der Grundregel unterliegen) an eine Betriebsstätte in Italien erbracht, so sind diese Leistungen mit MwSt abzurechnen, außer die Leistungen betreffen unmittelbar das Mutterhaus. Die Abgrenzung hierfür ist in der Praxis nicht immer eindeutig und man hat im Einzelfall zu entscheiden. Als Grundregel gilt jedoch, dass sofern in der Rechnung die italienische MwSt-Nummer der Betriebsstätte angeführt wird, bis auf Gegenbeweis, die Leistung der Betriebsstätte zuzuordnen ist.

2.3 Was ist bei Vorliegen einer Betriebsstätte in Italien zu beachten?

Bei Vorliegen einer Betriebsstätte müssen die in Italien erwirtschafteten Gewinne auch dort der Einkommenssteuer unterworfen werden, wobei als Regeln der Besteuerung jene der Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) zur Anwendung kommen.

Ausländische Gesellschaften, welche in Italien über eine oder mehrere Betriebsstätten verfügen, unterliegen gemäß Art. 2058 des italienischen Zivilgesetzbuches den Bestimmungen über die öffentliche Bekanntmachung der Rechtshandlungen von ausländischen Gesellschaften. Demzufolge muss die ausländische Gesellschaft in Italien die Namen der Personen offenlegen, welche die Gesellschaft in Italien vertreten und muss auch den Gründungsvertrag und die Jahresabschlüsse der ausländischen Gesellschaft beim Handelsregister in Italien hinterlegen.

2.4 Eröffnung einer Betriebsstätte in Italien

Die Eröffnung einer Betriebsstätte kann durch einen italienischen Steuerberater erfolgen (es ist kein Notar notwendig), wobei dem telematischen Antrag eine Reihe von Dokumenten (Gründungsurkunde, Satzungen, Vollmachten und Namen der Geschäftsführer) der ausländischen Gesellschaft beizulegen sind.

Aufgrund der festen Geschäftseinrichtung kann das nicht ansässige Unternehmen seine Tätigkeit in Italien ausüben und muss die dort erwirtschafteten Gewinne versteuern. Für die Betriebsstätte muss sowohl in Italien als auch bei der Muttergesellschaft die Buchhaltung geführt werden (dadurch ergibt sich ein doppelter Verwaltungsaufwand).

Die in Italien erwirtschafteten Gewinne unterliegen der Einkommensteuer IRES (Körperschaftsteuer) von 27,5% und der Wertschöpfungssteuer IRAP von 2,68% (sofern sich der Sitz innerhalb der Provinz Bozen befindet).

Zusätzlich müssen diese Gewinne im Ausland von der Muttergesellschaft besteuert werden, wobei zu mindestens ein Teil der in Italien gezahlten Steuern der ausländischen Steuer anrechenbar ist.

Bei Vorliegen einer Betriebsstätte sollte man auch die Gründung einer Tochtergesellschaft in Italien in Form einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) in Erwägung ziehen.

Neben Vereinfachungen in Bezug auf die Rückerstattung der MwSt in Italien und bei der Buchhaltung (die deutsche Muttergesellschaft muss die Umsätze der Tochtergesellschaft nicht erfassen), hat die Gründung einer eigenen Tochtergesellschaft auch den Vorteil, dass diese nur mit ihrer Kapitaleinlage haftet und die Muttergesellschaft (im Gegensatz zur Betriebsstätte) keine weitere Haftung und Risiken übernimmt.

3. Tochtergesellschaft in Italien

3.1 Allgemeines und Gründung

Die Gründung einer Tochtergesellschaft in Form einer Kapitalgesellschaft (GmbH => zu empfehlen oder AG) muss bei einem italienischen Notar erfolgen und ist somit etwas teurer als die Eröffnung einer Betriebsstätte.

Für die Gründung einer GmbH muss ein Mindestkapital von Euro 10.000 bereit gestellt werden – dieser Betrag wird bei der Gründung dem ernannten Verwalter mittels Bankscheck übergeben und dieser muss nach Eröffnung eines Bankkontos in Italien diesen dort einlegen. Das Gesellschaftskapital steht dann der italienischen Tochtergesellschaft zur freien Verwendung zur Verfügung (z.B. Bezahlung der laufenden Kosten, Wareneinkäufe usw.).

Durch die Gründung einer italienischen Tochtergesellschaft bekommt diese eine eigene Rechtspersönlichkeit und die Gesellschafter (Muttergesellschaft) haften nur im Ausmaß ihrer Kapitaleinlage (gezeichnetes Gesellschaftskapital).

Bei Vorhandensein einer Tochtergesellschaft reicht es im Gegensatz zur Betriebsstätte aus, dass die Buchhaltung nur in Italien geführt wird.

Der in Italien erwirtschaftete Gewinn unterliegt gleich wie jener der Betriebsstätte der Einkommenssteuer IRES von 27,5% und der Wertschöpfungssteuer IRAP von 2,68% (sofern sich der Sitz innerhalb der Provinz Bozen befindet).

Der in Italien erwirtschaftete Gewinn ist im Ausland nicht zu versteuern – es sind nur etwaige Dividendenauszahlungen, welche von der italienischen Tochtergesellschaft stammen, als solche von der Muttergesellschaft in Ausland der Besteuerung zu unterwerfen.

3.2 Besteuerung einer Dividendenauszahlung an die ausländische Muttergesellschaft

Grundsätzlich hat man für die Ausschüttung von Dividenden an eine andere Kapitalgesellschaft mit Sitz innerhalb der EU, einen reduzierten Quellensteuereinbehalt in der Höhe von 1,375% vorzunehmen (da die allgemeine Regelung mit einer Quellensteuer von 1,375% auf Dividendenausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften mittlerweile vorteilhafter ist, muss nicht mehr, wie bisher, auf das Doppelbesteuerungsabkommen zurückgegriffen werden).

Werden hingegen die Voraussetzungen der so genannten Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁴ erfüllt, muss von der italienischen Gesellschaft keine Quellensteuer einbehalten werden, bzw. kann die Rückerstattung der bereits abgeführten Quellensteuer beantragt werden.

¹⁴ Nr. 435/90 EWG

Voraussetzungen für die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie sind:

- der Empfänger der Dividenden ist eine nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaft, die der Körperschaftsteuer unterliegt (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung – siehe Anhang der RL Nr. 435/90 EWG);
- die gehaltene Beteiligung beträgt mindestens 10% (für Beteiligungen in Italien mindestens 20%¹⁵) des Gesellschaftskapitals;
- die Beteiligung wird seit mindestens einem Jahr gehalten.

Die Nichtanwendung der Quellensteuer im Zuge der Mutter-Tochter-Richtlinie, kann vom Dividendenempfänger direkt bei der ausschüttenden Gesellschaft beantragt werden. Dafür müssen die notwendigen Bescheinigungen (siehe Voraussetzungen oben) des zuständigen Finanzamtes vorgelegt und von der Tochtergesellschaft aufbewahrt werden. Für die Bescheinigung, dass die Beteiligung bereits seit mindestens einem Jahr gehalten wird, reicht eine Eigenerklärung der Empfängergesellschaft aus.

4. Abschließende Bemerkungen

Die Entscheidung, welche Form der in den vorhergehenden Abschnitten beschriebenen Möglichkeiten zur Ausübung Ihrer Tätigkeit in Italien die Sinnvollste ist, muss jeweils im Einzelfall entschieden werden.

Gerne können wir Sie dabei unterstützen, die bestmögliche Wahl für Ihr Unternehmen zu finden.

Mit den besten Grüßen
Büro Hartmann Aichner

¹⁵ Art. 27-bis der VPR 600/1973