

STEUERLICHE REISEKOSTENREFORM

So rechnen Arbeitgeber die Mahlzeitengestellung an Arbeitnehmer rechtssicher ab

von Dipl.-Finw. (FH) Bärbel Küch, Burscheid

■ Mit der steuerlichen Reisekostenreform sollte ab 2014 vieles einfacher werden. Bedenkt man die Neuregelungen bei der Mahlzeitengestellung durch Arbeitgeber während einer auswärtigen Tätigkeit, wurde zumindest in diesem Bereich alles andere als eine Vereinfachung erzielt. Aber auch bei anderen Mahlzeitsituationen kann sich die lohnsteuerrechtliche Behandlung mitunter schwierig darstellen. Grund genug, die Fallstricke bei der Mahlzeitengestellung näher zu betrachten. ■

1. Allgemeines

Übernimmt der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer Verpflegungskosten oder sorgt er selbst für die Verpflegung des Arbeitnehmers, führt dies grundsätzlich zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt in folgenden Fällen:

- Es liegt kein Arbeitslohn vor, weil
 - die Mahlzeitengestellung nur dem Bereich der Aufmerksamkeiten zuzurechnen ist oder
 - die betriebliche Notwendigkeit schwerer wiegt, als der für den Arbeitnehmer entstehende Nutzen, sodass ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vorliegt.
- Es liegt Arbeitslohn vor, der ausdrücklich steuerfrei gestellt ist.

In diesen Fällen liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor

2. Aufmerksamkeiten

Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, gehören als Aufmerksamkeiten nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn (R 19.6 Abs. 2 LStR).

Getränke und Genussmittel zum Verzehr im Betrieb bleiben außen vor

■ Beispiele

- Den Arbeitnehmern stehen während der Arbeitszeit kostenlos Kaffee, Tee und Mineralwasser zur Verfügung.
- Während einer Besprechung werden Erfrischungsgetränke und kleineres Gebäck gereicht.

3. Überwiegend eigenbetriebliches Arbeitgeberinteresse

Vorteile, die der Arbeitgeber einräumt, weil sie lediglich notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung sind, werden nicht als Arbeitslohn, sondern als Aufwand im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des

Arbeitgebers beurteilt. Zwischen dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und der entstandenen Bereicherung des Arbeitnehmers ist abzuwägen. Nur wenn das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers eindeutig in den Hintergrund rückt, kann die Zuwendung als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung anerkannt werden, sodass kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt (vgl. z.B. BFH 16.10.13, VI R 78/12).

3.1 Beköstigung im Rahmen von Betriebsveranstaltungen

Übliche Zuwendungen (z.B. Speisen und Getränke) bei üblichen Betriebsveranstaltungen rechnen nicht zum Arbeitslohn. Vielmehr wird ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt. Von üblichen Zuwendungen wird bei maximal zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr ausgegangen, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers 110 EUR je Arbeitnehmer und je Veranstaltung nicht übersteigen.

In die Prüfung der 110 EUR-Grenze werden nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH (16.5.13, VI R 94/10 sowie VI R 7/11) nur solche Zuwendungen einbezogen, die für die Arbeitnehmer zu „konsumfähigen“ Vorteilen führen. Kosten für die Verpflegung sind in jedem Fall einzubeziehen.

Hinweis | Wird der Grenzwert überschritten, liegt für die teilnehmenden Arbeitnehmer steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der mit 25 % pauschal versteuert werden kann (§ 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

3.2 Bewirtung bei Veranstaltungen zur Ehrung einzelner Mitarbeiter

Die Finanzverwaltung nennt in R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 LStR verschiedene Anlässe, bei denen vom Arbeitgeber gewährte übliche Sachleistungen, also auch die Verpflegung, nicht dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zugerechnet werden. Von üblichen Sachzuwendungen wird ausgegangen, wenn die auf den einzelnen Teilnehmer entfallenden Kosten die Freigrenze von 110 EUR nicht übersteigen. In die Bemessung der Gesamtkosten werden auch kleinere Sachgeschenke im Wert von maximal 40 EUR (einschl. USt) einbezogen.

Keine lohnsteuerbare Zuwendung wird i.d.R. angenommen, wenn der Anlass in der beruflichen Sphäre liegt. Namentlich genannt sind die Dienst einföhrung, ein Amts- oder Funktionswechsel, ein rundes Arbeitnehmerjubiläum oder die Verabschiedung des Arbeitnehmers.

Hier wird ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt, wenn die Feier als Veranstaltung des Arbeitgebers gesehen werden kann, weil sie weniger dazu dient, den Arbeitnehmer persönlich zu ehren, sondern dem Arbeitgeber die Möglichkeit zur Selbstdarstellung gibt.

■ Beispiel

Anlässlich des altersbedingten Ausscheidens des bisherigen Geschäftsführers lädt die X-GmbH zu einem Empfang ein. Als Gäste werden langjährige Geschäftspartner sowie enge Mitarbeiter geladen. Die Aufwendungen für die gesamte Veranstaltung betragen 95 EUR je Teilnehmer.

Maximal zwei
Veranstaltungen
im Jahr bei einer
Grenze von je 110 EUR

Anlass liegt hier
in der beruflichen
Sphäre

Es handelt sich hier um eine Veranstaltung des Arbeitgebers, die im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse ausgerichtet wird. Da der durchschnittliche Aufwand je Teilnehmer die Freigrenze von 110 EUR nicht überschreitet, liegen übliche Zuwendungen vor. Die Veranstaltung löst keinen Arbeitslohn für den scheidenden Geschäftsführer aus.

Feierlichkeiten, die der Arbeitgeber anlässlich persönlicher Ereignisse eines Arbeitnehmers (z.B. runder Geburtstag) ausrichtet, führen i.d.R. zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Der Arbeitgeber richtet in diesen Fällen ein privates Fest für den Arbeitnehmer aus. Der geldwerte Vorteil bemisst sich nach den gesamten vom Arbeitgeber getragenen Kosten.

Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn es sich um eine betriebliche Festveranstaltung des Arbeitgebers handelt. Von einer solchen betrieblichen Veranstaltung geht die Finanzverwaltung unter folgenden Voraussetzungen aus (vgl. FinMin Hessen 24.2.04, S 2332 A - 110 - II 3b):

- Der Arbeitgeber tritt als Gastgeber auf und bestimmt die Gästeliste nach geschäftlichen Aspekten.
- Der Arbeitnehmer kann eigene Gäste nur in eingeschränktem Umfang benennen.
- Die Feierlichkeit findet in den Geschäftsräumen des Arbeitgebers statt und hat einen repräsentativen, betrieblichen Charakter.

Hinweis | Auch in diesen Fällen sind in die Prüfung der 110 EUR-Grenze Geschenke im Wert von maximal 40 EUR (einschl. USt) einzubeziehen.

3.3 Abgrenzung zwischen Arbeits- und Belohnungssessen

Arbeitsessen führen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Hierbei handelt es sich um Speisen, die der Arbeitgeber anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (z.B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung) im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufes überlässt und deren Wert 40 EUR nicht überschreitet (R 19.5 Abs. 2 S. 6 LStR i.V. mit R 19.6 Abs. 2 LStR).

Hinweis | Ungeachtet der ab 2014 geltenden Wertgrenze für übliche Speisen während einer Auswärtstätigkeit (Erhöhung um 20 EUR auf 60 EUR) gilt für ein Arbeitsessen weiterhin die Grenze von 40 EUR (vgl. hierzu die Ausführungen unter Punkt 4).

Das Interesse des Arbeitgebers an der Beköstigung der Arbeitnehmer kann das Interesse der Arbeitnehmer an der Erlangung dieses Vorteils im Einzelfall überwiegen. Dies wird immer dann der Fall sein, wenn der Arbeitgeber darlegen kann, dass die unentgeltliche Beköstigung für den konkreten Arbeitsablauf notwendig war, z.B. weil dadurch eine notwendige Zeitersparnis erzielt werden konnte. Bei der Gewichtung der Vorteile ist insbesondere zu berücksichtigen, ob die Art der zur Verfügung gestellten Speisen unter Einbeziehung ihres Preises trotz der vom Arbeitgeber angegebenen betriebsfunktionalen Gründe für eine Belohnungsabsicht sprechen (BFH 5.5.94, VI R 55, 56/92).

**Feierlichkeiten
infolge eines runden
Geburtstages führen
i.d.R. zu Arbeitslohn**

**Andere Sichtweise
bei betrieblicher
Veranstaltung**

**Gegenseitige Vorteile
sind zu gewichten**

Beachten Sie | Gelingt dieser Nachweis nicht, handelt es sich um ein Belohnungssessen, das mit dem tatsächlichen Wert als geldwerter Vorteil zu erfassen ist. Die 44 EUR-Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist anzuwenden.

■ Beispiel

Die Abteilungsleiter der Q-GmbH haben es sich zur Gewohnheit gemacht, einmal im Monat eine Besprechung abzuhalten. Diese findet regelmäßig während des Mittagessens in einem Restaurant am Sitz des Unternehmens statt. Die Kosten für das gemeinsame Mittagessen trägt die Q-GmbH. Im Monat März entfallen auf die Besprechungsteilnehmer durchschnittlich 35 EUR.

Es handelt sich um ein Belohnungssessen, da die Besprechungen nicht als außergewöhnliche Arbeitseinsätze zu qualifizieren sind. Ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der regelmäßigen Beköstigung der Arbeitnehmer ist nicht erkennbar.

Je Arbeitnehmer ist ein geldwerter Vorteil i.H. von 35 EUR zu erfassen, der im Rahmen der 44 EUR-Freigrenze steuerfrei bleiben kann, soweit diese im Monat März nicht durch zusätzliche geldwerte Vorteile überschritten wird.

Verpflegung erfolgt nicht während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes

■ Beispiel

Lebensmitteleinzelhändler A erwartet die Lieferung neuer Tiefkühlware regelmäßig gegen 15 Uhr. Probleme beim Lieferanten führen dazu, dass eine Lieferung erst nach Geschäftsschluss um 20 Uhr eintrifft. A bittet seine Mitarbeiter, ausnahmsweise länger zu bleiben, um die Ware sofort einzuräumen. Um den Mitarbeitern das eigentlich fällige Abendessen zu ermöglichen, bietet A an, ein Gericht nach Wahl vom „Pizza-Taxi“ liefern zu lassen. Dadurch erreicht er, dass die Mitarbeiter im Betrieb essen und das Einsortieren der Ware ohne großen Zeitverlust vornehmen. Der Preis der Mahlzeiten einschl. Getränke beträgt durchschnittlich 15 EUR.

In diesem Fall kann ein außergewöhnlicher Arbeitseinsatz angenommen werden. Durch die Beköstigung der Arbeitnehmer im Betrieb kann A eine kurzfristige Erledigung des unerwarteten Arbeitsanfalls sicherstellen. Ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers ist zu bejahen. Da es sich um übliche Mahlzeiten handelt (maximal 40 EUR), liegt kein Arbeitslohn vor.

Überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers

3.4 Teilnahme an einer Bewirtung von Geschäftsfreunden

Bewirtet ein Arbeitnehmer im Auftrag seines Arbeitgebers betriebsfremde Personen, sind die auf ihn entfallenden Kosten kein Arbeitslohn. Bei der Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S. des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG unterstellt die Finanzverwaltung ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Beköstigung seines Arbeitnehmers (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR). Inwieweit die Kosten beim Arbeitgeber als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, ist unbeachtlich.

Kein Arbeitslohn bei der Teilnahme an der Bewirtung von Geschäftsfreunden

Hinweis | Zur Neuregelung bei der Kürzung der Verpflegungspauschalen vgl. unter Punkt 4.

4. Beköstigung während einer Auswärtstätigkeit

Die Behandlung der vom Arbeitgeber während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellten Mahlzeiten ist seit 2014 neu geregelt worden. Das BMF (30.9.13, IV C 5 - S 2353/13/10004, Tz. 60 bis Tz. 92) hat hierzu mit zahlreichen Beispielen ausführlich Stellung genommen.

Die Neuregelung betrifft Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten gestellt werden. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn

- der Arbeitgeber die Verpflegungskosten im Hinblick auf die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung i.S. des § 14 UStG i.V. mit § 33 UStDV handelt, die im Original beim Arbeitgeber vorliegt (BMF a.a.O., Tz. 63).

4.1 Steuerfreie übliche Mahlzeiten

Seit 2014 sind übliche Mahlzeiten (Preis bis zu 60 EUR inkl. Getränke) mit dem Sachbezugswert anzusetzen. Zusätzlich ist geregelt, dass die Besteuerung des Sachbezugswerts unterbleibt, wenn der Arbeitnehmer für diese auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte (§ 8 Abs. 2 S. 8 und S. 9 EStG).

Dem Verzicht auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils steht die Kürzung der Verpflegungspauschalen (§ 9 Abs. 4a EStG) gegenüber. Diese Kürzung beträgt für ein Frühstück 20 % (= 4,80 EUR) sowie für ein Mittag- und Abendessen je 40 % (= 9,60 EUR) der Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag.

Beachten Sie | Die Kürzung ist auch für solche – auf Veranlassung des Arbeitgebers gestellten – Mahlzeiten vorzunehmen, die nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind. Dies bedeutet, dass auch die Bewirtung von Geschäftsfreunden oder die Teilnahme an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen (R 19.6 Abs. 2 LStR) die Kürzung auslöst (BMF a.a.O., Tz. 77).

PRAXISHINWEISE |

Zusätzlich muss im Lohnkonto der Großbuchstabe „M“ aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden, wenn der Arbeitnehmer eine Mahlzeit erhalten hat, die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Sachbezugswert versteuert wurde oder ob die Versteuerung wegen der Kürzung der Verpflegungspauschale unterbleiben konnte. Bei Mahlzeiten, die keinen Arbeitslohn darstellen oder deren Preis 60 EUR übersteigt und die daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht hingegen keine Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht (BMF a.a.O., Tz. 84 und Tz. 85).

Sofern das Betriebsstättenfinanzamt für die steuerfrei gezahlten Verpflegungspauschalen eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat, ist für eine Übergangszeit (bis maximal 2015) eine Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ nicht zwingend erforderlich (BMF a.a.O., Tz. 86).

Umfangreiche Stellungnahme des BMF enthält viele Beispiele

Neue Üblichkeitsgrenze von 60 EUR

Kürzung der Verpflegungspauschalen

Neue Bescheinigungspflicht „M“

■ Beispiel

Arbeitnehmer A war auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. Die auf den Arbeitgeber ausgestellte Hotelrechnung weist 2 Übernachtungen zzgl. Frühstück aus und wird in vollem Umfang vom Arbeitgeber bezahlt. Am Abend des ersten Tages hat A einen Kunden zum Abendessen eingeladen. Die Restaurantrechnung i.H. von 160 EUR wurde per Firmenkreditkarte bezahlt.

Hinsichtlich der Frühstücke handelt es sich um vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeiten, die als geldwerte Vorteile mit jeweils 1,63 EUR zu bewerten sind. Eine Versteuerung unterbleibt, da A ein Verpflegungspauschbetrag zusteht. Die anteiligen Bewirtungskosten sind nicht als Arbeitslohn zu beurteilen. Zwar handelt es sich auch hier um eine vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeitengestellung. Es wird jedoch ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt.

Die Verpflegungspauschbeträge des A sind insoweit zu kürzen, als wegen der vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeiten kein tatsächlicher Mehraufwand für Verpflegung vorliegt:

	Verpflegungs-PB	Kürzung	steuerfreier Verpflegungs-PB
Tag 1	12 EUR	Abendessen: 9,60 EUR	2,40 EUR
Tag 2	24 EUR	Frühstück: 4,80 EUR	19,20 EUR
Tag 3	12 EUR	Frühstück: 4,80 EUR	<u>7,20 EUR</u>
			28,80 EUR

Vom Arbeitgeber können somit 28,80 EUR steuerfrei gezahlt werden. A kann entsprechend Werbungskosten i.H. von 28,80 EUR im Rahmen seiner ESt-Erklärung geltend machen, wenn der Arbeitgeber keinen steuerfreien Ersatz leistet.

Beachten Sie | Würde A in Abwandlung des Beispiels einen Kunden am Tag 3 zum Mittagessen einladen, ist zu beachten, dass die Kürzung nicht zu negativen Beträgen führen darf (12 EUR abzüglich 4,80 EUR und 9,60 EUR).

4.2 Steuerpflichtige übliche Mahlzeiten

Die Versteuerung einer nach § 8 Abs. 2 S. 8 EStG mit dem amtlichen Sachbezugswert bewerteten üblichen Mahlzeit als Arbeitslohn kommt nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschale beanspruchen kann. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer ohne Übernachtung nicht mehr als acht Stunden auswärts tätig ist oder die Dreimonatsfrist nach § 9 Abs. 4a S. 6 EStG überschritten ist (vgl. auch BMF a.a.O., Tz. 88).

Hinweis | Die geldwerten Vorteile können gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG mit 25 % pauschal versteuert werden. Zahlt der Arbeitnehmer in diesen Fällen ein Entgelt für die erhaltene Mahlzeit, mindert dieses Entgelt den steuerpflichtigen geldwerten Vorteil.

Kürzung darf nicht zu negativen Beträgen führen

Arbeitgeber kann geldwerten Vorteil pauschal versteuern

■ Beispiel

A nimmt auf Weisung seines Arbeitgebers an einer Fortbildungsveranstaltung teil. Der Seminarveranstalter stellt dem Arbeitgeber 400 EUR in Rechnung. Darin enthalten sind auch die Kosten für ein übliches Mittagessen. A ist 7 Stunden von der Wohnung/ersten Tätigkeitsstätte abwesend.

Die Mittagsverpflegung ist vom Arbeitgeber veranlasst. Die Bewertung erfolgt mit dem amtlichen Sachbezugswert i.H. von 3 EUR. Die Versteuerung ist hier zwingend, da kein Verpflegungspauschbetrag beansprucht werden kann. Der Arbeitgeber kann die Pauschalierung gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG wählen.

Hinweis | Würde A für das Mittagessen 3 EUR bezahlen, entstünde kein geldwerter Vorteil und die Versteuerung würde vermieden.

4.3 Unübliche Mahlzeiten

Eine vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten abgegebene Mahlzeit mit einem Preis von mehr als 60 EUR ist stets als Arbeitslohn zu erfassen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann (BMF a.a.O., Tz. 66). Eine Kürzung der Verpflegungspauschale unterbleibt insoweit.

Belohnungssessen mit einem Preis von mehr als 60 EUR sind nicht nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG pauschal beststeuerbar (BMF a.a.O., Tz. 90).

Unübliche Mahlzeiten sind mit dem tatsächlichen Wert zu versteuern ...

... und nicht pauschal beststeuerbar

■ Beispiel

Anlässlich einer vom Arbeitgeber ausgerichteten Tagung reist Arbeitnehmer A am Montagvormittag nach D und kehrt Dienstagabend nach Hause zurück. Die Tagungsteilnehmer werden auf Kosten des Arbeitgebers voll verpflegt, d.h. 2 x Mittagessen und 1 x Frühstück. Die Kosten für die Mahlzeiten liegen jeweils unter 60 EUR pro Person. Am Montagabend lädt der Arbeitgeber alle Teilnehmer zu einem Festessen ein. Die auf den einzelnen Teilnehmer entfallenden Kosten für Speisen und Getränke belaufen sich auf 160 EUR.

Soweit der Arbeitgeber übliche Mahlzeiten gestellt hat, handelt es sich um steuerfreie Sachzuwendungen. Das Abendessen ist als unübliche Mahlzeit mit dem tatsächlichen Wert zu versteuern. Eine Versteuerung im Rahmen des § 40 EStG ist nicht möglich, m.E. aber die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG.

Bei der Ermittlung der Verpflegungspauschalen ist zu beachten, dass wegen der regulären Besteuerung des Abendessens keine Kürzung des Verpflegungspauschbetrags erfolgt.

§ 37b EStG müsste anwendbar sein

	Verpflegungs-PB	Kürzung	steuerfreier Verpflegungs-PB
Tag 1	12 EUR	Mittagessen: 9,60 EUR	2,40 EUR
Tag 2	12 EUR	Frühstück: 4,80 EUR Mittagessen: 9,60 EUR	0 EUR