

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini  
Stefan Engele

Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner

Stefano Seppi Massimo Moser

Andrea Tinti Michael Schieder

Roberto Cainelli

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter - Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser

Thomas Sandrini

Nummer:

94

vom:

2022-11-22

Autor:

Andrea Tinti

## Rundschreiben

An alle interessierte Kunden

### Steuerliche Behandlung von Weihnachtsgeschenken und Weihnachtsessen, anderen Sachbezügen und Tankgutscheinen

Jedes Jahr stellt sich wieder für viele Unternehmen und Freiberufler die Frage der steuerlichen Behandlung der Weihnachtsgeschenke und Weihnachtsessen für Mitarbeiter, Kunden und andere Interessensgruppen.

Je nachdem, ob es sich bei den Geschenken um eigene Produktions- oder Handelswaren oder um Fremdware handelt, und je nach Zielgruppe der Begünstigten, gelten folgende unterschiedliche Regelungen.

Für die MwSt.-liche Regelung der **Ein- bzw. Mehrzweckgutscheine** gilt eine eigene Regelung<sup>1</sup> (siehe Punkt 6).

Zur neuen Schwelle für 2022 von **3.000,00 Euro**<sup>2</sup> für Sachbezüge (freigebige Zuwendungen) von Gegenständen und Leistungen von geringem Wert und zu den neuen Tankgutscheine von **200 Euro** berichten wir in Punkt 7 dieses Rundschreibens.

#### 1 Geschenke an Kunden

##### 1.1 Fremdware

Hierbei handelt es sich um Waren, die **nicht** Gegenstand der eigenen unternehmerischen Tätigkeit ist.

##### 1.1.1 Einkommensteuer

Die Aufwendungen für den Ankauf von Weihnachtsgeschenken für Kunden sind sowohl für Unternehmen als auch für Freiberufler Repräsentationsausgaben.

Für die **Unternehmer** sind diese **Repräsentationspesen**<sup>3</sup> zum Höchstausmaß absetzbar, welches durch hierfür vorgesehene Prozentanteile zu den Umsätzen aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit berechnet wird, und zwar zu einem bestimmten Prozentsatz der Erlöse:

- 1,5% mit Erlösen bis zu 10 Mio. Euro,
- 0,6% mit Erlöse von 10-50 Mio. Euro
- 0,4% mit Erlöse über 50 Mio. Euro.

1 Siehe eventuell auch unser Rundschreiben Nr. 93/2021

2 Neu eingeführt durch Art. 3, Abs. 10 des DL 176/2022 („Hilfsverordnung-quater“), in Kraft getreten am **19.11.2022** nach der Veröffentlichung im Amtsblatt der Republik

3 Art. 108, Abs. 2, VPR 917/86 (TUIR)

Die Anschaffungskosten von unentgeltlich weitergegebenen Gütern mit einem Einheitswert von maximal 50,00 Euro<sup>4</sup> sind in jedem Fall zur Gänze vom Unternehmens Einkommen absetzbar und werden nicht in dem hier oben genannten Höchstmaß im Verhältnis zu den Umsätzen berücksichtigt.

**Freiberufler** können die Repräsentationskosten<sup>5</sup> bis zu einer Obergrenze von 1% der im Steuerzeitraum kassierten Einnahmen in Abzug bringen.

### 1.1.2 Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer, welche sowohl von Unternehmen als auch von Freiberuflern für den Ankauf von Weihnachtsgeschenken bezahlt wurde, ist **nicht absetzbar**, da es sich um Repräsentationsausgaben handelt. Eine **Ausnahme** bilden Einkäufe von Geschenken mit einem Anschaffungswert von unter **€ 50,00**: in diesen Fällen ist die MwSt. absetzbar<sup>6</sup>.

Dies gilt auch dann, wenn es sich bei den Geschenken um Lebensmittel und Getränke<sup>7</sup> handelt, obwohl die MwSt. auf den Ankauf von Lebensmitteln und Getränken im Allgemeinen eigentlich nicht absetzbar wäre<sup>8</sup>.

Geschenkpäckchen sind als Einheit zu betrachten. Die MwSt. von Geschenkpäckchen ist also nicht absetzbar, wenn der Wert der gesamten Packung € 50,00 übersteigt, auch wenn die einzelnen Bestandteile der Geschenkpäckchen jeweils einen Einkaufspreis von weniger als € 50,00 aufweisen.

Weihnachtsgeschenke stellen eine unentgeltliche Abtretung dar, sind daher im Allgemeinen den Warenverkäufen gleichgestellt und unterliegen somit bei ihrer Übergabe an die begünstigte Person der Mehrwertsteuer<sup>9</sup>.

Für **Unternehmer** unterliegt die unentgeltliche Abtretung nicht der MwSt. wenn es sich um folgende Waren handelt:

- Waren mit einem Einkaufspreis von nicht mehr als € 50,00
- Waren, dessen Einkaufspreis € 50,00 übersteigt<sup>10</sup>, für welche aber die MwSt. beim Einkauf nicht absetzbar war.

Die Verteilung von Weihnachtsgeschenken durch Unternehmen liegt daher immer außerhalb des Anwendungsbereiches der Mehrwertsteuer.

Für **Freiberufler** gilt hingegen die unentgeltliche Abtretung von Geschenken außerhalb des Anwendungsbereiches der MwSt., wenn der Einheitswert des Geschenkes über € 50,00 liegt und die MwSt. im Einkauf deshalb nicht abgesetzt wurde. Die unentgeltliche Abtretung von Geschenken mit einem Einheitswert von bis zu € 50,00 **durch Freiberufler unterliegt der MwSt.**

## 1.2 Produktions- oder Handelswaren

Hierbei handelt es sich um Waren, die Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit sind.

### 1.2.1 Einkommensteuer

Die Aufwendungen für den Ankauf von Waren, die als Geschenke für Kunden bestimmt sind, stellen für Unternehmen Repräsentationsausgaben dar. Für die Einkommenssteuern gibt es also keine Unterschiede zwischen Fremdware und Ware der eigenen unternehmerischen Tätigkeit.

### 1.2.2 Mehrwertsteuer

Da das Gut Gegenstand der eigenen Tätigkeit ist, kann der Unternehmer zum Zeitpunkt des

4 Art. 108, Abs. 2, VPR 917/86 und Art. 1, Abs. 4, des Ministerialdekretes vom 19/11/2008

5 Art. 54, Abs. 5, VPR 917/86

6 Art. 19 bis 1, Buchstabe h), VPR 633/72

7 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 54/E vom 19/06/2002, Punkt 16.6. Es wird der Buchstabe h) des Art. 19 bis 1, VPR 633/72 und nicht der Buchstabe f) angewandt

8 Art. 19 bis 1, Buchstabe f), VPR 633/72

9 Art. 2, Abs. 2, Nr. 4, VPR 633/72

10 Art. 2, comma 2, n. 4, DPR 633/72

Ankaufs **entscheiden**, ob die Ware als Repräsentationsaufwand behandelt wird oder nicht. Wird das Gut nicht als Repräsentationsaufwand behandelt, so wird die gezahlte MwSt. unabhängig vom Ankaufswert in Abzug gebracht. Stellt das Gut hingegen einen Repräsentationsaufwand dar, so wird die geschuldete MwSt. nur für jene Waren in Abzug gebracht, deren Einheitswert im Einkauf € 50,00 nicht übersteigen.

Für **eigene** Waren, die als Geschenke für Kunden bestimmt sind, gilt die oben aufgezeigte Ausnahme<sup>11</sup> für die unentgeltliche Abtretung von Waren mit einem Einheitspreis von bis zu € 50,00 nicht. Diese Ausnahme gilt nur für die unentgeltliche Abtretung von **Fremdwaren**. Dies bedeutet, dass die allgemeine Regel zur Anwendung gelangt: entscheidet das Unternehmen, die MwSt. auf den Einkauf in Abzug zu bringen, so unterliegt die anschließende - auch unentgeltliche - Abtretung der MwSt. Die MwSt. wird dabei auf den Einkaufspreis oder - sollte kein Einkaufspreis bekannt sein - auf den Einkaufspreis gleichwertiger Güter<sup>12</sup> berechnet, und es ist eine Verkaufsrechnung auszustellen.

Nur wenn die MwSt. beim Einkauf nicht in Abzug gebracht wurde, liegt die anschließende unentgeltliche Abtretung der Waren außerhalb des Anwendungsbereiches der MwSt., und es muss keine Verkaufsrechnung erstellt werden.

Bei unentgeltlichen Abtretungen ist die Weiterbelastung der MwSt. an den Begünstigten nicht verpflichtend vorgeschrieben.<sup>13</sup> Daher wird diese im Allgemeinen bei Geschenken nicht durchgeführt. Die MwSt. stellt in diesem Fall einen nicht absetzbaren Aufwand<sup>14</sup> zu Lasten des Verkäufers dar. Wird die MwSt. nicht weiterbelastet, so hat das schenkende Unternehmen folgende Alternativen:

- Ausstellen einer Rechnung mit MwSt.; die Rechnung muss den Hinweis enthalten, dass es sich um ein „*Geschenk ohne Weiterbelastung der MwSt. im Sinne des Art. 18, DPR 633/72*“ handelt; dieses Dokument wird dem Kunden nicht ausgehändigt;
- Ausstellen einer Eigenrechnung in einfacher Ausfertigung; das Dokument muss den Warenwert (Einkaufspreis oder Wert der Anschaffungskosten), den MwSt.-Satz, die geschuldete MwSt. und den Hinweis darauf, dass es sich um eine „*Eigenrechnung für Geschenke*“ handelt, ausweisen. Die Eigenrechnung kann für jede unentgeltliche Abtretung einzeln (sofortige Rechnungslegung) oder für alle unentgeltlichen Abtretungen eines Monats zusammen (verschobene Rechnungslegung) erstellt werden. Die Ausstellung eines Warenbegleitdokuments, welche eigentlich nur für die verschobene Rechnungslegung vorgeschrieben ist, wird empfohlen, um auf den Begünstigten des Geschenkes hinzuweisen und die Zugehörigkeit des Aufwandes zum unternehmerischen Einkommen beweisen zu können.
- Eintragen in ein eigenes „Register der Geschenke“, in welchem der Gesamtbetrag aller an einem Tag durchgeführten unentgeltlichen Abtretungen, getrennt nach MwSt.- Satz festgehalten wird<sup>15</sup>.

### 1.3 Eigenrechnungen für Geschenke: elektronische Rechnung

Ab 1. Januar 2019 müssen auch die Eigenrechnungen für Geschenke in elektronischer Form erstellt und über die Plattform der Einnahmenagentur SDI (*servizio di interscambio*) übermittelt werden.<sup>16</sup>

Allgemein gilt, dass **Eigenrechnungen**, die sich auf interne Transaktionen beziehen, „echte“ Rechnungen sind und daher immer über die SdI-Plattform übermittelt werden müssen. Daher müssen auch Eigenrechnungen, die sich beispielsweise auf den Eigenverbrauch oder auf Waren oder Dienstleistungen beziehen, die für unternehmensfremde Zwecke und, mit Bezug auf Waren, nicht der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit dienen, immer als

11 Vorgesehen vom Art. 2, Abs. 2, Nr. 4, VPR 633/72

12 Art. 13 VPR 633/72 und Rundschreiben 34/E/2009 § 5.4

13 Art. 18, Abs. 3, VPR 633/72

14 Art. 99, Abs. 1, VPR 917/86

15 Punkt VI des Rundschreibens 27/04/1973 Nr. 32/501388 des Finanzministeriums

16 Die Agentur der Einnahmen hat bereits in den FAQ ("Antworten auf häufig gestellte Fragen") Nr. 35/2018 und Nr. 139/2019 mit Bezug auf diesem Sachverhalt Stellung genommen. Hier der Link zur Webseite der Agentur der Einnahmen : <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/287582/Tutte+le+faq+%28aggiornate+al+20+novembre%29.pdf/2b8dfc12-3087-259c-63f5-bd59b2a0b5d7>

elektronische Rechnungen an die SdI-Plattform übermittelt werden.<sup>17</sup>

Bei der Erstellung der XML-Datei der elektronischen Rechnung für Geschenke oder für den Eigenverbrauch müssen die Daten des Verkäufers/Lieferanten sowohl im Abschnitt "Daten des Verkäufers/Lieferanten" als auch im Abschnitt "Daten des Käufers /Auftraggebers" eingegeben werden. In diesen Fällen wird die Rechnung und damit die zugehörige MwSt. nur im Register der Ausgangsrechnungen gebucht.

Zudem ist ab 1.1.2021 für die elektronischen Eigenrechnungen für den Eigenverbrauch (oder unternehmensfremde Verwendung) und für die unentgeltliche Lieferung ohne Abwälzung der MwSt. der Dokumenttyp **TD27** zu verwenden<sup>18</sup>.

## 2 Geschenke an Mitarbeiter/Angestellte

### 2.1 Fremdware

#### 2.1.1 Einkommensteuer

Der Aufwand für den Erwerb von Weihnachtsgeschenken für die eigenen Mitarbeiter ist sowohl für Unternehmen als auch für Freiberufler als Personalaufwand absetzbar<sup>19</sup>.

Mit Bezug auf die Besteuerung durch den Mitarbeiter gilt, dass monetäre Zuweisungen immer und unabhängig von der Höhe der Zuweisung zur Steuergrundlage zählen, während Geschenke **als Sachbezüge** nur dann zur Steuergrundlage zählen, wenn deren Gegenwert im Geschäftsjahr € 258,23 übersteigt.<sup>20</sup> Letzter Wert ist nur für die Steuerperioden 2022<sup>21</sup> auf **3.000,00** Euro erhöht worden (2020<sup>22</sup> und 2021<sup>23</sup> betrug die Schwelle bekanntlich Euro 516,46). Dazu zählen auch Gutscheine.

#### 2.1.2 Mehrwertsteuer

Die unentgeltliche Abtretung von Gütern/Dienstleistungen an die Mitarbeiter ist nicht als Repräsentationsausgaben anzusehen,<sup>24</sup> da sie nicht Werbezwecken dienen.<sup>25</sup> Nachdem die betriebliche Zugehörigkeit in diesem Fall fehlt, ist die entsprechende MwSt. unabhängig von der Höhe der Geschenke nicht absetzbar<sup>26</sup>. Die darauffolgende unentgeltliche Abtretung ist deshalb außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer<sup>27</sup>.

## 2.2 Eigene Produktions- oder Handelswaren

### 2.2.1 Einkommensteuer

Auch in diesem Fall sind die Aufwände der geschenkten Gegenstände als Personalaufwand absetzbar. Es gelten dieselben Überlegungen, die schon unter Punkt 2.1.1 erläutert worden sind.

17 FAQ Nr. 40 vom 27. November 2018 der Ag. der Einnahmen (siehe *Link* zur *Web-Seite* in Fußnote Nr. 16 dieses Rundschreibens)

18 Wie im Handbuch der Agentur der Einnahmen zur E-Rechnung und der Auslandsumsätze und im Rundschreiben der Ag. der Einnahmen Nr. 14/2019 und in den bereits zitierten FAQ Nr. 139/2019 präzisiert worden ist

19 Art. 95, Abs. 1, VPR 917/86

20 Art. 51, Abs. 3 VPR 917/86

21 Art. 12 Gesetzesdekret DL Nr. 115 vom 9.8.2022 (sog. "Hilfsverordnung-bis") dann abgeändert durch Art. 3, Abs. 10 des DL 176/2022 („Hilfsverordnung-quater“), in Kraft getreten am **19.11.2022** nach dessen Veröffentlichung im Amtsblatt der Republik

22 Gesetzesdekret Nr. 104 vom 14.8.2020, Art. 112 (sog. „Augustverordnung“)

23 Art. 6-quinquies des Gesetzesdekrets Nr. 41 vom 22.03.2021, umgewandelt mit Änderungen in Gesetz Nr. 69 vom 21.05.2021

24 Rundschreiben Nr. 34/E/2009

25 Achtung: Im Rundschreiben Nr. 188 vom 16/07/1998 hatte sich das Finanzministerium jedoch wie folgt geäußert: „Die Einkäufe von Gütern die dazu bestimmt sind unentgeltlich veräußert zu werden und dessen Herstellung oder dessen Handel nicht Gegenstand der eigenen unternehmerischen Tätigkeit ist, gelten immer als Repräsentationsspesen und die diesbezügliche MwSt. darf gemäß Art. 19-bis1 nicht abgezogen werden“

26 Art. 19, Abs. 1, VPR 633/72

27 Art. 2, Abs. 2, Nr. 4, VPR 633/72

### 2.2.2 Mehrwertsteuer

Bei Geschenken, die Gegenstand der eigenen unternehmerischen Tätigkeit sind, kann der Arbeitgeber die MwSt. beim Ankauf abziehen, da diese nicht als Repräsentationsspesen angesehen werden. Die darauffolgende unentgeltliche Abtretung derselben an die Mitarbeiter wird einem Verkauf<sup>28</sup> gleichgestellt, bei welchem die MwSt. anfällt; dem Arbeitgeber steht es allerdings frei, die berechnete MwSt. nicht an die Begünstigten weiterzubelasten.<sup>29</sup>

Wie bei den Geschenken an Kunden kann der Arbeitgeber entscheiden, die MwSt. beim Einkauf dieser Güter nicht in Abzug zu bringen, um den darauffolgenden unentgeltlichen Verkauf dieser Güter nicht der MwSt. unterwerfen zu müssen.

## 3 Wertschöpfungssteuer IRAP

### 3.1 Unternehmer

Für die Anwendbarkeit der Wertschöpfungssteuer IRAP ist die Unterteilung zwischen Fremdgüter und Güter der eigenen unternehmerischen Tätigkeit nicht relevant. Es muss allerdings unterschieden werden, ob die Geschenke für eigene Mitarbeiter oder für Kunden bestimmt sind.

Sind die Waren als **Geschenke für Kunden** gedacht, so gibt es eine weitere Unterteilung aufgrund der für die IRAP - Berechnung angewandten Methode.

Wird die Bilanzmethode<sup>30</sup> angewandt so fallen diese Aufwände in die Kategorie B14 der Erfolgsrechnung und sind daher für die IRAP - Berechnung zur Gänze absetzbar. Diese Methode betrifft IRES-Subjekte oder Einzelfirmen und Personengesellschaften, die dafür optiert haben.

Wird bei der IRAP - Berechnung die steuerliche Methode<sup>31</sup> angewandt so zählen diese Spesen nicht zu den ausdrücklich vorgesehenen absetzbaren Komponenten und sind daher für die IRAP - Berechnung zur Gänze nicht absetzbar. Diese Methode betrifft in der Regel IRPEF-Subjekte.

Die Aufwände für **Geschenke an Mitarbeiter** sind als Personalaufwendungen anzusehen, welche somit nicht von der IRAP - Grundlage in Abzug gebracht werden können.<sup>32</sup> Dies gilt auch wenn dieselben in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht als solche unter der Position B9 ausgewiesen sind, und dies unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Einzelunternehmen usw.).

### 3.2 Freiberufler

Die Freiberufler, die der Wertschöpfungssteuer IRAP unterliegen, müssen die IRAP - Steuergrundlage als Differenz zwischen den im Geschäftsjahr kassierten Entgelten und den bei der Ausübung ihrer Tätigkeit angefallenen und bezahlten Aufwänden berechnen. Nicht in Abzug gebracht werden dürfen allerdings die Passivzinsen und die Personalaufwendungen. Es werden jene Entgelte, Aufwände und anderen Komponenten herangezogen, wie sie für die Erstellung der Einkommenssteuerjahreserklärung gelten<sup>33</sup>.

Daraus folgt, dass die Spesen für den Einkauf von Weihnachtsgeschenken **an Kunden** für die Ermittlung der IRAP - Grundlage von Freiberuflern im Ausmaß von 1% der im Steuerzeitraum erhaltenen Entgelte in Abzug gebracht werden können, während die Spesen des Freiberuflers für den Einkauf von Geschenken **an Mitarbeiter** nicht in Abzug gebracht werden können.

28 Art. 2, Abs. 2, Nr. 4, VPR 633/72

29 Art. 18, Abs. 3, VPR 633/72

30 Art. 5, D.Lgs. 446/97

31 Art. 5bis, D.Lgs. 446/97

32 Art. 5 und 5-bis, D.Lgs. 446/97

33 Art. 8, Abs. 1, D.Lgs. 446/97

## 4 Weihnachtsgeschenke und Transportdokument

Wenn keine sofortige Rechnungslegung erfolgt, muss für die Beförderung der Geschenke ein Transportdokument ausgestellt werden. Auf dem Transportdokument muss vermerkt werden, dass es sich um ein "Geschenk" handelt.<sup>34</sup> Das Transportdokument ist auch erforderlich, um einen Nachweis der Übergabe und den Zusammenhang der Aufwendungen mit der unternehmerischen Tätigkeit zu erhalten.

## 5 Weihnachtessen

Wesentliches Merkmal von Weihnachtessen ist, dass es sich nicht um Warenverkäufe, sondern um **unentgeltliche Dienstleistungen** handelt.

Die Agentur der Einnahmen hat spezifiziert, dass Aufwände im Zusammenhang mit betrieblichen, religiösen oder staatlichen Jubiläumsfeiern zu den **Repräsentationsspesen** zählen. **Eine Ausnahme** von dieser Regelung ist nur dann vorgesehen, wenn bei diesen Anlässen **ausschließlich Mitarbeiter** des Unternehmens anwesend sind. In letzterem Fall handelt es sich also nicht um Repräsentationsspesen. Die Agentur der Einnahmen hat jedoch nicht geklärt, wie diese Spesen einzustufen sind.

Es wird aber allgemein die Meinung vertreten, dass es sich um eine unentgeltliche Zuwendung zugunsten der Mitarbeiter handelt und daher folgendes gilt:

- der Aufwand ist von der IRPEF/IRES - Grundlage in folgendem Ausmaß absetzbar:
  - 75% der getragenen Spesen, so wie es auch für die Hotel- und Restaurantspesen gilt,
  - bis zum Höchstausmaß von 5% der Personalspesen laut Einkommenssteuerjahreserklärung<sup>35</sup>
- die MwSt. ist nicht absetzbar, da es sich um Personalaufwendungen handelt, die nicht unmittelbar mit der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit in Verbindung stehen.
- für die IRAP-Berechnung ist der Aufwand für jene Subjekte, welche die Bilanzmethode anwenden, absetzbar; für jene Subjekte, welche die steuerliche Methode für die Berechnung der IRAP anwenden, ist der Aufwand nicht absetzbar.

In jenen Fällen, in welchen am Weihnachtessen auch oder ausschließlich Dritte teilnehmen (z.B. Kunden, Vertreter von Institutionen usw.) werden die Spesen als Repräsentationsaufwendungen angesehen. Daraus folgt, dass

- 75% der angefallenen Spesen, im Ausmaß der im Jahr maximal absetzbaren Grenze (d.h. 1,5% - 0,6% - 0,4% der Erlöse aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit), in Abzug gebracht werden können;
- die entsprechende MwSt. nicht absetzbar ist.

## 6 Geschenkgutscheine bzw. Kaufgutscheine

### 6.1 Definition

Kaufgutscheine sind dadurch gekennzeichnet, dass sie in festgelegten Verkaufspunkten oder konventionierten Geschäften eingelöst werden können. Sie sind somit Zahlungsmittel, die zum ganzen oder auch nur teilweisen Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen akzeptiert werden. Auf dem Gutschein (Voucher) selbst oder in der dazugehörigen Dokumentation müssen folgende Angaben vorhanden sein:<sup>36</sup>

- Güter oder Dienstleistungen, die erworben werden können
- oder die Identität der potenziellen Verkäufer/Dienstleister.
- die allgemeinen Nutzungsbedingungen des Gutscheins.

Diese Kaufgutscheine sind keine "Waren-Wertpapiere", die dem Inhaber das Recht auf Lieferung der beschriebenen Waren geben<sup>37</sup>, sondern es handelt sich um Gutscheine, die nur den Kauf bestimmter, nicht spezifizierter, aber beschriebener Waren und Dienstleistungen ermöglichen<sup>38</sup>.

34 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 193 vom 23/07/1998

35 Art. 100, Abs. 1, VPR 917/86

36 Art. 6 bis MwSt.-Gesetz (DPR 633/1972)

37 Art. 1996 des ZGB und Erlass der Ag. der Einnahmen Nr. 21/2011

38 Rundschreiben Assonime Nr. 6/2019

## 6.2 Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine aus Sicht der MwSt.

Aus Sicht der MwSt. ist zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterscheiden.

### 6.2.1 Einzweck-Kaufgutscheine

Bei "**Einzweckgutscheinen**" sind die geltenden MwSt. - Vorschriften, die den Verkauf (oder die Dienstleistung) regeln, **zum Zeitpunkt der Ausstellung<sup>39</sup> des Gutscheins bereits bekannt**. Dies deshalb weil:

- der Ort, an dem die Transaktion durchgeführt wird d.h. die Territorialität der MwSt.;
- die geltende MwSt. - Regelung d.h. steuerpflichtig, nicht steuerpflichtig oder befreit;
- und der zu verwendende MwSt. - Satz (4%, 5%, 10% oder 22%)

bereits bekannt sind.

In diesen Fällen gilt der Umsatz bei Ausstellung des Gutscheins als erbracht, abweichend zu den allgemeinen Regeln zur Bestimmung des Zeitpunktes der Umsatzerbringung<sup>40</sup>. Daher muss die (elektronische) Rechnung ausgestellt werden und die Mehrwertsteuer ist sofort, d.h. zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins, fällig (**die Mehrwertsteuer ist bei jeder Übertragung des Gutscheins zu entrichten**).

Dies ist beispielsweise bei Gutscheinen für den Kauf einer bestimmten Ware/Dienstleistung (Möbel, Haushaltsgeräte, Fitnessstudio-Mitgliedschaft usw.) der Fall, die für einen bestimmten Wert und bei einem bestimmten Verkäufer/Leistungserbringer erfolgen muss. Da alle Elemente bekannt sind, die es ermöglichen, die MwSt. gleich zu ermitteln, ist die Ausgabe des Gutscheins vergleichbar mit dem Verkauf der Ware bzw. der Erbringung der Dienstleistung, die dem Gutschein zugrunde liegt.

### 6.2.2 Mehrzweck-Kaufgutscheine

Ist es hingegen nicht möglich, die Art der Leistung und die Mehrwertsteuerbehandlung im Vorfeld zu kennen, handelt es sich um "**Mehrzweck-Gutscheine**".

In diesem Falle sind nämlich zum Zeitpunkt der Ausstellung derselben die anwendbaren MwSt. - Vorschriften<sup>41</sup> nicht bekannt,<sup>42</sup> die den Verkauf der Güter (ggf. Geschenke) bzw. die Erbringung der Dienstleistungen betreffen, auf die dieser Gutschein Anrecht gibt. Demnach gelten die allgemeinen Regeln<sup>43</sup>, was die Umsatzerbringung und den Zeitpunkt, ab welchem die MwSt. geschuldet ist, betrifft.

Die MwSt. ist erst bei Vorlage des Gutscheins im Zuge des Erwerbs der Ware bzw. Dienstleistung geschuldet. Jede vorherige Übertragung des Gutscheins, einschließlich die Ausstellung desselben, ist für Zecke der Mehrwertsteuer irrelevant. Der Umsatz gilt hingegen zum Zeitpunkt der Rechnungslegung als erbracht, wenn die Rechnung vor dem effektiven Verkauf der Güter bzw. Erbringung der Dienstleistung durch Vorlage des Gutscheins ausgestellt wird.

Beispiele hierfür sind:

- Gutscheine, die für den Erwerb in Bekleidungsgeschäften oder auf E-Commerce-Plattformen ausgestellt werden. Hier sind nur der Nominalwert und der Verkäufer/ bzw. Leistungserbringer angegeben.
- Gutscheine für Aufenthalte in verschiedenen Einrichtungen und Orten nach Wahl des Inhabers.

In all diesen Fällen unterliegt der Kauf des Gutscheins nicht der MwSt., da die Mehrwertsteuer nur zum Zeitpunkt der Nutzung des Gutscheins geschuldet ist. Zu dem Zeitpunkt also, sobald der Inhaber des Gutscheins seine Einkäufe mit diesem Gutschein bezahlt.

39 Art. 6-ter des MwSt.-Gesetzes (Dpr 633/1972)

40 wie vom Art. 6 des MwSt.-Gesetzes (Dpr 633/1972) geregelt

41 Antwort der Ag. der Einnahmen Nr. 324/2019, Rundschreiben Nr.8/E/2018, Verordnung der Ag. der Einnahmen 4.4.2018 Nr. 73203, Gemäß EU-Gericht-Urteil im Verfahren C-419/02)

42 Art. 6-quater des MwSt.-Gesetzes (Dpr 633/1972)

43 gemäß Art. 6 des MwSt.-Gesetzes (Dpr 633/1972)

### 6.3 Abziehbarkeit für die Einkommenssteuer

Für die Einkommenssteuern IRPEF/IRES ist die Rechtslehre der Auffassung, dass der Ankauf von Einkaufs- und Geschenkgutscheinen für Kunden und Mitarbeiter auf dieselbe Weise zu behandeln ist wie die Spesen für den Einkauf von **unternehmensfremden Gütern**.<sup>44</sup>

Für die direkten Steuern gilt, entgegen der Definition für die MwSt., dass ein Gutschein als Einzweckgutschein anzusehen ist, wenn er nur eine Leistung (*benefit*) ermöglicht<sup>45</sup> (z.B. Registrierung in der Kindertagesstätte oder medizinische Untersuchung), während der Einzweckgutschein aus Sicht der MwSt.Gesetzgebung auch mehrere Leistungen vorsehen kann, die jedoch mit Bezug auf Ort und Wert bestimmt sind (z.B. ein Gutschein für einen Englischkurs in Mailand und eine Lesung in Rom).

## 7 Steuerfreie Sachbezüge für Arbeitgeber: Gegenständen und Leistungen von geringem Wert und Tankgutscheine

### 7.1 Der neue Schwellenwert von 3.000 Euro im Jahr 2022 für Sachbezüge von geringem Wert

Bekanntlich sind die sog. freigebigen Zuwendung an Arbeitnehmer in Form von Gegenständen und der Leistungen laut Gesetz für denselben steuerfrei, wenn sie insgesamt 258,23 Euro im Steuerzeitraum nicht übersteigen<sup>46</sup>.

Genannte Schwelle wird, **begrenzt auf die Steuerperiode 2022 auf 3.000,00 Euro**<sup>47</sup> erhöht und der sachliche Geltungsbereich wird erweitert, da nun nicht nur die Gegenständen und Leistungen sondern erstmals auch die Erstattung der Ausgaben für **Haushaltsanschlüsse/-gebühren wie Strom, Gas und Wasser** möglich ist<sup>48</sup>.

Die Steuerbefreiung dieser Sachbezüge<sup>49</sup> gelten für Einkommen aus unselbständiger Arbeit und gleichgestellten Einkommen<sup>50</sup> (z. B. Geschäftsführer). Begünstigt sind demnach der Arbeitnehmer und der **Ehepartner oder die Familienangehörigen des Arbeitnehmers**<sup>51 52</sup>. Für diese Sachbezüge sind auch keine persönlichen Einschränkungen vorgesehen. Sie können also **auch nur einzelnen Mitarbeitern** gewährt werden (es ist also nicht erforderlich, dass sie bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern zugeteilt werden).

Wird allerdings die Gesamtschwelle der **3.000 Euro überschritten**, unterliegt der Gesamtbetrag der freigebigen Zuwendung der Lohnsteuer (nicht nur der übersteigende Teil)<sup>53</sup>.

Die Erhöhung der Schwelle auf 3.000 Euro der nicht besteuerten *fringe benefits* im Jahr 2022 wird es Arbeitnehmern mit anderen Sachbezügen (typischerweise das zur gemischten Nutzung des zugewiesenen Autos), deren steuerpflichtiger Wert unter der neuen Freigrenze liegt, ermöglichen, **zusätzliche** Sachbezüge Waren und Dienstleistungen (auch durch Gutscheine) zu

44 Vgl. jeweils Punkt 1.1.1 für Geschenke an Kunden und 2.1.1 für Geschenke an Mitarbeiter

45 Art. 6 des Ministerialdekrets DM 25/03/2016 des Arbeitsministeriums, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 28/E vom 15.06.2016.

46 Abs. 3, Art. 51 VPR 917/86

47 Die Schwelle von 600 für 2022 von Art. 12, DL 9.08.2022 Nr. 115, sog. "Hilfsverordnung-bis" vorgesehen, wurde durch Art. 3, Abs. 10 des DL 176/2022 („Hilfsverordnung-quater“), in Kraft getreten am **19.11.2022**, auf 3.000,00 Euro für 2022 angehoben.

48 Die Steuerbefreiung gilt für Empfänger von Einkommen aus unselbständiger Arbeit und gleichgestellten Einkommen, für die das Einkommen gemäß den Bestimmungen von Artikel 51 VPR 917/86 ermittelt wird. Sie betrifft demnach auch Ehegatten des Arbeitnehmers sowie dessen Kinder und die anderen in Artikel 433 des ZGB genannten Personen, unabhängig davon, ob sie steuerlich unterhaltsberechtig sind, mit dem Arbeitnehmer zusammenleben und Unterhaltszahlungen erhalten, die nicht auf gerichtlichen Anordnungen beruhen.

49 Gemäß den allgemeinen Regeln des Artikel 51 VPR 917/86; siehe auch **Rundschreiben der Agentur der Einnahmen n. 35 del 4.11.2022**

50 für die die Einkünfte nach Artikel 51 VPR 917/86 ermittelt werden

51 in Artikel 12 VPR 917/86 angegeben

52 Die Agentur der Einnahmen ist der Ansicht (Rundschreiben 35/E/2022), dass sich der Begriff "Haushaltsanschlüsse" auf Immobilien bezieht, die zu Wohnzwecken genutzt werden und im Eigentum oder Besitz des Arbeitnehmers, seines Ehegatten oder seiner Familienangehörigen stehen, unabhängig davon, ob sie dort einen Wohnsitz haben oder nicht, sofern sie die entsprechenden Kosten tatsächlich tragen.

53 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 59/E/2008 §16

erhalten, von denen sie normalerweise (wegen der bisher niedrigen Schwelle) ausgeschlossen waren.

Weitere praktische Hinweise (Dokumentationspflichten zur Verwendung der Gelder, Ersatzklärungen usw.) zu diesen Sachbezügen finden sich in einem kürzlich veröffentlichten Rundschreiben der Agentur der Einnahmen<sup>54</sup>.

Schließlich ist zu beachten, dass die Arbeitgeber beim Jahresausgleich im Jahr 2022 die Steuern erstatten müssen, die monatlich von Arbeitnehmern einbehalten wurden, die *fringe benefit* in Höhe von **mehr als 600<sup>55</sup> Euro**, aber weniger als 3.000 Euro erhalten.

## 7.2 Tankgutscheine (sog. „Benzingutscheine“)

### 7.2.1 Besteuerung für den Arbeitnehmer

Im Jahr 2022<sup>56</sup> sind die freigebigen Zuwendungen durch **private Arbeitgeber** ihren Arbeitnehmern in Form von Tankgutscheinen oder ähnlichen Wertpapieren, welche den Erwerb von Kraftstoffen (z. B. Benzin, Diesel, Flüssiggas und Methan) ermöglichen, bis zu einer Schwelle von **200 Euro pro Arbeitnehmer<sup>57</sup> steuerfrei<sup>58</sup>**. Laut Aussage der Agentur der Einnahmen fallen auch Gutscheine für das Aufladen von Elektrofahrzeugen in den Bereich der Förderung<sup>59</sup>.

### 7.2.2 Abziehbarkeit für den Arbeitgeber

Die mit dem Erwerb der betreffenden Tankgutscheine verbundenen Kosten sind für den Arbeitgeber in vollem Umfang abzugsfähig<sup>60</sup>, sofern die Auszahlung dieser Gutscheine in jedem Fall dem Arbeitsverhältnis zuzurechnen ist<sup>61</sup>.

### 7.2.3 MwSt.-rechtliche Aspekte

Da die spezifische MwSt.-rechtliche Behandlung dieser Tankgutscheine nicht gesetzlich geregelt ist, gelten die allgemeinen Vorschriften für Gutscheine. Die MwSt. im Einkauf ist, für das Unternehmen das diese den Mitarbeitern gewährt, **nicht abziehbar**.

Werden die Tankgutscheine von einer bestimmten Mineralölgesellschaft ausgestellt und berechtigen sie zum Erwerb von Waren/Leistungen mit dem gleichen Mehrwertsteuersatz an einer von derselben Gesellschaft betriebenen Ausgabestelle, gemäß der Vereinbarung zwischen den Parteien, so handelt es sich um einen **Einzweck-Kaufgutschein** (siehe Punkt 6.2.1 hier oben). Dementsprechend wird die **Mehrwertsteuer** bei der Ausstellung des Gutscheins **fällig** oder bei der Aufladung, falls diese digital erfolgt.

Berechtigt der Gutschein hingegen das Tanken bei Einrichtungen, die von verschiedenen Unternehmen betrieben werden, oder den Erwerb mehrerer Gegenstände und Dienstleistungen, so handelt es sich um einen **Mehrzweck-Kaufgutschein** (siehe Nummer 6.2.2 hier oben) und der Gutschein ist lediglich als Genehmigungsdokument anzusehen, dessen Ausgabe/Abtretung nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

54 Rundschreiben Agentur der Einnahmen Nr. 35 vom 4.11.2022, Punkt 2.2

55 Steuerbefreite Schwelle bis zum 10.11.2022 gemäß Artikel 12 des Gesetzesdekrets Nr. 115 vom 9. August 2022 ("Hilfsverordnung-bis")

56 Art. 2, Gesetzesdekret DL Nr. 2 vom 21.3.2022; Rundschreiben Agentur der Einnahmen n. 27 vom 14.7.2022 und n. 35 vom 4.11.2022

57 Nach Angaben Agentur der Einnahmen ist die Art des erzielten Einkommens von Bedeutung, d. h. das Einkommen der unselbständigen Arbeitnehmer

58 Gemäß Art. 51, Abs. 3 VPR 917/86

59 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 14.7.2022 Nr. 27

60 Als Aufwendungen für Arbeitsleistungen gemäß Art. 95 VPR 917/86

61 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen vom 14.7.2022 Nr. 27

#### 7.2.4 Kumulierbarkeit der Tankgutscheine mit den anderen Sachbezügen

Laut Interpretation der Agentur der Einnahmen kann die "allgemeine" Schwelle der für den Arbeitnehmer steuerfreien *fringebenefits* mit der nicht steuerbaren Schwelle von 200 Euro für Benzingutscheine addiert werden<sup>62</sup>.

#### 7.2.5 Auf den Zeitpunkt des Erhalts der Sachbezüge ist zu achten

Auch für die Sachbezüge in Form von Tankgutscheinen (bis zu 200 Euro) oder in Form von Waren und Leistungen bis zu einem Gesamtbetrag von 3.000 Euro gilt das für die Lohneinkünfte das erweiterte Kassaprinzip<sup>63</sup>, wobei die bis zum **12. Januar 2023** gewährten Sachbezüge der Steuerperiode 2022 zuzurechnen sind. Der Zeitpunkt des Zuflusses ist der Moment, in dem die Erträge den Verfügungsbereich des Zahlers verlassen und in das Vermögen des Empfängers übergehen<sup>64</sup>.

Dieser Grundsatz gilt sowohl für Geldüberweisungen als auch für Sachbezüge. In Bezug auf Leistungen, die in Form von Gutscheinen gezahlt werden, wurde klargestellt, dass die Leistung zu dem Zeitpunkt als dem Arbeitnehmer zugeflossen gilt (und somit einkommensteuermäßig relevant wird), zu dem der Arbeitnehmer über diese Leistung verfügen kann, unabhängig davon, dass die Leistung zu einem späteren Zeitpunkt in Anspruch genommen wird<sup>65</sup>.

62 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E//2022 und 35/E/2022: Es ist davon auszugehen, dass die im Jahr 2022 bisher erlassenen Erläuterungen der Agentur der Einnahmen auch für die Neufassung der Vorschrift die den genannten "allgemeinen" Schwellenwert im Jahr 2022 von 600,00 Euro auf 3.000 Euro erhöht hat (nach der Änderung der "Hilfsverordnung-bis 2022" durch die "Hilfsverordnung-Quater -2022") gelten. Diese Erweiterung der Freigrenze für die steuerfreien *fringebenefits* kann daher weiterhin als eine weitere Freigrenze verstanden werden, die sich von jener in Höhe von 200,00 € für die Benzingutschein unterscheidet und unabhängig von dieser ist.

63 Art. 51, Abs.1 VPR 917/86 und Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 35/E/2022

64 Siehe Erlass vom 14 agosto 2020, Nr. 46/E; Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 326 vom 23.12.1997

65 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 5 vom 29.3.2018

## 8 Zusammenfassung

Sachverhalt	Einkommenssteuer (IRPEF/IRES)	Mehrwertsteuer	
		Vorsteuer- abzug beim Einkauf	Besteuerung der unentgeltlichen Abtretung
<b>Unternehmen - Geschenke an Kunden und Lieferanten: Repräsentationsspesen</b>			
1. Fremdware (nicht eigene Handels- oder Produktionsware)			
Stückwert bis zu 50,00 Euro	abzugsfähig	abzugsfähig <sup>1)</sup>	außerhalb des MwSt.- Anwendungsbereichs <sup>2)</sup>
Stückwert mehr als 50,00 Euro	absetzbar im Rahmen der Grenzen <sup>4)</sup>	nicht abzugsfähig <sup>1)</sup>	
2. Eigene Handels- oder Produktionsware			
Stückwert bis zu 50,00 Euro	abzugsfähig	abzugsfähig, außer bei	steuerbar
Stückwert mehr als 50,00 Euro	absetzbar im Rahmen der Grenzen <sup>4)</sup>	Repräsentatio- nsspesen; in diesem Fall nur absetzbar bis zu einem Wert von 50,00€ <sup>1)</sup> oder wahlweise nicht absetzbar	(der Abtretende kann auch entscheiden, die MwSt. nicht abzuwälzen <sup>3)</sup> ); nicht steuerbar, wenn die MwSt. im Einkauf nicht abgezogen wurde (z.B. Repräsentations- Spesen mit Warenwert über 50,00€ oder freie Entscheidung)
<b>Freiberufler – Geschenke und Zuwendungen</b>			
Stückwert bis zu 50,00 Euro	Abzugsfähige Repräsen- tation mit Obergrenze von 1% der kassierten Einnahmen	abzugsfähig <sup>1)</sup> oder wahlweise nicht absetzbar	bei Abzug der Vorsteuer steuerbar (Der Abtretende kann auch entscheiden, die MwSt. nicht abzuwälzen <sup>3)</sup> ); nicht steuerbar, wenn die MwSt. im Einkauf nicht abgezogen wurde <sup>2)</sup>
Stückwert mehr als 50,00 Euro		nicht abzugsfähig	nicht steuerbar <sup>2)</sup>

Sachverhalt	Einkommenssteuer (IRPEF/IRES)	Mehrwertsteuer	
		Vorsteuer	Umsatz
<b>Geschenke an unselbständige Arbeitnehmer: Personalaufwand</b>			
Fremdware, unabhängig vom Stückwert	abzugsfähige Personalkosten <sup>5)</sup>	nicht abzugsfähig	nicht steuerbar <sup>2)</sup> ;
eigene Handels- oder Produktionsware, unabhängig vom Stückwert	abzugsfähige Personalkosten <sup>5)</sup>	abzugsfähig oder wahlweise nicht absetzbar	bei Abzug der Vorsteuer steuerbar, (Der Abtretende kann auch entscheiden, die MwSt. nicht abzuwälzen <sup>3)</sup> ); ansonsten nicht steuerbar <sup>2)</sup>

- 1) Art. 19-bis 1, Buchstabe h), DPR 633/72: Die MwSt. auf Repräsentationsspesen ist nur dann absetzbar, wenn es sich um den Einkauf von Gütern mit einem Einheitswert von nicht mehr als € 50,00 handelt; der Vorsteuerabzug gilt auch für Lebensmittel mit Stückwert bis zu 50,00 Euro. Geschenkpäckungen sind als Einheit zu betrachten;
- 2) Art. 2 Abs. 2, Nr. 4, DPR 633/72: unentgeltliche Abtretungen von Waren, die nicht Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit sind und deren Wert € 50,00 nicht übersteigt, bzw. unentgeltliche Abtretungen von Waren, für welche zum Zeitpunkt ihres Erwerbs freiwillig oder auf Grund der Bestimmungen des Art. 19-bis 1, Buchstabe h), des DPR 633/72 die MwSt. nicht in Abzug gebracht wurde, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer;
- 3) Art. 18, Absatz 3, DPR 633/72: Die Mehrwertsteuer auf die steuerbaren Geschenke muss dem Begünstigten nicht angelastet werden; die nicht angelastete MwSt. gilt hinsichtlich Einkommenssteuern im Sinne des Art. 99, Absatz 1 des DPR 917/86 als nicht abzugsfähiger Aufwand
- 4) Für die Abzugsfähigkeit der Repräsentationsausgaben gelten folgende Umsatzschwellen: 1,5% bis zu 10 Mio. €, 0,6% von 10 bis 50 Mio. €, 0,4% über 50 Mio. €. Es zählen nur Umsätze aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit.
- Beim Berechnen dieser Schwellen muss man die eigene Handels- oder Produktionsware mit einem Stückwert unterhalb 50 Euro ohne die MwSt. zu berücksichtigen, aber über 50 Euro, wenn man die dazugehörige MwSt. berücksichtigt, auch berücksichtigen, wenn man sich für die nicht-Verrechenbarkeit der MwSt. im Einkauf entschieden hat, damit dann die Veräußerung der selben Waren nicht der MwSt. unterliegen muss (außerhalb des Anwendungsbereiches der MwSt.).
- 5) Falls die Zuwendungen je Arbeitnehmer insgesamt im Jahr den Betrag von 258,23 € übersteigen (letzter Wert ist nur für die Steuerperiode 2022 auf Euro 3.000,00 erhöht worden), unterliegt der gesamte Betrag der Zuwendung der Lohnsteuer.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

*Mit freundlichen Grüßen*

*Winkler & Sandrini  
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*

*Peter Winkler, Partner; Alan Englek*