ARBEITGEBERLEISTUNGEN

Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit bewirten – das gilt für die Lohnversteuerung

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage, www.steuer-webinar.de und Dipl.-Finanzwirt Jan-Philipp Muche, Hameln

Arbeitgeber bewirten ihre Arbeitnehmer häufig anlässlich einer Auswärtstätigkeit. In der Lohnabrechnung oder im Rahmen einer Betriebsprüfung wirft dies oft Fragen auf. LGP liefert Ihnen nachfolgend ein Update und bezieht dabei die neueste Rechtsprechung ein.

Mahlzeitgestellung anlässlich einer Auswärtstätigkeit

Mahlzeit mit Sachbezugswerten zu versteuern

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für die Mahlzeit eines Arbeitnehmers während einer auswärtigen Tätigkeit (z. B. einer Fortbildung), so liegt bei den Arbeitnehmern grundsätzlich ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor. Maßgebend für die Bewertung der jeweiligen Mahlzeit sind gemäß § 8 Abs. 2 S. 8 i. V. m. S. 6 EStG die jeweils geltenden Sachbezugswerte.

Amtliche Sachbezugswerte

	2021	2022
Frühstück	1,83 Euro	1,87 Euro
Mittagessen	3,47 Euro	3,57 Euro
Abendessen	3,47 Euro	3,57 Euro

Sachbezugsfreigrenze nicht anwendbar

Für diesen Sachbezug lässt sich die 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG (ab 2022: 50 Euro) nicht nutzen. Denn der Sachbezug wurde nicht nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG bewertet.

Beispiel

Mahlzeit bei fünfstündiger Veranstaltung

Arbeitnehmerin F nimmt im November 2021 an einer halbtägigen Fortbildungsveranstaltung von 9 Uhr bis 14 Uhr teil und bekommt in der Mittagspause eine Mahlzeit gestellt. Diese Mahlzeit ist in der Seminarpauschale, die der Arbeitgeber übernommen hat, enthalten und der Höhe nach üblich.

Zwei Besteuerungsmöglichkeiten stehen zur Wahl

Ergebnis: Die Mahlzeit stellt einen geldwerten Vorteil dar, der mit dem amtlichen Sachbezugswert von 3,47 Euro bewertet wird. Es tritt sofort eine Steuerpflicht ein, da die Sachbezugsfreigrenze nicht anwendbar ist. Besteuert werden kann der Vorteil

- entweder durch den Arbeitgeber pauschal mit 25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer (§ 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG) – in diesem Fall werden keine Sozialabgaben fällig – oder
- nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen der F. Dann fallen allerdings auch Sozialabgaben an (sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt).

Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Leistet der Arbeitnehmer eine Zuzahlung für die gestellte Mahlzeit, mindert diese Zuzahlung den geldwerten Vorteil. Übersteigt die Zuzahlung den geldwerten Vorteil (Sachbezugswert), verbleibt kein noch zu versteuernder Vorteil. Der Arbeitnehmer kann den Betrag, der den Sachbezugswert übersteigt, auch nicht als Werbungskosten geltend machen.

Mahlzeit – ja oder nein?

Knabbereien und unbelegte Backwaren ...

Der BFH hat im „Brötchenurteil" entschieden, dass unbelegte Backwaren wie Brötchen und Rosinenbrot nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb kein Frühstück sind. Dafür bräuchte es zusätzlich eines Aufstrichs oder Belags (BFH, Urteil vom 03.07.2019, Az. VI R 36/17, Abruf-Nr. 211195).

... sind keine Mahlzeit

Die z. B. auf Flügen gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegel oder bei anderen Anlässen zur Verfügung gestellte vergleichbare Knabbereien erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit. Stellt der Arbeitgeber diese, ergibt sich kein zu versteuernder Sachbezug.

Übliche Mahlzeit

60-Euro-Grenze ist einzuhalten

Um bei einer gestellten Mahlzeit die Sachbezugswerte anwenden zu können, muss der Wert der Mahlzeit üblich sein. Üblich ist eine Mahlzeit, wenn sie den Wert von 60 Euro einschließlich Umsatzsteuer nicht übersteigt (§ 8 Abs. 2 S. 6 und 8 EStG). Die Grenze von 60 Euro gilt dabei unabhängig davon, ob die Mahlzeit im In- oder Ausland gewährt wird. In den Preis einzubeziehen sind auch die Getränke, die zur Mahlzeit eingenommen werden.

Zuzahlungen bei 60-Euro-Grenze nicht gegenzurechnen

Zuzahlungen des Arbeitnehmers sind für die Frage der 60-Euro-Grenze nicht gegenzurechnen (BMF, Schreiben vom 25.11.2020, Az. IV C 5 – S 2353/19/10011 :006, Rz. 63, Abruf-Nr. 219235). Zuzahlungen lassen also die steuerliche Beurteilung des gestellten Essens unberücksichtigt. Bei der nachfolgenden Versteuerung sind die Zuzahlungen hingegen mindernd anzusetzen. Überschreitet die Mahlzeit die 60-Euro-Grenze, ist zudem eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG ausgeschlossen.

Beispiel

Überschreiten der 60-Euro-Grenze – individuelle Lohnversteuerung

Arbeitnehmer A und B nehmen als Verkaufsleiter an einer Messe teil. Beide verlassen das Haus um 7 Uhr und kommen um 19 Uhr wieder zu Hause an. In der Mittagspause verzehren A und B auf dem Messegelände ein Menü im Wert von je 65 Euro. Die Kosten erstattet der Arbeitgeber.

Ergebnis: Bei der Essensgestellung handelt es sich um eine unübliche und schädliche Kostenübernahme durch den Arbeitgeber. Als Folge muss der Vorteil von je 65 Euro bei A und B mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen versteuert werden. Eine Lohnsteuerpauschalierung ist nicht möglich.

Wichtig | Eine vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten abgegebene Mahlzeit mit einem höheren Preis als 60 Euro ist stets als Arbeitslohn zu erfassen. Das gilt auch dann, wenn der Preis der Mahlzeit zwar nicht offen in Rechnung gestellt, nach dem Gesamtbild der Umstände

aber als unüblich im Sinne des § 8 Abs. 2 S. 8 EStG anzusehen ist und ein Wert der Mahlzeit von mehr als 60 Euro unterstellt werden kann. Im Zweifel ist der Wert der Mahlzeit zu schätzen. Dies gilt insbesondere bei Mahlzeiten im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen, wenn ein einheitlicher Preis für Fortbildung inklusive Mahlzeit vereinbart wurde. Es ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu beurteilen, ob es sich um eine „übliche" Beköstigung im Sinne des § 8 Abs. 2 S. 8 EStG gehandelt hat oder ob ein höherer Wert der Mahlzeit als 60 Euro anzunehmen ist.

Mahlzeit über 60 Euro zu versteuern – im Gegenzug Verpflegungspauschale

Übersteigt der Wert der Mahlzeit den Wert von 60 Euro einschließlich Umsatzsteuer, liegt keine übliche Bewirtung von Seiten des Arbeitgebers mehr vor. Folglich wird diese Bewirtung als Belohnung eingestuft und muss zwingend versteuert werden („Belohnungsessen"). Im Gegenzug dürfen die Mitarbeiter die volle Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen.

Abwandlung

Die Angestellten A und B zahlen jeweils 30 Euro zum Essen von 65 Euro zu.

Sachbezugsfreigrenze „rettet" A und B

Ergebnis: Die Zuzahlung führt dazu, dass sich der zu versteuernde Vorteil von bisher 65 Euro auf 35 Euro reduziert. Die günstigen Sachbezugswerte und die Möglichkeit der Pauschalversteuerung sind nicht anwendbar, weil der reine Wert der Mahlzeit weiter über 60 Euro liegt. Die Zuzahlungen sind nicht gegenzurechnen. Allerdings kann die Mahlzeit in voller Höhe steuerfrei belassen werden, wenn A und B in diesem Monat keine anderen Sachbezüge erhalten haben. Da die Mahlzeit mit ihrem tatsächlichen Wert der Besteuerung unterliegt (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG), ist die Sachbezugsfreigrenze nach § 8 Abs. 2 S. 11 EStG anwendbar. A und B können zudem eine Verpflegungspauschale von jeweils 14 Euro in ihrer eigenen Steuererklärung als Werbungskosten geltend machen.

Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengestellung

Anspruch auf Verpflegungspauschale schließt Sachbezugswert aus

Stellt der Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung ein fremder Dritter) seinem Arbeitnehmer kostenlos eine Mahlzeit, ist der Sachbezugswert gemäß § 8 Abs. 2 S. 9 EStG nicht als Arbeitslohn anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer für diesen Tag eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte (§ 9 Abs. 4a S. 1 bis 7 EStG). Im Gegenzug wäre aber seine Verpflegungspauschale um den Wert der erhaltenen Mahlzeit zu kürzen.

Verpflegungspauschalen

Seit 01.01.2020 gelten für Inlandsreisen die folgenden Verpflegungspauschalen:

Verpflegungspauschale für Inlandsreisen seit 01.01.2020

Für eintägige Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung: Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte > acht Stunden	14 Euro
Für An- und Abreise einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung: ohne Prüfung von Abwesenheitszeiten	14 Euro
Für Zwischentage einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung: Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 24 Stunden	28 Euro

Die Pauschalen für Auslandsreisen im Jahr 2021 ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 03.12.2020 (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :002, Abruf-Nr. 219372).

Fürs Ausland gelten Auslandstagegelder

Berechnung des Kürzungsbetrags

Kürzung der Verpflegungspauschale ...

Als Kürzungsbetrag für die Verpflegungsmehraufwendungen kann nicht der Wert gemäß Sachbezugsverordnung zugrunde gelegt werden. Vielmehr bestimmt § 9 Abs. 4a S. 8 EStG, dass sich die Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen bei einem dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellten Mahlzeit wie folgt berechnet:

... um feste Prozentsätze

- Für ein gestelltes Frühstück um 20 Prozent und
- für ein gestelltes Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent

der jeweiligen Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag. Die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen.

Beispiel

Eine Arbeitnehmerin besucht im Dezember 2021 eine eintägige Fortbildung und ist zehn Stunden von zu Hause abwesend. Während der Mittagspause übernimmt der Arbeitgeber die Kosten des Mittagessens (25 Euro).

Ergebnis: Grundsätzlich müsste der Arbeitgeber das gestellte Mittagessen mit dem Sachbezugswert von 3,47 Euro versteuern (§ 8 Abs. 2 S. 6 und 8 EStG). Auf die Versteuerung wird aber verzichtet, weil die Arbeitnehmerin ihrerseits eine Verpflegungspauschale geltend machen kann (§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG). Dafür reduziert sich die Verpflegungspauschale von 14 Euro (§ 9 Abs. 4a S. 3 Nr. 3 EStG) um einen Betrag von 11,20 Euro (28 Euro x 40 Prozent) auf 2,80 Euro (§ 9 Abs. 4a S. 8 EStG). Diese 2,80 Euro kann der Arbeitgeber zusätzlich steuer- und beitragsfrei der Arbeitnehmerin erstatten. Leistet der Arbeitgeber keine Erstattung, ist der Betrag bei der Arbeitnehmerin als Werbungskosten abzugsfähig.

Kürzung auch bei Nichteinnahme der Mahlzeiten

BFH mit klarstellender Entscheidung ...

Der BFH hat entschieden, dass die Verpflegungspauschalen auch dann zu kürzen sind, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die dieser gar nicht einnimmt. Die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer die Mahlzeit auch tatsächlich zu sich nimmt bzw. aus welchen Gründen er die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit nicht einnimmt (BFH, Urteil vom 07.07.2020, Az. VI R 16/18, Abruf-Nr. 218800).

Kürzung auch bei Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte

... zu zwei wichtigen Fragen

Die Kürzung gilt auch, wenn der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat. Dies hat der BFH im Fall eines nautischen Offiziers klargestellt, der auf See an Bord von Schiffen unentgeltlich Mahlzeiten erhielt und keine erste Tätigkeitsstätte hatte. Eine Kürzung der Verpflegungspauschale wegen kostenloser Arbeitgeberverpflegung greife also nicht nur, wenn einem Arbeitnehmer außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt werde, sondern auch wenn jemand keine erste Tätigkeitsstätte habe (BFH, Urteil vom 12.07.2021, Az. VI R 27/19, Abruf-Nr. 224439).

Wurden einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung Mahlzeiten zur Verfügung gestellt, muss im Lohnkonto zwingend der Großbuchstabe „M“ aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob aufgrund der gestellten Mahlzeit übrige Spesen gekürzt oder der Sachbezugswert versteuert wurde.

An Großbuchstabe „M“ denken!

PRAXISTIPP | Das BMF-Schreiben vom 25.11.2020 enthält diverse Berechnungsbeispiele, ob, wann und in welchem Umfang die Verpflegungspauschalen zu kürzen sind, wie Zuzahlungen der Arbeitnehmer zu berücksichtigen sind und wie sich Zuzahlungen bei mehrtägig auswärtiger Bewirtung auswirken.

Besonderheit: Kürzung maximal bis auf null Euro vorzunehmen

In gewissen Konstellationen kann es dazu kommen, dass die Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen höher wäre als die Verpflegungspauschale, die der Arbeitnehmer für diesen Tag als Werbungskosten geltend machen könnte. Dies könnte z. B. bei einem Anreisetag bzw. bei einem Abreisetag passieren, wenn mehr als eine Mahlzeit gestellt wird. Denn bei Gestellung von mehreren Mahlzeiten sind die Kürzungsbeträge zu addieren. In diesem Fall ist die Kürzung aber nur bis zu einem Wert der Verpflegungsmehraufwendungen von null Euro vorzunehmen (BMF, Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 73).

Kürzungsbeträge sind manchmal höher als Verpflegungspauschalen

Beispiel

Arbeitnehmer C nimmt an einer mehrtägigen Fortbildungsveranstaltung des Arbeitgebers teil. Am Montag reist er um 21 Uhr an und bekommt keine Bewirtung gestellt. Am Dienstag ist er ganztägig abwesend. Abends isst er mit seinem Kollegen ein Abendmenü für 70 Euro pro Person, welches der Arbeitgeber bezahlt. Am Mittwoch bekommt er ein Frühstück und ein Mittagessen gestellt und erreicht seine Wohnung um 17 Uhr.

Ergebnis:

- C hat am Montag einen Anspruch auf 14 Euro Verpflegungsmehraufwendungen, da er keine Mahlzeiten von seinem Arbeitgeber gestellt bekommt.
- Am Dienstag stehen C Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 28 Euro zu. Zusätzlich muss die Bewirtung (Belohnungsessen) in Höhe von 70 Euro versteuert werden.
- Die Mahlzeitengestellung am Mittwoch löst grundsätzlich eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 5,60 Euro für das Frühstück und 11,20 Euro für das Mittagessen aus. Da C aber nur einen Anspruch auf 14 Euro Verpflegungsmehraufwendungen hat, wird auf null Euro gekürzt. Zu versteuernde Sachbezüge ergeben sich keine.

Pauschale Versteuerung zu Lasten des Arbeitgebers

Zahlt der Arbeitgeber zu hohe Verpflegungsmehraufwendungen oder verzichtet er auf eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Mahlzeitengestellung, liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil und somit Arbeitslohn vor.

Höhere Verpflegungsmehraufwendungen stets zu versteuern

Dieser Arbeitslohn kann allerdings pauschal zulasten des Arbeitgebers versteuert werden, soweit die dem Arbeitnehmer zustehenden Pauschalen um nicht mehr als 100 Prozent überstiegen werden. Der pauschale Steuersatz beträgt in dem Fall 25 Prozent (§ 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG).

Höhere Zahlungen unter bestimmten Voraussetzungen ...

Beispiel

Arbeitnehmer M besucht auf Weisung seines Arbeitgebers eine eintägige Fortbildung. Er verlässt seine Wohnung um 7 Uhr und kehrt um 17 Uhr nach Hause zurück.

Ergebnis: Der Arbeitgeber kann eine Verpflegungspauschale von 14 Euro (Abwesenheit über acht Stunden) steuerfrei auszahlen. Er kann M weitere 14 Euro zuwenden, wenn er diese zu seinen eigenen Lasten pauschal mit 25 Prozent versteuert. Möchte der Arbeitgeber daneben noch weitere Zahlungen leisten, sind diese Beträge zu den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu versteuern.

... pauschal versteuerbar

Abwandlung

Dem Arbeitnehmer wird während der Fortbildung ein Mittagessen gestellt.

Ergebnis: Das gestellte Mittagessen reduziert die Verpflegungsmehraufwendungen von 14 Euro um 11,20 Euro auf 2,80 Euro (§ 9 Abs. 4a S. 8 Nr. 2 EStG). Der Arbeitgeber hat die Möglichkeit, dem Arbeitnehmer neben dem bereits gestellten Mittagessen weitere 2,80 Euro steuerfrei zuzuwenden. Möchte er weitere Zahlungen leisten, kann er bis zu 14 Euro leisten und diese zu seinen eigenen Lasten pauschal mit 25 Prozent versteuern. Alle darüber hinaus gehenden Zahlungen unterliegen den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers.

Essensmarken bei Auswärtstätigkeiten

Erhält der Arbeitnehmer für Tage mit Auswärtstätigkeiten Essensmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks), handelt es sich nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, solange die Dreimonatsfrist noch nicht abgelaufen ist. Das BMF geht davon aus, dass der Arbeitnehmer in diesen Fällen die Mahlzeit selbst veranlasst. Die Essensmarke verbilligt die Mahlzeit nur.

Mahlzeitengestellung, solange die Dreimonatsfrist läuft

Der Wert der Essensmarke kann als Verpflegungszuschuss bis zur Höhe der Verpflegungspauschale von 14 Euro bzw. 28 Euro steuerfrei bleiben. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist sind die Essensmarken mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Das setzt voraus, dass die übrigen Voraussetzungen vorliegen, unter denen die Essensmarken zu einer Gestellung von arbeitstäglichen Mahlzeiten führen (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 a LStR, BMF, Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 76).

↘ WEITERFÜHRENDER HINWEIS
- Beitrag „Arbeitnehmer richtig bewirten: Das gilt für die Lohnversteuerung“, LGP 10/2021, Seite 194 → Abruf-Nr. 47602417

ARCHIV
Ausgabe 10 | 2011
Seite 194–198