

## Rundschreiben Nr. 07/2012

# Werbegeschenke

### Steuerrechtliche Behandlung von Werbegeschenken -Einkommensteuer, IRAP und IVA

#### INHALT

<b>1</b>	Vorbemerkung.....	<b>2</b>
<b>2</b>	Einkommensteuer und IRAP.....	<b>2</b>
2.1	<i>Werbegeschenke an Kunden</i> .....	2
2.2	<i>Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter</i> .....	2
2.3	<i>Geringfügige Steuerzahler</i> .....	2
2.4	<i>IRAP</i> .....	3
2.4.1	Werbegeschenke an Kunden .....	3
2.4.2	Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter .....	3
2.5	<i>Freiberufler und Künstler</i> .....	3
2.5.1	Werbegeschenke an Kunden .....	3
2.5.2	Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter .....	3
<b>3</b>	MwSt.....	<b>4</b>
3.1	<i>Güter, die der ordentlichen Unternehmenstätigkeit zuzurechnen sind</i> .....	4
3.1.1	Steuerrechtliche Unterlagen .....	4
3.1.2	Muster.....	5
3.2	<i>Güter, die nicht der ordentlichen Unternehmenstätigkeit zuzurechnen sind</i> .....	5
3.3	<i>Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter</i> .....	5
<b>4</b>	<b>"Vouchers"</b>	<b>5</b>

## 1 VORBEMERKUNG

Werbegeschenke („omaggi“) sind für Unternehmen und Freiberufler eine gängige Praxis, vor allem auch anlässlich von Feier- und Jahrestagen.

In der Folge werden die wichtigsten einschlägigen Bestimmungen im Hinblick auf Einkommensteuern, IRAP und MwSt. kurz zusammengefasst.

## 2 EINKOMMENSTEUERN UND IRAP

In diesem Zusammenhang muss unterschieden werden, ob es sich um Geschenke an:

- Kunden;
- oder aber an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter (z.B. geregelte und dauerhafte Mitarbeiter, Projektmitarbeiter) handelt.

### 2.1 WERBEGESCHENKE AN KUNDEN

Werbegeschenke an Kunden (bzw. die entsprechenden Aufwendungen) sind grundsätzlich abzugsfähig:

- zur Gänze, wenn ihr Einheitswert („valore unitario“) nicht mehr als 50,00 Euro ausmacht;
- wenn ihr Einheitswert über 50,00 Euro liegt, sind die Werbegeschenke bzw. vergleichbare Dienstleistungen oder Rechte (z.B. Kinotickets, Gutscheine für Wellnesseinrichtungen etc.) nach Maßgabe der Prozentsätze absetzbar, wie sie von DM 19.11.2008 festgelegt sind (also als Repräsentationsspesen).

Für die Bestimmung des „Einheitswertes“ sind ausschlaggebend:

- das Geschenk in seiner Gesamtheit (z.B. Weihnachtskorb), und nicht einzelne Güter, welche zusammen ein Geschenk bilden;
- die Einstandskosten der Güter, also einschließlich der direkt zuzurechnenden Aufwendungen (z.B. nicht absetzbare MwSt., Transportspesen etc.).

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die Mehrwertsteuer – anders als die direkten Steuern – bereits ab einem Einheitswert von 25,82 Euro nicht absetzbar ist. Somit gelten für die Bemessungsgrundlage folgende Limits:

- 48,08 Euro bei einem MwSt.-Satz von 4%;
- 45,45 Euro bei einem MwSt.-Satz von 10%;
- 41,32 Euro bei einem MwSt.-Satz von 21%.

### 2.2 GESCHENKE AN ANGESTELLTE UND GLEICHGESTELLTE MITARBEITER

Grundsätzlich sind die Aufwendungen für den Zukauf von Geschenken an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter nach Maßgabe der Bestimmungen für den Personalaufwand absetzbar.

Dies gilt jedoch nicht für die Aufwendungen für Ausbildung bzw. Unterricht, Bildung, Erholung, Fürsorge und Religionsausübung („culto“); sie können nur bis zu einem Betrag von 0,5% des gesamten Personalaufwands abgesetzt werden.

## 2.3 GERINGFÜGIGE STEUERZAHLER

“Geringfügige Steuerzahler” (“contribuenti minimi”) können Werbegeschenke an Kunden zur Gänze im Anschaffungsjahr absetzen, wenn ihr Einheitswert unter 50,00 Euro liegt; andernfalls gelten die Prozentsätze, wie sie von DM 19.11.2008 festgelegt sind (Repräsentationsspesen).

## 2.4 IRAP

Das Haushaltsgesetz für das Jahr 2008 hat die Bestimmung abgeschafft, wonach Aufwendungen und Erträge auch im Hinblick auf die IRAP derselben Mehr-Weniger-Rechnung unterliegen wie für die Einkommensteuer.

### 2.4.1 Werbegeschenke an Kunden

Werbegeschenke an Kunden sind für Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Genossenschaften) zur Gänze von der IRAP abzugsfähig (bzw. zu jenem Betrag, der in der G + V ausgewiesen ist).

Für Personengesellschaften (KG, OHG und gleichgestellte Gesellschaften) und Einzelunternehmer sind die Werbegeschenke dagegen nicht von der IRAP abzugsfähig. Laut Anleitungen zum Vordruck UNICO beschränkt sich die Nichtabzugsfähigkeit jedoch auf Geschenke mit einem Einheitswert über 50,00 Euro.

### 2.4.2 Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter

Für Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Genossenschaften) sind Geschenke an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter im Hinblick auf die IRAP:

- abzugsfähig, wenn sie der unternehmerischen Tätigkeit dienen („se sono funzionali all’attività di impresa“) und keine Sachentlohnung für den Mitarbeiter bilden (z.B. Arbeitskleidung und –Schuhe);
- nicht abzugsfähig, wenn sie als Personalaufwand zu betrachten sind und eine Sachentlohnung für den Mitarbeiter bilden.

Für Personengesellschaften (KG, OHG und gleichgestellte Gesellschaften) sind die Geschenke an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter dagegen im Hinblick auf die IRAP nicht abzugsfähig.

## 2.5 FREIBERUFLER UND KÜNSTLER

### 2.5.1 Werbegeschenke an Kunden

Werbegeschenke an Kunden sind bis zu einem Höchstbetrag von 1% der im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Vergütungen abzugsfähig.

Dies gilt auch für die IRAP.

### 2.5.2 Geschenke an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter

Die steuerrechtliche Behandlung von Geschenken an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter ist für Freiberufler nicht eigens geregelt.

Man ist der Ansicht, dass diese Aufwendungen – ebenso wie der übrige Personalaufwand - zur Gänze abzugsfähig sein sollten, nachdem Geschenke an Angestellte und ihnen steuerrechtlich gleichgestellte Mitarbeiter von der Legaldefinition der Repräsentationsspesen ex DM 19.11.2008 (welche auch für Freiberufler gilt) nicht erfasst werden.

Im Hinblick auf die IRAP dürften sie als Personalaufwand nicht absetzbar sein, es sei denn, sie dienen der unternehmerischen Tätigkeit („sono funzionali all’attività di impresa“) und bilden keine Sachentlohnung für den Mitarbeiter.

### 3 MEHRWERTSTEUER

Werbebesenke an Kunden unterliegen grundsätzlich der MwSt., mit Ausnahme jener Güter, die nicht zur eigentlichen Unternehmenstätigkeit gehören („beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa“), und dies unabhängig von der Absatzbarkeit der Vorsteuer (sie ist nur bis zu einem Einheitswert von 25,82 Euro gegeben).

#### 3.1 GÜTER, WELCHE DER ORDENTLICHEN UNTERNEHMENSTÄTIGKEIT ZUZURECHNEN SIND

Der Ankauf dieser Güter ist nicht als Repräsentationsaufwand zu betrachten; die entsprechende MwSt. ist somit ohne Einschränkung abzugsfähig.

Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist nach den Abänderungen ex Gesetz Nr. 88 vom 7.7.2009 (EU-Gesetz 2008) nicht mehr der „Marktwert“, sondern der Einkaufspreis der Güter heranzuziehen.

### 3.1.1 Unterlagen

Die Umwälzung der MwSt.-Last auf den Käufer („rivalsa dell'IVA“) ist bei Werbegeschenken nicht vorgeschrieben.

Erfolgt sie nicht, so kann die Abtretung mehrwertsteuerrechtlich wie folgt dokumentiert werden:

- indem eine Eigenrechnung in einer einzigen Ausfertigung erstellt wird; in dieser Eigenrechnung sind der Einkaufspreis der Güter, der MwSt.-Satz und die entsprechende MwSt. anzugeben. Außerdem ist festzuhalten, dass es sich um eine Eigenrechnung aufgrund eines Werbegeschenks handelt („autofattura per omaggi“). Die Eigenrechnung ist auf dem MwSt.-Register der Verkäufe zu vermerken; dies kann gesondert für jede einzelne Eigenrechnung oder aber als monatliche Zusammenfassung erfolgen;
- oder es kann auf einem eigenen Verzeichnis („registro degli omaggi“) der Gesamtbetrag der Einkaufspreise der entsprechenden Güter verzeichnet werden, und zwar mit Bezug auf jeden einzelnen Tag und gestaffelt nach MwSt.-Sätzen.

Die nicht in Rechnung gestellte MwSt. kann von der Einkommensteuer nicht in Abzug gebracht werden.

### 3.1.2 Muster

Die unentgeltliche Veräußerung von Produktmustern:

- mit geringem Wert,
  - die unauslöschlich mit einer entsprechende Beschriftung versehen wurden,
  - und die erfolgt, „um den Verkauf des Gutes zu fördern, indem seine Bekanntheit und seine Verbreitung bei aktuellen und potentiellen Kunden erhöht wird“
- unterliegt nicht der Mehrwertsteuer.

## 3.2 GÜTER, WELCHE NICHT DER ORDENTLICHEN UNTERNEHMENSTÄTIGKEIT ZUZURECHNEN SIND

Der Ankauf von Gütern, welche nicht der ordentlichen Unternehmenstätigkeit zuzurechnen sind, ist stets als Repräsentationsaufwand zu betrachten, und dies unabhängig vom Einheitswert dieser Güter.

Der unentgeltliche Verkauf dieser Güter unterliegt nicht der Mehrwertsteuer.

Die Mehrwertsteuer auf den Ankauf dagegen ist abzugsfähig, wenn die Einheitskosten nicht über 25,82 Euro liegen; ansonsten ist sie nicht abzugsfähig.

## 3.3 GESCHENKE AN MITARBEITER

Güter, die nicht der ordentlichen Unternehmenstätigkeit zuzurechnen sind und die angekauft wurden, um unentgeltlich an Angestellte und gleichgestellte Mitarbeiter abgetreten zu werden, sind nicht der Unternehmenstätigkeit zuzuordnen und können auch nicht als Repräsentationsaufwand betrachtet werden; sie sind somit nicht abzugsfähig, während die unentgeltliche Veräußerung selbst nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

Handelt es sich bei den Geschenken dagegen um Güter, welche der ordentlichen Unternehmenstätigkeit zuzurechnen sind, so ist die entsprechende Vorsteuer abzugsfähig und die Abtretung unterliegt der Mehrwertsteuer.

#### 4 GESCHENKGUTSCHEINE (“VOUCHER”)

Es ist mittlerweile gängige Praxis, Werbegeschenke in Form von Geschenkgutscheinen (“voucher”) zu verteilen, mit denen der Beschenkte dann in bestimmten Geschäften bzw. Betrieben Güter oder Dienstleistungen auf Kosten des Unternehmens erwerben kann.

Die Agentur für Einnahmen hat die Geschenkgutscheine aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht analysiert; der einkommensteuerrechtliche Aspekt blieb dabei unerörtert.

Es wird nun folgender Fall betrachtet: Eine Gesellschaft organisiert im Auftrag von Kunden einen Service, mit dem Güter und Dienstleistungen durch Vouchers erworben bzw. in Anspruch genommen werden können; der Begünstigte kann diese Vouchers jedoch nur bei Betrieben einlösen, die eine entsprechende Vereinbarung unterzeichnet haben („konventionierte“ Betriebe).

Es entstehen also vier verschiedene Geschäftsbeziehungen:

- Die Beziehung zwischen der Gesellschaft, welche den Service organisiert und den Voucher ausgibt, und dem “konventionierten” Betrieb; dieser Geschäftsbeziehung liegt ein Werk- bzw. Dauerliefervertrag zugrunde, mit welchem sich der konventionierte Betrieb verpflichtet, diese Güter bzw. Dienstleistungen abzutreten bzw. zu erbringen;
- Die Beziehung zwischen der Gesellschaft, welche den Voucher ausgibt, und ihrem Kunden (also dem Unternehmen, das die Vouchers dann verschenkt); diese Geschäftsbeziehung besteht in der Veräußerung des Vouchers zu seinem Nominalwert (einschließlich MwSt.);
- Die Beziehung zwischen dem Kunden und dem Beschenkten; sie besteht eben im Verschenken des Vouchers;
- Und schließlich die Beziehung zwischen dem Beschenkten und dem “konventionierten” Betrieb; gegen Vorlage des Vouchers werden die Dienstleistungen erbracht bzw. die Güter übergeben;

Nach Auffassung der Agentur nun stellen die Vouchers keine Wertpapiere dar (“titoli rappresentativi di merce”) sondern lediglich eine Legitimationsbescheinigung, mit welcher der Nutznießer des Geschenks identifiziert wird.

Die Einstufung des Vouchers als reine Legitimationsbescheinigung (und nicht als Wertpapier) bringt mit sich, dass drei der vier genannten Geschäftsbeziehungen mehrwertsteuerrechtlich irrelevant sind, und zwar jene zwischen:

- der Gesellschaft, welche den Service organisiert und den Voucher ausgibt, und dem “konventionierten” Betrieb;
- der Gesellschaft, welche den Voucher ausgibt, und ihrem Kunden;
- dem Kunden und dem Beschenkten.

In all diesen Verhältnissen nämlich erfolgt mit der Übertragung des Vouchers weder eine Lieferung noch eine Leistung im MwSt.-rechtlichen Sinn, und die entsprechende Bezahlung ist nur eine Finanzbewegung.

Für die Mehrwertsteuer relevant ist dagegen das Verhältnis zwischen dem “konventionierten” Betrieb und dem Beschenkten bzw. dem Nutznießer des Vouchers: Hier erfolgt nach Auffassung der Behörde die Lieferung bzw. Leistung, weswegen der “konventionierte” Betrieb dem Beschenkten eine Rechnung bzw. einen Kassazettel über den gesamten Preis ausstellen muss, auch wenn die Zahlung zur Gänze durch den Voucher erfolgt.

#### **Direkte Steuern**

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Voucher ist noch unklar.

Auch in diesem Zusammenhang gilt die Ansicht, wonach Vouchers keine Wertpapiere darstellen, ("titoli rappresentativi di merce") sondern lediglich eine Legitimationsbescheinigung darstellen. Deshalb dürften die entsprechenden Aufwendungen nicht absetzbar sein, weil sie von der Legaldefinition der Repräsentationsspesen ex DM 19.11.2008 nicht erfasst werden.

Wird der Voucher einkommensteuerrechtlich aber als Wertpapier betrachtet ("titoli rappresentativi di merce"), so dürfte er absetzbar sein.

Für detailliertere Informationen zu den obenstehenden Punkten stehen wir Ihnen gerne Jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen  
- Dr. Corrado Picchetti -

