

# WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili  
Dott.com. Peter Winkler  
Mag. Stefan Sandrini  
Dott. Stefan Engele  
Dott.com. Martina Malferttheiner  
Dott. Alfredo Molinari  
Massimo Moser

Dott.com. Oskar Malferttheiner  
Rag. Stefano Seppi  
Dott.com. Andrea Tinti

Mitarbeiter – Collaboratori  
Dott. Karoline de Monte  
Mag. Iwan Gasser  
Dott. Michael Schieder  
Dott. Stephanie Vigil

## Rundschreiben

<b>Nummer:</b>	91
<b>vom:</b>	2018-12-14
<b>Autor:</b>	Dr. Andrea Tinti Dr. Alfredo Molinari

An alle interessierten Kunden

### Steuerliche Behandlung von Weihnachtsgeschenken und Weihnachtsessen

Jedes Jahr wieder stellt sich 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.

Im Vergleich zum Vorjahr gibt es keine Änderungen. Die mit der sog. „Internationalisierungsverordnung“<sup>1</sup> eingeführten Neuerungen, die bereits ab der Steuerperiode 2016 (bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr) in Kraft getreten sind, gelten weiterhin auch heuer. Ab dem 1. Januar 2019 sind jedoch die Neuerungen mit Bezug auf die elektronischen Rechnungslegung und mit Bezug auf die MwSt.-liche Regelung der Ein- bzw. Mehrzweckgutscheine zu beachten.

#### 1 Geschenke an Kunden

##### 1.1 Fremdware (Ware, 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 Repräsentationsspesen<sup>2</sup> **zum Höchstausmaß** absetzbar, welches durch hierfür vorgesehene Prozentanteile zu den Umsätzen aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit berechnet wird, und zwar in Höhe von 1,5% (bis zum Jahr 2015 waren es 1,3 %) der Erlöse bis zu 10 Mio. Euro, 0,6 % (bis zum Jahr 2015 waren es 0,5%) der Erlöse von 10-50 Mio. Euro und 0,4 % (bis zum Jahr 2015 waren es 0,1%) der Erlöse über 50 Mio. Euro<sup>3</sup>.

Die Anschaffungsspesen von unentgeltlich weitergegebenen Gütern mit einem Einheitswert

1 Art. 9, des Gesetzesdekrets vom 14/09/2015, Nr. 147 "Bestimmungen zu den Maßnahmen für das Wachstum und der Internationalisierung der Unternehmen"

2 Art. 108, Abs. 2, VPR 917/86

3 Vor der Änderung durch Art. 9, des Ges.Dekr. 147/2015 wurden diese Prozentsätze mit Ministerialdekret vom 19/11/2008 festgelegt, welcher auch die Repräsentationsausgaben definiert. Das Ministerialdekret vom 19/11/2008 wurde erlassen, nachdem Art. 1, Abs. 33, Buchstabe p), des Gesetzes 244/2007 den Artikel 108, 2. Abs, der VPR 917/86 abgeändert hatte.

von maximal 50,00 Euro<sup>4</sup> sind in jedem Fall zur Gänze vom Unternehmenseinkommen absetzbar und werden nicht in dem hier oben genannten Höchstmaß im Verhältnis zu den Umsätzen berücksichtigt.

**Freiberufler** können die Repräsentationsspesen<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<sup>6</sup>. Eine **Ausnahme** bilden Einkäufe ab dem 13. Dezember 2014 von Geschenken mit einem Anschaffungswert von unter € 50,00<sup>7</sup> (vor dem 13. Dezember 2014 galt die Grenze von € 25,82); in diesen Fällen ist die MwSt. absetzbar.

Dies gilt auch dann, wenn es sich bei den Geschenken um Lebensmittel und Getränke<sup>8</sup> handelt, obwohl die MwSt. auf den Ankauf von Lebensmitteln und Getränken im Allgemeinen eigentlich nicht absetzbar wäre<sup>9</sup>.

Geschenkpäckungen sind als Einheit zu betrachten; die MwSt. von Geschenkpäckungen ist also nicht absetzbar, wenn der Wert der gesamten Packung € 50,00 übersteigt, auch wenn die einzelnen Bestandteile der Geschenkpäckung 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>10</sup>. Das Steuergesetz hat diesbezüglich für **Unternehmer** aber wieder eine wichtige Ausnahme vorgesehen, welche den Ankauf von Waren mit einem Einkaufspreis von nicht mehr als € 50,00 ( vor dem 13. Dezember 2014 galt die Grenze von € 25,82)<sup>11</sup> betrifft und vorsieht, dass die unentgeltliche Abtretung dieser Waren nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, gleich wie beim Ankauf von Waren, für welche die MwSt. zum Zeitpunkt des Einkaufs der Waren nicht in Abzug gebracht worden ist (also Waren dessen Einkaufspreis € 50,00 übersteigt)<sup>12</sup>. Aus diesem Grund liegt die Verteilung von Weihnachtsgeschenken durch Unternehmen immer außerhalb des Anwendungsbereiches der Mehrwertsteuer. Für **Freiberufler** gilt hingegen die unentgeltliche Abtretung von Geschenken durch denselben außerhalb des Anwendungsbereiches der MwSt., wenn der Einheitswert des Geschenkes über € 50,00 liegt und die MwSt. im Einkauf deshalb nicht abgesetzt wurde. Da sich die oben aufgezeigte Ausnahme ausschließlich auf den Ankauf von Gütern durch ein **Unternehmen** bezieht, unterliegt die unentgeltliche Abtretung von Geschenken mit einem Einheitswert von bis zu € 50,00 durch Freiberufler der MwSt. Dies kann der Freiberufler vermeiden, wenn er beim Einkauf die entsprechende MwSt. nicht in Abzug bringt: in letzterem Fall ist die anschließende unentgeltliche Abtretung der Waren ebenfalls nicht der MwSt. zu unterwerfen.

## 1.2 Produktions- oder Handelswaren (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,

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 Art. 30, Abs. 1, Buchstabe c), des Gesetzesdekretes vom 21/11/2014, Nr. 175, Dekret "*Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*", im öffentlichen Amtsblatt der Republik vom 28/11/2014, Nr. 277

8 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

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

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

11 Art. 30, Abs. 1, Buchstabe a), D.Lgs. 21 November 2014, Nr. 175, Dekret für "*Semplificazione fiscale e dichiarazione dei redditi precompilata*", in der G.U. 28/11/2014 Nr. 277

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

stellen für Unternehmen Repräsentationsausgaben dar; in Hinsicht auf die Einkommenssteuern gibt es also keine Unterschiede zwischen Fremdware und Ware der eigenen unternehmerischen Tätigkeit.

Sehr wohl gibt es aber Unterschiede in Hinblick auf die Anwendung der MwSt. für Geschenke mit einem Einheitswert bis € 50,00.

### 1.2.2 Mehrwertsteuer

Da das Gut Gegenstand der eigenen Tätigkeit ist, kann der Unternehmer zum Zeitpunkt des 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>13</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>14</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>15</sup>, daher wird diese im Allgemeinen bei Geschenken nicht durchgeführt. Die MwSt. stellt in diesem Fall einen nicht absetzbaren Aufwand<sup>16</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>17</sup>.

### 1.3 Neuerungen ab dem 1. Januar 2018

Wie bereits von der Agentur der Einnahmen<sup>18</sup> präzisiert, müssen ab dem 1. Januar 2019 auch

<sup>13</sup> Vorgesehen vom Art. 2, Abs. 2, Nr. 4, VPR 633/72

<sup>14</sup> Art. 13 VPR 633/72 und Rundschreiben 34/E/2009 § 5.4

<sup>15</sup> Art. 18, Abs. 3, VPR 633/72

<sup>16</sup> Art. 99, Abs. 1, VPR 917/86

<sup>17</sup> Punkt VI des Rundschreibens 27/04/1973 Nr. 32/501388 des Finanzministeriums

<sup>18</sup> Bereits im November 2018 veröffentlichte die Agentur der Einnahmen im Bereich "Antworten auf häufig gestellte Fragen" ihrer Webseite die Klarstellungen, mit Bezug auf verschiedene Zweifel der Steuerzahler zum Thema der elektronische Rechnung. Siehe:

die Eigenrechnungen für Geschenke in elektronischer Form erstellt und über die Plattform der Einnahmeagentur SdI (*servizio di interscambio*) übermittelt werden.

Aus der knappen Antwort lässt sich ein Grundsatz ableiten, dass **Eigenrechnungen** (natürlich solche, die sich auf interne Transaktionen beziehen und nicht auch jene die für von nichtansässigen nicht-EU-Subjekten erworbenen Dienstleistungen ausgestellt werden oder für Geschenke die in ein nicht-EU-Land geschickt werden) „echte“ Rechnungen sind und daher immer über die SdI-Plattform übermittelt werden müssen. Unter diesem Gesichtspunkt wird die Auffassung vertreten, dass 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 elektronische Rechnungen an die SdI-Plattform übermittelt werden müssen. In den vorgenannten Fällen wird die Rechnung vom Rechnungsaussteller an die SdI-Plattform übermittelt und geht beim Rechnungsaussteller auch wieder ein, da in der elektronischen Rechnung derselbe als Verkäufer/Leistender und auch als Käufer/Leistungsempfänger angegeben ist.

Angesichts der vorgenannten Verpflichtung zur Ausstellung elektronischer Rechnungen ist es zu bezweifeln, dass die bisher gültige Alternative der täglichen Erfassung des Tages-Gesamtbetrags der unentgeltlichen Lieferungen und der geschuldeten Steuer, aufgeschlüsselt nach MwSt.-Sätzen, in ein eigenes „Register der Geschenke“ noch möglich ist.

## 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 (dazu zählen auch Gutscheine) nur dann zur Steuergrundlage zählen, wenn deren Gegenwert im Geschäftsjahr € 258,23 übersteigt<sup>20</sup>.

#### 2.1.2 Mehrwertsteuer

Die Finanzverwaltung hat bestätigt<sup>21</sup>, dass die unentgeltliche Abtretung von Gütern/Dienstleistungen an die Mitarbeiter nicht als Repräsentationsausgaben anzusehen ist, da sie nicht Werbezwecken dienen<sup>22</sup>. Nachdem die betriebliche Zugehörigkeit in diesem Fall fehlt, ist die entsprechende MwSt. unabhängig von der Höhe der Geschenke nicht absetzbar<sup>23</sup>. Die darauf folgende unentgeltliche Abtretung ist deshalb außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer<sup>24</sup>.

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Schede/Comunicazioni/Fatture+e+corrispettivi/FAQ+fe/Risposte+alle+domande+piu+frequenti+tutte/FR+risposte+alle+domande+piu+frequenti/FAQ+fatturazione+elettronica.pdf>

Frage: *Unterliegen die Eigenrechnungen ab dem 1. Januar 2019 für Geschenke der elektronischen Rechnungsstellungspflicht? Wenn ja, sind gewisse Dokumentationspflichten vorgesehen?*

Antwort: *Ja, Rechnungen, die für Geschenke ausgestellt wurden, müssen als elektronische Rechnungen ausgestellt und an das SDI übermittelt werden.*

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

20 Art. 51, Abs. 2, Buchstabe b), VPR 917/86

21 Rundschreiben Nr. 34/E/2009

22 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“

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

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

## 2.2 Eigene Produktions- oder Handelswaren (Waren, die Gegenstand der eigenen unternehmerischen Tätigkeit sind)

### 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.

### 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>25</sup> gleichgestellt, bei welchem die MwSt. anfällt; dem Arbeitgeber steht es allerdings frei, die berechnete MwSt. nicht an die Begünstigten weiterzubelasten.<sup>26</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; allerdings muss 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>27</sup> angewandt (IRES-Subjekte, Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die dafür optiert haben), so fallen diese Aufwände in die Kategorie B14 der Erfolgsrechnung und sind daher für die IRAP-Berechnung zur Gänze absetzbar. Wird bei der IRAP-Berechnung die steuerliche Methode<sup>28</sup> angewandt (IRPEF-Subjekte), so zählen diese Spesen nicht zu den ausdrücklich vorgesehenen absetzbaren Komponenten und sind daher für die IRAP-Berechnung zur Gänze nicht absetzbar.

Wie bereits erwähnt, sind die Aufwände für Geschenke an Mitarbeiter hingegen als Personalaufwendungen anzusehen, welche somit nicht von der IRAP - Grundlage in Abzug gebracht werden können<sup>29</sup>, auch wenn dieselben in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht als solche unter der Position B9 ausgewiesen, 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>30</sup>.

Daraus folgt, dass die Spesen für den Einkauf von Weihnachtsgeschenken an Kunden für die

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

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

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

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

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

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

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.

#### 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>31</sup>. Das Transportdokument ist auch erforderlich, um einen Nachweis der Übergabe und den Zusammenhang der Aufwendungen mit der unternehmerischen Tätigkeit zu erhalten.

#### 5 Weihnachtssessen

Wesentliches Merkmal von Weihnachtssessen 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 lt. Einkommenssteuerjahreserklärung<sup>32</sup>
- die MwSt. ist nicht absetzbar, da es sich um Personalaufwendungen handelt, die nicht unmittelbar mit der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit in Verbindung stehen.
- Mit Bezug auf 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 Weihnachtssessen 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

In den letzten Jahren wurde eine verstärkte Tendenz zum Verschenken von Gutscheinen festgestellt, welche in festgelegten Verkaufspunkten oder konventionierten Geschäften eingelöst werden können.

Die Agentur der Einnahmen hat sich mit der MwSt.-rechtlichen Behandlung dieser Operationen beschäftigt<sup>33</sup> und folgendes klargelegt: Gutscheine für den Einkauf von Gütern und/oder Dienstleistungen sind nicht gleich zu behandeln wie die Waren/Dienstleistungen, für welche der Gutschein ausgestellt wurde; es handelt sich vielmehr um einfache Legitimationspapiere im Sinne des Artikels 2002 des ZGB.

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

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

33 Rundschreiben Nr. 21/E vom Jahr 2011

Daraus folgt, dass die unentgeltliche Übertragung von Einkaufs- und Geschenkgutscheinen nicht in den Anwendungsbereichs der MwSt.<sup>34</sup> fällt, da die Übertragung von Geld und Geldforderungen im Sinne des MwSt.- Gesetzes keinen Verkauf darstellt.

Mit Bezug auf die Einkommenssteuern IRPEF/IRES wird die Meinung vertreten, dass die Spesen für den Ankauf von Einkaufs- und Geschenkgutscheinen für Kunden und Mitarbeiter auf dieselbe Weise zu behandeln sind wie die Spesen für den Einkauf von unternehmensfremden Gütern (jeweils Punkt 1.1.1 für Geschenke an Kunden und 2.1.1 für Geschenke an Mitarbeiter).

### 6.1 Neuigkeiten ab 1. Januar 2019

Wenn bis Ende Dezember 2018 die Mehrwertsteuer erst bei der Vorlage des Gutscheins an den Dienstleister/Verkäufer geschuldet ist, unabhängig von der Art des Gutscheins, ist ab Januar 2019 auf die Merkmale der Gutscheine zu achten, um zu verstehen, wann die Mehrwertsteuer geschuldet ist.

Wenn der Ort an dem die Transaktion durchgeführt wird und der Gegenstand bzw. die MwSt.rechtliche Einstufung der Lieferung bzw. Dienstleistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins bekannt sind, ist die MwSt. beim Ausstellen des Gutscheins geschuldet - man spricht in diesem Fall von einem **"Einzweckgutschein"**. Dazu muss der Gutschein alle für die Rechnungsstellung erforderlichen Elemente (Art, Qualität, Quantität der Waren bzw. der Dienstleistungen) enthalten. Dies ist beispielsweise bei Gutscheine 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. Gerade weil alle Elemente bekannt sind, die es ermöglichen die MwSt. zu ermitteln, ist die Ausgabe des Gutscheins vergleichbar mit dem Verkauf der Ware bzw. der Erbringung der Dienstleistung die dem Gutschein zugrunde liegt.

Wenn es hingegen nicht möglich ist, die Art der Leistung und die Mehrwertsteuerbehandlung im Vorfeld zu kennen, handelt es sich um die Restkategorie der **"Mehrzweck-Gutscheine"**. In diesem Fall ist der Gutschein, aus Sicht der MwSt., wie bisher zu behandeln. Die MwSt. ist erst bei Vorlage des Gutscheines, im Zuge des Erwerbs der Ware bzw. Dienstleistung, geschuldet, während jede vorherige Übertragung des Gutscheins, einschließlich die Ausstellung desselben, für Zecke der Mehrwertsteuer irrelevant ist. Man denke zum Beispiel an die Gutscheine, die für den Erwerb in Bekleidungsgeschäften oder auf E-Commerce-Plattformen ausgestellt werden, wo nur der Nominalwert und der Verkäufer/bzw. Leistungserbringer angegeben sind, oder an Gutscheine für Aufenthalte in verschiedenen Einrichtungen und Orten nach Wahl des Eigentümers. In all diesen Fällen unterliegt der Kauf des Gutscheins nicht der MwSt., da die Mehrwertsteuer nur zum Zeitpunkt der Nutzung des Gutscheins geschuldet ist (also konkret zum Zeitpunkt, sobald der Inhaber des Gutscheins seine Einkäufe mit diesem Gutschein bezahlt).

Die neuen MwSt-Vorschriften dürfen nicht mit dem verwechselt werden, was auf der Ebene der direkten Steuern festgelegt wurde, obwohl der Begleitbericht, der noch im Amtsblatt der Republik zu veröffentlichenden Verordnung<sup>35</sup>, die Gutscheine technisch auch als "Legitimationspapiere"<sup>36</sup> definiert. Für die Zwecke der direkten Steuern ist nur der Gutschein als Einzweckgutschein zulässig, der nur eine Leistung (*benefit*) ermöglicht<sup>37</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

34 Art. 2, Abs. 3, Buchstabe a), VPR 633/72

35 Die gesetzvertretende Verordnung wurde provisorisch am 8.8.2018 und dann definitiv am 28.11.2018 verabschiedet

36 Es wird also die selbe Bezeichnung verwendet, wie bei den direkten Steuern (Art. 51, Abs. 3-bis, DPR 917/86)

37 Art. 6 des Ministerialdekrets DM 25/03/2016 des Arbeitsministeriums: „Die Lieferung von Waren, Leistungen und Dienstleistungen gemäß Artikel 51 Absatz 3-bis des DPR Nr. 917/1986 kann auch durch die Ausstellung von auf den Namen ausgestellten, elektronischen oder analogen Legitimationspapieren erfolgen. Diese Dokumente dürfen nicht von einer anderen Person als dem Inhaber verwendet werden, dürfen nicht gegen Geld ausgetauscht oder auf Dritte übertragen werden und müssen den Inhaber für den gesamten Nennwert, ohne zusätzliche Kosten durch denselben, zu einer einzigen Ware, Dienstleistung, Arbeit oder Dienstleistung berechtigen.“ Siehe auch das Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 28/E vom 15.06.2016.

Bezug auf Ort und Wert bestimmt sind (z.B. ein Gutschein für einen Englischkurs in Mailand und eine Lesung in Rom).

## 7 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 Repräsen- tationsspesen; in diesem Fall nur absetzbar bis zu einem Wert von 50,00€ <sup>1)</sup> oder wahlweise nicht absetzbar	steuerbar (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)
Stückwert mehr als 50,00 Euro	Absetzbar im Rahmen der Grenzen <sup>4)</sup>		

<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 vom 258,23 € übersteigen, 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 Sandrini Gian Enzo*