

## BEWIRTUNG

## Mahlzeitengestellung an Arbeitnehmer lohn- und umsatzsteuerlich korrekt behandeln

von StB Dipl. Finw. (FH) Michael Heuser, WTS Steuerberatungsges. mbH, Köln

| Gewährt ein Arbeitgeber seinen Mitarbeitern unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten, muss er sowohl die lohnsteuerlichen als auch die umsatzsteuerlichen Besonderheiten kennen. Dazu gibt es eine aktuelle Verfügung der OFD Niedersachsen vom Herbst 2015 sowie diverse Vorschriften in den Lohn- und Umsatzsteuerrichtlinien. LGP beleuchtet die zahlreichen Details und hilft Arbeitgebern bei der praktischen Umsetzung. |

### Sachverhalte, die nicht zur Steuerpflicht führen

Sachleistungen des Arbeitgebers, die auch im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung führen, sind als bloße Aufmerksamkeiten weder lohnsteuerlich noch umsatzsteuerlich relevant (R 19.6 LStR, Abschn. 1.8 Abs. 3 UStAE). Ebenso sind Sachleistungen dann ohne steuerliche Relevanz, wenn diese aus einem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse veranlasst sind (R 19.6 LStR, Abschn.1.8 Abs. 2 S. 7 und Abs. 4 UStAE).

**Aufmerksamkeiten  
oder überwiegend  
betriebliches  
Interesse**

### ■ Beispiele ohne Lohn- und Umsatzsteuer aus der betrieblichen Praxis

■ <b>Aufmerksamkeiten</b>	■ Z. B. Tee, Kaffee, Softgetränke, Obst, Kekse in Kaffeeküche oder zu Besprechungen	R 19.6 Abs. 2 S. 1 LStR, Abschn. 1.8 Abs. 2 S. 7 UStAE
■ <b>Außergewöhnlicher Arbeitseinsatz</b>	■ Z. B. Pizzabestellung für Mitarbeiter während dringender Projektarbeiten	R 19.6 Abs. 2 S. 2 LStR, Abschn. 1.8 Abs. 4 Nr. 11 UStAE
■ <b>Teilnahme an geschäftlicher Bewirtung</b>	■ Z. B. bei Bewirtung von Geschäftsfreunden, Kunden, Mitarbeitern verbundener Unternehmen (unabhängig davon, ob Mitarbeiter selbst einlädt oder eingeladen wird)	R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 S. 2 LStR, Abschn. 1.8 Abs. 4 S. 1, 2 und Abs. 2 S. 7 UStAE
■ <b>Haustrunk</b>	■ Z. B. Getränkeproduzent gewährt Kasten Bier oder Softgetränke ■ Innerhalb des Rabattpflichtbetrags von 1.080 Euro pro Jahr lohnsteuerfrei und grundsätzlich nicht umsatzsteuerbar	§ 8 Abs. 3 EStG, Abschn. 1.8 Abs. 1 S. 6 UStAE, OFD Niedersachsen, Verfügung vom 2.9.2015, Az. S 7100-220-St 171, Abruf-Nr. 146209; Tz. 2

Umsatzsteuerlich sind noch zwei Besonderheiten zu beachten:

- Die Vorsteuer aus dem Einkauf der Lebensmittel bzw. aus ordnungsgemäßen Bewirtungsrechnungen ist für Unternehmen mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen grundsätzlich abzugsfähig (§ 15 Abs. 1a S. 1, 2 UStG).
- Ob eine (Waren-)Lieferung oder Dienstleistung vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse danach zu entscheiden, ob der Lebensmittel- oder der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt (Abschn. 3.6 Abs.1 UStAE). Zumeist wird die Mahlzeitengewährung als Dienstleistung gewertet.

**Vorsteuer grund-  
sätzlich abziehbar**

## Sachverhalte, die Lohn- und Umsatzsteuer auslösen

Bei der Mahlzeitengestellung gibt es hauptsächlich folgende Sachverhalte, die Konsequenzen für die Lohn- und Umsatzbesteuerung haben:

### Einzelne Arbeits- bzw. Belohnungssessen

Erhalten Arbeitnehmer an ihrer ersten Tätigkeitsstätte – also nicht im Rahmen einer Auswärtstätigkeit – eine kostenlose Mahlzeit oder wird ihnen die Rechnung eines Essens in einer Gaststätte erstattet, führt dieses „Belohnungssessen“ zu lohnsteuer- und beitragspflichtigem Arbeitslohn (§ 2 Abs. 1 LStDV).

#### ■ Beispiel 1: Belohnungssessen

Arbeitgeber A lädt einen Arbeitnehmer im Anschluss an ein erfolgreich abgeschlossenes Projekt in ein nahegelegenes Restaurant ein.

**Lohnsteuer:** Die kostenlose Mahlzeitengestellung ist beim Arbeitnehmer steuerpflichtiger Arbeitslohn in Höhe des anteilig auf ihn entfallenden Bruttorechnungsbetrags (inkl. quittiertem Trinkgeld). Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer

- mit dem individuellen Steuersatz des Arbeitnehmers versteuern (zu den Lohnunterlagen ist eine Rechnungskopie zu nehmen),
- mit einem pauschalen Steuersatz i. S. d. § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG erheben – dazu wird im Gehaltsabrechnungssystem ein Sammelkonto eingerichtet (Rechnungskopie und Berechnungsgrundlagen gehören zum Lohn-/Sammelkonto) oder
- pauschal mit 30 Prozent nach § 37b Abs. 2 EStG berechnen.

In allen drei Fällen gilt die monatliche Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro i. S. d. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG.

**Umsatzsteuer:** Die kostenlose Mahlzeit ist grundsätzlich eine umsatzsteuerpflichtige Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Da bei Erhalt der Rechnung in der Regel feststeht, welchem Zweck die Beköstigung dient, steht dem Unternehmer von vornherein kein Vorsteuerabzug zu. Im Gegenzug entfällt die Umsatzbesteuerung der Wertabgabe (Abschn. 1.8 Abs. 2 i. V. m. Abschn. 15.2b Abs. 2 S. 5 UStAE).

**Wichtig |** Eine Lohnversteuerung entfällt, wenn fremde Dritte (z. B. der Kunde) oder Mitarbeiter von verbundenen Unternehmen teilnehmen. Dann fällt keine Umsatzsteuer an, und die Vorsteuer aus der Rechnung ist abziehbar.

### Arbeitstägliche Verpflegung in einer arbeitgebereigenen Kantine

Der Vorteil einer kostenlosen täglichen Verpflegung wird lohnsteuerlich mit dem amtlichen Sachbezugswert angesetzt. Dieser beträgt 2016 für ein Mittagessen 3,10 Euro. Der Arbeitgeber kann die Vorteile mit 25 Prozent pauschal versteuern (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dann sind sie sozialversicherungsfrei (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Umsatzsteuerlich gilt: Die Abgabe einer Mahlzeit ist eine Dienstleistung, die dem Regelsteuersatz von 19 Prozent unterliegt (Abschn. 3.6 Abs. 1 S. 4 UStAE, Abschn. 1.8 Abs. 12 Nr. 1 S. 3 UStAE, § 12 Abs. 1 UStG).

#### ■ Beispiel 2: Verpflegung in arbeitgebereigener Kantine

Arbeitgeber B gewährt seinen Arbeitnehmern am Firmenstandort arbeitstäglich eine kostenlose Mittagsverpflegung in seiner Kantine. Er bietet drei unterschiedliche Gerichte zur Auswahl mit Werten zwischen 3,50 Euro und 6,00 Euro.

Nicht arbeitstägliche Mahlzeiten mit anteiligem Rechnungsbetrag steuerpflichtig

Lohnsteuer kann individuell oder pauschal berechnet werden

Umsatzsteuerneutral

Für arbeitstägliche Mahlzeiten gilt Sachbezugswert

**Lohnsteuer:** Der Arbeitgeber erfasst die Mahlzeiten einheitlich mit dem Sachbezugswert von 3,10 Euro als Arbeitslohn. Er kann sie pauschal mit 25 Prozent sozialabgabenfrei versteuern (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Da die Mahlzeiten unterschiedliche Werte haben, muss er aufzeichnen, wie viele Essen zu welchen Werten ausgegeben werden, etwa durch entsprechende Aufzeichnungen der Kantine. Im Gehaltsabrechnungssystem kann für die Mahlzeitenabgabe ein Sammelkonto angelegt werden. Zu diesem sind die Listen über die täglich ausgegebenen Essen und die Berechnungsgrundlagen für die Lohnsteuer abzulegen.

**Umsatzsteuer:** Es handelt sich um eine Wertabgabe, die grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig wäre (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Bei Bezug der Eingangsleistungen steht in aller Regel aber schon fest, dass diese ausschließlich und unmittelbar für Wertabgaben an die Arbeitnehmer verwendet werden. Insoweit steht dem Unternehmer aus dem Einkauf der Lebensmittel sowie auch den weiteren Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Kantine kein Vorsteuerabzug zu (Abschn. 15.2b Abs. 2 S. 5 UStAE). Dafür entfällt die Umsatzbesteuerung.

Zu diesem Grundfall gibt es folgendes Gestaltungspotenzial:

- Soweit in der Kantine auch andere Personen, z. B. Geschäftsfreunde, Besucher oder Arbeitnehmer verbundener Unternehmen unentgeltlich beköstigt werden, besteht ein anteiliger Vorsteuerabzug. Denn diese Sachverhalte sind umsatzsteuerlich keine unentgeltlichen Wertabgaben.
- Bei teilentgeltlichen Mahlzeiten unterliegt nur der Sachbezugswert abzüglich der Eigenbeteiligung der Lohnsteuer. Der Eigenanteil kann in einem feststehenden Betrag bestehen oder darin, dass der Arbeitnehmer das Getränk zur Mahlzeit selbst zahlt. In diesen Fällen ist Umsatzsteuer aus dem vom Arbeitnehmer gezahlten Betrag, mindestens jedoch aus dem Sachbezugswert abzuführen (Abschn. 1.8 Abs. 11 Bsp. 1, 2 UStAE). Der Vorsteuerabzug bleibt dann erhalten. Die Abgabe gegen Zuzahlung empfiehlt sich vor allem, wenn der Arbeitgeber hohe Investitionen getätigt hat.

### ■ Beispiel 3: Verpflegung in arbeitgebereigenen Kantine mit Zuzahlung

Die Arbeitnehmer des Arbeitgebers C tragen einen Eigenanteil von 1,00 Euro je Mittagessen (Wert 3,50 Euro bis 6,00 Euro). Der Betrag wird vom Lohn einbehalten.

**Lohnsteuer:** Als Arbeitslohn ist pro Mahlzeit ein Betrag von 2,10 Euro zu erfassen (Sachbezugswert 3,10 Euro ./ Zuzahlung 1,00 Euro, R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR, H 8.1 Abs. 7 Bsp. 1 LStH). Zusätzlich zu den in Beispiel 2 dargestellten Aufzeichnungen muss der Arbeitgeber die Zuzahlungen aufzeichnen und zum Lohn(sammel)konto nehmen. Das gilt als erfüllt, wenn er in den Gehaltsabrechnungen den Einbehalt von 1,00 Euro pro Arbeitstag, in denen der Arbeitnehmer anwesend ist, vornimmt.

**Umsatzsteuer:** Basis für die Umsatzsteuer ist der Eigenanteil, mindestens jedoch der Sachbezugswert (Abschn. 1.8 Abs. 11 Bsp. 1 UStAE). Aus diesem Bruttowert ist die Umsatzsteuer von 0,49 Euro herauszurechnen. Durch den Eigenanteil hat der Arbeitgeber einen grundsätzlichen Vorsteuerabzug.

**Wichtig |** Beim Ansatz von Sachbezugswerten (§ 8 Abs. 2 S. 6 und 10 EStG) gilt für die kostenlosen bzw. verbilligten Mahlzeiten die Freigrenze von 44 Euro pro Monat ausdrücklich nicht (§ 8 Abs. 2 S. 11 i. V. m. S. 1 EStG).

Verschiedene  
Aufzeichnungsmöglichkeiten

Unentgeltliche  
Wertabgabe bleibt  
umsatzsteuerneutral

Eigenbeteiligung  
mindert Lohnsteuer  
und sichert  
Vorsteuerabzug

Sachbezugswert  
schließt 44-Euro-  
Freigrenze aus

**PRAXISHINWEIS** | Zahlen die Arbeitnehmer je Essen durchschnittlich mindestens einen Eigenanteil in Höhe des Sachbezugswerts von 3,10 Euro, liegt lohnsteuerlich kein Arbeitslohn vor. Für unterschiedliche Mahlzeitenpreise kann der Arbeitgeber monatliche Durchschnittswerte heranziehen (R 8.1 Abs. 7 Nr. 5 LStR). Umsatzsteuerlich ergibt sich allerdings keine Vereinfachung. Denn der Arbeitgeber muss aus dem Eigenanteil, mindestens aber aus dem Sachbezugswert, Umsatzsteuer abführen (Abschn. 1.8 Abs. 12 Bsp. 2 UStAE).

### Arbeitstäbliche Verpflegung in fremdbewirtschafteter Kantine

Lohnsteuerlich sind arbeitstäbliche Mahlzeiten, die Arbeitnehmer von einer fremdbewirtschafteten Kantine erhalten, auch mit dem Sachbezugswert anzusetzen, wenn der Arbeitgeber durch einen Zuschuss (z. B. kostenlose Essensmarke) oder durch andere Leistungen (z. B. Überlassung von Räumen/ Einrichtungsgegenständen) finanziell dazu beiträgt (R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR).

Umsatzsteuerlich liegen hier zwei gesonderte Sachverhalte vor:

- Zunächst erbringt der Caterer eine Dienstleistung an den Arbeitgeber (Abschn. 1.8 Abs. 12 Nr. 1 UStAE i. V. m. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG).
  - Ein Vorsteuerabzug daraus scheidet, wenn der Arbeitgeber durch die Mahlzeitengestellung unentgeltliche Wertabgaben erbringt (BFH, Urteil vom 29.1.2014, Az. XI R 4/12, Abruf-Nr. 141203).
  - Lässt er hingegen die Kantine nur deswegen betreiben, weil besondere Umstände dies gebieten – z. B. weil es in Standortnähe keine adäquaten Verpflegungsmöglichkeiten gibt –, liegt die Kantinenbewirtschaftung im überwiegend betrieblichen Interesse und kann damit den Vorsteuerabzug rechtfertigen (BFH, Urteil vom 29.1.2014, Az. XI R 4/12, Rz. 58).
  - Zudem gibt es den Vorsteuerabzug, wenn die Arbeitnehmer eine Zuzahlung an den Arbeitgeber leisten, da es sich dann um einen entgeltlichen Vorgang handelt (Abschn. 1.8 Abs. 12 Bsp. 1 UStAE).
- Des Weiteren liegt eine Leistungsbeziehung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer vor:
  - Erhält dieser die Mahlzeit kostenlos, hat der Arbeitgeber die Umsatzsteuer aus dem Sachbezugswert der Mahlzeit herauszurechnen.
  - Zahlt der Arbeitnehmer einen Eigenanteil, fällt hierauf Umsatzsteuer an, mindestens jedoch auf den Sachbezugswert.

### ■ Beispiel 4: Verpflegung in fremdbewirtschafteter Kantine mit Zuzahlung

Die Arbeitnehmer der Firma D können in der von einem Caterer betriebenen Unternehmenskantine gegen eine Zuzahlung von 1,00 Euro (Einbehalt vom Lohn) zu Mittag essen. Der Caterer bietet drei Gerichte an und berechnet dem Arbeitgeber pro Mahlzeit zwischen 4,00 Euro und 6,00 Euro.

**Lohnsteuer:** Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil beträgt 2,10 Euro (Sachbezugswert 3,10 Euro ./ Zuzahlung 1,00 Euro). Bezüglich der Aufzeichnungen gelten die Ausführungen zu den Beispielen 2 und 3.

Umsatzsteuer  
mindestens auf  
den Sachbezugswert

Vorsteuerabzug  
nicht bei unentgeltlichen  
Wertabgaben, ...

... sondern nur  
bei Zuzahlung  
der Arbeitnehmer

Umsatzsteuer aus  
Sachbezugswert  
oder höherer  
Zuzahlung

**Umsatzsteuer:** Der Arbeitgeber ermittelt die von ihm geschuldete Umsatzsteuer durch Herausrechnen aus den in Rechnung gestellten Essenspreisen (zwischen 4,00 Euro und 6,00 Euro). Aufgrund der Entgeltlichkeit der Mahlzeitengestellung hat er aus der ordnungsgemäßen Rechnung des Caterers aus dem Erwerb der Mahlzeiten einen Vorsteueranspruch (Abschn. 1.8 Abs. 12 Nr. 1 UStAE).

Sachbezugswert  
oder Eigenanteil  
sind Bruttowerte

### Arbeitstäbliche Verpflegung in externer Gaststätte mit Zuschuss

Leistet der Arbeitgeber arbeitstäglich einen Zuschuss zu außerhalb des Betriebs eingenommenen Mahlzeiten – z. B. durch Essensmarken – kann er statt dem Zuschuss den Sachbezugswert ansetzen (R 8.1 Abs. 7 LStR), wenn

- der Arbeitnehmer tatsächlich nur Mahlzeiten bzw. Lebensmittel zum unmittelbaren Verzehr erwirbt,
- der Zuschuss nur für tatsächlich gearbeitete Tage (ohne Urlaub, Krankheitstage, Auswärtstätigkeit) gewährt wird,
- der Zuschuss im Jahr 2016 arbeitstäglich maximal 6,20 Euro beträgt und
- den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt, sowie
- Arbeitnehmern mit Auswärtstätigkeit während der ersten drei Monate kein Zuschuss gewährt wird.

Wann für Essens-  
marken Sachbezugs-  
werte gelten

**Wichtig |** Der Arbeitgeber muss sicherstellen und dokumentieren, dass diese Voraussetzungen insgesamt erfüllt sind, z. B. durch Abgleich der tatsächlichen Arbeitstage mit den Zuschüssen sowie Vereinbarungen mit dem Gastwirt.

### ■ Beispiel 5: Essensmarken für Mittagessen in Gaststätte

Die Arbeitnehmer der Firma E können arbeitstäglich in einer nahe gelegenen Gaststätte zu Mittag essen. Der Arbeitgeber gibt arbeitstäbliche Essenmarken zu 2,00 Euro aus. Die Mahlzeiten beim Gastwirt kosten zwischen 3,50 Euro und 8,00 Euro. Bei Einlösung der Marken zahlen die Arbeitnehmer jeweils die Differenz.

**Lohnsteuer:** Zahlt der Arbeitnehmer eine Differenz von mindestens 3,10 Euro (Sachbezugswert 2016), fällt keine Lohnsteuer an. Das trifft bei einem Essenspreis ab 5,10 Euro zu. Zahlt er einen geringeren Eigenbetrag, z. B. 1,50 Euro bei einem Essen von 3,50 Euro, ist die Differenz zwischen dem Sachbezugswert und dem gezahlten Betrag – hier 1,60 Euro – steuerpflichtiger Arbeitslohn (R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR). Auch diesen kann der Arbeitgeber pauschal mit 25 Prozent – beitragsfrei – lohnversteuern. In der Praxis erstellt die Gaststätte meist Übersichten, welche den Essenspreis, die eingesetzte Essensmarke und den verbleibenden Eigenanteil des Arbeitnehmers aufzeigen. Diese Übersichten sollte der Arbeitgeber als Grundlage für die Lohnversteuerung bzw. die Freistellung aufbewahren.

**Umsatzsteuer:** Für den Arbeitgeber führt die kostenlose Hingabe der Essensmarken nicht zu einer umsatzsteuerbaren Sachzuwendung an die Arbeitnehmer. Aus der Abrechnung des Gastwirts hat er keinen Vorsteuerabzug (Abschn. 1.8 Abs. 12 Bsp. 2 UStAE).

Lohnsteuer auf  
Differenz zwischen  
Sachbezugswert und  
Eigenleistung

Auf Essensmarken  
weder Umsatzsteuer  
noch Vorsteuer

**Wichtig |** Die Sachbezugsbewertung ist auch möglich (BMF, Schreiben vom 24.2.2016, Az. IV C 5 – S 2334/08/10006, Abruf-Nr. 146503), wenn

- der Arbeitnehmer gegen den Arbeitgeber einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf entsprechende arbeitstäbliche Zuschüsse hat oder
- die Abwicklung statt mit Papiermarken elektronisch erfolgt.