

*RUNDSCHREIBEN AN DIE
KUNDEN*

**DL 1.3.2022 Nr. 17
(die sog. “Energia”-Verordnung) -
Wesentliche Neuerungen**

1 VORBEMERKUNG

Mit Wirkung von DL 1.3.2022 Nr. 17, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik vom 1.3.2022 Nr. 50, wurden dringende Bestimmungen zur Eindämmung der Kosten für Strom und Gas erlassen (die sog. "Energia"-Verordnung).

DL 17/2022 ist am 2.3.2022, also am Tag nach seiner Veröffentlichung, in Kraft getreten. Zahlreiche Bestimmungen werden indes zu gesonderten Zeitpunkten wirksam.

In der Folge werden die wesentlichen Neuerungen von DL 17/2022 analysiert.

DL 17/2022 ist im Zuge seiner Umwandlung in ein Gesetz; dabei könnten verschiedene Bestimmungen abgeändert oder ergänzt werden.

2 FRISTVERLÄNGERUNG FÜR DIE AUFWERTUNG VON NICHT BÖRSENNOTIERTEN BETEILIGUNGEN UND GRUNDSTÜCKEN

Die Aufwertung von nicht börsennotierten Beteiligungen und Grundstücken, die außerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit gehalten werden, ist mit Wirkung von Art. 29 DL 17/2022 auch im Jahr 2022 wiederum möglich. Somit kann der Veräußerungsgewinn im Sinne von Art. 67 Abs. 1 Buchst. von a) a *c-bis*) TUIR steuerrechtlich reduziert oder annulliert werden.

2.1 SUBJEKTIVER ANWENDUNGSBEREICH

Für die Aufwertung von nicht börsennotierten Beteiligungen und Grundstücken können optieren:

- natürliche Personen, die außerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit agieren;
- einfache Gesellschaften und gleichgestellte Steuerzahler im Sinne von Art. 5 TUIR;
- nichtgewerbliche Körperschaften, welche den betreffenden Geschäftsfall außerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit durchführen;
- nicht ansässige Steuerzahler ohne Betriebsstätte, sofern diese nach Maßgabe der Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen in Italien besteuert werden.

Bei nicht börsennotierten Beteiligungen und Grundstücken, welche in einer Gütergemeinschaft gehalten werden, muss jeder der Miteigentümer seinen Teil der Ersatzsteuer abführen.

2.2 OBJEKTIVER ANWENDUNGSBEREICH

Art. 67 Abs. 1 Buchst. von a) bis *c-bis*) TUIR regelt Einkunftsarten, welche ausschließlich außerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit erzielt werden.

Somit können natürliche Personen und nichtgewerbliche Körperschaften diese Option nur dann in Anspruch nehmen, wenn sie außerhalb einer unternehmerischen Tätigkeit agieren.

Folgende Beteiligungen können aufgewertet werden:

- Beteiligungen, die in der Form von Wertpapieren gehalten werden (also Aktien);
- Beteiligungen am Stammkapital oder Vermögen einer Gesellschaft, die nicht in der Form von Wertpapieren gehalten werden (Anteile an GmbHs oder Personengesellschaften);
- und Rechte auf den Ankauf ebendieser Beteiligungen (also Optionsrechte, *warrants*, Wandelanleihen).

2.3 VORAUSSETZUNGEN

Um die Option für die Aufwertung ausüben zu können, müssen die Beteiligungen und Grundstücken zum 1.1.2022 gehalten worden sein.

Bis zum 15.6.2022 muss:

- ein entsprechendes Schätzgutachten durch einen dazu befähigte Person erstellt und beeidigt worden sein;
- und die Ersatzsteuer von 14% auf den Wert der Schätzung abgeführt werden.

Die Ersatzsteuer kann jedoch auch in drei gleichbleibenden jährlichen Raten abgeführt werden; die erste davon bis zum 15.6.2022. Dabei fallen Zinsen in Höhe von 3% p.a. an.

Der Abgabencode für die Ersatzsteuer müsste nach wie vor "8055" sein.

2.4 BEREITS IN DER VERGANGENHEIT ABGEFÜHRTE ERSATZSTEUER

Sollte ein Steuerzahler bereits aufgewertete Beteiligungen oder Grundstücke neuerlich aufwerten wollen (Art. 7 DL 70/2011 und Rundschreiben der Agentur für Einnahmen 47/2011, § 2):

- müssen die etwaigen übrigen Raten aus der früheren Aufwertung nicht abgeführt werden;
- und die bereits abgeführte Ersatzsteuer kann vom Betrag der „neuen“ in Abzug gebracht werden.

Des Weiteren kann gegebenenfalls die Rückerstattung einer bereits abgeführten Ersatzsteuer beantragt werden, und zwar:

- innerhalb der Verfallsfrist von 48 Monaten im Sinne von Art. 38 DPR 602/73;
- berechnet ab dem Datum, in dem die "Verdoppelung" der Steuer erfolgt, also ab dem Datum der Zahlung der neuen Ersatzsteuer (bzw. der ersten Rate darauf).

2.5 BERECHNUNG DES STEUERVORTEILS BEI AUFWERTUNG EINER BETEILIGUNG

Die Aufwertung ist dann vorteilhaft, wenn die Ersatzsteuer von 14% auf den Wert der Schätzung geringer ausfällt als die Einkommensteuer von 26% auf den Veräußerungsgewinn (ohne Aufwertung).

Dies kann mit folgender Formel ausgedrückt werden:

$$14\% \times \text{Schätzwert} < 26\% \times \text{Veräußerungsgewinn}$$

Nachdem der Ersatzsteuersatz 0,5384615 (14% / 26%) des Steuersatzes auf den Capital Gain entspricht, ist die Aufwertung dann vorteilhaft, wenn der Veräußerungsgewinn mehr als 53,84615% des Schätzwertes ausmacht.

Betrachten wir den Fall einer Beteiligung in einer GmbH, bei der:

- die Einstandskosten 30.000,00 Euro waren;
- und ein Schätzwert von 100.000,00 Euro ermittelt wird (und die Beteiligung auch zu diesem Preis veräußert wird).

In diesem Fall wäre der Aufwertung vorteilhaft; sie würde $100.000,00 \times 14\% = 14.000,00$ Euro kosten, die Steuer auf den *capital gain* dagegen $70.000,00 \times 26\%$.

Bei einem Veräußerungsgewinn von 53.846,15 Euro wäre die Besteuerung des *capital gains* dagegen identisch mit der Ersatzsteuer auf die Aufwertung, also jeweils $14.000,00$ Euro ($53.846,15 \times 26\%$).

3 MWST.-SATZ VON 5% FÜR DIE LIEFERUNG VON METHAN

Art. 2 DL 17/2022 hat den begünstigten MwSt.-Satz für die (Dauer)Lieferung von Methangas auch auf das zweite Trimester 2022 ausgedehnt; die Begünstigung war bereits im letzten Trimester 2021 (Art. 2 DL 130/2021) und im ersten Trimester 2022 (Art. 1 Abs. 506 Gesetz 234/2021) gewährt worden.

Im Besonderen ist abweichend zu den allgemeinen Bestimmungen ein MwSt.-Satz von 5% für die Lieferung von Methangas für "zivile" bzw. private und industrielle Zwecke vorgesehen, und zwar im Hinblick auf die Rechnungen für den effektiven oder geschätzten Verbrauch in den Monaten April, Mai und Juni 2022

Handelt es sich dabei um Rechnungen für den geschätzten (und nicht den effektiv gemessenen) Verbrauch, dann gilt der begünstigte MwSt.-Satz auch für die nachfolgenden Rechnungen, welche sich auf die Differenz zum effektiven Konsum im selben Zeitraum beziehen.

Der begünstigte MwSt.-Satz steht auch für jene Verwendungen von Methangas vor, welche von der Akzise befreit sind oder jedenfalls einen herabgesetzten Steuersatz für die Akzise genießen.

Ausschlüsse

Wird das Gas für Kraftfahrzeuge ("autotrazione") oder die Produktion von Strom verwendet, kann der begünstigte MwSt.-Satz nicht in Anspruch genommen werden.

4 STEUERGUTHABEN FÜR UNTERNEHMEN MIT HOHEM STROMVERBRAUCH

Art. 4 DL 17/2022 sieht ein Steuerguthaben für Unternehmen mit hohem Stromverbrauch ("impresa a forte consumo di energia elettrica") im Sinne von DM 21.12.2017 vor.

Im Besonderen wird diesen Unternehmen ein Steuerguthaben von 20% auf die Aufwendungen für Stromverbrauch ("spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata") im zweiten Trimester 2022 gewährt, sofern der Preis pro KWH im ersten Trimester 2022 abzüglich der Steuern und etwaiger Beihilfen um mindestens 30% über dem Vergleichszeitraum im Jahr 2019 liegt; dabei sind etwaige Lieferverträge, die das Unternehmen abgeschlossen hat, zu berücksichtigen.

Das Steuerguthaben wird auch auf die Aufwendungen für selbst produzierten und dann verbrauchten Strom („spesa per l'energia elettrica prodotta dalle suddette imprese es autoconsumata“) im zweiten Trimester 2022 gewährt. In diesem Fall:

- wird der Anstieg der Kosten für den selbst produzierten und dann verbrauchten Strom mit Bezug auf die Veränderung der Preise pro KWH der Rohstoffe („combustibili“) bemessen, welche vom Unternehmen angekauft werden, um eben Strom zu produzieren;
- das Steuerguthaben wird auf der Grundlage des "Konventionalpreises" für Strom bemessen, worunter der durchschnittliche PUN ("prezzo unico nazionale dell'energia elettrica“) im zweiten Trimester zu verstehen ist.

4.1 VERWENDUNG DES STEUERGUTHABENS

Das Steuerguthaben kann:

- ausschließlich per Vordruck F24 verrechnet werden;
- die Höchstbeträge ex Art. 34 Abs. 1 Gesetz 388/2000 und Art. 1 Abs. 53 Gesetz 244/2007 kommen jedoch nicht zur Anwendung.

4.2 STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG

Das besprochene Steuerguthaben:

- ist sowohl für die Einkommensteuer als auch für die IRAP steuerfrei;
- es wird bei der Bestimmung des *pro rata* di für den Abzug von Passivzinsen und Gemeinkosten im Sinne von Art. 61 und 109 Abs. 5 TUIR nicht berücksichtigt.

5 STEUERGUTHABEN FÜR UNTERNEHMEN MIT HOHEM GASVERBRAUCH

Art. 5 DL 17/2022 führt ein Steuerguthaben für Unternehmen mit hohem Gasverbrauch (“a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale”) in Höhe von 15% der Aufwendungen für den Ankauf von Gas (“gas naturale”) ein, das im zweiten Trimester 2022 angekauft wird (jedoch nicht, wenn es für thermoelektrische Zwecke verbraucht wird).

Die Begünstigung steht dann zu, wenn der Bezugspreis für Gas (also der Durchschnitt der Preise auf dem “Mercato Infragiornaliero (MI-GAS)”, wie er vom “Gestore dei mercati energetici (GME)” veröffentlicht wird, um mindestens 30% über dem Vergleichszeitraum im Jahr 2019 liegt.

5.1 VERWENDUNG DES STEUERGUTHABENS

Das Steuerguthaben kann:

- ausschließlich per Vordruck F24 verrechnet werden;
- die Höchstbeträge ex Art. 34 Abs. 1 Gesetz 388/2000 und Art. 1 Abs. 53 Gesetz 244/2007 kommen jedoch nicht zur Anwendung.

5.2 STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG

Das besprochene Steuerguthaben:

- ist sowohl für die Einkommensteuer als auch für die IRAP steuerfrei;
- es wird bei der Bestimmung des *pro rata* di für den Abzug von Passivzinsen und Gemeinkosten im Sinne von Art. 61 und 109 Abs. 5 TUIR nicht berücksichtigt.

6 STEUERGUTHABEN FÜR SPEDITEURE

Art. 6 DL 17/2022 sieht einige neue Steuerguthaben für Spediteure vor.

Spediteuren (“imprese esercenti attività logistica e di trasporto dei merci in conto terzi”) mit “Transportmitteln der neuesten Generation” Euro VI/D und geringem Schadstoffausstoß wird im Jahr 2022 ein Steuerguthaben in Höhe von 15% des Kaufpreises (ohne MwSt.) der “AdBlue“-Komponente zuerkannt, welche für den Antrieb der Kraftfahrzeuge erforderlich ist.

Spediteuren mit Transportmitteln von “hoher Nachhaltigkeit” und einem alternativen Methantrieb wird im Jahr 2022 ein Steuerguthaben in Höhe von 20% des Kaufpreises (ohne MwSt.) des Flüssiggases zuerkannt, mit dem das Fahrzeug betrieben wird.

6.1 VERWENDUNG DES STEUERGUTHABENS

Das Steuerguthaben kann:

- ausschließlich per Vordruck F24 verrechnet werden;
- die Höchstbeträge ex Art. 34 Abs. 1 Gesetz 388/2000 und Art. 1 Abs. 53 Gesetz 244/2007 kommen jedoch nicht zur Anwendung.

6.2 STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG

Das besprochene Steuerguthaben:

- ist sowohl für die Einkommensteuer als auch für die IRAP steuerfrei;
- es wird bei der Bestimmung des *pro rata* di für den Abzug von Passivzinsen und Gemeinkosten im Sinne von Art. 61 und 109 Abs. 5 TUIR nicht berücksichtigt.

7 STEUERGUTHABEN FÜR INVESTITIONEN IN ENERGETISCHE EFFIZIENZ IN SÜDITALIEN

Art. 14 DL 17/2022 gewährt Unternehmen, welche Investitionen in energetische Effizienz in Süditalien (also in den Regionen Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna und Sicilia) vornehmen, bis zum 30.11.2023 ein Steuerguthaben im laut EU-Verordnung 651/2014 zulässigen Höchstmaß.

7.1 VERWENDUNG DES STEUERGUTHABENS

Das Steuerguthaben kann:

- ausschließlich per Vordruck F24 verrechnet werden;
- die Höchstbeträge ex Art. 34 Abs. 1 Gesetz 388/2000 und Art. 1 Abs. 53 Gesetz 244/2007 kommen jedoch nicht zur Anwendung.

7.2 STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG

Das besprochene Steuerguthaben:

- ist sowohl für die Einkommensteuer als auch für die IRAP steuerfrei;
- es wird bei der Bestimmung des *pro rata* di für den Abzug von Passivzinsen und Gemeinkosten im Sinne von Art. 61 und 109 Abs. 5 TUIR nicht berücksichtigt

8 ABÄNDERUNGEN DER ÜBERGANGSREGELUNG ZUR ABZUGSFÄHIGKEIT DER FORDERUNGSVERLUSTE VON BANKEN UND VERSICHERUNGEN

Art. 42 Abs. 1 DL 17/2022 ändert die Übergangsregelung zur Abzugsfähigkeit der Forderungsverluste von Banken, Finanzgesellschaften und Versicherungen im Sinne von Art. 16 Abs. 3 - 4 und 8 - 9 DL 83/2015 ab.

Für die Unternehmen in den Bereichen Handel, Industrie und Dienstleistungen gibt es in diesem Zusammenhang keine Neuerungen.

8.1 AKTUELL GÜLTIGE REGELUNG

8.1.1 IRES

Seit dem Jahr 2015 sind folgende Aufwendungen zur Gänze in jenem Geschäftsjahr absetzbar, in dem sie in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden (Art. 106 Abs. 3 TUIR):

- Abwertungen von Forderungen und Forderungsverluste (abzüglich etwaiger Aufwertungen) der Finanzdienstleister gegenüber ihren Kunden (sofern sie im Jahresabschluss als solche ausgewiesen sind), sowie der Versicherungen gegenüber ihren Versicherten;
- Die Verluste aus der entgeltlichen Abtretung dieser Forderungen.

8.1.2 IRAP

Seit dem Jahr 2015 sind folgende Aufwendungen zur Gänze in jenem Geschäftsjahr absetzbar, in dem sie in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden (Art. 6 und 7 DLgs. 446/97):

- Nettoabwertungen von Forderungen („le rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti“) der Finanzdienstleister gegenüber ihren Kunden, sofern sie im Jahresabschluss als solche ausgewiesen sind;
- Nettoabwertungen von Forderungen und Forderungsverluste („le perdite, le svalutazioni, le rettifiche e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti“) der Versicherungen gegenüber ihren Versicherten, sofern sie im Jahresabschluss als solche ausgewiesen sind;

8.2 ÜBERGANGSREGELUNG

Die vorgenannten Abwertungen und Forderungsverluste waren im Jahr 2015 sowohl für die IRES als auch für die IRAP nur zu 75% absetzbar.

Der Restbetrag sowie der noch nicht in Abzug gebrachte Teil der entsprechenden Positionen aus Vorjahren (welche ebenfalls nicht zur Gänze abgeschrieben werden konnten), sind bzw. waren wie folgt absetzbar:

- 5% des entsprechenden Betrags im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2016;
- 8% des entsprechenden Betrags im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2017;
- 12% des entsprechenden Betrags im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2020 und bis zum Besteuerungszeitraum zum 31.12.2024 (der Abzug von 12%, der ursprünglich für den Besteuerungszeitraum zum 31.12.2019 vorgesehen war, wurde mit Wirkung von Art. 1 Abs. 712 Gesetz 160/2019 in gleichbleibenden Beträgen auf den Besteuerungszeitraum zum 31.12.2022 und die drei nachfolgenden aufgeteilt);
- 5% des entsprechenden Betrags im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2025;
- 10% des entsprechenden Betrags im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2026 (der Abzug dieses Teils, der ursprünglich für den Besteuerungszeitraum zum 31.12.2018 vorgesehen war, wurde mit Wirkung von Art. 1 Abs. 1056 Gesetz 145/2018 so aufgeteilt).

Neuerliche Verzögerung der Absetzbarkeit des für 2021 vorgesehenen Anteils

Mit Wirkung von DL 17/2022 nun wird der Anteil von 12%, der im Sinne der vorgenannten Bestimmungen im Besteuerungszeitraum zum 31.12.2021 (also 2021 für jene Steuerzahler, deren Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfällt) absetzbar gewesen wäre, wird nun in gleichbleibenden Teilbeträgen auf den Besteuerungszeitraum zum 31.12.2022 und die drei Folgejahre aufgeteilt (also 2022, 2023, 2024 und 2025 für jene Steuerzahler, deren Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfällt).

Für die betreffenden Steuerzahler ergibt sich somit im Jahr 2021 eine höhere IRES und IRAP; allerdings kann bei der Vorauszahlung für das Jahr 2022 bereits berücksichtigt werden, dass der Abzug im Jahr 2022 höher ausfällt (18% statt 15%).

9 AUSDEHNUNG DES “FONDO NUOVE COMPETENZE”

Art. 24 DL 17/2022 ändert Art. 11-ter DL 146/2021, umgewandelt in das Gesetz 215/2021, ab und führt nun an Abs. 2 im Hinblick auf die Arbeitgeber, welche den entsprechenden Antrag stellen können, auch jene an, welche:

- Entwicklungsvereinbarungen für “strategische Investitionsprojekte” im Sinne von Art. 43 DL 25.6.2008 Nr. 112, umgewandelt in das Gesetz vom 6.8.2008 Nr. 133 abgeschlossen haben,
- oder die den “Fondo per il sostegno alla transizione industriale “ im Sinne von Art. 1 Abs. 478 Gesetz vom 30.12.2021 Nr. 234 in Anspruch genommen haben,

und bei denen sich somit (“conseguentemente”) die Notwendigkeit einer strukturellen Anpassung der Kompetenzen bzw. Kenntnisse der Arbeitnehmer ergibt.