

MU TAS

EC

GEMEINDESTEUER AUF IMMOBILIEN STEUER FÜR UNTEILBARE ÖFFENTLICHE DIENSTE NICHTGEWERBLICHE EINRICHTUNGEN

ANLEITUNG ZUM AUSFÜLLEN

ERSTER TEIL		
RECHTLICHER BEZUGSRAHMEN	2	
1 GEMEINDESTEUER AUF IMMOBILIEN (IMU)	2	
2 STEUER FÜR UNTEILBARE ÖFFENTLICHE DIENSTE (TAS)	3	
3 DER BESCHLUSS DER EUROPÄISCHEN KOMMISSION VOM 19. DEZEMBER 2012	3	
3.1 Die Befreiung von der IMU	3	
3.2 Die Befreiung von der ICI	6	
4 DIE VERORDNUNG NR. 200 VOM 19. NOVEMBER 2012	6	
4.1 Die Definitionen laut Art. 1 der Verordnung	6	
4.2 Subjektive Voraussetzung	7	
4.3 Objektive Voraussetzung	7	
5 ALLGEMEINE UND SEKTORSPEZIFISCHE VORAUSSETZUNGEN	8	
5.1 Allgemeine Voraussetzungen	8	
6 SEKTORSPEZIFISCHE VORAUSSETZUNGEN	9	
6.1 Fürsorgetätigkeiten und Tätigkeiten im Gesundheitswesen	9	
- Fürsorgetätigkeiten	9	
- Tätigkeiten im Gesundheitswesen	9	
- Einhaltung der Voraussetzungen laut Art. 4 Absatz 2 der Verordnung	10	
- Voraussetzungen laut Buchst. A)	10	
- Voraussetzungen laut Buchst. B)	10	
6.2 Bildungstätigkeiten	11	
- Gleichgestellte Schulen	11	
- Berufliche Bildung und Ausbildung (iefp)	12	
- Universitäten	13	
- Einhaltung der Voraussetzungen laut Buchst. C) Absatz 3 des Art. 4 der Verordnung	15	
6.3 Unterbringungstätigkeiten	15	
- Einhaltung der Voraussetzungen laut Art. 4 Absatz 2 der Verordnung	16	
6.4 Kulturelle Tätigkeiten und Freizeittätigkeiten	17	
6.5 Sporttätigkeiten	17	
7 TÄTIGKEITEN DER WISSENSCHAFTLICHEN FORSCHUNG	18	
8 KRITERIEN ZUR FESTLEGUNG DES PROPORTIONALEN VERHÄLTNISSSES	19	
9 ANPASSUNG DER SATZUNG UND DES GRÜNDUNGSAKTES	20	
ZWEITER TEIL - DIE ERKLÄRUNG	21	
1 ALLGEMEINE MERKMALE	21	
2 MODALITÄTEN ZUM AUSFÜLLEN DER ERKLÄRUNG - VORDERSEITE	21	
3 BESCHREIBUNG DER ÜBERSICHTEN	22	
3.1 Ausfüllen der Übersicht A	23	
- Ausfüllen der einzelnen Felder in der „Übersicht A“	23	
3.2 Ausfüllen der Übersicht B	24	
- Ausfüllen der einzelnen Felder in der „Übersicht B“	24	
3.3 Ausfüllen der Übersicht C	26	
3.4 Ausfüllen der Übersicht D	27	
4 FRISTEN UND MODALITÄTEN ZUM EINREICHEN DER ERKLÄRUNG	27	
5 ZAHLUNG DER IMU UND DER TASI	27	
6 VERWALTUNGSSTRAFEN	28	
- Höhe der Strafen	28	
- Berichtigung	28	

ERKLÄRUNG IMU/TASI - ENC

Erster Teil - RECHTLICHER BEZUGSRAHMEN

1. Gemeindesteuer auf Immobilien (IMU)

Art. 13 des Gesetzesdekrets (GD) Nr. Nr. 201 vom 6. Dezember 2011, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 214 vom 22. Dezember 2011, hat versuchsweise die Einführung der Gemeindesteuer auf Immobilien (IMU) laut Legislativdekret (LD) Nr. 23 vom 14. März 2011 vorverlegt. Daraufhin hat Art. 1 Absatz 707 des Gesetzes Nr. 147 vom 27. Dezember 2013 (Stabilitätsgesetz für das Jahr 2014) die geregelte Anwendung der IMU laut Art. 13 festgelegt und somit deren versuchsweise Anwendung beseitigt. Insbesondere legt Absatz 1 des genannten Art. 13 fest, dass die IMU aufgrund der Art. 8 und 9 des LD Nr. 23 von 2011 in allen Gemeinden des Staatsgebiets angewandt wird, soweit sie vereinbar sind. Art. 9 Absatz 8 des LD Nr. 23 von 2011 verfügt, dass auf die IMU die Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 vom 30. Dezember 1992 mit den Bestimmungen über die Gemeindesteuer auf Immobilien (ICI) angewandt wird, aufgrund dessen „die von den Rechtssubjekten laut Artikel 73 Absatz 1 Buchstabe c) des Einheitstextes der Steuern auf das Einkommen gemäß Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 917 vom 22. Dezember 1986 in der jeweils gültigen Fassung benutzten Immobilien mit Ausnahme der von den politischen Parteien besessenen und unabhängig von der Zweckbestimmung weiterhin der Steuer unterliegenden Immobilien [befreit sind], die für die Ausübung von Tätigkeiten in den Bereichen Fürsorge, Vorsorge, Gesundheit, wissenschaftliche Forschung, Bildung, Unterbringung, Kultur, Freizeit und Sport sowie der Tätigkeiten laut Artikel 16 Buchstabe a) des Gesetzes Nr. 222 vom 20. Mai 1985 mit nichtgewerblichen Modalitäten bestimmt sind“. Die Bestimmung in Bezug auf die Befreiung wurde zunächst von Art. 91-bis Absatz 1 des GD Nr. 1 vom 24. Januar 2012, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 27 vom 24. März 2012, und daraufhin von Art. 2 Absatz 3 GD Nr. 102 vom 31. August 2013, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 124 vom 28. Oktober 2013, dahingehend geändert, dass ab dem Steuerzeitraum 2014 der Anwendungsbereich der Befreiung auch auf die Immobilien ausgeweitet wurde, in denen Tätigkeiten der wissenschaftlichen Forschung ausgeübt werden. Zuletzt wurde dieselbe Bestimmung kraft des GD Nr. 149 vom 28. Dezember 2013, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 13 vom 21. Februar 2014, dahingehend geändert, dass von der Befreiung die Immobilien ausgenommen sind, die Sitz politischer Parteien sind.

Es ist ebenfalls hervorzuheben, dass Absatz 4 desselben Art. 91-bis den Absatz 2-bis von Art. 7 des Gesetzdekrets (GD) Nr. Nr. 203 vom 30. September 2005, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 248 vom 2. Dezember 2005, abgeschafft hat, der vorsah, dass die genannte Befreiung auch für die Tätigkeiten laut Buchst. i) gilt, die nicht ausschließlich gewerblicher Natur sind.

In Bezug auf die Anwendung der Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 auf die IMU ist es wichtig, auf den Inhalt der Absätze 2 und 3 desselben Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 zu verweisen. Absatz 2 legt fest: „falls die Immobilieneinheit eine gemischte Nutzung aufweist, wird die Befreiung laut Absatz 1 nur auf den Bruchteil der Einheit angewandt, in dem die nichtgewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, wenn er über die Ermittlung der Immobilien oder Immobilienteile identifiziert werden kann, die ausschließlich dieser Tätigkeit dienen. Auf den verbleibenden Teil der Immobilieneinheit werden die Bestimmungen der Absätze 41, 42 und 44 von Artikel 2 des GD Nr. 262 vom 3. Oktober 2006, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 286 vom 24. November 2006, angewandt, da er eine funktionelle und einkommensmäßige Selbständigkeit aufweist. Die erklärten oder aufgrund des vorhergehenden Zeitraums zugewiesenen Katastererträge wirken sich steuerlich ab dem 1. Januar 2013 aus“.

Falls die Aufteilung laut vorstehendem Absatz im Kataster nicht vorgenommen werden kann, sieht der nachstehende Absatz 3, ergänzt durch Art. 9 Absatz 6 des GD Nr. 174 vom 10. Oktober 2012, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 213 vom 7. Dezember 2012, vor, dass ab dem 1. Januar 2013 die in Frage stehende Befreiung im Verhältnis zur nichtgewerblichen Nutzung der Immobilie angewandt wird, die sich aus einer entsprechenden Erklärung ergibt, und dass mit einem nachfolgenden Dekret des Wirtschafts- und Finanzministers „die Modalitäten und die Verfahren in Bezug auf diese Erklärung, die zur Ermittlung des proportionalen Verhältnisses relevanten Elemente sowie die allgemeinen und sektorspezifischen Voraussetzungen festgelegt werden, um die Tätigkeiten laut Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 vom 30. Dezember 1992, als nichtgewerblich ausgeübte Tätigkeiten zu qualifizieren“. Diese gesetzliche Regelung wurde mit dem Ministerialdekret Nr. 200 vom 19. November 2012 umgesetzt, dem vorrangige Wirksamkeit zugewiesen wird, und zwar durch den Verweis auf Art. 9 Absatz 6-ter des genannten GD Nr. 174 von 2012, der vorschreibt: „die Bestimmungen zur Umsetzung von Artikel 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 vom 24. Januar 2012, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 27 vom 24. März 2012, so wie abgeändert durch Absatz 6 des vorliegenden Artikels, entsprechen denen der Verordnung laut Dekret des Wirtschafts- und Finanzministers Nr. 200 vom 19. November 2012“.

Im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen, die das vorliegende Thema regeln, ist auch auf Absatz 6-quinquies des in Frage stehenden Art. 9 zu verweisen, aufgrund dessen die vorliegende Befreiung keine Anwendung findet auf die „Bankenstiftungen laut LD Nr. 153 vom 17. Mai 1999“ mit der „Zivilrechtlichen und steuerlichen Regelung der einbringenden Einrichtungen laut Art. 11 Absatz 1 des LD Nr. 356 vom 20. November 1990, und steuerliche Regelung der Vorgänge zur Umstrukturierung des Bankensektors gemäß Artikel 1 des Gesetzes Nr. 461 vom 23. Dezember 1998“.

2. 2. Steuer für unteilbare öffentliche Dienste (TASI)

Art. 1 Absatz 639 des Gesetzes Nr. 147 vom 27. Dezember 2013 (Stabilitätsgesetz für das Jahr 2014) sieht vor, dass ab dem Jahr 2014 die einheitliche Gemeindesteuer (IUC) eingeführt wird, die auf zwei Voraussetzungen für die Besteuerung basiert:

- die eine besteht im Besitz von Immobilien und hängt von der Art und vom Wert der Immobilie ab;
- die andere steht in Verbindung mit dem Erbringen und der Inanspruchnahme von kommunalen Dienstleistungen.

Die IUC setzt sich zusammen aus:

- der vermögensabhängigen Gemeindesteuer auf Immobilien (IMU), die von Rechtssubjekten zu zahlen ist, die Immobilien mit Ausnahme der Hauptwohnung besitzen;
- einer Komponente, die sich auf die Dienstleistungen bezieht und sich wie folgt gliedert:
 - in die Steuer für unteilbare öffentliche Dienste (TASI) zu Lasten sowohl des Besitzers als des Benutzers der Immobilie;
 - in die Müllabfuhrgebühr (TARI) zur Finanzierung der Kosten im Zusammenhang mit der Müllabfuhr und -entsorgung zu Lasten des Benutzers.

Das GD Nr. 16 vom 6. März 2014, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 68 vom 2. Mai 2014, hat in Art. 1 Absatz 3 festgelegt, dass unter anderen auch auf die TASI die Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 angewandt wird, für die „die Anwendung der Bestimmungen laut Artikel 91-bis des GD Nr. 1 vom 24. Januar 2012, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 27 vom 24. März 2012 in der jeweils gültigen Fassung, bestehen bleibt“.

Die nichtgewerblichen Einrichtungen müssen sowohl für die IMU als für die TASI eine einheitliche Erklärung vorlegen. Hierzu muss auch darauf hingewiesen werden, dass diese Erklärung ausschließlich die nichtgewerblichen Einrichtungen betrifft, die Immobilien besitzen, die Gegenstand der Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 sind. Die nichtgewerblichen Einrichtungen, die ausschließlich Immobilien besitzen, die nicht von dieser Art der Befreiung betroffen sind, müssen daher die ordentliche Erklärung vorlegen, die mit dem Ministerialdekret vom 30. Oktober 2012 genehmigt und im Amtsblatt Nr. 258 vom 5. November 2012 veröffentlicht wurde, wie übrigens auch von der entsprechenden Anleitung unter Abschnitt 1.2 vorgesehen.

3. Der Beschluss der Europäischen Kommission vom 19. Dezember 2012

Mit dem Beschluss vom 19. Dezember 2012 über die staatliche Beihilfe SA.20829 (C26/210) hat sich die Europäische Kommission unter Bezugnahme insbesondere auf die Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 in Sachen ICI und IMU ausgesprochen. Angesichts des Gegenstands der vorliegenden Anleitung, die darauf abzielt, die Anwendung dieser Befreiung auch auf die IMU zu untersuchen, erscheint es zweckmäßig, zunächst dasjenige wiederzugeben, was die Kommission in Bezug auf letztere Steuer statuiert hat

3.1 Die Befreiung von der IMU

Die Kommission hat folgendes anerkannt: „Die Befreiung von der IMU, die nichtgewerblichen Einrichtungen gewährt wird, die ihre Immobilien ausschließlich für die in Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe i) des Gesetzesdekrets Nr. 504/29 aufgeführten Tätigkeiten nutzen, stellt keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 AEUV dar“.

Der Kommission zufolge bringen die Bestimmungen in Bezug auf die Anwendung der IMU-Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. h) des LD Nr. 504 von 1992 deutlich zum Ausdruck, dass diese Befreiung nur gewährt werden kann, wenn in den betreffenden Immobilien nichtgewerbliche Tätigkeiten ausgeübt werden. Daher gilt für die Kommission: „Folglich werden die Mischsituationen nicht länger möglich sein, die die ICI-Rechtsvorschriften geschaffen hatten, in denen wirtschaftliche Tätigkeiten in einigen Gebäuden ausgeübt wurden, die Anrecht auf eine Steuerbefreiung hatten.“ Es ist daher notwendig, sich bei der Auslegung des Begriffs wirtschaftliche Tätigkeit aufzuhalten, die, wie es unter Punkt 163 des in Rede stehenden Beschlusses heißt, unter anderem von den besonderen Umständen, von der Art, wie diese Tätigkeit vom Staat organisiert wird, und vom Zusammenhang, in dem sie organisiert wird, abhängen.

Um die nichtwirtschaftliche Natur einer Tätigkeit nach der Rechtsprechung der Union festzustellen, sind die Natur, die Zielsetzungen und die Vorschriften zu prüfen, die diese Tätigkeit regeln. Dass einige Tätigkeiten als „sozial“ eingestuft werden können, reicht nicht aus, um ihre wirtschaftliche Natur auszuschließen. Der Gerichtshof hat aber auch anerkannt, dass bestimmte Tätigkeiten mit einer rein sozialen Funktion als nichtwirtschaftlich anerkannt werden können, insbesondere in Sektoren, die eng mit den grundlegenden Aufgaben und Verantwortungen des Staats verbunden sind.

Die Kommission hält sich dann im vorliegenden Beschluss bei der Bestimmung laut Art. 1 Abs. 1 Buchst. p) der Verordnung Nr. 200 von 2012 auf, der das Konzept der „nichtgewerblichen Basis“ definiert.

Aufgrund dieser Bestimmung werden die institutionellen Tätigkeiten als auf einer nichtgewerblichen Basis erbracht angesehen, wenn sie:

- a) keinen Gewinn machen;
- b) aufgrund ihrer Natur die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts einhalten und nicht im Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern stehen, die Gewinn machen;
- c) die Grundsätze der Solidarität und Subsidiarität umsetzen.

Diesbezüglich ist die Voraussetzung unter (b) eine wichtige Schutzklausel, da sie aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf das Gemeinschaftsrecht generell garantiert, dass die Tätigkeit nicht im Wettbewerb mit anderen gewinnorientierten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, was eine grundlegende Eigenschaft nichtgewerblicher Tätigkeiten ist.

Hinsichtlich der Untersuchung der einzelnen institutionellen Tätigkeiten hat die Kommission darauf hingewiesen, dass die Verordnung Nr. 200 von 2012 insbesondere in Bezug auf Tätigkeiten in den Bereichen Gemeinwohl und Gesundheit festlegt, dass diese auf einer nichtgewerblichen Basis ausgeübt werden, wenn mindestens eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- 1) die Tätigkeiten sind vom Staat akkreditiert und werden entweder unter einem Vertrag oder einer Vereinbarung mit dem Staat, den Regionen oder lokalen Behörden ausgeübt und sie sind Teil des öffentlichen Gesundheitssystems oder eine Ergänzung zu diesem; die Dienstleistungen werden den Nutzern kostenlos oder gegen die Zahlung eines Betrags bereitgestellt, der lediglich ein Beitrag zu den Kosten der Bereitstellung der Universaldienstleistung ist;
- 2) wenn die Tätigkeiten nicht vom Staat akkreditiert sind und nicht unter einem Vertrag oder einer Vereinbarung ausgeübt werden, müssen sie kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Unter Bezugnahme auf die erste Voraussetzung merkt die Kommission an, dass die in Rede stehenden Einrichtungen zur Inanspruchnahme der Befreiung ein wesentlicher Bestandteil des nationalen Gesundheitsdienstes sein müssen, der umfassenden Schutz gewährt und auf dem Grundsatz der Solidarität basiert.

In diesem System werden Krankenhäuser direkt aus Sozialversicherungsbeiträgen und anderen staatlichen Mitteln finanziert. Diese Krankenhäuser stellen ihre Dienstleistungen auf der Grundlage des umfassenden Schutzes kostenlos oder für eine niedrige Gebühr bereit, die lediglich einen geringen Bruchteil der tatsächlichen Kosten der Dienstleistung ausmacht.

Nichtgewerbliche Einrichtungen, die dieselben Voraussetzungen erfüllen, werden ebenfalls als wesentlicher Bestandteil des nationalen Gesundheitssystems angesehen.

Angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Falls und entsprechend den Grundsätzen, die durch die Rechtsprechung der Union niedergelegt sind, zieht die Kommission die Schlussfolgerung, dass die betroffenen Einrichtungen, die die vorstehend beschriebenen Tätigkeiten ausüben und die rechtlichen Voraussetzungen erfüllen, nicht als Unternehmen gelten und nach EU-Recht als nichtgewerbliche Tätigkeiten angesehen werden können, da das italienische nationale System einen umfassenden Schutz gewährt (Punkt 164 des Beschlusses).

In Bezug auf die zweite Voraussetzung legt die Verordnung Nr. 200 von 2012 fest, dass die Tätigkeiten entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden müssen.

Dienstleistungen, die kostenlos bereitgestellt werden, stellen im Allgemeinen keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Dienstleistungen nicht im Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern ausgeübt werden, wie in Art. 1 der Verordnung niedergelegt ist.

Dasselbe gilt auch für Dienstleistungen, die gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden. Hierzu stellt die Kommission fest, dass *„eine Gebühr, um nach den Bestimmungen der Verordnung als symbolisch betrachtet werden zu können, keinen Bezug zu den Kosten der Dienstleistung haben darf. Die Verordnung legt auch fest, dass die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“*

Deshalb schlussfolgert die Kommission, da die Tätigkeiten in den Bereichen Sozial- und Gesundheitsfürsorge auch die allgemeinen und subjektiven Voraussetzungen erfüllen, die in den Artikeln 1 und 3 der Verordnung angegeben sind, dass diese Tätigkeiten keine wirtschaftlichen Tätigkeiten darstellen, wenn sie gemäß den Grundsätzen der geltenden Rechtsvorschriften ausgeübt werden.

Tätigkeiten im Bereich der Bildung werden ihrerseits als auf einer nichtgewerblichen Basis ausgeübt angesehen, wenn eine Reihe besonderer Voraussetzungen erfüllt ist.

Insbesondere:

- muss die Tätigkeit der öffentlichen Bildung gleichwertig sein;
- die Schule muss eine nicht diskriminierende Einschreibepaxis haben;
- die Schule muss auch behinderten Schülern Zugang gewähren, Tarifverträge schließen, eine Struktur haben, die den anwendbaren Standards entspricht und ihre Buchhaltungsunterlagen veröffentlichen.

Darüber hinaus muss die Tätigkeit entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden, die nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Leistungserbringung abdeckt. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

In diesem Zusammenhang erinnert die Kommission daran, dass nach Rechtsprechung *„Kurse, die von bestimmten Einrichtungen angeboten werden, die Teil des nationalen Bildungssystems sind und vollständig oder hauptsächlich durch öffentliche Mittel finanziert werden, keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen.“*

An der nichtwirtschaftlichen Natur der öffentlichen Bildung wird grundsätzlich nichts dadurch geändert, dass die Schüler oder ihre Eltern manchmal Schulgeld oder Einschreibgebühren zahlen müssen, die zu den Betriebskosten des Systems beitragen, sofern dieser finanzielle Beitrag nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Erbringung der Dienstleistung ausmacht und folglich nicht als Bezahlung für eine erbrachte Leistung angesehen werden kann.

Es wird darauf hingewiesen, dass Art. 4 Absatz 3 Buchst. c) der Verordnung festlegt, dass die Erbringung der Tätigkeit

„entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden muss, die nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Leistungserbringung abdeckt. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.“

Hierzu wird daran erinnert, dass die Europäische Kommission in der *„Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfevorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse. Text von Bedeutung für den EWR“* - veröffentlicht im Amtsblatt Nr. C 008 am 11. Januar 2012 S. 0004 - 0014 (2012/C 8/02) - bereits Folgendes festgestellt hat: *„Nach der Rechtsprechung der Union kann die innerhalb des nationalen Bildungssystems organisierte öffentliche Bildung, die vom Staat finanziert und überwacht wird, als nichtwirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden“* (Punkt 2.1.5. Bildungswesen, 26).

In derselben Mitteilung stellt die Europäische Kommission unter Hinweis auf die Rechtsprechung der Union fest, dass *„die nichtwirtschaftliche Natur der öffentlichen Bildung grundsätzlich nicht dadurch beeinträchtigt [wird], dass Schüler oder ihre Eltern gelegentlich Unterrichts- oder Einschreibegebühren entrichten müssen, die zu den operativen Kosten des Systems beitragen. Solche finanziellen Beiträge decken oft nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten der Dienstleistung ab und können daher nicht als Entgelt für die erbrachte Dienstleistung angesehen werden. Daher ändern sie nichts an der nichtwirtschaftlichen Natur einer allgemeinen Bildungsdienstleistung, die vorrangig aus staatlichen Mitteln finanziert wird. Diese Grundsätze gelten für öffentliche Bildungsdienstleistungen wie Berufsausbildung (47), private und öffentliche Grundschulen (48) sowie Kindertageseinrichtungen (49), nebenberufliche Lehrtätigkeiten an Hochschulen (50) und Unterricht an Hochschulen (51)“*.

Angesichts des soeben Erläuterten war die Kommission der Ansicht, dass „die symbolische Gebühr“, auf die in der Verordnung Nr. 200 von 2012 verwiesen wird, nicht als Bezahlung der bereitgestellten Dienstleistungen angesehen werden kann.

Folglich ist die Kommission angesichts der besonderen Umstände und der allgemeinen und subjektiven Anforderungen der Art. 1 und 3 der Verordnung zusammen mit den in Art. 4 niedergelegten besonderen objektiven Anforderungen der Ansicht, dass die Dienstleistungen im Bereich der Bildung, die von den in Rede stehenden Einrichtungen erbracht werden, nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden können.

In Bezug auf Tätigkeiten in den Bereichen Wohnungswesen, Kultur, Erholung und Sport legt Art. 4 der Verordnung fest, dass sie entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden müssen, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden. Diese Anforderung stimmt mit der zweiten Voraussetzung überein, die für Tätigkeiten in den Bereichen Sozial- und Gesundheitsfürsorge niedergelegt ist und im vorstehenden Erwägungsgrund untersucht wurde. Folglich finden die gleichen Überlegungen Anwendung. Für Tätigkeiten in den Bereichen Wohnungswesen und Sport verweist die Kommission auf die weiteren Anforderungen, die in den Definitionen dieser Tätigkeiten in Art. 1 Absatz 1 Buchstaben j) und m) der Verordnung Nr. 200 von 2012 niedergelegt sind.

In Bezug auf Dienstleistungen im Bereich Wohnungswesen beschränkt die Verordnung die Befreiung auf Tätigkeiten, die von nichtgewerblichen Einrichtungen ausgeübt werden, zu denen nur bestimmten Personengruppen Zugang gewährt wird und die nicht fortlaufend erbracht werden. Die Verordnung gibt insbesondere in Bezug auf das „soziale Wohnungswesen“ an, dass die Dienstleistungen Personen zum Ziel haben müssen, die zeitweilig oder dauerhaft besondere Bedürfnisse haben oder Menschen, die aufgrund körperlicher, psychologischer, wirtschaftlicher, sozialer oder familiärer Bedingungen benachteiligt sind.

Zur Inanspruchnahme der Vergünstigung darf die Einrichtung lediglich die Zahlung einer symbolischen Gebühr verlangen, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Die Verordnung legt auch fest, dass die Befreiung auf jeden Fall nicht für Tätigkeiten anwendbar ist, die in Hotels oder ähnlichen Einrichtungen wie beispielsweise in Hotels, Motels und in Einrichtungen mit Zimmervermietung mit Frühstück ausgeübt werden. Da in der in Rede stehenden Rechtssache die nichtgewerblichen Einrichtungen, die Unterbringungen anbieten, die allgemeinen, subjektiven und objektiven Anforderungen laut Artikel 1, 3 und 4 der Verordnung Nr. 200 von 2012 erfüllen müssen, vertritt die Kommission die Ansicht, dass angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Falls diese Tätigkeiten, welche die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen, keine wirtschaftliche Tätigkeit zum Zwecke des Gemeinschaftsrechts darstellen.

Zum Abschluss der durchgeführten Analyse kommt deshalb die Kommission *„auf der Grundlage der von den italienischen Behörden eingereichten Erläuterungen angesichts der spezifischen und besonderen Merkmale des vorliegenden Falls zu dem Schluss, dass die in den vorstehenden Erwägungsgründen analysierten Tätigkeiten, die von nichtgewerblichen Einrichtungen unter vollständiger Erfüllung der allgemeinen, subjektiven und objektiven Kriterien ausgeübt werden, die in den Artikeln 1, 3 und 4 der Verordnung niedergelegt sind, nicht wirtschaftlicher Natur sind. Folglich handeln die in Rede stehenden nichtgewerblichen Einrichtungen, wenn sie diese Tätigkeiten unter vollständiger Erfüllung der in den italienischen Rechtsvorschriften niedergelegten Voraussetzungen ausüben, nicht als Unternehmen für die Zwecke des Gemeinschaftsrechts. Da Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags nur auf Unternehmen Anwendung findet, folgt daraus, dass die Maßnahme in dem in Rede stehenden Fall nicht in den Anwendungsbereich dieses Artikels fällt.“*

In demselben Beschluss wird auch daran erinnert, dass es im Fall einer Mischnutzung von Gebäuden seit dem 1. Januar 2013 nach den italienischen Rechtsvorschriften möglich ist, die anteilige gewerbliche Nutzung der Immobilie zu berechnen und die IMU lediglich auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten zu erheben.

In diesem Zusammenhang wurde darauf hingewiesen, *„dass die teilweise Befreiung, die eine Einrichtung, die sowohl gewerbliche als auch nichtgewerbliche Tätigkeiten ausübt, für den Teil der Immobilie genießt, die für nichtgewerbliche Tätigkeiten genutzt werden, keinen Vorteil für diese Einrichtung darstellt, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit als Unternehmen ausübt. Folglich stellt die Maßnahme auch für diese Art Situation keine staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 107 Absatz 1 dar“*.

3.2 Die Befreiung von der ICI

Die Kommission hat sich auch mit der Frage der Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 in Bezug auf die ICI befasst und ist zu der Auffassung gelangt, dass die Befreiung als „*rechtswidrige und unvereinbare Beihilfe*“ anzusehen ist, die grundsätzlich zurückgefordert werden muss, um die Lage wieder herzustellen, die auf dem Markt herrschte, bevor die Beihilfe gewährt wurde. Die Verordnung (EG) Nr. 659/99 erlegt der Entscheidung auf Rückforderung jedoch Einschränkungen auf. Insbesondere hat der Gerichtshof eine Ausnahme anerkannt, in der der Mitgliedstaat von der Verpflichtung befreit werden darf, eine an ihn gerichtete Rückforderungsentscheidung umzusetzen: Es müssen außergewöhnliche Umstände vorliegen, die es ihm absolut unmöglich machen, die Entscheidung ordnungsgemäß durchzuführen, wobei das Konzept der „absoluten Unmöglichkeit“ stets sehr eng ausgelegt wird. Die Voraussetzung einer völligen Unmöglichkeit der Durchführung ist nicht erfüllt, wenn sich der Mitgliedstaat darauf beschränkt, die Kommission über die mit der Durchführung der Entscheidung verbundenen rechtlichen, politischen oder praktischen Schwierigkeiten zu unterrichten. Der einzige Fall, in dem eine absolute Unmöglichkeit anerkannt werden könnte, wäre, wenn die Rückforderung von Anfang an objektiv und absolut unmöglich wäre.

In dem vorliegenden Fall haben die italienischen Behörden argumentiert, dass es nicht möglich ist, anhand der Daten des Katasters festzustellen, ob die auf einem bestimmten Grundstück ausgeübten Tätigkeiten gewerblicher oder nicht gewerblicher Natur sind. Tatsächlich wird jede einzelne Immobilie (einschließlich Teile von Immobilien mit einer gesonderten Einstufung) lediglich auf der Grundlage ihrer objektiven Eigenschaften im Kataster registriert. Dabei werden die physikalischen und strukturellen Elemente verbunden mit der beabsichtigten Nutzung berücksichtigt.

Italien hat erklärt, dass es anhand der Steuerdatenbanken und insbesondere der Aufzeichnungen der Steuererklärungen nichtgewerblicher Einrichtungen nur möglich ist, Immobilien zu identifizieren, die ausschließlich auf nichtgewerblicher Basis genutzt werden.

Folglich ist die Kommission der Auffassung, „*dass die italienischen Behörden nachgewiesen haben, dass die Empfänger der Beihilfe nicht identifiziert werden können und dass die Beihilfe selbst aufgrund des Fehlens verfügbarer Daten nicht objektiv errechnet werden kann. Grundsätzlich ist es nicht möglich, aus den Steuer- und Katasterdatenbanken die Immobilie einer nichtgewerblichen Einrichtung zu identifizieren, die für nicht ausschließlich gewerbliche Tätigkeiten der in den Bestimmungen zur ICI-Befreiung angegebenen Art verwendet wurde. Folglich ist es nicht möglich, die notwendigen Informationen zu erhalten, um die Höhe des zurückzufordernden Steuerbetrags zu errechnen. Deshalb wäre eine Durchführung einer Rückforderungsanordnung objektiv und absolut unmöglich*“.

Die Kommission hat folglich beschlossen, dass die von Italien rechtswidrig eingeführte staatliche Beihilfe in Form der ICI-Befreiung, die nichtgewerblichen Einrichtungen gewährt wird, die ihre Immobilien ausschließlich für die in Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 aufgeführten Tätigkeiten nutzen, gegen Artikel 108 Absatz 3 AEUV verstößt und mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist. Angesichts dieser außergewöhnlichen Umstände, sollte die Rückforderung der Beihilfe jedoch nicht angeordnet werden, „*da Italien nachgewiesen hat, dass die Durchführung absolut unmöglich wäre*“.

4. Die Verordnung Nr. 200 vom 19. November 2012

Die Verordnung Nr. 200 von 2012 hat die Bestimmungen laut Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 umgesetzt, dessen Gegenstand in Art. 2 angegeben ist, der ein grundlegendes Element zur Ermittlung des Anwendungsbereichs der Verordnung ist.

Hierzu wird darauf hingewiesen, dass die in der Verordnung enthaltenen Bestimmungen dazu dienen, im Sinne von Art. 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 von 2012 die ab dem 1. Januar 2013 geltenden Modalitäten und Verfahren zur proportionalen Anwendung der IMU-Befreiung für die Immobilieneinheiten, die für eine gemischte Nutzung bestimmt sind, in den Fällen festzulegen, in denen es nicht möglich ist, im Sinne von Art. 91-bis die Immobilien oder die Immobilienteile zu ermitteln, die ausschließlich der nichtgewerblichen Ausübung der institutionellen Tätigkeiten dienen.

Um daher ermitteln zu können, wann eine institutionelle Tätigkeit nichtgewerblich ausgeübt wird, wie von der Rechtsvorschrift zum Zweck der Befreiung gefordert, wurden in der Verordnung die notwendigen Voraussetzungen für die Qualifizierung angegeben, ausgehend von den allgemeinen Voraussetzungen laut Art. 3 und dann anhand spezifischer und besonderer Voraussetzungen unter Berücksichtigung der Eigentümlichkeiten der betroffenen Sektoren, wie im darauffolgenden Art. 4 einzeln aufgeführt.

Bevor die verschiedenen Anforderungen einzeln untersucht werden, ist es zweckmäßig, die Aufmerksamkeit auf die Definitionen laut Art. 1 der Verordnung zu lenken.

4.1 Die Definitionen laut Art. 1 der Verordnung

Vor der Untersuchung der einzelnen Tätigkeiten soll zunächst vor allem von der Definition der nichtgewerblichen Einrichtungen die Rede sein, die in Art. 1 Buchst. c) enthalten ist, aufgrund dessen als solche die öffentlichen und privaten Einrichtungen verstanden werden, die keine Unternehmen sind laut Art. 73 Absatz 1 Buchst. c) des TUIR, deren ausschließlicher oder vorrangiger Gegenstand nicht die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit betrifft.

Hinsichtlich der letztgenannten Elemente ist der nachstehende Buchst. d) von Art. 1 der Verordnung zu berücksichtigen, aufgrund dessen unter „*ausschließlichem Gegenstand*“ derjenige verstanden wird, der aufgrund des Gesetzes, des Gründungsaktes oder der Satzung festgelegt wurde, sofern sie in Form einer öffentlichen Urkunde oder einer beglaubigten oder registrierten Privaturkunde vorliegen; während unter „*vorrangigem Gegenstand*“ die Tätigkeit verstanden wird, die wesentlich ist, um die vom Gesetz, von der Gründungsakte oder von der Satzung angegebenen vorrangigen Zwecke direkt zu realisieren.

Aufmerksamkeit verdient auch die Untersuchung von Art. 1 Buchst. p) der Verordnung. Diesem Buchstaben zufolge gelten als „nichtgewerblichen Modalitäten“ die „*Modalitäten zur Ausübung der institutionellen Tätigkeiten, die keinen Gewinnzweck verfolgen und die in Übereinstimmung mit dem Recht der Europäischen Union aufgrund ihrer Natur nicht im Wettbewerb mit anderen Marktteilnehmern stehen, die Gewinnzwecke verfolgen, und die die Grundsätze der Solidarität und Subsidiarität umsetzen*“. Hierzu sei hervorgehoben, dass der genannte Verweis auf das Recht der Europäischen Union eine wichtige Schutzklausel darstellt, da sie generell garantiert, dass die Tätigkeit nicht im Wettbewerb mit anderen gewinnorientierten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt wird, was eine grundlegende Eigenschaft nichtgewerblicher Tätigkeiten ist. Er ist gleichzeitig ein Ausdruck der konstitutionellen Grundsätze der Solidarität und Subsidiarität in Bezug auf das öffentliche Angebot gemeinnütziger Dienstleistungen, sofern vorhanden.

4.2 Subjektive Voraussetzung

Was die subjektive Voraussetzung betrifft, verweist Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 auf die Rechtssubjekte laut Art. 73 Absatz 1 Buchst. c) des TUIR, d.h. auf die öffentlichen und privaten Einrichtungen, die keine Unternehmen sind, deren ausschließlicher und vorrangiger Gegenstand nicht die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit betrifft und die im Staatsgebiet ansässig sind.

Hierzu gehören somit:

- die öffentlichen Körperschaften, d.h. die Organe und Verwaltungen des Staats; die Gebietskörperschaften (Gemeinden, Konsortien zwischen lokalen Körperschaften, Berggemeinschaften, Provinzen, Regionen, Vereinigungen und Betreiber öffentlichen Guts, Handelskammern); Gesundheitsbetriebe und öffentliche Einrichtungen, die ausschließlich für die Bereiche Gemeinwohl, Fürsorge und Gesundheit eingerichtet wurden; nichtwirtschaftliche öffentliche Einrichtungen; Sozialhilfeträger und Unterstützungsstellen; Universitäten und Forschungseinrichtungen; öffentliche Dienstleistungsbetriebe (ehemalige IPAB);
- private Einrichtungen, d.h. die vom Zivilgesetzbuch geregelten Einrichtungen (Vereine, Stiftungen und Komitees) und die von sektorspezifischen Gesetzen geregelten Einrichtungen wie z.B.: Organisationen des Freiwilligendienstes (Gesetz Nr. 266 vom 11. August 1991); die nichtstaatlichen Organisationen (Gesetz Nr. 49 vom 26. Februar 1987, Art. 5); die Sozialförderungsvereine (Gesetz Nr. 383 vom 7. Dezember 2000); die Amateursportvereine (Art. 90 des Gesetzes Nr. 289); die Stiftungen, die aus der Umwandlung selbständiger Opernhäuser und gleichgestellter Konzertiinstitutionen hervorgegangen sind (LD Nr. 134 vom 23. April 1998); die privatisierten ehemaligen Dienstleistungsbetriebe - IPAB (zuletzt aufgrund des LD Nr. 207 vom 4. Mai 2001); die Einrichtungen, die zu Steuerzwecken als gemeinnützige Organisationen (ONLUS) eingestuft werden (LD Nr. 460 vom 4. Dezember 1997).

Es ist darauf hinzuweisen, dass zu den nichtgewerblichen privaten Einrichtungen auch die kirchlichen Einrichtungen gehören, die zivilrechtlich anerkannt wurden aufgrund des Änderungsabkommens zum Lateranvertrag (Gesetz 121 vom 25. März 1985 für die katholische Kirche) und der Vereinbarungen zwischen dem italienischen Staat und den anderen religiösen Konfessionen (z.B.: Gesetz Nr. 449 vom 11. August 1984 für die Leitung der Waldenserkirche; Gesetz Nr. 516 vom 22. November 1988 für die Italienische Gemeinschaft der christlichen adventistischen Kirchen des 7. Tages; Gesetz Nr. 517 vom 22. November 1988 für die Gottesversammlungen in Italien - ADI; Gesetz Nr. 101 vom 8. März 1989 für die jüdischen Gemeinden in Italien; Gesetz Nr. 116 vom 12. April 1995 für den Bund der christlich-evangelischen Baptisten in Italien - UCEBI; Gesetz Nr. 520 vom 29. November 1995 für die evangelisch-lutherische Kirche in Italien - CELI; Gesetz Nr. 126 vom 30. Juli 2012 für die orthodoxe Erzdiözese Italiens und das Exarchat für Südeuropa; Gesetz Nr. 127 vom 30. Juli 2012 für die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage; Art. 16 des Gesetzes Nr. 128 vom 30. Juli 2012 für die Apostolische Kirche in Italien; Gesetz Nr. 245 vom 31. Dezember 2012 für die Buddhisten; Gesetz Nr. 246 vom 31. Dezember 2012 für die Hinduisten).

ZUR BEACHTUNG

Es ist daran zu erinnern, dass die subjektive Voraussetzung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 nicht für alle gemeinnützigen Organisationen ohne Gewinnzwecke (ONLUS) laut LD Nr. 460 vom 4. Dezember 1997 gilt, so wie im Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 168/E vom 26. Juni 1998 unter Punkt 1.12 niedergelegt: „die Rückführbarkeit in die Kategorie der ONLUS sieht von jeder Untersuchung des ausschließlichen oder vorrangigen Gegenstands der Einrichtung ab und somit von der Gewerblichkeit oder Nichtgewerblichkeit der von ihr faktisch ausgeübten Tätigkeit“.

Es ist jedoch hervorzuheben, dass Art. 21 der letztgenannten Verfügung vorsieht, dass „die Gemeinden, die Provinzen, die Regionen und die autonomen Provinzen Trient und Bozen gegenüber den ONLUS die Ermäßigung oder die Befreiung von der Zahlung der sie betreffenden Abgaben und von den damit verbundenen Erfüllungen beschließen können“.

4.3 Objektive Voraussetzung

Was hingegen die objektive Voraussetzung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 betrifft, müssen die von den nichtgewerblichen Einrichtungen genutzten Immobilien ausschließlich zur Ausübung von Tätigkeiten in den folgenden Bereichen bestimmt sein:

- Fürsorge;
- Vorsorge;
- Gesundheit;
- wissenschaftliche Forschung;

- Bildung;
- Wohnungswesen;
- Kultur;
- Freizeit und Erholung;
- Sport;

• Tätigkeiten laut Art. 16 Buchst. a) des Gesetzes Nr. 222 vom 20. Mai 1985, d.h. die Tätigkeiten auf dem Gebiet der Religion und des Kultus, die „auf die Ausübung des Kultus, die Seelsorge, die Ausbildung des Klerus, die Mission, die Katechese, die christliche Erziehung ausgerichtet sind“.

Hierbei muss hervorgehoben werden, dass zum Zweck einer konstitutionell ausgerichteten Auslegung der vorliegenden Rechtsvorschrift in Übereinstimmung mit dem Grundsatz der Laizität des Staates und des Schutzes der freien Äußerung der religiösen Gefühle laut Art. 2, 3, 7, 8, 19 und 20 der Verfassung nicht nur, wie ausdrücklich von der Rechtsvorschrift vorgesehen, auf die Tätigkeiten laut des in Rede stehenden Art. 16 Bezug zu nehmen ist, sondern auch auf die Tätigkeiten auf dem Gebiet der Religion und des Kultus, die anhand der Kriterien ermittelt werden, die in den Vereinbarungen mit den religiösen Konfessionen im Sinne von Art. 8 der Verfassung festgelegt sind, sowie auf die Kultustätigkeiten der Einrichtungen innerhalb der gemeinnützigen Körperschaften im Sinne des Gesetzes Nr. 1159 vom 24. Juni 1929 [Gesetz Nr. 449 von 1984 für die von der Leitung der Waldenserkirche vertretenen Kirchen; Art. 15 des Gesetzes Nr. 517 von 1988 für die Gottesversammlungen in Italien; Art. 22 des Gesetzes Nr. 516 von 1988 für die Italienische Union der christlichen Adventisten des 7. Tages; Art. 26 des Gesetzes Nr. 101 von 1989 für die Union der italienischen jüdischen Gemeinden; Art. 11 des Gesetzes Nr. 116 von 1995 für den Bund der christlich-evangelischen Baptisten in Italien (UCEBI); Art. 22 des Gesetzes Nr. 520 von 1995 für die Evangelisch-Lutherische Kirche in Italien (CELI); Art. 15 des Gesetzes Nr. 126 von 2012 für die orthodoxe Erzdiözese Italiens und das Exarchat für Südeuropa; Art. 22 des Gesetzes 127 von 2012 für die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage; Art. 16 des Gesetzes Nr. 128 von 2012 für die Apostolische Kirche in Italien; Art. 10 des Gesetzes Nr. 245 von 2012 für die Buddhisten; Art. 11 des Gesetzes Nr. 246 von 2012 für die Hinduisten].

Es wird daran erinnert, dass die Befreiung für die Immobilien, in denen wissenschaftliche Forschung betrieben wird, ab dem Steuerzeitraum 2014 vorgesehen ist gemäß Art. 2 Absatz 3 des GD Nr. 102 von 2013. Eine besondere Frage wurde im Beschluss Nr. 4/DF vom 4. März 2013 behandelt, in dem es heißt, dass im besonderen Fall, in dem eine Immobilie, die von einer nichtgewerblichen Einrichtung besessen wird, einer anderen nichtgewerblichen Einrichtung zur Ausübung einer der anspruchsberechtigten Tätigkeiten laut Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 in Gebrauchsleihe überlassen wird, findet die in Rede stehende Befreiung Anwendung. Hierzu gehört auch der weitere Sonderfall, in dem eine Immobilie, die einer anderen nichtgewerblichen Einrichtung, die derselben Struktur der überlassenden Einrichtung angehört, zur Ausübung einer Tätigkeit laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 in Gebrauchsleihe überlassen wird.

5. Allgemeine und sektorspezifische Voraussetzungen

Die Verordnung Nr. 200 von 2012 zur Umsetzung von Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 ermittelt in den Art. 3 und 4 die allgemeinen und sektorspezifischen Voraussetzungen, damit die Tätigkeiten laut Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 vom 30. Dezember 1992 als nichtgewerblich qualifiziert werden können.

Hierbei ist zunächst daran zu erinnern, dass mit dem Beschluss Nr. 1/DF vom 3. Dezember 2012 hervorgehoben wurde, dass hinsichtlich des Inkrafttretens der Rechtsvorschriften, die die nichtgewerbliche Ausübung der institutionellen Tätigkeiten definiert, das Datum des 1. Januar 2013 von Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 ausschließlich unter Bezugnahme auf das von Art. 5 der Verordnung geregelte proportionale Verhältnis festgelegt wurde. Dieselbe Rechtsvorschrift legt hingegen fest, dass die allgemeinen und sektorspezifischen Voraussetzungen zum Zweck der Anwendung von Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 gelten, der vorsieht, dass die Befreiung auf Immobilien angewandt wird, die „ausschließlich für die **nichtgewerbliche Ausübung von Tätigkeiten in den Bereichen Sozialfürsorge, Gemeinwohl, Gesundheit, wissenschaftliche Forschung, Bildung, Kultur, Erholung, Wohnungswesen und Sport sowie von Tätigkeiten laut Artikel 16 Buchstabe a) des Gesetzes Nr. 222 vom 20. Mai 1985 bestimmt sind**“.

Daher wurde im Dokument zur Verwaltungspraxis darauf hingewiesen, dass:

- 1) die Zahlung der IMU für das Jahr 2012 unter Berücksichtigung der Voraussetzungen erfolgen muss, die in den Artikeln 3 und 4 der Verordnung Nr. 200 von 2012 niedergelegt sind;
- 2) ab dem Steuerjahr 2013 die IMU aufgrund der vorgenannten Voraussetzungen und im proportionalen Verhältnis zu zahlen ist, wie es auch in der Regierungsmitteilung vom 9. Oktober 2012 heißt, die mittlerweile in ihrer Gesamtheit als „*primärer und sekundärer Regelungsrahmen*“ definiert wird.

5.1 Allgemeine Voraussetzungen

Art. 3 der Verordnung widmet sich wie schon angedeutet den „*allgemeinen Voraussetzungen für die Ausübung der institutionellen Tätigkeiten mit nichtgewerblichen Modalitäten*“, die als solche allen unterschiedlichen institutionellen Tätigkeiten gemeinsam sind. Insbesondere klärt die in Rede stehende Rechtsvorschrift, dass diese Tätigkeiten mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt werden, wenn die Gründungsakte oder die Satzung der nichtgewerblichen Einrichtung folgendes vorsehen:

- a) das Verbot, während des Bestehens der Einrichtung Gewinne und Betriebsüberschüsse sowie Fonds, Rücklagen oder Kapital zugunsten von Verwaltern, Gesellschaftern, Teilnehmern, Arbeitnehmern oder Mitarbeitern direkt oder indirekt auszuschießen, es sei denn, die Zweckbestimmung oder

die Ausschüttung sind gesetzlich vorgeschrieben, oder wenn sie zugunsten von Einrichtungen erfolgen, die aufgrund des Gesetzes, der Satzung oder der Verordnung Teil derselben und einheitlichen Struktur sind und dieselbe Tätigkeit oder andere institutionelle Tätigkeiten ausüben, die unmittelbar und spezifisch von den geltenden Rechtsbestimmungen vorgesehen sind;

- b) die Pflicht, die eventuellen Gewinne und Betriebsüberschüsse ausschließlich in die Entwicklung der Tätigkeiten zu reinvestieren, die zum institutionellen Ziel der sozialen Solidarität beitragen;
- c) die Pflicht, die Vermögenswerte der nichtgewerblichen Einrichtung bei ihrer Auflösung aus welchem Grund auch immer an eine andere nichtgewerbliche Einrichtung zu übertragen, die eine ähnliche institutionelle Tätigkeit ausübt, unbeschadet einer anderen gesetzlich vorgeschriebenen Zweckbestimmung.

Im Beschluss Nr. 3/DF vom 4. März 2013 wurde vor allem darauf hingewiesen, dass die genannten allgemeinen Voraussetzungen die bereits von Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 vorgesehenen subjektiven Voraussetzungen ergänzen, deren Fehlen somit zum Verlust der Voraussetzung des subjektiven Charakters und folglich der steuerlichen Vergünstigung führt.

In demselben Dokument zur Verwaltungspraxis wurde die genaue Tragweite der Bestimmungen geklärt, die in Art. 1 Absatz 1 Buchst. a) und c) der Verordnung enthalten sind.

In Bezug auf den Buchst. a) wurde darauf hingewiesen, dass die darin enthaltene Bestimmung im Rahmen des Verbots, während des Bestehens der Einrichtung Gewinne und Betriebsüberschüsse sowie Fonds, Rücklagen oder Kapitalien auszuschütten, nur einige Ausnahmen zulässt, nämlich für den Fall, dass die Ausschüttung vom Gesetz vorgesehen ist, und in der Annahme, dass diese Ausschüttung zugunsten einer Einrichtung erfolgt, die derselben und einheitlichen Struktur angehört, oder die dieselbe begünstigte Tätigkeit oder andere institutionelle Tätigkeiten ausübt, die unmittelbar und spezifisch von den geltenden Rechtsvorschriften vorgesehen sind.

Hierzu wiederum klärt der Beschluss, dass unter „anderen unmittelbar und spezifisch von den geltenden Rechtsvorschriften vorgesehenen institutionellen Tätigkeiten“ diejenigen zu verstehen sind, die ausdrücklich von Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 vorgesehen sind. Was hingegen Art. 3 Buchst. c) der Verordnung betrifft, der die bei Auflösung der nichtgewerblichen Einrichtung vorsieht, dass deren Vermögenswerte auf eine andere nichtgewerbliche Einrichtung übertragen werden, die „eine ähnliche institutionelle Tätigkeit ausübt“, wurde - angesichts der vom vorstehenden Buchst. a) verwendeten unterschiedlichen Terminologie - hervorgehoben, dass diese Redewendung sich auf nichts anderes als eine verwandte oder homogene Tätigkeit oder eine solche beziehen kann, die der Unterstützung der von der in Auflösung befindlichen Einrichtung ausgeübten institutionellen Tätigkeit dient, wie beispielsweise im Fall der Kulturförderung, die sich aufgrund ihrer Merkmale in den Rahmen der Bildungstätigkeiten einstuft, wie ausdrücklich von Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 vorgesehen.

6. Sektorspezifische Voraussetzungen

Art. 4 der Verordnung widmet sich den „weiteren Voraussetzungen“ bzw. den sektorspezifischen Voraussetzungen, die die institutionellen Tätigkeiten erfüllen müssen, um als nichtgewerblich ausgeübt zu gelten; außerdem müssen diese Tätigkeiten die Natur der einzelnen institutionellen Tätigkeit betreffen.

Hierzu muss hervorgehoben werden, dass, wie es auch in der Präambel zur in Rede stehenden Verordnung wiedergegeben ist: „der Staatsrat die Notwendigkeit unterstrichen hat, dass die Inhalte dieser Verordnung so weit wie möglich mit den gemeinschaftlichen Bezugsparametern übereinstimmen müssen mit der sich ergebenden Notwendigkeit detaillierter Unterscheidungskriterien in Bezug auf die verschiedenen berücksichtigten Tätigkeitsbereiche, um in den konkreten Fällen das Bestehen oder Nichtbestehen der Voraussetzung der Gewerblichkeit dieser Tätigkeiten zu ermitteln“.

Es muss hervorgehoben werden, dass diese Voraussetzungen die objektiven Voraussetzungen laut Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 ergänzen, deren Fehlen somit zum Verlust der Voraussetzung des objektiven Charakters und folglich der steuerlichen Vergünstigung führt.

6.1 Fürsorgetätigkeiten und Tätigkeiten im Gesundheitswesen

Übergehend zur Analyse der verschiedenen Tätigkeiten, die von Art. 4 der Verordnung geregelt werden, muss mit den Tätigkeiten in den Bereichen Fürsorge und Gesundheit begonnen werden, so wie vom vorstehenden Art. 1 definiert.

– Fürsorgetätigkeiten

Was die Tätigkeiten im Bereich der Fürsorge betrifft, gelten als solche laut Art. 1 Buchst. f) der Verordnung im Sinne von Art. 128 des LD Nr. 112 vom 31. März 1998 diejenigen Tätigkeiten in Bezug auf die kostenlose oder kostenpflichtige Bereitstellung und Erbringung von Dienstleistungen oder von finanziellen Leistungen, die dazu bestimmt sind, die Bedarfssituationen und Notlagen zu beheben und zu überwinden, denen der Mensch im Lauf des Lebens ausgesetzt ist, mit Ausnahme lediglich der vom Sozialvorsorge- und Gesundheitssystem sowie von der Justizverwaltung sichergestellten Situationen.

– Tätigkeiten im Gesundheitswesen

Was hingegen die Tätigkeiten im Bereich der Gesundheit betrifft, ermittelt Art. 1 Buchst. h) der Verordnung sie in denen, die darauf abzielen, die wesentlichen Betreuungsstandards laut Dekret des Ministerpräsidenten vom 29. November 2001 sicherzustellen, das zur Umsetzung des LD Nr. 502 vom 30. Dezember 1992 „Neuordnung der Regelung im Gesundheitswesen gemäß Artikel 1 des Gesetzes Nr. 421 vom 23. Oktober 1992“ erlassen wurde.

Es wird daran erinnert, dass die nichtgewerblichen Einrichtungen ein wesentlicher Bestandteil des nationalen Gesundheitsdienstes sein müssen, das umfassenden Schutz gewährt und auf dem Grundsatz der Solidarität basiert. Insbesondere legt Art. 1 Absatz 18 des LD Nr. 502 von 1992 fest,

dass „die Institutionen und Organismen ohne Gewinnzwecke zusammen mit den öffentlichen und gleichgestellten Institutionen laut Artikel 4 Absatz 12 zur Realisierung der verfassungsmäßig verankerten Pflichten der Solidarität beitragen und den ethisch-kulturellen Pluralismus der Dienstleistungen für die Person umsetzen“.

Zu den Tätigkeiten im Bereich Gesundheit gehören auch die sozio-sanitären Leistungen, die gemäß Art. 3-septies des genannten LD Nr. 502 von 1992 alle Tätigkeiten umfassen, die geeignet sind, mit Hilfe der ergänzenden Betreuung die Gesundheitsbedürfnisse der Person zu befriedigen, die sowohl eine medizinische Versorgung als soziale Schutzmaßnahmen erfordern, die in der Lage sind, auch langfristig die Kontinuität der Behandlungs- und Rehabilitierungsmaßnahmen zu gewährleisten. Außerdem umfassen die sozio-sanitären Leistungen:

- a) medizinische Versorgung von sozialer Relevanz, d.h. die Tätigkeiten, die auf die Förderung der Gesundheit, der Prävention, der Ermittlung, Behebung und Eindämmung der degenerativen oder invalidierenden Auswirkungen von angeborenen und erworbenen Krankheiten abzielen;
- b) Sozialleistungen von medizinischer Relevanz, d.h. alle Tätigkeiten des Sozialsystems, deren Ziel es ist, die bedürftige Person zu unterstützen, deren Gesundheitszustand durch Probleme im Zusammenhang mit einer Behinderung oder Marginalisierung beeinflusst wird.

Zur Umsetzung von Art. 3-septies des LD Nr. 502 von 1992 wurde das Dekret des Ministerpräsidenten vom 14. Februar 2001 erlassen, das den Ausrichtungs- und Koordinierungsakt in Sachen sozio-sanitäre Leistungen enthält und die Arten von Leistungen regelt, die aufgrund individueller Projekte bei Bedarf an Gesundheitsdienstleistungen und bei sozialen Schutzmaßnahmen zu erbringen sind; weitere Anweisungen werden über die regionale Gesetzgebung und Programmierung erteilt.

Dieselbe Verfügung legt Bereiche (Mütter und Kinder, Behinderte, ältere Personen und pflegebedürftige Personen usw.), Leistungen und Funktionen, Kriterien zur Finanzierung und Kostenverteilung sowie die Anteile zu Lasten des nationalen Gesundheitsdienstes und der betroffenen Gemeinde fest, unbeschadet der von der regionalen und kommunalen Regelung vorgesehenen Selbstbeteiligung des Nutzers.

– Einhaltung der Voraussetzungen laut Art. 4 Absatz 2 der Verordnung.

All dies vorausgeschickt, muss hervorgehoben werden, dass Art. 4 Absatz 2 der Verordnung vorsieht, dass die Fürsorge- und Gesundheitstätigkeiten mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt werden, wenn sie wenigstens eine der unter den nachstehenden Buchstaben aufgeführten Bedingungen erfüllen:

- a) sie sind akkreditiert und vertraglich an den Staat, die Regionen und die lokalen Körperschaften gebunden und werden im jeweiligen territorialen Rahmen und aufgrund der dort geltenden Rechtsvorschriften zusätzlich oder ergänzend zur öffentlichen Dienstleistung ausgeübt und erbringen zugunsten der Benutzer zu den vom gemeinschaftlichen und nationalen Recht vorgesehenen Bedingungen kostenlose Fürsorge- und Gesundheitsdienstleistungen, unbeschadet eventueller, von der Regelung zur finanziellen Abdeckung der Universaldienstleistung vorgesehenen Kostenbeteiligungen;
- b) wenn sie nicht akkreditiert sind und nicht unter einem Vertrag mit dem Staat, den Regionen und den lokalen Körperschaften ausgeübt werden, müssen sie kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

– Voraussetzungen laut Buchst. A)

In Bezug auf Art. 4 Absatz 2 der Verordnung muss darauf hingewiesen werden, dass die nichtgewerblichen Einrichtungen in den Genuss der IMU-Befreiung kommen, wenn sie die von der Rechtsvorschrift vorgeschriebenen Voraussetzungen erfüllen, unabhängig von der Kostenbeteiligung seitens des Nutzers und/oder der Familienangehörigen. Denn in diesen Fällen liegt eine Form der Mitfinanzierung der Dienstleistungen vor, die gesetzlich aufgrund der Notwendigkeit vorgesehen ist, „die finanzielle Abdeckung der Universaldienstleistung“ zu gewährleisten.

In allen Fällen, in denen eine Akkreditierung, ein Vertrag oder eine Konvention laut Art. 4 Absatz 2 Buchst. a) in den Bereichen Fürsorge und Gesundheit vorliegt, wird die Tätigkeit mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt, abgesehen von der von Mal zu Mal vom Benutzer oder von seiner Familie geforderten Kostenbeteiligung.

Daraus kann somit geschlossen werden, dass die nichtgewerblichen Einrichtungen, die die in Rede stehenden Tätigkeiten ausüben und die gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen, nicht als Unternehmen eingestuft werden und folglich die betreffende Befreiung in Anspruch nehmen können.

– Voraussetzungen laut Buchst. B)

Art. 4 Absatz 2 Buchst. b) betrifft die Tätigkeiten, bei denen keine Akkreditierung und kein Vertrag oder keine Konvention mit dem Staat, den Regionen und den lokalen Körperschaften vorliegt. Dieser Buchstabe ist daher nicht anwendbar auf die Tätigkeiten, für die eine Akkreditierung vorgesehen ist und für die die Gewerblichkeit oder Nichtgewerblichkeit der Tätigkeitsausübung unter ausschließlicher Bezugnahme auf den Regulierungsparameter laut Akkreditierung, Vertrag oder Konvention zu ermitteln ist. Es stünde dem Geist der Rechtsvorschrift entgegen und erwiese sich als widersprüchlich, wenn - nachdem die Verordnung Nr. 200 von 2012 einen Parameter ermittelt hat, an dem der Anspruch auf vollständige oder teilweise Befreiung zu messen ist - dieser Parameter durch einen zweiten überlagert wird, der sich nur auf die Fälle bezieht, in denen die Tätigkeit zu akkreditieren oder durch einen Vertrag oder eine Konvention zu regeln ist und einen Vergleich mit dem freien Markt erfordert.

Um die Befreiung von der IMU/TASI in Anspruch nehmen zu können, müssen sie in letzterem Fall kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Dasselbe gilt auch für Dienstleistungen, die gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden. Hierzu stellt die Kommission fest, dass „eine Gebühr, um nach den Bestimmungen der Verordnung als symbolisch betrachtet werden zu können, keinen Bezug zu den Kosten der Dienstleistung haben darf, und andererseits, dass die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“

Um als symbolisch definiert werden zu können, erklärt die Kommission, dass das Entgelt keinen Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung aufweisen und nicht in Beziehung zu den Kosten gesetzt werden darf, die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragen wurden, da es sich im Gegenteil um einen mäßigen Betrag handeln muss, der keinen Ausgleich für die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragenen Kosten darstellt.

Zweitens stellt die Grenze der Hälfte des Durchschnittspreises, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, einen Parameter dar, der nur dazu benutzt werden kann, um den Anspruch auf die IMU-Befreiung in dem Fall auszuschließen, in dem das von der nichtgewerblichen Einrichtung empfangene Entgelt diese Grenze überschreitet.

Wie von der Kommission geklärt, darf im Gegenteil die Bezugnahme auf den Durchschnittspreis nicht als Kriterium benutzt werden, um den Anspruch auf die Befreiung in dem Fall zu bewerten, in dem die Erbringer der Dienstleistung einen Preis anwenden, der unterhalb dieses Parameters liegt. Aufgrund der vorgenannten Grundsätze, die sich aus dem Beschluss der Europäischen Kommission ergeben, obliegt es daher der Gemeinde, bei der Überprüfung der von den nichtgewerblichen Einrichtungen vorgenommenen Erklärungen und Zahlungen den Symbolcharakter der von den einzelnen nichtgewerblichen Einrichtungen berechneten Entgelte zu bewerten, da es nicht möglich ist, das symbolische Entgelt abstrakt zu definieren, denn in einem solchen Fall würde die Zielsetzung des Kommissionsbeschlusses verletzt werden.

Art. 4 Absatz 2 der Verordnung, der sich auf die Fürsorgetätigkeiten bezieht, betrifft eine enorme Vielfalt von Tätigkeiten (stationäre und teilstationäre Betreuung, Hauspflege, Lieferung von Primärgütern, Kantinen, unterschiedliche Formen der Begleitung auf den Lebenswegen, betreutes Wohnen, Wohngemeinschaften, Wohnungsgruppen usw.) und Empfängern (selbständige ältere Personen, Familien mit Schwierigkeiten, Familien von Inhaftierten, Minderjährige, Problemverhalten bei Jugendlichen, Opfer von Straftaten, ehemalige Inhaftierte, extreme Armut, Einwanderung, Abhängigkeit von Alkohol, von Drogen, vom Spiel usw.).

Eine Koexistenz von nichtgewerblichen Rechtssubjekten und gewinnorientierten Rechtssubjekten im selben territorialen Rahmen (eines der Elemente für die Anwendung der steuerlichen Vergünstigung) tritt in den meisten Fällen der oben beispielhaft aufgeführten Sozialfürsorgedienste nicht ein. Diese Koexistenz kann auf dem Gebiet der Altenbetreuung eintreten und auch bei einigen Initiativen auf dem Gebiet der Abhängigkeiten z.B. von Drogen und Alkohol.

Abgesehen von der Betreuung selbständiger älterer Personen handelt es sich in den letzteren Fällen um sozio-sanitäre Tätigkeiten, die zum Großteil von Art. 4 Absatz 2 Buchst. a) der vorliegenden Verordnung erfasst werden und im Allgemeinen akkreditiert und vertragsgebunden sind. In Ermangelung eines rechtlichen Rahmens, der die Möglichkeit bietet, die Akkreditierung, eine Konvention oder einen Vertrag zu erhalten, ist auch der Fall zu berücksichtigen, in dem die soziale Fürsorgeleistung von der lokalen Körperschaft mitfinanziert wird.

Dies kann z.B. bei einem Altersheim für selbständige ältere Personen der Fall sein, das für die wirtschaftlich bedürftigen Personen einen Beitrag von der lokalen Körperschaft zur Ergänzung des Pflegesatzes erhält.

In solchen Fällen unterliegen die Leistungen, die zu Lasten der betreuten Person bleiben, den Grenzen laut Art. 4 Absatz 2 Buchst. b) der Verordnung.

Der territoriale Rahmen entspricht im Bereich der Sozialfürsorge im Allgemeinen dem der Gemeinde; er sollte auf jeden Fall nicht die Regionalgrenzen überschreiten aufgrund des Konzeptes der Nähe, die der sozialen Maßnahme zugrundeliegt, und weil ein Vergleich mit eventuellen sporadischen Realitäten in beachtlicher Entfernung von der Lebensumgebung des Betreuten wenig Sinn hätte.

6.2 Bildungstätigkeiten

Die Bildungstätigkeiten im Sinne von Art. 1 Absatz 1 Buchst. i) der Verordnung zielen auf die Bildung und Ausbildung laut Gesetz Nr. 53 vom 28. März 2003 ab. Art. 4 Absatz 3 der Verordnung sieht vor, dass die Tätigkeiten mit nichtgewerblichen Modalitäten unter folgenden Bedingungen ausgeübt werden:

- a) die Tätigkeit ist der staatlichen gleichgestellt, und die Schule muss in ihrer Ordnung eine nicht diskriminierende Einschreibpraxis gewährleisten;
- b) es werden auf jeden Fall die Pflichten zur Aufnahme von behinderten Schülern, zur Anwendung der Tarifverträge auf das Lehrpersonal und das sonstige Personal, zur Angemessenheit der Strukturen hinsichtlich der vorgesehenen Standards, zur Öffentlichkeit der Bilanz erfüllt;
- c) die Tätigkeit wird kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr erbracht, die nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Leistungserbringung abdeckt. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Es erscheint hier zweckmäßig, die Ausübung dieser Tätigkeiten getrennt nach der Bildungstätigkeit der Schulen aller Bildungsstufen und derjenigen an den Universitäten zu erläutern, da sich hinsichtlich der Ausübung dieser Tätigkeiten unterschiedliche Problembereiche ergeben.

– Gleichgestellte Schulen

Es ist zunächst vorzuschicken, dass gemäß Art. 1 Absatz 1 des Gesetzes Nr. 62 vom 10. März 2000 das nationale Bildungssystem aus den staatlichen Schulen und den privaten gleichgestellten Schulen sowie denen der lokalen Körperschaften besteht.

Aufgrund dieser Vorausschickung wird auf **Art. 4 Absatz 3 Buchst. a) der Verordnung** in dem Teil verwiesen, in dem sie ausdrücklich vorsieht, dass die Tätigkeit der staatlichen gleichgestellt sein muss. Zu diesem Zweck verfügt Art. 1 des Gesetzes Nr. 62 von 2000, dass als „gleichgestellte Schulen mit voller Wirkung der geltenden Verordnungen und insbesondere, was die Befähigung betrifft, rechtswirksame Zeugnisse auszustellen, die nichtstaatlichen Schulinrichtungen einschließlich derjenigen der lokalen Körperschaften gelten, die ausgehend vom Kindergarten den allgemeinen Bildungsverordnungen entsprechen, der Bildungsnachfrage der Familien nachkommen und sich durch Qualitäts- und Leistungsmerkmale auszeichnen gemäß Absatz 4, 5 und 6“ desselben Art. 1. Was die Voraussetzung der von Art. 4 Absatz 3 Buchst. a) der Verordnung vorgeschriebenen „nicht diskriminierenden Einschreibepaxis“ betrifft, wird darauf hingewiesen, dass Art. 1 Absatz 3 des Gesetzes Nr. 62 von 2000 im zweiten Abschnitt verfügt: „da die gleichgestellten Schulen eine öffentliche Dienstleistung erbringen, stehen sie für jeden offen, der sich einschreiben möchte, und akzeptieren das jeweilige Erziehungsprojekt. Das Erziehungsprojekt gibt die eventuelle kulturelle oder religiöse Ausrichtung an. Die außerhalb des Lehrplans stehenden Tätigkeiten, die eine bestimmte Ideologie oder religiöse Konfession voraussetzen oder erfordern, sind für die Schüler nicht obligatorisch“. Außerdem schreibt Art. 1 Absatz 4 des Gesetzes Nr. 62 von 2000 den gleichgestellten Schulen vor, sich dahingehend zu verpflichten, dass sie „die Schulanmeldung für alle Schüler annehmen, deren Eltern dies beantragen, sofern sie im Besitz eines gültigen Zeugnisses für die Anmeldung zur der Klasse sind, die sie besuchen wollen“. Bezug nehmend auf **Art. 4 Absatz 3 Buchst. b) der Verordnung**, ist hervorzuheben, dass die Voraussetzung in Bezug auf die Beachtung „der Pflichten zur Aufnahme der behinderten Schüler“ laut Art. 1 Absatz 3 des Gesetzes Nr. 62 von 2000 im zweiten Abschnitt wieder aufgenommen wird, der verfügt, dass die gleichgestellten Schulen, die eine öffentliche Dienstleistung erbringen, jeden aufnehmen, der sich einschreiben möchte, „einschließlich der behinderten Schüler und Studenten“. Außerdem schreibt Art. 1 Absatz 4 Buchst. e) des Gesetzes Nr. 62 von 2000 den gleichgestellten Schulen vor, sich dahingehend zu verpflichten „die geltenden Rechtsvorschriften in Sachen Eingliederung von behinderten oder benachteiligten Schülern anzuwenden“. Was die Voraussetzung in Bezug auf die Anwendung der „Tarifverträge auf das Lehrpersonal und das sonstige Personal“ ebenfalls laut Art. 4 Absatz 3 Buchst. b) der Verordnung betrifft, ist zu verweisen auf Art. 1 Absatz 4 Buchst. h) des Gesetzes Nr. 62 von 2000, der den gleichgestellten Schulen vorschreibt, „individuelle Arbeitsverträge für das leitende und lehrende Personal anzuwenden, die mit den sektorspezifischen nationalen Tarifverträgen übereinstimmen“. Auch die Voraussetzung der „Angemessenheit der Strukturen hinsichtlich der vorgesehenen Standards“ ebenfalls laut Buchst. b) findet ihre Entsprechung in Art. 1 Absatz 5 des Gesetzes Nr. 62 von 2000, demzufolge die gleichgestellten Schulen „der Bewertung der Prozesse und Ergebnisse durch das nationale Bewertungssystem anhand der von den geltenden Regelungen festgelegten Standards unterliegen“. Dieselbe Rechtsvorschrift sieht vor, dass die gleichgestellten Schulen **für nicht mehr als ein Viertel der Gesamtleistungen** „auf die freiwilligen Leistungen des Lehrpersonals zurückgreifen können, sofern es über die entsprechenden wissenschaftlichen und beruflichen Titel verfügt, oder sie können auch Verträge zur Leistungserbringung durch Personal abschließen, das über die notwendigen Voraussetzungen verfügt“. Es ist außerdem auf Art. 1 Absatz 4 Buchst. b) zu verweisen, aufgrund dessen sich die gleichgestellten Schulen verpflichten müssen, „über Räume, Einrichtungen und didaktische Ausrüstungen zu verfügen, die dem Schultyp entsprechen und mit den geltenden Rechtsvorschriften übereinstimmen“. Hinsichtlich der Voraussetzung der „Öffentlichkeit der Bilanz“ ebenfalls laut Buchst. b) von Art. 4 Absatz 3 der Verordnung ist auf die Vorschrift von Art. 1 Absatz 4 Buchst. a) des Gesetzes Nr. 62 von 2000 Bezug zu nehmen, der zufolge die gleichgestellten Schulen verpflichtet sind, die Inhaberschaft des Schulbetriebs und die Öffentlichkeit der Bilanzen zu bescheinigen. Es ist wichtig hervorzuheben, dass sowohl das ursprüngliche Vorhandensein aller vorgenannten Voraussetzungen als auch das Fortdauern ihres Bestehens der Kontrolle des Ministeriums für Unterricht, Universitäten und Forschung unterliegt, da Art. 1 Absatz 6 des Gesetzes Nr. 62 von 2000 vorsieht, dass dieses Ministerium „den ursprünglichen Besitz und das Fortdauern der Voraussetzungen für die Anerkennung der Gleichstellung überprüft“. Schließlich ist daran zu erinnern, dass zu den Bildungstätigkeiten auch die „experimentellen Maßnahmen“ mit der Bezeichnung „Frühkindergarten“ zählen, d.h. Sektionen, die durch Art. 1 Absatz 630 des Gesetzes Nr. 296 eingerichtet wurden, der Folgendes vorsieht: „um der wachsenden Nachfrage nach erzieherischen Dienstleistungen für Kinder unter drei Jahren nachzukommen, werden nach vorheriger Vereinbarung bei der Konferenz von Staat, Regionen und lokalen Behörden gemäß Artikel 8 des GD Nr. 281 Projekte aktiviert, die auf die qualifizierte Erweiterung des Bildungsangebots für Kinder im Alter von 24 bis 36 Monaten abzielen, auch über die Realisierung experimenteller Initiativen, die sich auf Kriterien der pädagogischen Qualität, der Flexibilität, der Ausrichtung auf die spezifischen Merkmale der jeweiligen Altersgruppe stützen.“ Hierzu wird verwiesen auf die „Vereinbarung zwischen dem Minister für öffentliche Bildung, dem Minister für Familienpolitiken, dem Minister für soziale Solidarität, den Regionen, den Autonomen Provinzen Trient und Bozen, den Provinzen, den Gemeinden und den Berggemeinschaften zur Förderung eines ergänzenden und experimentellen Bildungsangebots für Kinder im Alter von zwei bis drei Jahren. Punkt 1A - Urkundensammlung Nr. 44/CU“ vom 14. Juni 2007 und auf die Ministerialdekrete Nr. 37 vom 10. April 2008 und Nr. 9 vom 11. November 2009. Wenn also diese Sektionen in den gleichgestellten Kindergärten eingerichtet werden, sind sie wie anderen Kindergarten-sektionen in den Schulen zu berücksichtigen. Desgleichen ist darauf hinzuweisen, dass auch die Kinderkrippen zu den Bildungstätigkeiten gehören, wobei der gesetzliche Bezugsrahmen im Wesentlichen aus dem Gesetz Nr. 1044 vom 6. Dezember 1971 und aus den Art. 3 und 5 des Gesetzes Nr. 285 vom 29. August 1997 besteht.

– Berufliche Bildung und Ausbildung

Es muss hervorgehoben werden, dass die Rechtsvorschriften für den zweiten Bildungs- und Ausbildungszyklus aus zwei Unter-systemen bestehen. Denn außer der Sekundarstufe II mit den Gymnasien, Fachoberschulen und Berufsfachschulen

und somit Bildungseinrichtungen, die in die staatliche Zuständigkeit fallen, gibt es die Berufliche Bildung und Ausbildung (leFP), die in die Zuständigkeit der Regionen fällt und laut Gesetz Nr. 53 von 2003 und des entsprechenden LD Nr. 76 vom 15. April 2005 und Nr. 226 vom 17. Oktober 2005 Bestandteil des „nationalen Bildungs- und Ausbildungssystems“ ist.

Gleichzeitig unterliegt die berufliche Bildung und Ausbildung den vom Staat vorgeschriebenen „allgemeinen Bestimmungen über den Unterricht“ (Art. 117 Absatz 2 Buchst. n) und den ebenfalls vom Staat festgelegten „wesentlichen Leistungsniveaus“ (die sogenannten LEP), die innerhalb des Staatsgebiets gewährleistet werden müssen (Art. 117, Absatz 2, Buchst. m der Verfassung). Die Bereitstellung der leFP-Leistungen mit besonderer Bezugnahme auf den Bereich der Erstausbildung in Verbindung mit der Ausbildungspflicht sowie dem Bildungsrecht und der Bildungspflicht erfolgt nicht direkt durch die Regionen oder durch die öffentlichen Institutionen, die von den territorialen Autonomien eingerichtet wurden oder von ihnen abhängen, sondern - außer im Fall der staatlichen Berufsfachschulen (IPS), die subsidiär zu den Ausbildungseinrichtungen des privaten Sozialwesens tätig sind - über die vom privaten Sozialwesen freiwillig geschaffenen Ausbildungseinrichtungen, die nach dem Grundsatz der horizontalen Subsidiarität (Art. 118 Absatz 4 der Verfassung) der Akkreditierung unterliegen.

Die Regionen aktivieren die leFP-Erstausbildungsgänge und greifen dabei auf den Finanzierungsplafond zurück, der aufgrund der Finanzierungsinstrumente zur Verfügung steht, die für die „Berufsausbildung“ des vorhergehenden Systems bestimmt waren.

Es ist auf jeden Fall hervorzuheben, dass Teilnehmer an den leFP-Erstausbildungsgängen den akkreditierten Ausbildungseinrichtungen für den Besuch der Kurse kein Entgelt bezahlen.

Was die im Absatz 3 von Art. 4 der Verordnung angegebenen Parameter betrifft, wird darauf hingewiesen, dass im Wesentlichen die Voraussetzung der Tätigkeit gegeben ist, die im Vergleich zur staatlichen laut Buchst. a) gleichgestellt sein muss. Das Ausbildungsangebot entspricht im Wesentlichen dem der gleichgestellten Einrichtungen hinsichtlich der gemeinsamen Beachtung der Standards, die von den darin tätigen Personen einzuhalten sind. Es wird bekräftigt, dass das auf regionaler Ebene geregelte Akkreditierungssystem, das auf den vom Staat im LD Nr. 226 von 2005 festgelegten wesentlichen Leistungsniveaus basiert, ein leFP-System darstellt, in dem alle Ausbildungseinrichtungen - sowohl die öffentlichen als die des privaten Sozialwesens - unter Beachtung gemeinsamer Standards tätig sind. Art. 15 des genannten LD Nr. 226 von 2005 schreibt nämlich in Absatz 2 vor: „Bei Ausübung ihrer ausschließlich gesetzgeberischen Zuständigkeiten in Sachen berufliche Bildung und Ausbildung und Organisation der entsprechenden Dienstleistung gewährleisten die Regionen wesentliche Leistungsniveaus wie vom vorliegenden Abschnitt definiert werden“; und im nachstehenden Absatz 3 heißt es: „die wesentlichen Leistungsniveaus laut vorliegendem Abschnitt bilden eine Voraussetzung für die Akkreditierung der Einrichtungen, die die Ausbildungsgänge realisieren“.

Für die berufliche Bildung und Ausbildung ist auch die Voraussetzung der „nicht diskriminierenden Einschreibpraxis“ laut Art. 4 Absatz 3 Buchst. a) der Verordnung gegeben. Denn auf nationaler Ebene legt Art. 16 Absatz 1 des LD Nr. 226 von 2005 fest, dass „die Regionen (...) die Befriedigung des Ausbildungsangebots (...) gewährleisten“. Dieser Grundsatz wird von den Regelungen der Regionalgesetze umgesetzt und insbesondere in den Vorschriften, die sowohl im Akkreditierungssystem als in den regionalen Ausschreibungen enthalten sind, wo den Ausbildungseinrichtungen die notwendige Annahme der Personen vorgeschrieben wird, die sich zu den leFP-Ausbildungsgängen anmelden wollen.

Übergehend zu den Voraussetzungen laut Art. 4 der Verordnung wird hervorgehoben, dass die Einhaltung der Voraussetzung in Bezug auf „die Pflichten zur Aufnahme der behinderten Schüler“ aufgrund einer ersten Rahmenvereinbarung vom 19. Juni 2003 sichergestellt ist, die unter Punkt 11 verfügt, dass die Parteien darin übereinkommen, dass in den territorialen Vereinbarungen die Benutzung der Strukturen unter besonderer Bezugnahme auf die Orientierungsmaßnahmen „zur Personalisierung der Ausbildungsgänge und zur Unterstützung der behinderten Schüler“ vorzusehen ist.

Was die Voraussetzung in Bezug auf die Anwendung der „Tarifverträge auf das Lehrpersonal und das sonstige Personal“ betrifft, wird dies durch Art. 21 Absatz 1 Buchstabe c) des LD Nr. 226 von 2005 gewährleistet, der vorsieht, dass die Regionen die Einhaltung der nationalen Tarifverträge des von diesen Einrichtungen abhängig beschäftigten Personals sicherstellen.

In Bezug auf die Voraussetzung der „Angemessenheit der Strukturen hinsichtlich der vorgesehenen Standards“ legt derselbe Art. 21 Absatz 1 des LD Nr. 226 von 2005 fest, dass die Regionen folgendes sicherstellen: „f) die Angemessenheit der Räume sowohl hinsichtlich der Ausübung der Bildungs- und Ausbildungstätigkeiten als auch in Bezug auf die Einhaltung der geltenden Rechtsvorschriften in Sachen Sicherheit am Arbeitsplatz, Brandschutz und Unfallverhütung; g) die didaktische Angemessenheit unter besonderer Bezugnahme auf die Verfügbarkeit von Werkstätten mit entsprechenden Instrumenten für die Ausbildungszweige, in denen die Ausbildungseinrichtung tätig sein will; h) die technologische Angemessenheit unter besonderer Bezugnahme auf die Art der Ausrüstungen und Instrumente, die der technologischen Entwicklung entsprechen; i) die Verfügbarkeit von Ausrüstungen und Instrumenten für den kollektiven und individuellen Gebrauch; j) die Fähigkeit zur Planung und Realisierung von Praktika, praktischen Ausbildungen und Ausbildungserfahrungen in Übereinstimmung mit den aktivierten Ausbildungszweigen.“ Die Voraussetzung der „Öffentlichkeit der Bilanz“ ist dadurch erfüllt, dass derselbe Art. 21 Absatz 1 Buchst. b) vorsieht, dass die Regionen die Angemessenheit der Managementfähigkeiten und der wirtschaftlichen Situation sicherstellen“. Das Kriterium der Bilanzöffentlichkeit wird bei der regionalen Akkreditierung und bei der Teilnahme an den regionalen Ausschreibungen zur Teilnahme an den finanzierten leFP-Ausbildungsgängen erfüllt.

– Universitäten

Es muss darauf hingewiesen werden, dass die Universitäten ebenso wie die anderen in den vorhergehenden Abschnitten untersuchten Einrichtungen mit voller Wirksamkeit zu denen gehören, die Bildungstätigkeiten laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 ausüben, auch wenn Art. 1 Absatz 1 Buchst. i) zu den Bildungstätigkeiten diejenigen zählt, die laut Gesetz Nr. 53 vom 28. März 2003 in einem Bildungssystem zusammengefasst sind, das vom Kindergarten bis zu den Gymnasien und zur beruflichen Bildung und Ausbildung reicht.

Die Grundlage für diesen Standpunkt lässt sich leicht dem Punkt 27 der bereits zitierten „*Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfenvorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse*“ entnehmen, wo zu den öffentlichen Bildungsdienstleistungen auch „*der Unterricht an Hochschulen*“ gezählt wird.

Es ist jedoch zu überprüfen, ob für diese Einrichtungen alle Voraussetzungen gegeben sind, die von den genannten Rechtsvorschriften zum Zweck der Anwendung der sektorspezifischen Voraussetzungen laut Art. 4 Absatz 3 der Verordnung vorgesehen sind.

Hinsichtlich der Gleichstellung des Bildungscharakters ist auf Art. 1 des Königl. Dekrets Nr. 1592 vom 31. August 1933 zu verweisen, der vorsieht, dass die höhere Bildung, deren Ziel es ist, den wissenschaftlichen Fortschritt zu fördern und die notwendige wissenschaftliche Kultur für die Ausübung der Ämter und Berufe bereitzustellen, auch an den Hochschulen und gesetzlich anerkannten nichtstaatlichen und unabhängigen Instituten erteilt werden kann.

Ausgehend von dieser Vorbedingung wird mit Bezug auf Art. 4 Absatz 3 Buchst. a) der Verordnung, wo es heißt, dass die Bildungstätigkeit der staatlichen gleichgestellt ist unter Bezugnahme auf die gesetzlich anerkannten nichtstaatlichen Hochschulen, folgendes hervorgehoben:

- die nichtstaatlichen Hochschulen sind Institutionen, die von Einrichtungen und von Privaten gefördert und betrieben werden, die eine gesetzliche Anerkennung erhalten und die durch eine Verfügung mit Gesetzeskraft befugt werden, rechtswirksame akademische Universitätstitel auszustellen, die denen identisch sind, die von den staatlichen Hochschulen ausgestellt werden (Art. 10 des Gesetzes Nr. 580 vom 1. Oktober 1973; Art. 6 des Gesetzes Nr. 245 vom 7. August 1990);
- das Ministerialdekret Nr. 270 vom 22. Oktober 2004 legt in Sachen didaktischer Autonomie der Hochschulen sowohl für die staatlichen als für die nichtstaatlichen Hochschulen die allgemeinen Kriterien für die Ordnung der Hochschulstudien fest und ermittelt die unterschiedlichen Arten der Studientitel, die sie ausstellen können;
- die Universitäten und die gesetzlich anerkannten nichtstaatlichen Hochschulen arbeiten im Rahmen der Bestimmungen laut Art. 33, letzter Absatz, der Verfassung und der sie betreffenden Gesetze sowie der allgemeinen Grundsätze der Gesetzgebung in Hochschulfragen, sofern sie vereinbar sind (Art. 1 des Gesetzes Nr. 243 vom 29. Juli 1991).

Die nichtstaatliche Universität stellt somit eine Alternative - ohne Ersatz- oder Wettbewerbsfunktion - zu den Dienstleistungen dar, die von der staatlichen Universität erbracht werden, und arbeitet mit dieser bei der Festlegung eines breiteren und artikulierten Bildungs- und Ausbildungsangebots zusammen. Was die Voraussetzung der „*nicht diskriminierenden Einschreibepaxis*“ laut **Art. 4 Absatz 3 Buchst. a) der Verordnung** betrifft, wird daran erinnert, dass die nichtstaatlichen Universitäten voll und ganz das Gleichheitsprinzip laut Art. 3 der Verfassung umsetzen und sich für den Zugang der Studenten an die Voraussetzungen für die Zulassung zu den Studiengängen laut Art. 6 des zuvor genannten Ministerialdekrets Nr. 270 von 2004 halten.

In Bezug auf **Art. 4 Absatz 3 Buchst. b) der Verordnung** wird hervorgehoben, dass die Voraussetzung in Bezug auf die Beachtung „*der Pflichten zur Aufnahme der behinderten Schüler*“ durch die Erfüllung der Bestimmungen laut Art. 14 des Ministerpräsidenten-dekrets vom 9. April 2001 dort gegeben ist, wo die Eingriffe ermittelt werden, die zugunsten der behinderten Studenten auszuführen sind. Den behinderten Studenten wird je nach der Art ihrer Behinderung ein weitestgehender Zugang zu den Informationen gewährt, die ihrer Orientierung in den Ausbildungs- und Studiengängen und hinsichtlich der damit verbundenen Verwaltungsverfahren dienen, sowie zu den Informationen in Bezug auf die verfügbaren Dienstleistungen und Ressourcen und die entsprechenden Zugangsmodalitäten.

Was die Voraussetzung in Bezug auf die Anwendung der „*Tarifverträge auf das Lehrpersonal und das sonstige Personal*“ ebenfalls laut Art. 4 Absatz 3 Buchst. b) der Verordnung betrifft, wird daran erinnert, dass im Sinne von Art. 3 Absatz 2 des LD Nr. 165 vom 30. März 2001 auf die Dozenten und Forscher die Bestimmungen angewandt werden, die für nicht privatisierte öffentlich Bedienstete gelten.

Was hingegen die Voraussetzung der „*Angemessenheit der Strukturen hinsichtlich der vorgesehenen Standards*“ betrifft, ist diese ebenfalls von dem bereits zitierten Art. 4 Absatz 3 Buchst. b) der Verordnung vorgesehen; es wird auf das Ministerialdekret Nr. 47 vom 30. Januar 2013 in Bezug auf die Ausweitung der Selbstbewertung, die anfängliche und regelmäßige Akkreditierung der Sitze und der Studiengänge sowie die regelmäßige Bewertung verwiesen. Die Rechtsvorschriften sehen vor, dass alle staatlichen und nichtstaatlichen Universitäten der Bewertung durch die ANVUR (Nationale Agentur zur Bewertung des Universitätssystems und der Forschung) unterliegen, soweit es die Qualität der Didaktik und der Forschung, der Studiengänge, der Organisation der Sitze und der Studiengänge sowie die Präsenz und die Voraussetzungen der Strukturen im Dienst der Studenten wie die Säle und Bibliotheken, die didaktischen und technologischen Instrumente und nicht zuletzt die wirtschaftlich-finanzielle Nachhaltigkeit der Hochschule betrifft.

Hinsichtlich der Voraussetzung der „*Öffentlichkeit der Bilanz*“ ebenfalls laut Buchst. b) von Art. 4 Absatz 3 der Verordnung, passen sich daran auch die nichtstaatlichen Universitäten an kraft LD Nr. 18 vom 27. Januar 2012 „*Einführung eines Systems der Erfolgs- und Vermögensbuchhaltung und der Kostenrechnung, der einheitlichen Bilanz und der konsolidierten Bilanz an den Universitäten gemäß Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe b) und Art. 4 Buchstabe a) des Gesetzes Nr. 240 vom 30. Dezember 2010*“. Art. 8 Absatz 3 des genannten Dekrets schreibt vor, dass der einheitliche Jahresabschluss der Hochschule auf der institutionellen Website der Universitäten veröffentlicht wird.

Auf die Päpstlichen Universitäten muss gesondert Bezug genommen werden, die Gegenstand des Rundschreibens Nr. 13/E vom 9. Mai 2013 waren, in dem die Agentur der Einnahmen sich über die Absetzbarkeit der Ausgaben für die Immatrikulation zu den Studiengängen in Theologie und deren Besuch geäußert und die Auffassung des Ministeriums für Bildung, Universitäten und Forschung wiedergegeben hat, nämlich: „*aufgrund der Rechtsvorschriften, die sich aus den Lateranverträgen und den nachfolgenden Vereinbarungen zwischen dem Heiligen Stuhl und dem*

italienischen Staat (Art. 1 des DPR Nr. 175 vom 2. Februar 1994) ergeben, werden die päpstlichen Lizenztitel in Theologie vom italienischen Staat als Universitätsdiplom und als Laureatsdiplom von der italienischen Universitätsordnung anerkannt (im Sinne des Gesetzes Nr. 341 von 1990). Außer der genannten Anerkennung erkennt der italienische Staat die von den Päpstlichen Universitäten ausgestellten akademischen Titel als von ausländischen Universitäten ausgestellt an im Sinne von Art. 2 des Gesetzes 148/2002 und im Sinne des DPR Nr. 189 vom 30. Juli 2009“;

– Einhaltung der Voraussetzungen laut Buchst. C) Absatz 3 des Art. 4 der Verordnung

Die Einhaltung der Voraussetzungen laut Art. 4, Absatz 3 Buchst. c) der Verordnung kann einheitlich für alle bisher genannten nichtgewerblichen Einrichtungen untersucht werden, die Bildungstätigkeiten ausüben.

Es wird daran erinnert, dass Art. 4 der Verordnung festlegt, dass die jeweilige Tätigkeit „entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden muss, die nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Leistungserbringung abdeckt. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.“

Hierzu ist auf das zu verweisen, was von der Europäischen Kommission im Beschluss vom 19. Dezember 2012 geäußert und im Abschnitt „3.1. IMU-Befreiung“ auf Seite 3 der vorliegenden Anleitung, und zwar dort, wo sie Bezug nimmt auf die „Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfavorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse. Text von Bedeutung für den EWR“, erläutert wurde. Zur Ermittlung der notwendigen Parameter, um die zu zahlenden IMU- und TASI-Beträge festlegen zu können, wird verwiesen auf Abschnitt «3.2. Ausfüllen der Übersicht B auf S. 24».

6.3 Unterbringungstätigkeiten

Vor der Untersuchung von Art. 1 Absatz 1 Buchst. j) der Verordnung, der die potentiell befreiungsberechtigten Unterbringungstätigkeiten betrifft, ist die Aufmerksamkeit auf den Umstand zu lenken, dass die in Rede stehende Rechtsvorschrift auf jeden Fall die Befreiung für die Tätigkeiten ausschließt, die in Hotelstrukturen und hotelähnlichen Strukturen laut Art. 9 Absatz des LD Nr. 79 vom 23. Mai 2011 ausgeübt werden.

Hierzu ist vorzuschicken, dass der Verfassungsgerichtshof mit dem Urteil Nr. 80 vom 5. April 2012 unter anderem den Art. 9 des genannten LD Nr. 79 von 2011 für verfassungswidrig erklärt und befunden hat, dass diese Rechtsvorschrift, die eine Klassifizierung und eine Regelung der Hotelunterkünfte und der hotelähnlichen Unterkünfte enthält, dem Staat Aufgaben und Funktionen zuweist, deren Regelung den Regionen und den autonomen Provinzen überlassen worden war, was zu einer Entstellung der Zuständigkeiten zwischen Staat und Regionen auf diesem Gebiet führt.

Soweit es hier von Interesse ist, kann man jedoch die in Art. 9 enthaltene Klassifizierung für gültig erachten, da die Verfassungswidrigkeit der Rechtsvorschrift aus Gründen erklärt wurde, die nicht die Ermittlung der in Rede stehenden Beherbergungstypologien betreffen.

Daher können folgende Einrichtungen als Hotelstrukturen und hotelähnliche Strukturen betrachtet werden:

- a) Hotels;
- b) Motels;
- c) Hoteldörfer;
- d) Ferienwohnanlagen;
- e) dezentrale Hotels;
- f) historische Hotelresidenzen;
- g) unternehmerisch organisierte Zimmervermietung mit Frühstück;
- h) Gesundheitsresidenzen - Beauty Farms;
- i) alle anderen Unterkünfte für Touristen, deren Elemente sich auf eine oder mehrere der zuvor genannten.

Kategorien zurückführen lassen. Zurückkehrend zur Untersuchung von Art. 1 Absatz 1 der Verordnung wird darauf hingewiesen, dass die befreiungsberechtigten Unterbringungstätigkeiten diejenigen sind, die eine beschränkte Zugänglichkeit für die Adressaten der institutionellen Tätigkeiten und die diskontinuierliche Öffnung vorsehen. Was die erste Bedingung betrifft, tritt diese besonders dann ein, wenn sich die Zugänglichkeit nicht an ein undifferenziertes Publikum wendet, sondern nur an die Adressaten der institutionellen Tätigkeiten (z.B.: Schüler und Familien von schulischen Einrichtungen, Katechismusteilnehmer, Angehörige der Pfarrgemeinde, Vereinsmitglieder), während die zweite Bedingung dann erfüllt ist, wenn die Unterbringungstätigkeit aufgrund ihrer Natur nicht das ganze Kalenderjahr hindurch ausgeübt wird.

Zu dieser Typologie zählen Strukturen, die Aufnahmetätigkeiten ausüben, die unmittelbar und direkt mit dem Kultus und der Religion zusammenhängen, für die objektiv kein Konkurrenzmarkt angenommen werden kann, auf dem gewerbliche Einrichtungen tätig sind. Es handelt sich um Strukturen, die ordnungsgemäß in den Kategorien der nicht hotelgebundenen Beherbergung zugelassen sind und die faktisch eine vollkommen selbständige und unwiederholbare Art der Unterbringung darstellen, da sie sich durch das Vorhandensein von Orten auszeichnen, die ausschließlich dem Kultus dienen, sowie durch eine Programmierung der Unterkunfts- und Verpflegungsdienste, deren Modalitäten und Uhrzeiten auf die Ausübung der inneren Einkehr und der spirituellen Meditation auch in der Isolation abgestimmt sind, so wie von der Doktrin der jeweiligen Konfessionen festgelegt.

Unbeschadet der Befreiung im Verhältnis zur Fläche, die dem dauerhaften Zusammenleben der Gemeinschaft aus Gründen der Religion oder der beherbergenden religiösen Gruppe oder der Ausübung der nichtgewerblichen religiösen Tätigkeiten - wie z.B. die Kapellen- und Kirchenräume - dient, sind auf jeden Fall die anderen Kriterien laut Art. 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 von 2012 zu berücksichtigen, da die Ermittlung des befreiten Anteils unter Bezugnahme auf die Räume zu berechnen ist,

die der Unterbringungstätigkeit anhand der Anzahl der kostenlos untergebrachten Gäste und derjenigen, die verpflichtet sind, diese Zeit der inneren Einkehr auszuführen - da sie Einrichtungen und Instituten angehören, die Zwecke der Religion und des Kultus verfolgen und mit dem italienischen Staat Übereinkünfte, Vereinbarungen oder Absprachen unterzeichnet haben - im Verhältnis zur Gesamtzahl der aufgenommenen Gäste dienen;

Was das soziale Wohnungswesen (das sogenannte social housing) betrifft, berücksichtigt Art. 1 Absatz 1 Buchst. j) der Verordnung Nr. 200 von 2012 die Tätigkeiten, die darauf abzielen, den auch vorübergehenden Wohnungsbedarf für besondere Bedürfnisse zu gewährleisten, d.h. die gegenüber körperlich, psychisch, wirtschaftlich, sozial oder familiär benachteiligten Personen erbracht werden.

Um als sozial zu gelten, muss die Unterbringungstätigkeit voll und ganz der Befriedigung von Bedürfnissen sozialer Natur dienen und sich in ein komplementäres Verhältnis zur reinen und einfachen Unterbringungstätigkeit setzen, die im Allgemeinen von den Hotelstrukturen und den hotelähnlichen Strukturen ausgeübt wird. Insbesondere muss diese Art der Tätigkeit folgenden Zielsetzungen dienen:

- soziale Fürsorge und sozialer Schutz, was somit bei den Nutznießern einen Bedarf an Fürsorge und Schutz voraussetzt. Die Ausübung dieser Tätigkeit will eine Regelantwort auf den Wohnbedarf geben, der auch vorübergehend sein kann, indem sie außer der Unterkunftsdienstleistung auch die Benutzung gemeinsamer Räume bietet, die als Freizeit- und Lebensbereiche auch außerhalb der Arbeitszeit dienen, wie etwa die Verfügbarkeit einer Bibliothek, eines gemeinsamen Speiseraums, eines Raums zum Waschen der Wäsche (wie z.B. im Fall des auswärtig arbeitenden Arbeitnehmers, dessen Entlohnung nicht reicht, eine Miete zu zahlen, des getrennt lebenden Vaters, der eingeschränkt selbständigen älteren Person); der Tarifvergleich könnte mit den Apartmenthotels und/oder ähnlichen Strukturen erfolgen;
- Erziehung und Ausbildung. Zu dieser Art der Tätigkeit zählen das Studentenheim und die Universitätspension. Auch hier könnte ein Vergleich (nützlich zur Bekräftigung der Befreiung in einer sehr pragmatischen Hinsicht) mit den Apartmenthotels und ähnlichen Strukturen herangezogen werden, unbeschadet der Notwendigkeit, einheitliche Leistungen miteinander zu vergleichen (kurz, man kann nicht die Bereitstellung eines Zimmers, das ein Bad und Küchenbenutzung vorsieht, mit der Tätigkeit der Betreuung, Begleitung, Sozialisation und Ausbildung einer gut organisierten Universitätspension vergleichen);
- sozialer Tourismus; hier könnten tatsächlich als Bezugsparameter die Hotelkosten des Bezugsgebietes herangezogen werden, unbeschadet der Modalitäten des beschränkten Zugangs, die sowohl die Verwaltungspraxis als das Verwaltungsrecht vorsehen.

– Einhaltung der Voraussetzungen laut Art. 4 der Verordnung

Nach den Angaben der Europäischen Kommission im Beschluss vom 19. Dezember 2012 (Punkt 174) muss der Tarifvergleich mit den Preisen für „ähnliche Tätigkeiten“ erfolgen, „die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.“

Um die Befreiung von der IMU in Anspruch nehmen zu können, müssen sie in letzterem Fall kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Hierzu stellt die Kommission fest, dass „eine Gebühr, um nach den Bestimmungen der Verordnung als symbolisch betrachtet werden zu können, keinen Bezug zu den Kosten der Dienstleistung haben darf, und andererseits, dass die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“

Um als symbolisch definiert werden zu können, erklärt die Kommission, dass das Entgelt keinen Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung aufweisen darf und darf nicht in Beziehung zu den Kosten gesetzt werden, die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragen wurden, da es sich im Gegenteil um einen mäßigen Betrag handeln muss, der kein Entgelt für die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragenen Kosten darstellt, wobei gleichzeitig eine Bewertung des Entgelts im Vergleich zum wirtschaftlichen Bezugskontext ausgeschlossen ist.

Aufgrund der vorgenannten Grundsätze, die sich aus dem Beschluss der Europäischen Kommission ergeben, obliegt es daher der Gemeinde, bei der Überprüfung der von den nichtgewerblichen Einrichtungen vorgenommenen Erklärungen und Zahlungen den Symbolcharakter der von den einzelnen nichtgewerblichen Einrichtungen berechneten Entgelte zu bewerten, da es nicht möglich ist, das symbolische Entgelt abstrakt zu definieren, denn in einem solchen Fall würde die Zielsetzung des Kommissionsbeschlusses verletzt werden.

Zweitens stellt die Grenze der Hälfte des Durchschnittspreises, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, einen Parameter dar, der nur dazu benutzt werden kann, um den Anspruch auf die IMU- und TASI-Befreiung in dem Fall auszuschließen, in dem das von der nichtgewerblichen Einrichtung empfangene Entgelt diese Grenze überschreitet. Wie von der Kommission geklärt, darf im Gegenteil die Bezugnahme auf den Durchschnittspreis nicht als Kriterium benutzt werden, um den Anspruch auf die Befreiung in dem Fall zu bewerten, in dem die Erbringer der Dienstleistung einen Preis anwenden, der unterhalb dieses Parameters liegt.

Die Ermittlung des Durchschnittspreises erfordert eine Ermittlung der durchschnittlichen Tarife der Hotelstrukturen vorzugsweise auf kommunaler Ebene, die sich von denen unterscheiden, die die Befreiung in Anspruch nehmen können, sowie der nicht hotelmäßigen Beherbergungsbetriebe, die als Unternehmen tätig sind, da sie von gewerblichen Einrichtungen geführt werden.

Hierzu muss zunächst spezifiziert werden, dass in dem Fall, in dem im kommunalen Rahmen keine Bezugsstrukturen vorhanden sind, dieser Rahmen bis auf den regionalen Rahmen ausgeweitet werden kann.

Außerdem muss geklärt werden, dass der Vergleich mit „analogen“ Tätigkeiten die Auswahl einer Stichprobe von Strukturen erfordert, die sich durch ein Angebot von Unterkünften und zusätzlichen Dienstleistungen sowie durch eine eventuelle Bereitstellung von gemeinsamen Räumen auszeichnen, was in Bezug auf die spezifische Art der Benutzer der Struktur zu bewerten ist, für die die Befreiung angewandt werden soll.

Daher ist für die Unterbringungskategorien, die sich an den „sozialen Tourismus“ wenden, Bezug zu nehmen auf die Tarife der Hotelstrukturen der niedrigen/mittleren Kategorie (zwei/drei Sterne), die sich in demselben territorialen Bezugsrahmen befinden, während für die Unterbringungseinrichtungen, die dem vorübergehenden Wohnbedarf dienen, die Auffassung gilt, dass die vergleichbaren Strukturen den sogenannten „Apartmenthotels“ bzw. ähnlichen Strukturen entsprechen, die ordnungsgemäß zugelassen sind und in der Regel längere Aufenthaltszeiträume sowie eine Palette von zusätzlichen Dienstleistungen und/oder Vorteilen bieten, so wie im vorstehenden Abschnitt ermittelt.

6.4 Kulturelle Tätigkeiten und Freizeittätigkeiten

Art. 1 Absatz 1 Buchst. k) und l) der Verordnung definieren jeweils:

- die kulturellen Tätigkeiten als Tätigkeiten, die darauf abzielen, Ausdrucksweisen der Kultur und der Kunst heranzubilden und zu verbreiten. Zu dieser Kategorie gehören die Tätigkeiten, die in die Zuständigkeit des Ministeriums für Kulturgüter und kulturelle Aktivitäten fallen, d.h. Museen, Pinakotheken und ähnliches sowie in Bezug auf Veranstaltungen, Kinos und Theater.
- die Tätigkeiten im Bereich Erholung und Freizeit als Tätigkeiten, die auf die Animation der Freizeit abzielen; ein Beispiel hierfür sind die verbindenden Aktivitäten wie etwa die „Freizeitclubs“.

Um die Befreiung von der IMU und der TASI in Anspruch zu nehmen, müssen diese Tätigkeiten mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt werden, die laut Art. 4 Absatz 5 der Verordnung als solche gelten, wenn sie kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Hierzu stellt die Kommission fest, dass „eine Gebühr, um nach den Bestimmungen der Verordnung als symbolisch betrachtet werden zu können, keinen Bezug zu den Kosten der Dienstleistung haben darf, und andererseits, dass die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“

Um als symbolisch definiert werden zu können, erklärt die Kommission, dass das Entgelt keinen Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung aufweisen darf und darf nicht in Beziehung zu den Kosten gesetzt werden, die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragen wurden, da es sich im Gegenteil um einen mäßigen Betrag handeln muss, der kein Entgelt für die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragenen Kosten darstellt, wobei gleichzeitig eine Bewertung des Entgelts im Vergleich zum wirtschaftlichen Bezugskontext ausgeschlossen ist.

Aufgrund der vorgenannten Grundsätze, die sich aus dem Beschluss der Europäischen Kommission ergeben, obliegt es daher der Gemeinde, bei der Überprüfung der von den nichtgewerblichen Einrichtungen vorgenommenen Erklärungen und Zahlungen den Symbolcharakter der von den einzelnen nichtgewerblichen Einrichtungen berechneten Entgelte zu bewerten, da es nicht möglich ist, das symbolische Entgelt abstrakt zu definieren, denn in einem solchen Fall würde die Zielsetzung des Kommissionsbeschlusses verletzt werden.

Zweitens stellt die Grenze der Hälfte des Durchschnittspreises, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, einen Parameter dar, der nur dazu benutzt werden kann, um den Anspruch auf die IMU- und TASI-Befreiung in dem Fall auszuschließen, in dem das von der nichtgewerblichen Einrichtung empfangene Entgelt diese Grenze überschreitet. Wie von der Kommission geklärt, darf im Gegenteil die Bezugnahme auf den Durchschnittspreis nicht als Kriterium benutzt werden, um den Anspruch auf die Befreiung in dem Fall zu bewerten, in dem die Erbringer der Dienstleistung einen Preis anwenden, der unterhalb dieses Parameters liegt.

6.5 Sporttätigkeiten

Art. 1 Absatz 1 Buchst. m) definiert als Sportaktivitäten die Ausübung der Sportarten, die vom Nationalen Olympischen Komitee Italiens (CONI) anerkannt sind; ihre Ausübung erfolgt ohne Gewinnzwecke in den Sportvereinen und in den entsprechenden Sektionen, die den nationalen Sportverbänden oder den nationalen Verbänden für Sportförderung angehören, die im Sinne von Art. 90 des Gesetzes Nr. 289 vom 27. Dezember 2001 anerkannt wurden.

Der nachstehende Art. 4 Absatz 6 der Verordnung sieht vor, dass die Ausübung dieser Tätigkeiten als nichtgewerblich gilt, wenn sie kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr bereitgestellt werden, die auf keinen Fall die Hälfte des Durchschnittspreises für ähnliche Tätigkeiten übersteigen darf, die in der gleichen geografischen Region auf Wettbewerbsbasis angeboten werden. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.

Hierzu stellt die Kommission fest, dass „eine Gebühr, um nach den Bestimmungen der Verordnung als symbolisch betrachtet werden zu können, keinen Bezug zu den Kosten der Dienstleistung haben darf, und andererseits, dass die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“

Um als symbolisch definiert werden zu können, erklärt die Kommission, dass das Entgelt keinen Zusammenhang mit den Kosten der Dienstleistung aufweisen darf und darf nicht in Beziehung zu den Kosten gesetzt werden, die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragen wurden, da es sich im Gegenteil um einen mäßigen Betrag handeln muss, der keinen Ausgleich für die von der nichtgewerblichen Einrichtung getragenen Kosten darstellt, wobei gleichzeitig eine Bewertung des Entgeltes im Vergleich zum wirtschaftlichen Bezugskontext ausgeschlossen ist.

Aufgrund der vorgenannten Grundsätze, die sich aus dem Beschluss der Europäischen Kommission ergeben, obliegt es daher der Gemeinde, bei der Überprüfung der von den nichtgewerblichen Einrichtungen vorgenommenen Erklärungen und Zahlungen den Symbolcharakter der von den einzelnen nichtgewerblichen Einrichtungen berechneten Entgelte zu bewerten, da es nicht möglich ist, das symbolische Entgelt abstrakt zu definieren, denn in einem solchen Fall würde die Zielsetzung des Kommissionsbeschlusses verletzt werden.

Zweitens stellt die Grenze der Hälfte des Durchschnittspreises, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, einen Parameter dar, der nur dazu benutzt werden kann, um den Anspruch auf die IMU- und TASI-Befreiung in dem Fall auszuschließen, in dem das von der nichtgewerblichen Einrichtung empfangene Entgelt diese Grenze überschreitet. Wie von der Kommission geklärt, darf im Gegenteil die Bezugnahme auf den Durchschnittspreis nicht als Kriterium benutzt werden, um den Anspruch auf die Befreiung in dem Fall zu bewerten, in dem die Erbringer der Dienstleistung einen Preis anwenden, der unterhalb dieses Parameters liegt.

Wenn in den Immobilien Sportaktivitäten ausgeübt werden, die zu den vom CONI anerkannten Sportarten gehören, ist auf jeden Fall darauf hinzuweisen, dass diese Immobilien die Befreiung unter der Bedingung in Anspruch nehmen können, dass diese Tätigkeiten von den Sportvereinen und den entsprechenden Sektionen ohne Gewinnzwecke ausgeübt werden, die den nationalen Sportverbänden oder den nationalen Verbänden für Sportförderung angehören, die im Sinne von Art. 90 des Gesetzes Nr. 289 von 2002 anerkannt wurden.

Was die Betriebsmodalitäten betrifft, muss die Einrichtung in der Immobilie ausschließlich direkt „organisierte“ wettkampfmäßige Sporttätigkeiten ausüben (z.B.: Meisterschaftsspiele, Veranstaltung von Kursen, Turnieren) und sich nicht auf die Bereitstellung der Immobilie zur individuellen Ausübung des Sports beschränken (z.B.: Vermietung von Tennisplätzen, Schwimmbadbetrieb mit Eintritt gegen Bezahlung, Vermietung von Fußballplätzen an Einzelne oder an Gruppen).

Bei einer gemischten Tätigkeit muss selbstverständlich das genannte Kriterium der kostenlosen Erbringung oder des symbolischen Entgeltes angewandt werden.

In Bezug auf die Amateursportaktivität, die von den Amateursportvereinen ausgeübt wird, die laut Art. 90 des Gesetzes Nr. 289 von 2002 anerkannt sind, ist darauf hinzuweisen, dass sie in der Ausbildung, Didaktik, Vorbereitung und Betreuung auf dem Gebiet des Amateursports gegen Entrichtung einer Anmeldegebühr seitens der Teilnehmer besteht.

Dabei hat die Anmeldegebühr lediglich die Funktion, den Amateursportvereinen die Möglichkeit zu geben, die Sportaktivität innerhalb der nationalen Sportverbände und der Verbände für Sportförderung zu organisieren, so wie von den sektorspezifischen Rechtsvorschriften vorgesehen. Da die Amateursportvereine der Sportgesetzgebung unterliegen, tragen sie die Kosten für die Eintragung der von ihnen organisierten Sportarten bei den Nationalen Sportverbänden oder Verbänden für Sportförderung, für die Anmeldung ihrer Teilnehmer bei den Nationalen Sportverbänden oder Verbänden für Sportförderung, für die Organisation der didaktischen Tätigkeit in Form von Kursen für die verschiedenen Sportarten und in einigen Fällen für die auch auswärtige Teilnahme an Wettkämpfen, die von den genannten Verbänden veranstaltet werden. Diese Vereine müssen auch die Kosten für die Instandhaltung der Anlagen tragen, die den Vorgaben entsprechen müssen, die von den Nationalen Sportverbänden oder Verbänden für Sportförderung für die jeweiligen Sportarten festgelegt werden. Kosten sind auch für die Ausbildung all derjenigen vorgesehen, die innerhalb des Amateursportvereins tätig sind und die je nach den Besonderheiten der ausgeübten Tätigkeit einer ständigen Aktualisierung und Vorbereitung bedürfen.

Es ist zu vergegenwärtigen, dass zur Ausbildung eines Spitzenathleten zahlreiche propädeutische Schritte notwendig sind: Kinderschule, Schule für Jugendliche und Schule für Amateure; Organisation und Teilnahme an Wettkämpfen, die miteinander im Zusammenhang stehen.

Um dieses Ziel zu erreichen, befasst sich das CONI mit der gesamten Amateursportaktivität in allen ihren Aspekten (olympisches Niveau, Grundlagen, Förderung, Amateure, ausgenommen die gewerbliche Ausübung) mit Hilfe der Amateursportzentren, die den nationalen Sportverbänden und den Verbänden für Sportförderung angeschlossen sind.

Die Sportzentren, die nicht von Rechtssubjekten im Sinne von Art. 90 des Gesetzes Nr. 289 von 2002 betrieben werden, sind nicht zur Einhaltung der genannten Auflagen verpflichtet, da sie nicht direkt in die Förderung des Amateursports einbezogen sind, der sehr hohe Kosten auch auf dem Basisniveau verursacht.

7. L7. Tätigkeiten der Wissenschaftlichen Forschung

Die in Rede stehende Befreiungsbestimmung wurde von Art. 2 Absatz 3 GD Nr. 102 von 2013 eingeführt, der - wie erwähnt - ab dem Steuerzeitraum 2014 den Anwendungsbereich der Befreiung auch auf die Immobilien ausgeweitet hat, in denen Tätigkeiten der wissenschaftlichen Forschung ausgeübt werden.

Hierzu sei daran erinnert, dass die Europäische Kommission in der *„Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Beihilfenvorschriften der Europäischen Union auf Ausgleichsleistungen für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem*

Interesse. Text von Bedeutung für den EWR“ - veröffentlicht im Amtsblatt Nr. C 008 vom 11. Januar 2012 S. 0004 - 0014 (2012/C 8/02) - darauf hingewiesen hat, dass im Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation „bestimmte von Universitäten und Forschungsorganisationen ausgeübte Tätigkeiten nicht in den Anwendungsbereich der Beihilfevorschriften fallen. Dies betrifft die Haupttätigkeiten von Forschungseinrichtungen, und zwar:

- a) die Ausbildung von mehr und besser qualifizierten Humanressourcen;
- b) die unabhängige Forschung und Entwicklung, auch im Verbund, zur Erweiterung des Wissens und des Verständnisses;
- c) die Verbreitung der Forschungsergebnisse“.

Die Kommission hat auch klargestellt, „dass einzelne Aspekte des Technologietransfers (Lizenzierung, Gründung von Spin-offs oder andere Formen des Managements des der Forschungsorganisation geschaffenen Wissens) als nichtwirtschaftlich zu betrachten sind, wenn diese Tätigkeit interner Natur ist und alle Einnahmen daraus wieder in die Haupttätigkeiten der betreffenden Forschungseinrichtungen investiert werden“.

Hierzu verweist die Kommission mehrmals auf den Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation (GU C 323 vom 30.12.2006) und stellt insbesondere klar, dass nach Fußnote 25 des Gemeinschaftsrahmens für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation unter „interner Natur“ ein Sachverhalt zu verstehen ist, bei dem das Wissensmanagement der Forschungsorganisation(en) durch eine Abteilung oder eine Untergliederung der Forschungsorganisation oder gemeinsam mit anderen Forschungsorganisationen erfolgt. Die vertragliche Übertragung bestimmter Dienstleistungen an Dritte im Wege der offenen Ausschreibung steht dem internen Charakter dieser Tätigkeiten nicht entgegen.

8. Kriterien zur Festlegung des proportionalen Verhältnisses

Art. 5 der Verordnung, der sich mit der Ermittlung des proportionalen Verhältnisses laut Art. 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 von 2012 befasst, legt fest, das sich dieses Verhältnis auf Folgendes beziehen muss:

- den Raum;
- die Anzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeiten mit gewerblichen oder nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt wird;
- die Zeit.

Das Kriterium des Raums ist das Hauptkriterium wie vorgesehen von demselben Art. 5 Absatz 2, der verfügt, dass „das Verhältnis laut Absatz 1 vorrangig aufgrund der Fläche bestimmt wird, die für die Ausübung der nicht anspruchsberechtigten Tätigkeiten bestimmt ist, und zwar im Verhältnis zur Gesamtfläche der Immobilie“.

Wenn z.B. in der Immobilie, in der die Gesundheitstätigkeit (oder eine andere Tätigkeit, der die Befreiung zusteht) ausgeübt wird, ein Lokal oder ein Raum für Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit vorhanden ist, die keiner getrennten Katastereintragung unterliegt (Kaffeebar, Zeitungskiosk), ist zur Berechnung des befreiten Anteils die tatsächliche und nicht die Katasterfläche, auf der die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, ins Verhältnis zu setzen zur tatsächlichen und nicht zur Katasterfläche der gesamten Immobilieneinheit. Der sich hieraus ergebende Prozentanteil muss auf den Katasterertrag der Immobilie angewandt werden, um die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der geschuldeten IMU zu erhalten im Sinne von Art. 5 Absatz 5 der Verordnung.

Ähnlich ist vorzugehen, wenn in der Immobilie ein Lokal oder ein Raum vorhanden für die Ausübung einer Tätigkeit vorhanden ist, die Anspruch auf Befreiung hat (und die keiner getrennten Katastereintragung unterliegt); daher ist zur Berechnung des befreiten Anteils die tatsächliche und nicht die Katasterfläche, auf der die anspruchsberechtigte Tätigkeit ausgeübt wird, ins Verhältnis zu setzen zur Fläche der gesamten Immobilieneinheit. Der sich hieraus ergebende Prozentanteil muss auf den für die anspruchsberechtigte Tätigkeit bestimmten Katasterertrag angewandt werden, um von der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der geschuldeten IMU im Sinne von Art. 5 Absatz 5 der Verordnung den Anteil des Katasterertrags auszuschließen, der sich proportional auf die Räume beziehen lässt, die ausschließlich für die Tätigkeit bestimmt sind, der die Befreiung zusteht.

Derselbe Art. 5 nennt in den Absätzen 3 und 4 weitere Kriterien, um noch genauer den Anwendungsrahmen der Steuerbefreiung zu umreißen.

Aufgrund dieser Kriterien wird das proportionale Verhältnis aufgrund der Anzahl der Personen festgelegt, denen gegenüber die gewerblichen Tätigkeiten ausgeübt werden, und zwar im Verhältnis zur Gesamtzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeit ausgeübt wird; falls die gemischte Nutzung sich auf bestimmte Zeiträume des Jahres beschränkt, wird die Proportion anhand der Tage festgelegt, an denen die Immobilie zur Ausübung der nicht anspruchsberechtigten Tätigkeiten genutzt wird.

Was die Gesundheitstätigkeiten betrifft, gilt als Anzahl der Personen die Anzahl der erbrachten Leistungen unter Ausschluss der Leistungen, die von Gesetzes wegen obligatorisch zu erbringen sind (ärztliche Kontrolluntersuchungen für abhängig Beschäftigte), oder der kostenlosen Vorbeugungskampagnen, die die Signifikanz des Prozentanteils beeinflussen würden.

Wie bereits gesagt, werden die Prozentanteile, die aufgrund der Verhältnisse festgelegt wurden, die sich aus der Anwendung der Bestimmungen laut Absatz 2, 3 und 4 des Art. 5 der Verordnung ergeben und die für jede in der Erklärung aufgeführte Immobilie anzugeben sind, auf den Katasterertrag angewandt, um die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der geschuldeten IMU und der TASI zu erhalten.

Dieselben Prozentanteile werden auch für die Berechnung der Befreiungshöhe angewandt, die den Immobilieneinheiten zustehen,

die gemischt und unterschiedslos sowohl für die anspruchsberechtigte Tätigkeit als für die nicht anspruchsberechtigte Tätigkeit bestimmt sind (z.B. Räume für Verwaltungsdienstleistungen oder gemeinsame Hilfsdienstleistungen).

Es wird schließlich darauf hingewiesen, dass die Befreiung nicht unter Bezugnahme auf die Immobilieneinheiten zusteht, die faktisch nicht genutzt werden und auch nicht erklärt werden müssen.

9. Anpassung der Satzung und des Gründungsaktes

Es wird daran erinnert, dass im Beschluss Nr. 1/DF von 2012 die Frage nach der Anwendbarkeit der Bestimmungen laut Art. 3 Absatz 1 und 7 des Ministerialdekrets Nr. 200 von 2012 auf die zivilrechtlich anerkannten kirchlichen Einrichtungen gelöst wurde, die jeweils die Angabe der allgemeinen Voraussetzungen für die nichtgewerbliche Ausübung der institutionellen Tätigkeiten in der Gründungsakte oder in der Satzung der nichtgewerblichen Einrichtung gemäß demselben Art. 3 sowie die Erstellung oder Anpassung der Satzung der nichtgewerblichen Einrichtung anhand der Bestimmungen laut Art. 3 Absatz 1 der Verordnung bis zum 31. Dezember 2012 vorschreiben.

Hierzu wurde auf das Rundschreiben Nr. 168/E vom 26. Juni 1998, Punkt 1.11, verwiesen, worin geklärt wurde, dass die Rechtsvorschriften des Zivilgesetzbuches in Sachen Gründung, Struktur, Verwaltung und Löschung der privaten Rechtspersonen nicht auf die zivilrechtlich anerkannten kirchlichen Einrichtungen anwendbar sind.

Im Beschluss Nr. 1/DF wurde auf jeden Fall darauf hingewiesen, dass im Rundschreiben Nr. 168/E hervorgehoben wird, dass: „Man kann von ihnen beispielsweise nicht die Gründung durch eine öffentliche Urkunde, den unbedingten Besitz einer Satzung noch auch die Übereinstimmung der eventuell vorhandenen Satzung mit den Vorschriften verlangen, die die privaten Rechtspersonen betreffen.

Diese Einrichtungen müssen jedoch über eine Regelung in Form einer registrierten Privaturkunde verfügen, die die Klausel 10 Absatz 1 des LD Nr. 460 von 1997 umsetzt“.

Aufgrund dieser Klärungen im genannten Dokument zur Verwaltungspraxis gelangte man zu dem Schluss: „obwohl von den zivilrechtlich anerkannten kirchlichen Einrichtungen weder die Erstellung noch die Anpassung der Satzung verlangt werden kann, besteht die Auffassung, dass letztere sich auf jeden Fall den Bestimmungen laut Art. 3 der Verordnung Nr. 200 von 2012 anpassen müssen, und zwar in denselben Formen laut Punkt 1.11 des Rundschreibens Nr. 168/E von 1998, d.h. mit einer registrierten Privaturkunde.

Desgleichen wird darauf hingewiesen, dass dieses Dokument zu denen gehört, die die genannten Einrichtungen kraft Art. 7 Absatz 2 der Verordnung Nr. 200 von 2012 verpflichtet sind, zu Prüf- und Kontrollzwecken für die Gemeinden bereitzuhalten“.

Es ist auch auf den Beschluss Nr. 3/DF von 2013 in dem Teil zu verweisen, in dem geklärt wird, ob die Frist laut Art. 7 Absatz 1 des Ministerialdekrets Nr. 200 von 2012, der verfügt, dass die nichtgewerblichen Einrichtungen bis zum 31. Dezember 2012 ihre Satzung erstellen oder anpassen, so wie vorgesehen von Art. 3 Absatz 1 derselben Verordnung, zwingender oder ordentlicher Natur ist.

Hierzu ist das wiederzugeben, was seinerzeit in dem Beschluss erläutert wurde, in dem man der Auffassung war, dass die Rechtsvorschrift, die die Anpassung der Gründungsakte und der Satzung fordert, systematisch in den Kontext der endgültigen Bestimmungen laut des in Rede stehenden Art. 7 eingefügt ist, die darauf abstellen, die Erfüllungen zu Lasten der nichtgewerblichen Einrichtungen zu ermitteln.

Diese Erfüllungen können als zweckdienlich für die Überprüfung der allgemeinen und sektorspezifischen Voraussetzungen sowie für alle Elemente angesehen werden, die zur Ermittlung der prozentuellen Verhältnisse relevant sind, die sich aus der Anwendung der Verordnung Nr. 200 von 2012 ergeben. Man darf nämlich nicht vergessen zu unterstreichen, dass gerade in Absatz 2 des in Rede stehenden Art. 7 ausdrücklich gefordert wird, dass die nichtgewerblichen Einrichtungen „den Gemeinden die Unterlagen beithalten, die zur Ausübung der Prüf- und Kontrolltätigkeit zweckdienlich sind“.

Hierzu ist daran zu erinnern, dass letztere Tätigkeiten in einem sehr weitgespannten Zeitraum ausgeübt werden, da kraft des Aufschubs laut Art. 13 Absatz 13 des GD Nr. 201 vom 6. Dezember 2011, mit Änderungen umgewandelt durch das Gesetz Nr. 214, auf die Gemeindesteuer auf Immobilien die Bestimmung laut Art. 1 Absatz 161 des Gesetzes Nr. 296 vom 27. Dezember 2006 angewandt wird, der verfügt, dass die Gemeinden „die Berichtigung der unvollständigen oder ungenauen oder der teilweisen oder verzögerten Zahlungen sowie die Prüfung der unterbliebenen Erklärungen oder der unterbliebenen Zahlungen von Amts wegen vornehmen und dem Steuerpflichtigen auch per Einschreiben mit Empfangsbestätigung einen begründeten Bescheid hierüber zustellen. Die Bescheide in Bezug auf die Überprüfungen, die zur Berichtigung und von Amts wegen erfolgen, müssen bei Strafe des Verfalls bis spätestens zum 31. Dezember des fünften Jahres zugestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Erklärung oder die Zahlung vorgenommen wurde oder hätte vorgenommen werden sollen. Innerhalb dieser Fristen müssen die administrativen steuerlichen Sanktionen beanstandet oder verhängt werden laut Art. 16 und 17 des LD Nr. 472 vom 18. Dezember 1997.“

Der Beschluss Nr. 3/DF von 2013 stellt außerdem klar, dass eine weitere Begründung, die der Forderung der Anpassung der Gründungsakte und der Satzung Vorschub leistet, in der Notwendigkeit gesucht werden muss, bestimmte Merkmale formell hervorzuheben, die in einigen Fällen nicht ausdrücklich aus den formellen Urkunden hervorgehen, obwohl sie der Natur der nichtgewerblichen Körperschaften innewohnen und ontologisch im Zusammenhang mit den von diesen Körperschaften ausgeübten Tätigkeiten stehen.

Angesichts des Ausgeführten gelangt man in dem in Rede stehenden Dokument zum Schluss, dass das Datum des 31. Dezember 2012 laut Art. 7 dieser Verordnung nicht als zwingend anzusehen ist.

Dies vor allem in Anbetracht des Umstandes, dass in einigen Fällen der Anpassungsprozess längere Zeit erfordert,

da er sich nicht nur in mehrere Phase gliedern kann, sondern weil die Bewilligung der in Rede stehenden Urkunden die Beteiligung mehrerer Rechtspersonen erfordern kann, wie in dem Fall, in dem die Bewilligung der Satzung von einer Stelle abhängt, die außerhalb der nichtgewerblichen Einrichtung steht.

Eine weitere Grundlage für den nicht zwingenden Charakter der Frist des 31. Dezember 2012 stellt der Umstand dar, dass bei Nichtbeachtung der in Frage stehenden Erfüllung keine Sanktionen vorgesehen sind, sowie die Feststellung, dass das Ministerialdekret Nr. 200 von 2012 im Amtsblatt Nr. 274 vom 23. November 2012 veröffentlicht wurde, also kurz vor dem Termin des 31. Dezember 2012.

Im Beschluss Nr. 3/DF von 2013 wurde auch gesagt, dass alle Überlegungen in Bezug auf die Frist des 31. Dezember 2012 für die Anpassung der Gründungsakte und der Satzung natürlich auch für die zivilrechtlich anerkannten kirchlichen Einrichtungen gelten kraft dessen, was im Beschluss Nr. 1/DF vom 3. Dezember 2012, in dem geklärt wurde, dass diese Einrichtungen, von denen die Erstellung oder Anpassung der Satzung nicht gefordert werden kann, sich jedoch den Bestimmungen laut Art. 3 der Verordnung Nr. 200 von 2012 mit Hilfe einer registrierten privaten Urkunde anpassen müssen. Daher ist die Frist des 31. Dezember 2012 ausschließlich auf diese Urkunde zu beziehen

Zweiter Teil - DIE ERKLÄRUNG

1. Allgemeine Merkmale

Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 sieht in Absatz 3 vor, dass im Fall, in dem die Aufteilung der Immobilieneinheit nicht vorgenommen werden kann im Sinne von Absatz 2 desselben Art. 91-bis, die Befreiung ab dem 1. Januar 2013 im Verhältnis zur nichtgewerblichen Nutzung der Immobilie entsprechend den Angaben in der Erklärung angewandt wird.

Art. 6 der Verordnung legt in Umsetzung der Bestimmungen laut Art. 91-bis Absatz 3 fest, dass „die nichtgewerblichen Einrichtungen die Erklärung laut Art. 9 Absatz 6 des LD Nr. 23 einreichen und darin die Immobilien einzeln angeben, für die die IMU auch aufgrund der Anwendung von Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 zu zahlen ist, sowie die Immobilien, für die die IMU-Befreiung im Verhältnis zu ihrer nichtgewerblichen Nutzung im Sinne der Bestimmungen der vorliegenden Verordnung angewandt wird. Die Erklärung ist nicht in den Jahren einzureichen, in denen keine Änderungen eingetreten sind“.

Es wird daran erinnert, dass Art. 9 Absatz 6 des LD Nr. 23 von 201 die Ausgabe eines Erklärungsvordrucks und der entsprechenden Anleitung vorsieht, die durch das Ministerialdekret vom 30. Oktober 2012 bewilligt und im Amtsblatt Nr. 258 vom 5. November 2012 veröffentlicht wurden. In Abschnitt 1.2 der Anleitung heißt es, dass der Erklärungsvordruck in Bezug auf den Sachverhalt laut Art. 91-bis der GD Nr. 1 von 2012 „nach dem Erlass des von Absatz 3 [desselben Art. 91-bis] vorgesehenen Dekrets bewilligt werden muss“.

Der nachstehende Abschnitt 1.3, in dem beispielhaft die Fälle genannt werden, für die die Pflicht zur IMU-Erklärung bestehen bleibt, weist in Bezug auf die im Sinne von Art. 7 Absatz 1 Buchstabe i) des LD Nr. 504 von 1992 befreiten Immobilien darauf hin, dass „hierzu nicht nur diejenigen gehören, die ab dem 1. Januar 2012 besessen und genutzt werden, sondern auch diejenigen, deren Besitz und Nutzung vor diesem Datum begonnen hat und die im Lauf des Jahres 2012 weiterhin besessen und genutzt werden. Diese Erfüllung ergibt sich aufgrund des Vergleichs zwischen Art. 13 Absatz 12-ter des GD Nr. 201 von 2011 und Art. 10 Absatz 4 des LD Nr. 504 von 1992, der ausdrücklich die ICI-befreiten Immobilien von der Erklärungspflicht ausschloss im Sinne des genannten Art. 7. Dieser Ausschluss ist nicht mehr vorhanden im Absatz 12-ter des in Rede stehenden Art. 13“.

Im Unterschied also zu dem, was für die ICI galt, muss die nichtgewerbliche Einrichtung die IMU-Erklärung und jetzt auch die TASI-Erklärung für folgende Immobilienkategorien vorlegen:

- steuerpflichtige Immobilien;
- teilweise steuerpflichtige und vollständig befreite Immobilien.

Mit dem Beschluss 1/DF vom 11. Januar 2013, der die Bestimmung laut Art. 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 von 2012 kommentiert - der vorsieht, dass ab dem 1. Januar 2013 die Befreiung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 vom 30. Dezember 1992 im Verhältnis zur nichtgewerblichen Nutzung der Immobilie angewandt wird, so wie sie sich aus der Erklärung ergibt -, heißt es, dass aufgrund der Notwendigkeit, die Erfüllungen der Steuerpflichtigen zu vereinfachen und die Instrumente zu rationalisieren, die den einhebenden lokalen Körperschaften bei der Überprüfung der genauen Erfüllung der Steuerpflicht zur Verfügung stehen, „die IMU-Erklärung in Bezug auf die Immobilien der nichtgewerblichen Einrichtungen einheitlich und zusammenfassend alle Elemente enthalten muss, die die verschiedenen und zuvor erläuterten Sachverhalte betreffen.“

2. Modalitäten zum Ausfüllen der Erklärung - Vorderseite

Auf der Vorderseite des Vordrucks IMU TASI ist, wie in Anmerkung (1) erläutert, das Einreichungsjahr der Erklärung und in der Zeile darunter der Steuerzeitraum anzugeben, für den die Erklärung vorgelegt wird. Desgleichen muss die Gemeinde angegeben werden, bei der die Erklärung eingereicht wird, da sie als Steuergläubiger fungiert.

Sie besteht aus einer Seite mit vier Kästen in Bezug auf:

- **Steuerpflichtiger;**
- **Angaben zum Vertreter, der die Erklärung unterzeichnet;**
- **Unterschrift;**
- **Verpflichtung zur telematischen Einreichung.**

Im Feld „**Steuerpflichtiger**“ (immer auszufüllen) sind die Kenndaten des IMU- und TASI-pflichtigen Rechtssubjekts anzugeben. Die Personen, die nicht in Italien ansässig sind, müssen im Feld für den Steuerwohnsitz den Auslandsstaat angeben, in dem sie ihren Wohnsitz haben, unter Angabe des Ortes und der Adresse.

Im Feld „**Angaben zum Vertreter, der die Erklärung unterzeichnet**“ müssen die meldeamtlichen Daten, die Steuernummer und das Amt angegeben werden, das zum Zeitpunkt der Einreichung vom Vertreter bekleidet wird.

Die Daten in Bezug auf den Wohnsitz müssen ausschließlich von denen angegeben werden, die ihren Wohnsitz im Ausland haben.

Bei mehreren Vertretern sind auf der Vorderseite allerdings nur die Daten eines Vertreters anzugeben. Was das Feld „**Unterschrift**“ betrifft, enthält es die Angabe der Übersichten, die ausgefüllt wurden.

Die Erklärung muss bei Strafe der Nichtigkeit vom gesetzlichen Vertreter der erklärenden Einrichtung bzw. in Ermangelung dessen vom faktischen Vertreter bzw. vom rechtsgeschäftlichen Vertreter unterschrieben werden.

Bei Gesellschaften oder Einrichtungen, die ihren Rechts- oder Verwaltungssitz bzw. den Hauptgegenstand ihrer Tätigkeit nicht in Italien haben, kann die Erklärung von einem Vertreter für die steuerlichen Beziehungen in Italien unterschrieben werden.

Das Feld „**Verpflichtung zur telematischen Einreichung**“ muss vom Vermittler ausgefüllt und unterzeichnet werden, der die Erklärung auf telematischem Wege übermittelt.

Der Vermittler muss:

- seine Steuernummer angeben;
- die Nummer seiner Eintragung im Register angeben, wenn es sich um ein Steuerbeistandszentrum (CAF) handelt;
- das Kästchen „Verpflichtung zur telematischen Einreichung der Erklärung“ ankreuzen
- das Datum (Tag, Monat und Jahr) angeben, an dem die Verpflichtung zur Übermittlung der Erklärung übernommen wurde;
- die Unterschrift tätigen.

3. Beschreibung der Übersichten

Der Erklärungsvordruck besteht aus vier Übersichten:

- „Übersicht A“ für die Beschreibung der vollständig steuerpflichtigen Immobilien;
- „Übersicht B“ für die teilweise steuerpflichtigen oder vollständig befreiten Immobilien. Die Übersicht sieht unterschiedliche Modalitäten zum Ausfüllen und zur Festlegung des zu besteuerten Teils der Immobilie vor, je nachdem, ob es sich um eine Bildungstätigkeit oder um andere anspruchsberechtigte Tätigkeiten handelt;
- „Übersicht C“ für die Festlegung der IMU und der TASI;
- „Übersicht D“ für Verrechnungen und Rückerstattungen.

3.1 Ausfüllen der Übersicht A

„Übersicht A“ bezieht sich auf die Beschreibung der vollständig steuerpflichtigen Immobilien und muss sowohl dann ausgefüllt werden, wenn in der Immobilie eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, die nicht zu denen laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 gehören, als auch dann, wenn die Tätigkeiten laut vorgenanntem Art. 7 ausgeübt werden, jedoch mit gewerblichen Modalitäten. Es ist wichtig, darauf hinzuweisen, dass die Übersicht nur für die Immobilien auszufüllen ist, die ausschließlich für diese Tätigkeiten bestimmt sind.

Dies ist sicher der Fall, wenn die gesamte Immobilie einer typisch gewerblichen Tätigkeit dient, wie z.B. eine Kaffeebar, die im Kataster getrennt eingetragen ist, obwohl sie in einen Immobilienkomplex eingegliedert ist, der zur Ausübung einer Gesundheitstätigkeit dient.

Ein anderer Fall ist der eines Baugrundstücks bzw. eines Grundstücks, das nicht funktionell mit der anspruchsberechtigten Tätigkeit laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 zusammenhängt.

Was hingegen die Tätigkeiten betrifft, die abstrakt zu den anspruchsberechtigten Tätigkeiten gehören könnten, ist hervorzuheben, dass hierfür zuvor das Bestehen der weiteren Voraussetzung laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) nach Einführung der Änderungen laut Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 zu überprüfen ist, d.h. die von der Rechtsvorschrift genannten Tätigkeiten müssen „mit nichtgewerblichen Modalitäten“ ausgeübt werden.

Hierzu ist hervorzuheben, dass auch die Immobilien, in denen die Tätigkeiten laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 ausgeübt werden, der Besteuerung unterliegen könnten.

Diese Situation tritt ein, wenn das von der nichtgewerblichen Einrichtung bezogene Durchschnittsentgelt - das in der folgenden „Übersicht B“ in Bezug auf „Sonstige Tätigkeiten“ mit „Cenc“ bezeichnet wird - über der Hälfte des

durchschnittlichen Entgelts liegt, das für ähnliche, mit gewerblichen Modalitäten im selben geografischen Rahmen ausgeübte Tätigkeiten vorgesehen ist und das in der „Übersicht B“ mit „Cm“ bezeichnet wird.

In dieser letzten Annahme muss die nichtgewerbliche Einrichtung die Immobilie, in der die oben genannte Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten ausgeübt wird, in der „Übersicht A“ für die vollständig steuerpflichtigen Immobilien angeben und nicht in der „Übersicht B“.

Wenn „Cenc“ hingegen niedriger oder gleich der Hälfte von „Cm“ ist, muss die nichtgewerbliche Einrichtung die Immobilie in der „Übersicht B“ eintragen. Es ist hervorzuheben, dass das oben Gesagte die Tätigkeiten in den Bereichen Fürsorge und Gesundheit betrifft, die nicht akkreditiert oder vertragsgebunden sind mit dem Staat, den Regionen und den lokalen Körperschaften sowie die Tätigkeiten in den Bereichen Unterbringung, Kultur und Sport.

Denn wie bereits hervorgehoben, hat die Europäische Kommission festgelegt, dass „die Grenze, die auf die Hälfte des Durchschnittspreises festgelegt ist, der für ähnliche Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird, die auf Wettbewerbsbasis in derselben geografischen Region ausgeübt werden, nur dazu herangezogen werden kann, die Berechtigung auf die Befreiung auszuschließen (wie durch die Worte „in jedem Fall“ angezeigt wird). Dies impliziert jedoch nicht, dass ein Dienstleister, der einen Preis unterhalb dieser Grenze in Rechnung stellt, Anspruch auf die Befreiung hat.“

Die Bildungstätigkeit muss hingegen für sich betrachtet werden, für die das Verhältnis zwischen „Cenc“ und „Cm“ noch eine weitere Funktion hat, die weiter unten im Abschnitt in Bezug auf das Ausfüllen der „Übersicht B“ für die teilweise steuerpflichtigen und vollständig befreiten Immobilien hinsichtlich des Feldes erläutert werden, das den „Bildungstätigkeiten“ vorbehalten ist.

– Ausfüllen der einzelnen Felder in der „ÜBERSICHT A“

Jeder Abschnitt zur Beschreibung der einzelnen Immobilie umfasst die Felder von **1** bis **16** und dient dazu, die Immobilie zu identifizieren und andere Elemente anzugeben, die für die Steuerfestlegung notwendig sind.

Im **Feld 1** in Bezug auf die Merkmale der Immobilie, sind folgende Nummern anzugeben:

- 1, wenn es sich um ein Grundstück handelt;
- 2, wenn es sich um ein Baugrundstück handelt;
- 3, wenn es sich um ein Gebäude handelt, dessen Wert aufgrund des Katasterertrags festgelegt wird;
- 4, wenn es um ein Gebäude handelt, das in die Katastergruppe D eingestuft werden kann, das nicht im Kataster eingetragen ist, das vollständig einem Unternehmen gehört und getrennt verbucht wird;
- 5.1, wenn es sich um Immobilien ohne Grundeinkünfte handelt im Sinne von Art. 43 des TUIR;
- 5.2, wenn es sich um vermietete Immobilien handelt.

In Bezug auf die Katasterdaten:

Im **Feld 2** ist die genaue Lage der Immobilie zu beschreiben, d.h. der Ort, die Straße oder der Platz, die Hausnummer, der Aufgang, der Stock und die Wohnungsnummer.

Im Kasten „**Katasterdaten der Immobilie**“ sind die Katasterdaten in Bezug auf das Gebäude oder das Grundstück anzugeben.

Im **Feld 3** ist die Abteilung anzugeben, sofern vorhanden.

Im **Feld 4** ist das Blatt anzugeben.

Im **Feld 5** muss die Nummer der Parzelle angegeben werden, so wie in der Katasterdatenbank wiedergegeben.

Im **Feld 6** ist die Baueinheit anzugeben, sofern vorhanden.

Im **Feld 7** ist die Kategorie für die Gebäude und die Eigenschaft für die Grundstücke (z.B. Saatfeld, Rebfläche, Baumpflanzung usw.) anzugeben.

Im **Feld 8** ist die Klasse der Gebäude bzw. die Ertragsklasse der einzelnen Grundstücksparzellen anzugeben.

In den **Feldern 9** und **10** muss bei Nichtvorliegen der Katasterdaten ausnahmsweise das Aktenzeichen und das Jahr angegeben werden, in dem Antrag auf die Eintragung im Kataster gestellt wurde.

Die Felder von 3 bis 10 sind nicht auszufüllen, wenn es sich um ein Gebäude handelt, das sich in die Katastergruppe D einstuft und das nicht im Kataster eingetragen ist, das vollständig einem Unternehmen gehört und getrennt verbucht wird, und dessen Wert aufgrund der Buchhaltungsunterlagen festzulegen ist.

Das **Feld 11** muss angekreuzt werden, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der Nachlässe laut Art. 13, Abs. 3, Buchst. a) und b) des Gesetzdekrets Nr. 201 von 2011 in Bezug auf Folgendes erfüllt sind:

- die Gebäude von historischem oder künstlerischem Interesse gemäß Art. 10 des gesetzvertretenden Dekretes Nr. 42 vom 22. Januar 2004, für die die Erklärung sowohl beim Erwerb des Erleichterungsanspruchs als bei Verlust dieses Anspruchs vorgelegt werden muss;
- die als unbenutzbar oder unbewohnbar erklärten Gebäude, die nicht benutzt werden, für die die Erklärung nur bei Verlust des Erleichterungsanspruchs vorzulegen ist“.

Im **Feld 12** muss der Wert der in diesem Abschnitt beschriebenen Immobilie eingetragen werden. Der Wert muss in vollem Umfang angegeben werden, unabhängig vom Anteil, da die Steuer anhand des Gesamtwerts zu berechnen ist. Der Wert ist in vollem Umfang anzugeben, auch wenn die Immobilie durch ein dingliches Nutzungsrecht belastet oder Gegenstand eines Leasingvertrags ist, oder wenn es sich um öffentlichen Grund und Boden handelt, der Gegenstand einer Konzession ist. In diesem Fall ist IMU-steuerpflichtig ausschließlich der Inhaber des Nutzungs-, Wohn-, Oberflächen-, Erbpachtrechts bzw. der Leasingnehmer oder der Konzessionsnehmer von öffentlichem Grund und Boden.

Falls die Immobilie auf den Gebieten verschiedener Gemeinden liegt, muss der anzugebende Wert der Immobilie anteilig zur Immobilienfläche berechnet werden, die auf dem Gebiet der jeweiligen Gemeinde liegt, und die Steuer muss an die verschiedenen Gemeinden gezahlt werden, unter Berücksichtigung der jeweils von ihnen beschlossenen Steuersätze, Abzüge und etwaigen Steuererleichterungen sowie unter Berücksichtigung des vom Steuerpflichtigen besessenen Anteils.

Im **Feld 13** ist der Besitzanteil in Prozent anzugeben.

Was die gemeinschaftlichen Teile des Gebäudes betrifft, die vom Verwalter der Miteigentümergeinschaft zu erklären sind, ist als Besitzanteil 100 anzugeben und der Abschnitt, der die Mitinhaber betrifft, ist nicht auszufüllen.

Im **Feld 14** muss das Datum angegeben werden, an dem der Besitz der erklärten Immobilie begonnen hat oder beendet wurde bzw. an dem relevante Änderungen eingetreten sind, die sich auf die Festlegung der Steuer auswirken.

Das **Feld 15** muss angekreuzt werden, wenn der Steuerpflichtige das Recht an der Immobilie erworben hat.

Dagegen ist das **Feld 16** anzukreuzen, wenn der Steuerzahler dieses Recht abgetreten hat.

Er reicht außerdem aus, lediglich die Zweigstelle der Agentur der Einnahmen anzugeben, bei dem die Urkunde registriert oder der Umstand erklärt wurde, der zum Erwerb oder Verlust der IMU-Steuerpflicht geführt hat.

Andernfalls sind die Daten der Urkunde, des Vertrags oder der Konzession anzugeben.

Es ist außerdem hervorzuheben, dass der Steuerpflichtige bei einem Einzelgrundstück, das aus verschiedenen Parzellen besteht, das Ausfüllen eines Kastens für jede einzelne Parzelle vermeiden kann, indem er im Feld 12 den Gesamtwert der Grundstücke angibt und auf diesen Umstand im Abschnitt „Anmerkungen“ des Vordrucks hinweist, womit er die Pflicht zur Vollständigkeit der zu erklärenden Daten erfüllt.

ZUR BEACHTUNG

Für die Gemeinden, in denen ein Grundkataster geführt wird, sind die Katasterdaten wie folgt anzugeben:

a) in **Feld 3** ist der Katastercode der Gemeinde anzugeben;

b) in **Feld 4** ist der Zähler der Bauparzelle anzugeben, wenn eine Aufteilung vorliegt;

c) in **Feld 5** ist der Nenner der aufgeteilten Parzelle bzw. die Nummer anzugeben, die die nicht aufgeteilte Parzelle identifiziert;

d) in **Feld 6** ist die eventuelle Nummer der „Baueinheit“ der Parzelle anzugeben.

Die in den Feldern von 3 bis 8 anzugebenden Daten sind der Katasterdatenbank zu entnehmen, die von der Agentur der Einnahmen kostenlos mitgeteilt werden.

3.2.3.2 Ausfüllen der Übersicht B

Die „Übersicht B“ ist für die Informationen in Bezug auf die Immobilien bestimmt, die aufgrund der für die einzelnen Typologien erläuterten Kriterien und Voraussetzungen teilweise steuerpflichtig oder vollständig befreit sind.

Nachstehend werden die Modalitäten zum Ausfüllen der einzelnen Felder in dieser Übersicht beschrieben.

– Ausfüllen der einzelnen Felder in der „Übersicht B“

„Übersicht B“ ist für die teilweise steuerpflichtige oder vollständig befreiten Immobilien bestimmt und gliedert sich in drei Kästen:

- Der erste Kasten für die Katasterdaten der Immobilie und die Art der darin ausgeübten Tätigkeit;
- Der zweite Kasten für die Bildungstätigkeit muss ausgefüllt werden, um bei einer gemischten Nutzung der Immobilie den Prozentanteil festzulegen, der zu besteuern ist;
- Der dritte Kasten für die anderen Tätigkeiten, die keine Bildungstätigkeiten sind, muss ebenfalls ausgefüllt werden, um bei einer gemischten Nutzung der Immobilie den Prozentanteil festzulegen, der zu besteuern ist; Es ist voranzuschicken, dass die „Übersicht B“ für jede Immobilie ausgefüllt werden muss, in der die anspruchsberechtigte Tätigkeit ausgeübt und die vom selben steuerpflichtigen Rechtssubjekt besessen wird.

Was das Ausfüllen des **ersten Kastens** betrifft, wird auf das verwiesen, was bereits in Bezug auf die „Übersicht A“ erläutert wurde; außerdem muss der Steuerpflichtige die Felder von 1 bis 10 je nach der Art der Tätigkeit ankreuzen, die in der jeweiligen Immobilie ausgeübt wird.

In der Anmerkung Nr. 1 sind die verschiedenen Tätigkeiten laut Art. 7 Absatz 1 Buchst. i) des LD Nr. 504 von 1992 aufgeführt.

Falls die Immobilie vollständig steuerbefreit ist, d.h. wenn in ihr keine anderen Aktivitäten als die von Buchst. i) genannten ausgeübt werden und diese Aktivitäten nicht mit gewerblichen Modalitäten ausgeübt werden, dann muss der Erklärende das Feld 13 „Steuerbefreite Immobile“ ankreuzen und nur die Felder Cm₍₃₎ und Cms₍₄₎ des Kastens „Bildungstätigkeit“ bzw. Cenc₍₁₎ und Cm₍₂₎ des Kastens „Sonstige Tätigkeiten“ ausfüllen, die nachstehend erläutert werden.

Der **zweite Kasten**, der für die „Bildungstätigkeit“ bestimmt ist, dient der Festlegung der IMU- und TASI-pflichtigen Fläche der einzelnen Immobilien, in denen die in Rede stehende Tätigkeit ausgeübt wird, d.h. dem steuerbaren Wert, der der IMU und der TASI nach Anwendung der weiter oben erläuterten allgemeinen und sektorspezifischen Kriterien laut Verordnung Nr. 200 von 2012 unterliegt.

Der Kasten sieht in der ersten Zeile die Angabe des Cm vor, d.h. das von der nichtgewerblichen Körperschaft bezogene durchschnittlichen Entgelt, sowie die Angabe des Cms, d.h. der durchschnittlichen Kosten pro Schüler/Student, die auf der Internetseite des Ministeriums für Unterricht,

Universitäten und Forschung <http://www.istruzione.it/web/ministero/imu> wiedergegeben sind und im Wesentlichen als Bezugsparameter zur Überprüfung der Voraussetzung laut Art. 4 Absatz 3 Buchst. c) der Verordnung dienen, wovon nachstehend die Rede sein wird.

Unter Anwendung von Art. 91-bis Absatz 3 des GD Nr. 1 von 2012 und von Art. 5 der Verordnung wurden die entsprechenden Zeilen zur Festlegung des proportionalen Verhältnisses ermittelt.

Hierzu muss vorausgeschickt werden, dass unter den ermittelten Kriterien keine hierarchische Ordnung besteht, sie können jedoch untereinander kombiniert werden je nach der spezifischen Nutzung der Immobilie oder eines Teils der Immobilie. Auch müssen nicht unbedingt alle Zeilen verwendet werden.

Übergehend zu den einzelnen Zeilen des Kastens ist auf Folgendes hinzuweisen:

- Zeile a) dient der Ermittlung des Raums und somit die Fläche der Immobilie, die für die Ausübung der Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten im Vergleich zur Gesamtfläche der Immobilie genutzt wird. Dies ist der Fall, wenn ein Teil der Immobilieneinheit einer Kaffeebar oder einem Kiosk vorbehalten ist und im Kataster keine Aufteilung der Immobilie vorgenommen werden konnte im Sinne von Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012;
- Zeile b) betrifft die Anzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten ausgeübt wird im Vergleich zur Gesamtzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeit ausgeübt wird. Man kann hierzu das Beispiel einer Universitätsbibliothek heranziehen, zu der mit Hilfe eines kostenpflichtigen Ausweises auch andere Personen als die Studenten Zugang haben;
- Zeile c) betrifft die Zeit, d.h. das Verhältnis zwischen den Tagen, an denen die Immobilie für die Ausübung der Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten genutzt wird, und der gesamten Anzahl der Tage des Kalenderjahres. Dies ist der Fall, wenn die Immobilie an einigen Tagen des Jahres der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit dient.

Außerdem können Fälle eintreten, in denen die vorübergehende Nutzung aufgrund mehrerer Kriterien erfolgt.

Zu diesem Zweck dient das Ausfüllen von:

- Zeile a¹), aus der das Verhältnis zwischen der Fläche, die für die Ausübung von Tätigkeiten mit gewerblichen Modalitäten genutzt wird, und der Gesamtfläche der Immobilie, wenn vorübergehende Nutzungen dieser Fläche erfolgen. Man denke z.B. an Flächen, die institutionell der Ausübung der Bildungstätigkeit vorbehalten sind, die aber an einigen Tagen im Jahr der Ausübung von typisch gewerblichen Tätigkeiten dienen, wie die Vermietung von Klassenzimmern für private Veranstaltungen;
- Zeile b¹), die auszufüllen ist, wenn das Verhältnis laut Zeile b) sich auch auf die Nutzungszeit dieser Fläche bezieht. Man kann hierbei an eine Fläche denken, die für die Abwicklung eines Universitätskurses bestimmt ist, zu dem gegen Bezahlung auch Personen zugelassen sind, die keine Studenten sind, die also außerhalb der Universität stehen.

Was Zeile d) betrifft, muss die Summe der eventuellen steuerbaren Prozentanteile angegeben werden, die sich aus den vorhergehenden Verhältnissen laut Zeile a) und Zeile b) ergibt. Wenn die Summe der Prozentanteile gleich 100 ist oder darüber liegt, ist die Immobilie vollständig zu besteuern und es muss die „Übersicht A“ ausgefüllt werden.

In der Zeile e) muss der Wert angegeben werden, der für die Anwendung der IMU und der TASI im Sinne von Art. 5 der Verordnung Nr. 200 von 2012 zu berücksichtigen ist und die Ermittlung des proportionalen Verhältnisses betrifft.

Dieser Wert wird dadurch festgelegt, dass die im Sinne von Art. 13 Absätze 3, 4 und 5 des GD Nr. 201 von 2001 berechnete Bemessungsgrundlage der Immobilie mit dem steuerbaren Prozentanteil laut Zeile d) multipliziert wird.

In der Zeile f) muss der Wert angegeben werden, der für die Anwendung der IMU und der TASI im Sinne von Art. 4 Absatz 3 Buchst. c) der Verordnung zu berücksichtigen ist, der vorsieht, dass die jeweilige Tätigkeit „entweder kostenlos oder gegen eine symbolische Gebühr erbracht werden muss, die nur einen Bruchteil der tatsächlichen Kosten für die Leistungserbringung abdeckt. Dabei darf auch kein Zusammenhang mit den tatsächlichen Kosten der Dienstleistung hergestellt werden.“

Dieser Wert wird dadurch berechnet, dass der Wert laut Buchst. e) bzw. der Wert, der der IMU und der TASI im Sinne von Art. 5 der Verordnung unterliegt, von der Bemessungsgrundlage der betreffenden Immobilie abgezogen wird.

An dieser Stelle ist zu überprüfen, in welchem Ausmaß die restliche Bemessungsgrundlage laut Zeile f) der Besteuerung unterliegt. Diese Überprüfung muss über einen Vergleich zwischen Cm und Cms erfolgen.

Wenn Cm niedriger oder gleich Cms ist, d.h. wenn die Bildungstätigkeit mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt wird, dann unterliegt sie nicht der Besteuerung. In diesem Fall muss das Feld angekreuzt werden, dass der Zeile g) entspricht.

Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass gleichzeitig das Feld 13 anzukreuzen ist, wenn in der Immobilie ausschließlich eine Bildungstätigkeit mit nichtgewerblichen Modalitäten ausgeübt wird. In diesem Fall bleiben die vorhergehenden Zeilen unausgefüllt.

Falls hingegen Cm größer ist als Cms, ist das Feld anzukreuzen, das der Zeile h) entspricht, und es muss der Teil des Wertes laut Zeile f) festgelegt werden, der der IMU und der TASI unterliegt. Anschließend sind die nächsten Zeilen auszufüllen, und zwar:

in der Zeile i) muss das Ergebnis des Verhältnisses zwischen Cms und Cm angegeben werden, dass die prozentuelle Befreiung darstellt, die auf die Bemessungsgrundlage laut Zeile f) anzuwenden ist;

in der Zeile j) ist der Wert festgelegt, der der Besteuerung unterliegt und der sich aus dem Produkt zwischen dem Betrag laut Zeile f) und dem prozentuellen Anteil ergibt, der der IMU und der TASI unterliegt und gleich 1 ist, wovon der prozentuelle Anteil abgezogen wird, für den die Befreiung laut Zeile i) gilt, d.h. (1-i).

In der letzten Zeile des für die „Bildungstätigkeit“ vorgesehenen Kastens ist der Gesamtwert anzugeben, der der IMU und der TASI unterliegt und sich aus der Summe der Werte laut Zeile e) und Zeile j) ergibt.

Der **dritte Kasten** für „Sonstige Tätigkeiten“, d.h. für andere als Bildungstätigkeiten, muss ebenfalls ausgefüllt werden, um bei einer gemischten Nutzung der Immobilie den Prozentanteil festzulegen, der zu besteuern ist; Der Kasten sieht in der ersten Zeile die Angabe des Cenc vor, das - wie in der Anmerkung Nr. 1 erläutert - das „von der nichtgewerblichen Einrichtung bezogene durchschnittliche Entgelt“ darstellt, sowie das Cm, das - wie in der Anmerkung Nr. 2 dargelegt - das „durchschnittliche Entgelt, die für ähnliche, mit gewerblichen Modalitäten im selben geografischen Rahmen ausgeübte Tätigkeiten vorgesehen sind“, wiedergibt. Übergehend zu den einzelnen Zeilen dieses Kastens ist auf Folgendes hinzuweisen, wie bereits in Bezug auf die Zeilen der „Übersicht B“ für die „Bildungstätigkeit“ erläutert:

- Zeile a) dient der Ermittlung des Raums und somit die Fläche der Immobilie, die für die Ausübung der Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten im Vergleich zur Gesamtfläche der Immobilie genutzt wird. Dies ist der Fall, wenn ein Teil der Immobilieneinheit einer Kaffeebar oder einem Kiosk vorbehalten ist und im Kataster keine Aufteilung der Immobilie vorgenommen werden konnte im Sinne von Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012;
- Zeile b) betrifft die Anzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten ausgeübt wird im Vergleich zur Gesamtzahl der Personen, denen gegenüber die Tätigkeit ausgeübt wird. Als Beispiel hierfür lässt sich eine Immobilie anführen, die zum Teil dafür genutzt wird, Personen aufzunehmen, die an einer Pilgerfahrt teilnehmen, und zum Teil für die gewerbliche Unterbringungstätigkeit;
- Zeile c) betrifft die Zeit, d.h. das Verhältnis zwischen den Tagen, an denen die Immobilie für die Ausübung der Tätigkeit mit gewerblichen Modalitäten genutzt wird, und der gesamten Anzahl der Tage des Kalenderjahres. Dies ist der Fall, wenn die Immobilie für einen Zeitraum des Jahres der Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit dient.

Außerdem können Fälle eintreten, in denen die vorübergehende Nutzung aufgrund mehrerer Kriterien erfolgt.

Zu diesem Zweck dient das Ausfüllen von:

- Zeile a¹), aus der das Verhältnis zwischen der Fläche, die für die Ausübung von Tätigkeiten mit gewerblichen Modalitäten genutzt wird, und der Gesamtfläche der Immobilie, wenn vorübergehende Nutzungen dieser Fläche erfolgen. Man denke z.B. an Flächen, die institutionell der Ausübung der Unterbringungstätigkeit vorbehalten sind, die aber in einigen Zeiten des Jahres der Ausübung von gewerblichen Unterbringungstätigkeiten dienen;
- Zeile b¹), wenn das Verhältnis laut Zeile b) sich auch auf die Nutzungszeit dieser Fläche bezieht. Zum vorstehenden Beispiel zurückkehrend lässt sich an eine Immobilie denken, die in einigen Zeiten des Jahres dafür genutzt wird, Personen aufzunehmen, die an einer Pilgerfahrt teilnehmen, und in anderen Zeiten für die gewerbliche Unterbringungstätigkeit.

Was Zeile d) betrifft, muss die Summe der ggf. steuerbaren Prozentanteile angegeben werden, die sich aus den vorhergehenden Verhältnissen laut Zeile a) und Zeile b) ergibt. Wenn die Summe der Prozentanteile gleich 100 ist oder darüber liegt, ist die Immobilie vollständig zu besteuern und es muss die „Übersicht A“ ausgefüllt werden. In der Zeile e) muss der Wert angegeben werden, der für die Anwendung der IMU im Sinne von Art. 5 der Verordnung Nr. 200 von 2012 zu berücksichtigen ist und die Ermittlung des proportionalen Verhältnisses betrifft.

Dieser Wert wird dadurch festgelegt, dass die im Sinne von Art. 13 Absätze 3, 4 und 5 des GD Nr. 201 von 2001 berechnete Bemessungsgrundlage der Immobilie mit dem steuerbaren Prozentanteil laut Zeile d) multipliziert wird.

3.3.3.3 Ausfüllen der Übersicht C

Die **Übersicht C** dient der „Festlegung der IMU und der TASI“ und stellt eine zusammenfassende Übersicht dar, aus der die insgesamt für das Bezugsjahr zu zahlende Steuer hervorgeht.

Diese Übersicht ergibt sich aus den Bestimmungen laut Art. 1 Absatz 721 des Gesetzes Nr. 147 vom 27. Dezember 2013, die ein besonderes System zur Zahlung der von den nichtgewerblichen Einrichtungen zu zahlenden IMU eingeführt haben, das auch auf die TASI auszuweiten ist, da der Anwendungsmechanismus bei beiden Steuern derselbe ist.

In der Zeile 1, die die Angabe der „Geschuldete IMU“ enthält, ist der Gesamtbetrag der Steuer einzutragen, die aufgrund der Werte berechnet wurde, die sich aus den Übersichten A und B ergeben. Falls mehrere Übersichten A oder mehrere Übersichten B für mehrere Immobilien ausgefüllt wurden, ist der IMU-Gesamtbetrag anzugeben, der sich aus ihnen ergibt.

In der Zeile 2 ist der Steuerüberschuss anzugeben, für den in der vorhergehenden Erklärung keine Rückerstattung beantragt wurde und der sich aus Spalte 3 der Zeile 1 in der „Übersicht D“ „Verrechnung und Rückerstattungen“ ergibt.

In der Zeile 3 ist der Teil des Steuerüberschusses anzugeben, der sich aus der vorhergehenden Erklärung ergibt und bereits in der Zeile 2 wiedergegeben ist, der zur Verrechnung mit dem Vordruck F24 verwendet wurde.

In der Zeile 4 ist die Summe der gezahlten Raten anzugeben (unter Berücksichtigung der eventuellen Ergänzungszahlungen).

Festlegung der Steuer.

Zur Festlegung der zu zahlenden IMU oder des IMU-Guthabens ist folgende Berechnung vorzunehmen:

Zeile 1 - Zeile 2 + Zeile 3 - Zeile 4.

Ist das Ergebnis der Berechnung positiv, ist der so erhaltene Betrag in die Zeile 5 „Geschuldete IMU“ einzutragen.

Ist das Ergebnis der Berechnung hingegen negativ, ist der so erhaltene Betrag ohne Minuszeichen in die Zeile 6 „IMU-Guthaben“ einzutragen. Dieser Betrag ist in die Zeile 1 Spalte 1 der Übersicht D „Verrechnung und Rückerstattungen“ zu übertragen. Dieselbe Anleitung in Bezug auf die Zeilen von 1 bis 6 gilt für die Zeilen von 7 bis 12, die die TASI betreffen.

ZUR BEACHTUNG:

Die Steuer ist nicht zu zahlen, wird nicht zurückerstattet und kann nicht verrechnet werden, wenn sie nicht mehr als Euro 12,00 beträgt oder den ggf. von der Gemeinde festgelegten Betrag nicht überschreitet.

3.4.3.4 Ausfüllen der Übersicht D

Die Übersicht D „Verrechnung und Rückerstattungen“ ergibt sich ebenfalls aus den Bestimmungen laut Art. 1 Absatz 721 des Gesetzes Nr. 147 von 2013 und muss zur Angabe des Steuerguthabens ausgefüllt werden, der sich aus der vorliegenden Erklärung ergibt, um dessen Rückerstattung oder die Verrechnung mit künftigen Zahlungen zu beantragen.

In Spalte 1 ist der Guthabenbetrag aus der vorhergehenden Erklärung anzugeben.

In Spalte 2 ist das Guthaben anzugeben, dessen Rückerstattung beantragt wird.

Es wird daran erinnert, dass für den Teil des Guthabens, das bis zum Datum der Vorlage dieser Erklärung zur Verrechnung verwendet wurde, keine Rückerstattung beantragt werden kann.

In Spalte 3 ist das zur Verrechnung mit dem Vordruck F24 zu verwendende Guthaben anzugeben im Sinne des LD Nr. 241 vom 9. Juli 1997. Bei Guthaben, die nicht mit dem Vordruck F24 verrechnet und nicht in der darauffolgenden Erklärung in Anspruch genommen wurden, kann der Steuerpflichtige die Rückerstattung beantragen, indem er einen entsprechenden Antrag an die zuständige Gemeinde stellt. Dieselbe Anleitung in Bezug auf die Zeilen von 1 bis 6 gilt für die Zeilen von 7 bis 12, die die TASI betreffen.

ZUR BEACHTUNG:

Es wird daran erinnert, dass die Verrechnung ausschließlich für Guthaben und Verbindlichkeiten in Bezug auf die IMU vorgenommen werden kann, die an dieselbe Gemeinde zu zahlen ist.

4. Fristen und Modalitäten zum Einreichen der Erklärung

Was die Frist betrifft, binnen derer die Erklärung IMU/TASI ENC einzureichen ist, muss hervorgehoben werden, dass Art. 10 Absatz 4 Buchst. a) des GD Nr. 35 vom 8. April 2013, umgewandelt durch das Gesetz Nr. 64 vom 6. Juni 2013, die allgemeine Bestimmung laut Art. 13 Absatz 12-ter des GD Nr. 201 von 2011 geändert hat und hierfür den 30. Juni des Jahres festgelegt hat, das auf dasjenige folgt, in dem der Besitz der Immobilie begonnen hat oder in dem Änderungen eingetreten sind, die für die Festlegung der Steuer relevant sind.

Hinsichtlich der Modalität zum Einreichen der Erklärung hat das Stabilitätsgesetz für das Jahr 2014 in Art. 1 Absatz 719 vorgesehen, dass die nichtgewerblichen Einrichtung die IMU-Erklärung ausschließlich auf telematischem Weg einreichen, wobei die Modalitäten zu beachten sind, die durch ein entsprechendes Dekret des Ministers für Wirtschaft und Finanzen bewilligt werden. Dieselben Überlegungen gelten auch für die TASI. Mit denselben Modalitäten und innerhalb derselben für die Erklärung in Bezug auf das Jahr 2013 vorgesehenen Frist ist auch die Erklärung für das Jahr 2012 einzureichen.

5. Zahlung der IMU und der TASI

Art. 1 Absatz 721 des Gesetzes Nr. 147 von 2013 sieht in Bezug auf die IMU eine andere Zahlungsweise für die nichtgewerblichen Einrichtungen vor, die diese Zahlung ausschließlich gemäß den Bestimmungen laut Art. 17 des LD Nr. 241 von 1997 in drei Raten zahlen, wovon die ersten beiden in Höhe von jeweils fünfzig Prozent der insgesamt für das Vorjahr gezahlten Steuern innerhalb der Fristen laut Art. 9 Absatz 3 des LD Nr. 23 von 2011, d.h. bis zum 16. Juni und 16. Dezember, und die letzte als Saldozahlung der insgesamt geschuldeten Steuer bis zum 16. Juni des Jahres zu zahlen sind, das auf das Jahr folgt, auf das sich die Zahlung bezieht.

Die nichtgewerblichen Einrichtungen führen die Zahlung der Steuer ggf. durch die Verrechnung der Guthaben zugunsten der Gemeinde aus, der gegenüber die Guthaben entstanden sind, die sich aus den Erklärungen ergeben, die nach dem Inkrafttreten des Stabilitätsgesetzes für das Jahr 2014 eingereicht werden. Praktisch erlaubt die Rechtsvorschrift, dass die Verrechnung ausschließlich für Guthaben und Verbindlichkeiten in Bezug auf die IMU vorgenommen werden kann, die an dieselbe Gemeinde zu zahlen ist. Diese Zahlungsweise in Bezug auf die IMU ist auch auf die TASI auszuweiten, da der Anwendungsmechanismus bei beiden Steuern derselbe ist, nämlich kraft Art. 1 Absatz 3 des GD Nr. 16 von 2014, der vorsieht, dass die Anwendung der Bestimmungen laut Art. 91-bis des GD Nr. 1 von 2012 davon unbeschadet bleibt, der in Absatz 3 festlegt, dass die Befreiung aufgrund einer entsprechenden Erklärung angewandt wird, d.h. die Erklärung, auf die sich diese Anleitung bezieht und deren „Übersicht C“ und „Übersicht D“ zur Festlegung der IMU und der TASI einerseits und für Verrechnungen und Rückerstattungen andererseits dienen.

Was die Zahlung der TASI für das Jahr 2014 betrifft, ist auf die Bestimmung laut Art. 1 Absatz 688 des Stabilitätsgesetzes für das Jahr 2014 hinzuweisen, der zufolge für die Immobilien, die nicht der Hauptwohnung entsprechen, die Zahlung der ersten Rate im ersten Anwendungsjahr der TASI unter Bezugnahme auf den Basissteuersatz laut Absatz 676 in Höhe von 1 Promille vorzunehmen ist, falls die Gemeinde bis zum 31. Mai 2014 keinen anderen Steuersatz beschlossen hat.

6. Verwaltungsstrafen

– Höhe der Strafen

Art. 14 des gesetzesvertretenden dekretes Nr. 504 von 1992, auf den Art. 9, Abs. 7, des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 23 von 2011 verweist, sehen die Anwendung der Verwaltungsstrafe vor:

- von 100% bis 200% der geschuldeten Steuer, mindestens jedoch 51 Euro, bei Nichtvorlage der Erklärung. Die Strafe wird auf ein Drittel herabgesetzt, wenn der Steuerpflichtige - innerhalb der Frist für die Beschwerdeführung bei den Steuerkommissionen - die Steuer und die Strafe bezahlt, sofern diese zu entrichten war;
- von 50% bis 100% der höheren geschuldeten Steuer, wenn die Erklärung ungenau ist. Die Strafe wird auf ein Drittel herabgesetzt, wenn der Steuerzahler - innerhalb der Frist für die Beschwerdeführung bei den Steuerkommissionen - die Steuer und die Strafe bezahlt, sofern diese zu entrichten war;
- von 51 Euro bis 258 Euro, wenn die Auslassung oder der Fehler Elemente betreffen, die sich nicht auf den Steuerbetrag auswirken;
- von 51 Euro bis 258 Euro für die Verletzungen in Bezug auf unterbliebene Vorweisung oder Übermittlung von Urkunden und Dokumenten oder für die unterbliebene Rückgabe der Fragebögen innerhalb von 60 Tagen ab der Anforderung, oder für das unterbliebene oder unvollständige oder ungenaue Ausfüllen.

Hinsichtlich der Anwendung der Strafen für die Übertretungen in Bezug auf die Zahlung der IMU-Steuer und der TASI-Steuer wird verwiesen auf Art. 13 des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 471 vom 18. Dezember 1997, der für alle Steuern im Allgemeinen die Strafen für Zahlungsverzögerungen oder ausgebliebene Zahlungen festlegt. Diese Schlussfolgerung ergibt sich aus der Lektüre von Art. 13, Abs. 2, der festlegt, dass außer in den Fällen, in denen die Steuern laut Steuerrolle veranlagt werden, die von Art. 13, Abs. 1, vorgesehene Strafe „auch für jede ausgebliebene Zahlung einer Steuer oder eines Bruchteils der Steuer innerhalb der vorgesehenen Frist“ angewendet wird. Eine weitere Grundlage für diese Aussage bietet auch Art. 16 des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 473 vom 18. Dezember 1997, aufgrund dessen auf die Übertretungen der Bestimmungen in Sachen lokaler Abgaben gilt, dass die allgemeine Regelung über die Verwaltungsstrafen für die Übertretung der Steuervorschriften Anwendung finden, d.h. das gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 472 von 1997 und die Art. 13 und 15 des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 471 von 1997.

Folglich gilt laut Art. 13, Abs. 1, 13 des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 471 von 1997, „Wer es ganz oder teilweise zu den vorgeschriebenen Fälligkeitsdaten unterlässt, die Akontozahlungen, die regelmäßigen Zahlungen, die Ausgleichs- oder Saldozahlungen der sich aus der Erklärung ergebenden Steuer vorzunehmen, und zwar in diesen Fällen nach Abzug des Betrags der regelmäßigen und Akontozahlungen, sofern diese noch nicht durchgeführt worden sind, unterliegt einer Verwaltungsstrafe in Höhe von dreißig Prozent des nicht gezahlten Betrags, auch wenn sich nach der Berichtigung der bei der Kontrolle der Jahreserklärung festgestellten materiellen oder Rechenfehler eine höhere Steuer oder ein geringerer abzugsfähiger Überschuss ergibt. Für die mit einer Verzögerung von nicht mehr als fünfzehn Tagen vorgenommenen Zahlungen wird die Strafe gemäß dem ersten Satz und dem, was von Artikel 13, Absatz 1, des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 472 vom 18. Dezember 1997 vorgesehen ist, weiterhin auf einen Betrag reduziert, der einem Fünftel für jeden Tag der Verzögerung entspricht“. Außerdem legt Art. 15 des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 471 von 1997 fest, dass in den Fällen, in denen die für die direkten Zahlungen verwendeten Dokumente nicht die notwendigen Angaben zur Identifizierung des zahlenden Rechtssubjekts sowie für die Zuordnung des gezahlten Betrags enthalten, eine Verwaltungsstrafe von 103 Euro bis 516 Euro angewendet wird. Der Konzessionär für die Steuerehebung ist verpflichtet, die Ordnungswidrigkeit der besteuerten Stelle oder Körperschaft mitzuteilen.

– Berichtigung

Die Strafe wird herabgesetzt, sofern die Übertretung nicht bereits festgestellt wurde und sofern keine Zugriffe, Inspektionen, Überprüfungen oder andere verwaltungsbehördliche Ermittlungen eingeleitet wurden, über die die Urheber oder die gesamtschuldnerisch verpflichteten Rechtssubjekte formell in Kenntnis gesetzt wurden:

- a) auf 1/10 des Mindestbetrags bei ausgebliebener Steuer- oder Akontozahlung, wenn sie innerhalb von 30 Tagen ab dem Datum ihrer Fälligkeit vorgenommen wird. Aus der Kombination der in Frage stehenden Bestimmung und der im vorstehenden Absatz wiedergegebenen Bestimmung laut Art. 13, Abs. 1, des gesetzesvertretenden Dekretes Nr. 471 von 1997, folgt daher, dass, wenn der Steuerzahler die Zahlung der Steuer mit 15 Tagen Verspätung durchführt, die zu zahlende Strafe im Fall der Berichtigung 1/10 von 1/15 von 30% für jeden Verzögerungstag entspricht und somit einem Prozentsatz von 0,2% pro Verzögerungstag entspricht;
- b) auf 1/8 des Mindestbetrags, wenn die Regelung der Fehler und Auslassungen - auch wenn sie sich auf die Festsetzung und Zahlung der Steuer auswirkt - innerhalb der Frist für die Vorlage der Erklärung in Bezug auf das Jahr erfolgt, in dem die Verletzung begangen wurde, bzw. innerhalb eines Jahres ab der Auslassung oder des Fehlers, wenn keine regelmäßige Erklärung vorgesehen ist;
- c) auf 1/10 des Mindestbetrags der für die unterlassene Vorlage der Erklärung vorgesehenen Strafe, wenn sie mit einer Verspätung von nicht mehr als neunzig Tagen vorgelegt wird. Die Zahlung der herabgesetzten Strafe muss gleichzeitig mit der Zahlung der Steuer oder der Differenz, sofern sie zu zahlen sind, sowie gleichzeitig mit der Zahlung der Verzugszinsen erfolgen, die nach dem gesetzlichen Tageszinssatz berechnet werden. In der Ausübung ihrer Verordnungsbefugnis kann die Gemeinde andere Arten der Berichtigung festlegen, wie von Art. 50 des Gesetzes Nr. 449 vom 27. Dezember 1997 vorgesehen.