



## **Lohnsteuerliche Behandlung der Mahlzeitengestellung während einer Auswärtstätigkeit bzw. einer doppelten Haushaltsführung**

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat das steuerliche Reisekostenrecht mit Wirkung ab dem VZ 2014 erhebliche Veränderungen erfahren. Die Finanzverwaltung hat sich in 2015 zu weiteren Einzelfragen geäußert. Hierbei steht im Fokus die steuerliche Behandlung von Mahlzeitengestellungen an Arbeitnehmer und deren Folgewirkung auf die Höhe der Mehraufwendungen für Verpflegung. In einem ausführlichen Beitrag geht Herr Seifert aus Beratersicht auf die aktuellen Entwicklungen ein. Sie finden den Beitrag auf den folgenden Seiten.

**Autor: Dipl.-Fw. Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf**

Herr Seifert steht in jeder geraden Kalenderwoche montags zwischen 10.00 und 12.00 Uhr für telefonische **Fachanfragen zur Lohnsteuer** unter der Nummer 0900 - 100 10 98\* zur Verfügung.

\* Die Kosten belaufen sich - sobald das Gespräch zustande kommt - auf 1,89 Euro inkl. Umsatzsteuer je Minute aus dem deutschen Festnetz. Diese werden mit Ihrer Telefonrechnung abgerechnet. Anrufe aus dem Mobilfunknetz sind nicht möglich.

Anlage:

Beitrag Herr Seifert

# Lohnsteuerliche Behandlung der Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit bzw. einer doppelten Haushaltsführung

Aktuelle Entwicklungen unter Berücksichtigung der BMF-Schreiben v. 19.05.2015<sup>1</sup>, v. 05.11.2015<sup>2</sup> und v. 09.12.2015<sup>3</sup>

von Dipl.-Finw. Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf<sup>4</sup>

**Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat das steuerliche Reisekostenrecht mit Wirkung ab dem VZ 2014 erhebliche Veränderungen erfahren. Die Finanzverwaltung hat sich in 2015 zu weiteren Einzelfragen geäußert. Hierbei steht im Fokus die steuerliche Behandlung von Mahlzeitengestellungen an Arbeitnehmer und deren Folgewirkung auf die Höhe der Mehraufwendungen für Verpflegung. Nachfolgend wird aus Beratersicht auf die aktuellen Entwicklungen eingegangen.**

## Grundsätzliches

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts<sup>5</sup> hat der Gesetzgeber das steuerliche Reisekostenrecht mit Wirkung ab dem VZ 2014 erheblich verändert.

In der betrieblichen Praxis stellt sich insbesondere auch die Frage nach der steuerlichen Bewertung von Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung. Hierzu hat der Gesetzgeber in § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG Regelungen getroffen, die für die Reisekostenabrechnungen von Arbeitnehmern gelten.

§ 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG bestimmen Folgendes:

<sup>8</sup>Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach (§ 8 Abs. 2) Satz 6 (maßgebender amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 Euro nicht übersteigt. <sup>9</sup>Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 4a Satz 1 bis 7 in Betracht käme.

---

<sup>1</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015, IV C 5 – S 2353/15/10002 DOK 2015/0364577, NWB DokID: AAAAE-91069

<sup>2</sup> BMF-Schreiben v. 05.11.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002, NWB DokID: HAAAF-08866

<sup>3</sup> BMF-Schreiben v. 09.12.2015, IV C 5 – S 2353/08/10006:006 DOK 2015/1117215

<sup>4</sup> Steuerberater in Einzelkanzlei

<sup>5</sup> BGBl I 2013, 285 = BStBl I 2013, 188

Diese Vorschrift steht im unmittelbarem Zusammenhang mit Kürzungsregelungen beim Verpflegungsmehraufwand; durch diese Kürzungsregelung soll eine Doppelbegünstigung durch eine steuerfreie Mahlzeitengestellung während einer Auswärtstätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung und der ungekürzten Gewährung von Mehraufwandspauschalen für Verpflegung vermieden werden.

§ 9 Abs. 4a Satz 8 bis 10 EStG bestimmt Folgendes:

<sup>8</sup>Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent,

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen.<sup>9</sup>Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden.<sup>10</sup>Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8.

### **Mahlzeitengestellung während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung**

Die Mahlzeitenbewertungsregelung in § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG kommt nur für Mahlzeitengestellungen

- während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder
- einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

zur Anwendung. Zudem muss die jeweilige Mahlzeitengestellung lohnsteuerbar und nicht lohnsteuerbefreit sein.

Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte definiert sich nach § 9 Abs. 4 EStG.<sup>6</sup> Die Bestimmungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung ergeben sich aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG.<sup>7</sup>

Mahlzeitengestellungen während einer **Incentive-Reise**<sup>8</sup> dürften von dieser Bewertungsregelung mangels „beruflicher Veranlassung“ nicht erfasst sein. Auch eine Mahlzeitengestellung während einer **Betriebsveranstaltung** wird von § 8 Abs. 2

<sup>6</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 2 - 45

<sup>7</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 99-109

<sup>8</sup> BMF-Schreiben v. 14.10.1996, BStBl I 1996, 1192

Satz 8 EStG nicht erfasst, weil die Bewertungsregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG Vorrang hat.<sup>9</sup>

Während für den geldwerten Vorteil aus einer Incentive-Reise eine Option zur Pauschalierung nach Maßgabe von § 37b Abs. 2 EStG möglich ist,<sup>10</sup> werden die Gesamtkosten der Mahlzeit während einer Betriebsveranstaltung in die Gesamtkostenberechnung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG einbezogen.<sup>11</sup> Sofern der Freibetrag von 110 € überschritten wird oder wegen einer mehr als zweiten Betriebsveranstaltung nicht zur Anwendung kommt,<sup>12</sup> kann eine individuelle Besteuerung durch die Option zur Lohnsteuer-Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG verhindert werden.

#### **Praxishinweis**

Nach Auffassung des BFH<sup>13</sup> wird die Lohnsteuerpauschalierung nicht durch einen Antrag, sondern durch die Lohnsteuer-Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt. Höchstrichterlich nicht abschließend geklärt ist, ob eine solche Lohnsteuerpauschalierung wirksam auch nach Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung – insbesondere im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen – zulässig ist. Zumindest bei der Wahl der Pauschalierung nach § 37b EStG lässt es die Finanzverwaltung zu, nachträglich zu pauschalieren. Dies dürfte auch für die Pauschalierungen nach § 40 Abs. 2 EStG gelten. Allein aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen ist aber eine zeitnahe Pauschalierung zu empfehlen. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV<sup>14</sup> entfaltet eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG nämlich nur noch dann eine Sozialversicherungsfreiheit, soweit diese vom Arbeitgeber mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wurde. Eine spätere Lohnsteuerpauschalierung – z. B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung – führt demgegenüber zu einer Sozialversicherungspflicht. Diese Problematik stellt sich bei Pauschalierungen nach § 37b Abs. 2 EStG nicht, da diese ohnehin sozialversicherungspflichtig sind.<sup>15</sup>

<sup>9</sup> So auch BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 84

<sup>10</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015, BStBl I 2015, 468 – Rz. 10

<sup>11</sup> BMF-Schreiben v. 14.10.2015, BStBl I 2015, 832 – Nr. 2

<sup>12</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG

<sup>13</sup> BFH-Urteil v. 24.09.2015, VI R 69/14, DB 2015, 2851

<sup>14</sup> Geändert durch das 5. SGB IV-ÄndG v. 15.04.2015, BGBl I 2015, 583 – anzuwenden erst ab und für Zeiträume ab dem 22.04.2015

<sup>15</sup> § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 14 SvEV im Umkehrschluss

## **Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung hin durch einen Dritten**

Von § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG werden nur Mahlzeitengestellungen erfasst, die entweder durch den Arbeitgeber selbst oder auf dessen Veranlassung hin durch einen Dritten gestellt werden.

Die Gestellung einer Mahlzeit ist vom Arbeitgeber bereits veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Dies ist nach der Verwaltungsauffassung insbesondere dann der Fall, wenn

- er die Verpflegungskosten im Hinblick auf die berufliche Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung i.S.d. UStG<sup>16</sup> handelt, die im Original beim Arbeitgeber vorliegt oder vorgelegen hat und zu Zwecken der elektronischen Archivierung eingescannt wurde.

Für die Arbeitgeberveranlassung der Mahlzeitengestellung wird nicht verlangt, dass der Arbeitgeber sich vor Beginn der Auswärtstätigkeit seines Arbeitnehmers direkt mit dem Unternehmen schriftlich in Verbindung setzt, das dem Arbeitnehmer die Mahlzeit zur Verfügung stellen soll. Es reicht vielmehr aus, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer ermächtigt, sich auf seine Rechnung während der Auswärtstätigkeit oder der doppelten Haushaltsführung zu verpflegen. Das Handeln im Namen des Arbeitgebers wird durch die Kostenübernahme deutlich.

Übernimmt der Arbeitgeber die Verpflegungskosten eines Arbeitnehmers während einer Auswärtstätigkeit nicht, liegt keine Mahlzeitengestellung i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG vor. Eine Kürzung der Mehraufwendungen für Verpflegung mit pauschalen Werten wird damit nicht ausgelöst.<sup>17</sup> Die Übernahme der tatsächlichen Verpflegungskosten durch den Arbeitnehmer kann sich als günstig erweisen, wenn der Mahlzeitenwert geringer als der pauschale Kürzungsbetrag ist.

### **Beispiel**

Der Mitarbeiter M befindet sich auf einer zweitägigen Auswärtstätigkeit (mit Übernachtung). Am zweiten Reisetag wird M im Hotel ein Frühstück gereicht. Die Hotelkosten betragen 50 € für die Übernachtung zuzüglich 3 € für das Frühstück. Der Mitarbeiter hat die Hotelrechnung, die auf den Arbeitgebernamen ausgestellt ist, vor Ort zunächst selbst gezahlt.

Abrechnung – Arbeitgeber übernimmt die gesamte Hotelkostenrechnung (inklusive Frühstück)

<sup>16</sup> § 14 UStG i.V.m. § 33 UStDV

<sup>17</sup> § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG

Tagegeld	Anreisetag		12,00 €
	Abreisetag	12,00 €	
	Frühstück	- 4,80 €	+ 7,20 €
Steuerfreie Tagegelderstattung:			19,20 €
zuzüglich Hotelrechnung			+ 53,00 €
Summe			72,20 €
Abrechnung – <b>Arbeitgeber übernimmt</b> die Hotelkostenrechnung <b>exklusive Frühstück</b>			
Tagegeld	Anreisetag		12,00 €
	Abreisetag		12,00 €
Steuerfreie Tagegelderstattung:			24,00 €
zuzüglich Übernachtungskosten <sup>18</sup>			+ 50,00 €
Summe			74,00 €

Von einer Arbeitgeberveranlassung der Mahlzeitengestellung ist „**insbesondere**“ auszugehen, wenn die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung i.S.d. UStG<sup>19</sup> handelt. Mit dem Begriff „insbesondere“ wird klargestellt, dass es sich nicht um eine abschließende Bestimmung handelt. So dürfte es gerade bei Auslandsreisen nicht immer möglich sein, die Rechnungen auf den Arbeitgeber ausstellen zu lassen oder die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Kleinbetragsrechnung zu erfüllen. Da solche Rechnungen für den Vorsteuerabzug in Deutschland irrelevant sind, dürfte die Voraussetzung „Ausstellung der Rechnung auf den Arbeitgeber“ bzw. Vorliegen einer „Kleinbetragsrechnung i.S.d. UStG“ entbehrlich sein.

### Übliche Mahlzeitengestellung

Eine übliche Mahlzeitengestellung, die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, liegt vor, wenn der Preis der jeweiligen Mahlzeit 60 € nicht übersteigt. Da es sich um einen lohnsteuerlichen Wert handelt, versteht sich der Betrag i.H.v. 60 € als Bruttobetrag (inkl. Umsatzsteuer).

Abgestellt wird auf den Preis für die jeweilige Mahlzeit. Damit ist eine Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert möglich, wenn der Preis für das jeweilige Frühstück, Mittag- und/oder Abendessen 60 € nicht übersteigt. Der Gesetzgeber differenziert nicht danach, ob die jeweiligen Mahlzeit im **Inland** oder **Ausland** gestellt wird; damit dürfte die 60 €-Grenze auch für die jeweilige Auslandsmahlzeit gelten.

Abgestellt wird auf den Preis der Mahlzeit; übersteigt der Preis 60 €, ist der geldwerte Vorteil nach den allgemeinen lohnsteuerlichen Regelungen zu erfassen. Der

<sup>18</sup> Den Frühstücksanteil hat der Mitarbeiter selbst zu tragen.

<sup>19</sup> § 14 UStG i.V.m. § 33 UStDV

Gesetzgeber stellt auf den Mahlzeitenpreis ab; Eigenleistungen des Arbeitnehmers zur Mahlzeitengestellung sind daher unberücksichtigt zu lassen.

#### **Beispiel**

Dem Mitarbeiter wird während einer Auswärtstätigkeit ein Abendessen nebst Getränken übernommen. Der Essenspreis beträgt 65 €, der Arbeitnehmer übernimmt 25 €.

Die vom Arbeitgeber übernommene Mahlzeit kann nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG erfasst werden, weil der Mahlzeitenpreis 60 € übersteigt. Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung beträgt nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG nicht mehr als 44 €, so dass eine Steuerfreiheit nach dieser Rechtsvorschrift in Frage kommen kann.

#### **Amtlicher Sachbezugswert**

Übliche Mahlzeitengestellungen i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG sind mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Die sozialversicherungsrechtlich festgelegten amtlichen Sachbezugswerte sind steuerlich zwingend<sup>20</sup> anzusetzen und damit steuerlich bindend.

Zum 1. Januar 2016 ergibt sich eine Anpassung der amtlichen Sachbezugswerte.<sup>21</sup> Danach kommen für alle Bundesländer folgende amtliche Sachbezugswerte zur Anwendung:

<b>Amtliche Sachbezugswerte</b>	<b>2016</b>	<b>2015</b>	<b>2014</b>
Für freie Verpflegung – monatlich	236,00	229,00	229,00
<u>Für freie Unterkunft - monatlich</u>	<u>223,00</u>	<u>223,00</u>	<u>221,00</u>
Gesamtsachbezugswert	459,00	452,00	450,00

Abgeleitet aus den monatlichen amtlichen Sachbezugswerten ergeben sich einheitlich für alle Arbeitnehmer in allen Bundesländern (und somit auch bei Jugendlichen unter 18 Jahren und Auszubildenden) folgende tägliche amtliche Sachbezugswerte 2016 für die jeweiligen Mahlzeiten.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> BFH-Urteil v. 23.08.2007, BStBl II 2007, 948

<sup>21</sup> Achte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung v. 18.11.2015, BGBl I 2075

<sup>22</sup> BMF v. 09.12.2015, IV C 5-S 2334/15/10002 DOK 2015/1055401

Art der Mahlzeit	Monatlicher Wert 2016	Kalendertäglicher Wert 2016
Frühstück	50 € (2015: 49 €)	1,67 € (2015: 1,63 €)
Mittag- bzw. Abendessen (jeweils)	93 € (2015: 90 €)	3,10 € (2015: 3,00 €)

Der amtliche Sachbezugswert ist bei Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit selbst dann maßgebend, wenn die Mahlzeitengestellung im Ausland erfolgt.

### Beispiel

Der Arbeitnehmer A nimmt am 2. Februar 2016 an einer Seminarveranstaltung in Aachen teil. Die Teilnahmegebühr beinhaltet auch ein Mittagessen (Preis 30 €). A ist an diesem Kalendertag 7 Stunden auswärts tätig.

Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung während einer Auswärtstätigkeit ist lohnsteuerbar und lohnsteuerpflichtig. Die Bewertung erfolgt nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG mit dem amtlichen Sachbezugswert von 3,10 €. Der Arbeitgeber kann zur Verhinderung der individuellen Versteuerung den geldwerten Vorteil pauschal mit 25 % lohnversteuern (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG). Durch die zeitnahe Pauschalierung wird eine SV-Freiheit ausgelöst.

### Abwandlung

Wie Beispiel zuvor, allerdings findet die Seminarveranstaltung in Belgien statt.

Auch insoweit ist der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung mit dem amtlichen (deutschen) Sachbezugswert i.H.v. 3,10 € zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 8 EStG). Der Arbeitgeber kann zur Verhinderung der individuellen Versteuerung den geldwerten Vorteil pauschal mit 25 % lohnversteuern (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG). Durch die zeitnahe Pauschalierung wird eine SV-Freiheit ausgelöst.



## Abgrenzung: Steuerfreie oder lohnsteuerpflichtige Mahlzeitengestellung

Der Ansatz einer Mahlzeit i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG muss nur dann lohnsteuerpflichtig erfasst werden, wenn bei dem Arbeitnehmer für ihm entstehenden Mehraufwand für Verpflegung kein Werbungskostenabzug in Betracht käme.

Die Erfassung mit dem amtlichen Sachbezugswert hat daher nur in folgenden Fällen zu erfolgen:

- a) Auswärtstätigkeit (ohne Übernachtung) mit einer Abwesenheitsdauer von 8 Stunden oder weniger
- b) Auswärtstätigkeit nach Ablauf der Dreimonatsfrist<sup>23</sup>

Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um Auswärtstätigkeit im Inland oder im Ausland handelt.

Eine mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeitengestellung kann entweder individuell oder pauschal lohnbesteuert werden. Eine Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung besteht nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG mit einem festen Steuersatz von 25 %. Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV<sup>24</sup> entfaltet eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG nur noch dann eine Sozialversicherungsfreiheit aus, soweit diese vom Arbeitgeber mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wurde. Eine spätere Lohnsteuerpauschalierung – z. B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung – führt demgegenüber zu einer Sozialversicherungspflicht.

### Beispiel

Der Mitarbeiter M ist von Januar bis Juni 2016 bei einem Kunden in München auswärtig tätig. Seine erste Tätigkeitsstätte unterhält M am Firmensitz in Köln.

Während der gesamten Auswärtstätigkeit bucht der Arbeitgeber für den Mitarbeiter in einem Hotel in München ein Frühstück, dessen Preis jeweils 15 € täglich beträgt, und ein Abendessen, dessen Preis jeweils 20 € täglich beträgt.

Während der **ersten drei Tätigkeitsmonate** in München kommt eine Verpflegungspauschale nach steuerlichen Bedingungen in Betracht, so dass sowohl das Frühstück als auch das vom Arbeitgeber veranlasste Abendessen steuerfrei bleibt.<sup>25</sup> Der Wert der jeweiligen Mahlzeitengestellung übersteigt 60 € nicht und ist damit als üblich

<sup>23</sup> § 9 Abs. 4a Satz 6 und 7 EStG

<sup>24</sup> Geändert durch das 5. SGB IV-ÄndG v. 15.04.2015, BGBl I 2015, 583 – anzuwenden erst ab und für Zeiträume ab dem 22.04.2015

<sup>25</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG

anzusehen. Zur Verhinderung einer Doppelbegünstigung wird die tägliche Verpflegungspauschale um 4,80 € - Frühstück und 9,60 € - Abendessen pauschal<sup>26</sup> bis auf maximal 0 € kalendertäglich<sup>27</sup> gekürzt.

**Nach Ablauf der Dreimonatsfrist** ist die Mahlzeitengestellung steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der steuerpflichtige Arbeitslohn in Form der Sachzuwendung „Frühstücksgestellung“ bzw. „Abendessensgestaltung“ ist nicht mit den tatsächlichen Kosten, sondern mit dem jeweiligem amtlichen Sachbezugswert zu erfassen und zu bewerten.<sup>28</sup> Hierdurch wird die sog. 44 €-Freigrenze<sup>29</sup> nicht verbraucht. Der mit dem jeweiligen amtlichen Sachbezugswert bewertete steuerpflichtige Arbeitslohn kann entweder individuell oder pauschal lohnversteuert<sup>30</sup> werden.

Höhe der Pauschalloonsteuer je steuerpflichtiger Mahlzeitengestellung:

Frühstück:  $1,67 \text{ €} \times 25 \%^{31} = 0,42 \text{ €}$

Abendessen:  $3,10 \text{ €} \times 25 \%^{32} = 0,77 \text{ €}$

Durch eine arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung nach Ablauf der Dreimonatsfrist kann der Wegfall der steuerfrei erstattbaren Verpflegungspauschale kompensiert werden.

### **Abwandlung**

Sachverhalt wie voriges Beispiel. Allerdings zahlt der Arbeitnehmer ab dem vierten Monat für das vom Arbeitgeber veranlasste Frühstück und für das vom Arbeitgeber veranlasste Abendessen jeweils den amtlichen Sachbezugswert (Frühstück: jeweils 1,67 € - Abendessen: jeweils 3,10 €).

Das vom Arbeitnehmer für das Frühstück und das Abendessen gezahlte Entgelt ist gegen den amtlichen Sachbezugswert anzurechnen. Das Entgelt entspricht dem jeweiligen amtlichen Sachbezugswert. Daher unterbleibt eine Besteuerung als Arbeitslohn; auch eine Lohnsteuerpauschalierung ist nicht erforderlich.

<sup>26</sup> § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG

<sup>27</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 73

<sup>28</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG

<sup>29</sup> § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG

<sup>30</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG

<sup>31</sup> Zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer

<sup>32</sup> Zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer

Würde der Arbeitnehmer einen über den Sachbezugswert hinausgehenden Wert entrichten, darf der übersteigende Betrag nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

## **Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber und Großbuchstabe „M“**

In der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ist erstmals für 2014 der Großbuchstabe „M“ für die dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellten Mahlzeiten nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG aufzuführen.<sup>33</sup>

Diese Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr. Es kommt auch nicht darauf an, ob eine Besteuerung der Mahlzeiten ausgeschlossen ist<sup>34</sup> oder die Mahlzeit pauschal<sup>35</sup> oder individuell besteuert wurde.

Durch diese Bescheinigung soll das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers darauf hingewiesen werden, dass bei Ermittlung der als Werbungskosten abziehbaren Mehraufwendungen für Verpflegung die Verpflegungspauschalen gekürzt werden müssen.

Bei der Einkommensteuer-Veranlagung muss damit versucht werden, die Gründe für den Großbuchstaben „M“ zu entschlüsseln.

Auf die Aufführung des Großbuchstabens „M“ kann in den Jahren 2014 bis 2017 verzichtet werden, wenn das Betriebsstättenfinanzamt für die steuerfreien Reisekostenvergütungen eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat.<sup>36</sup> Die Finanzverwaltung geht im Übrigen stillschweigend von einer Zustimmung zu einer solchen Aufzeichnungserleichterungen aus, wenn bereits vor 2004 die steuerfreien Reisekostenvergütungen außerhalb des Lohnkontos aufgezeichnet wurden. Dies ist im Regelfall erfüllt, wenn die Löhne und die Reisekosten von unterschiedlichen Stellen abgerechnet werden.

### **Praxishinweis**

Mit dem BMF-Schreiben vom 30. Juli 2015<sup>37</sup> wird bestimmt, dass die bisher auf die Jahre 2014 und 2015 beschränkte Übergangsregelung um zwei Jahre – bis zum 31. Dezember 2017 – verlängert wird. Damit dürfte sich die Forderung der Wirtschaftsverbände auf grundsätzlicher Abschaffung der Aufzeichnung des Großbuchstabens „M“ (zunächst) nicht durchgesetzt zu haben. Ob zum Jahr 2018 eine gesetzliche Änderung beschlossen wird, bleibt abzuwarten.

<sup>33</sup> Siehe § 41b Abs. 1 Satz 3 Nr. 8 EStG

<sup>34</sup> § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG

<sup>35</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG

<sup>36</sup> Siehe § 4 Abs. 3 LStDV und BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412, Rz. 92

<sup>37</sup> BStBl I 2015, 614

## Mehraufwendungen für Verpflegung: Kürzungsregelungen bei Mahlzeitengestellungen

Als Ausgleich für die steuerfreie oder nicht lohnsteuerbare Abrechnung von arbeitgeberseitig veranlassten Mahlzeitengestellungen ist die Verpflegungspauschale um einen pauschalen Mahlzeitenwert zu kürzen. Hierdurch soll eine Doppelvergünstigung des während der Auswärtstätigkeit oder der doppelten Haushaltsführung von dem Arbeitgeber verpflegten Mitarbeiters verhindert werden. Die Kürzung beträgt für ein Frühstück 20 % und für ein Mittag- und Abendessen jeweils 40 % des Betrags der Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit.

Die pauschale Kürzung beträgt bei Inlandsabrechnungen:

- 20 % der 24 stündigen Verpflegungspauschale für das Frühstück  
(Inland: 20 % v. 24 € = 4,80 €)
- 40 % der 24 stündigen Verpflegungspauschale für das Mittagessen  
(Inland: 40 % v. 24 € = 9,60 €)
- 40 % der 24 stündigen Verpflegungspauschale für das Abendessen  
(Inland: 40 % v. 24 € = 9,60 €)

Dabei darf der Kürzungsbetrag die ermittelte Verpflegungspauschale<sup>38</sup> nicht übersteigen.<sup>39</sup> Diese typisierende, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist tagesbezogen und maximal bis auf 0 € vorzunehmen.<sup>40</sup>

Im Ergebnis führt die gesetzliche Neuregelung zu Folgendem: Wird dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten bei einer Auswärtstätigkeit unentgeltlich eine oder mehrere übliche Mahlzeiten (dies sind Mahlzeiten mit einem Preis von bis zu 60 € inkl. Getränke und Umsatzsteuer) zur Verfügung gestellt, bleiben diese Mahlzeiten unversteuert und die Verpflegungspauschalen sind entsprechend zu kürzen.

Diese Grundsätze gelten entsprechend auch bei der Abrechnung von Auslandsauswärtstätigkeiten.

### Praxishinweis

Der Arbeitgeber darf eine Verpflegungspauschale in der Höhe steuerfrei erstatten, in der der Arbeitnehmer ansonsten einen Werbungskostenabzug begehren könnte. Damit sind bei der Berechnung der steuerfreien Erstattung von Verpflegungspauschalen auch die vorgenannten Kürzungsregelungen zu beachten. Sofern der Arbeitgeber die Verpflegungspauschalen auf der Lohnsteuerbescheinigung aufführt und hiervon

<sup>38</sup> § 9 Abs. 4a EStG

<sup>39</sup> § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG

<sup>40</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 73

nicht befreit ist<sup>41</sup>, sind die (gekürzten) steuerfreien Verpflegungspauschalen aufzuführen.<sup>42</sup> Hinzuweisen ist darauf, dass die Aufführung der steuerfrei ausgezahlten Verpflegungspauschalen neben der zusätzlichen Nennung des Großbuchstaben „M“ tritt.

## Aktuelle Entwicklungen

### Mahlzeitengestellung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse

Der Erfassung und Bewertung von Mahlzeitengestellungen bedarf es nur, wenn diese lohnsteuerbar und nicht lohnsteuerbefreit sind.

Von einer nicht lohnsteuerbaren Mahlzeitengestellung ist auszugehen, wenn die Mahlzeit im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer abgegeben wird. Dies gilt insbesondere für Mahlzeitengestellungen im Rahmen eines sog. Arbeitsessens<sup>43</sup> und Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung.<sup>44</sup> Bei der Beteiligung des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung ist selbst dann von einer Leistung im ganz überwiegend betrieblichen Interesse auszugehen, wenn der jeweilige Mahlzeitenpreis 60 € übersteigt. Selbst eine Mahlzeitengestellung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse kann eine Kürzung der Verpflegungspauschale auslösen.

Nach Auffassung des FG Hamburg<sup>45</sup> ist die Arbeitgeberverpflegung von Mitarbeitern auf einer Offshore-Plattform kein Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Gemeinschaftsverpflegung wegen besonderer betrieblicher Abläufe den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt.

Die Auffassung, dass bei Mahlzeiten, die an Filmsets in Filmstudios sowie festen oder mobilen Kulissen auf den Betriebsgelände des Filmstudios gewährt werden, um den Betriebsablauf nicht zu beeinträchtigen, ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse vorliegt, lehnt die Finanzverwaltung jedoch ab.

<sup>41</sup> Siehe § 4 Abs. 3 LStDV und BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412, Rz. 92

<sup>42</sup> § 41b Abs. 1 Satz 3 Nr. 10 EStG.

<sup>43</sup> R 19.6 Abs. 2 LStR 2015

<sup>44</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG; R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 2 LStR 2015

<sup>45</sup> FG Hamburg, Urteil v. 17.09.2015, 2 K 54/15

## **Praxishinweis**

Selbst wenn eine vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeitengestellung nicht lohnsteuerbar ist, wird von der Finanzverwaltung eine Kürzung der Verpflegungspauschale vorgenommen.<sup>46</sup>

## **Beispiel 1**

Ein Arbeitnehmer befindet sich auf einer Auswärtstätigkeit im Inland. Die Gesamtabwesenheitszeit beträgt 6 Stunden.

Er legt seiner Reisekostenabrechnung eine Bewirtungskostenrechnung über 60 € (Mittagessen) bei. Der Mitarbeiter hat einen Geschäftsfreund auf Kosten des eigenen Arbeitgebers eingeladen.

Betriebsausgabenabzug

Es handelt sich um eine Geschäftsfreundebewirtung, für die ein 70 %iger Betriebsausgabenabzug möglich ist.<sup>47</sup>

Geldwerter Vorteil

Der Arbeitnehmer hat aus der Teilnahme an der Geschäftsfreundebewirtung keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Er nimmt aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse an der Geschäftsfreundebewirtung teil.<sup>48</sup> Da kein Arbeitslohn vorliegt, unterbleibt auch die Versteuerung eines Sachbezugs.

Da kein Arbeitslohn vorliegt und die Mahlzeit folglich auch nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, entfällt für diese Mahlzeitengestellung die Angabe des Großbuchstaben „M“.<sup>49</sup>

Mehraufwand für Verpflegung

Die Gewährung von Tagegeld scheidet aus, weil der Mitarbeiter nicht mehr als 8 Stunden auswärtig tätig ist.

<sup>46</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 – Rz. 81-83

<sup>47</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG

<sup>48</sup> R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 2 LStR 2015

<sup>49</sup> § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG, BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 91

## Beispiel 2

wie Beispiel 1, allerdings beträgt die Abwesenheitsdauer insgesamt 9 Stunden. Der Arbeitgeber beabsichtigt, neben der Bewirtungskostenrechnung das höchstmögliche Tagegeld steuerfrei zu erstatten.

### Betriebsausgabenabzug

Es handelt sich um eine Geschäftsfreundebewirtung, für die ein 70 %iger Betriebsausgabenabzug möglich ist.<sup>50</sup>

### Geldwerter Vorteil

Der Arbeitnehmer hat aus der Teilnahme an der Geschäftsfreundebewirtung keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Er nimmt aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse an der Geschäftsfreundebewirtung teil. Da kein Arbeitslohn vorliegt und die Mahlzeit folglich auch nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, löst diese Mahlzeitengestellung die Angabe des Großbuchstaben „M“ nicht aus.<sup>51</sup>

Die Erstattung des gesamten Bewirtungsbelegs durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ist steuer- und sozialversicherungsfreier Auslagenersatz.<sup>52</sup>

### Mehraufwendungen für Verpflegung

Dem Grunde nach kommt ein Tagegeld in Betracht, weil der Mitarbeiter mehr als 8 Stunden auswärtig tätig ist.

Grundsätzlich beträgt das Tagegeld bei Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung mit einer Abwesenheitszeit von mehr als 8 Stunden insgesamt 12 €.

Dieser Tagegeldanspruch ist im neuen Recht zu kürzen, falls auf Veranlassung des Arbeitgebers dem Mitarbeiter bereits eine Mahlzeit gestellt wurde.

Die Finanzverwaltung sieht eine Kürzung auch in den Fällen vor, in denen eine Geschäftsfreundebewirtung auf Kosten des Arbeitgebers erfolgte.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG

<sup>51</sup> § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG

<sup>52</sup> § 3 Nr. 50 EStG

<sup>53</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 82

Berechnung:

Ungekürztes Tagegeld	12,00 €
<u>Pauschale Kürzung des Tagegeldes (24 € x 40 % =)</u>	<u>9,60 €</u>
Verbleibendes steuerfreies Tagegeld	2,40 €

### Beispiel 3

wie Beispiel 1, die Abwesenheitsdauer beträgt insgesamt 9 Stunden und der Kunde lädt den eigenen Mitarbeiter zu einer Geschäftsfreunde-  
bewirtung am Mittag ein.

Geldwerter Vorteil

Der Arbeitnehmer hat aus der Teilnahme an der Geschäftsfreunde-  
bewirtung keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Die Mahlzeit wurde  
nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers hin gestellt.

Tagegeld

Dem Grunde nach kommt ein Tagegeld in Betracht, weil der Mitarbeiter  
mehr als 8 Stunden auswärtig tätig ist.

Grundsätzlich beträgt das Tagegeld bei Auswärtstätigkeiten ohne  
Übernachtung mit einer Abwesenheitszeit von mehr als 8 Stunden  
insgesamt 12 €.

Dieser Tagegeldanspruch ist im neuen Recht zu kürzen, falls auf  
Veranlassung des Arbeitgebers dem Mitarbeiter bereits eine Mahlzeit  
gestellt wurde. In den Fällen, in denen der Geschäftsfreund einlädt, wird  
nicht von einer vom Arbeitgeber veranlassten Mahlzeitengestellung  
ausgegangen.<sup>54</sup>

Tagegeld (ohne Kürzung)	12,00 €
-------------------------	---------

### Praxishinweis

Betriebliche Reisekostenordnungen sehen mittlerweile eine Kürzung des  
steuerfrei an den Mitarbeiter auszahlbaren Mehraufwands für  
Verpflegung vor, selbst wenn die Verpflegung durch den Dritten ohne  
Arbeitgeberveranlassung erfolgt. Der Arbeitnehmer kann mit seiner

<sup>54</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 83



Einkommensteuer-Erklärung insoweit einen Werbungskostenabzug beantragen.

### Begriffsbestimmung: Mahlzeit

Der Begriff „Mahlzeit“ ist im EStG nicht näher definiert. Er bedarf der Rechtsauslegung. Nach Auffassung der Finanzverwaltung werden als Mahlzeiten alle Speisen und Lebensmittel angesehen, die üblicherweise der Ernährung dienen und die zum Verzehr während der Arbeitszeit oder im unmittelbaren Anschluss daran geeignet sind, somit Vor- und Nachspeisen ebenso wie Imbisse und Snacks.<sup>55</sup>

Das Bundesverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 21. September 2010<sup>56</sup> entschieden, dass der Begriff der Verpflegung in § 6 Abs. 2 Satz 1 Bundesreisekostengesetz Essen und Trinken umfasst. Nach dem Urteil ist der Tatbestand der unentgeltlichen Mahlzeit aus dienstrechtlicher Sicht nicht erfüllt, wenn keine Getränke bereit stehen. Steuerrechtlich soll eine Mahlzeitengestellung gleichwohl vorliegen, wenn neben dem Essen kein Getränk angeboten wird.

#### **Praxishinweis**

Von einer „Mahlzeitengestellung“ kann jedoch nicht ausgegangen werden, wenn lediglich **Getränke** übernommen werden.<sup>57</sup> Sofern die Getränkeaufwendungen lohnsteuerbar und nicht lohnsteuerbefreit sind, können diese nach § 8 Abs. 3 EStG oder nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG – in letztgenanntem Fall unter Berücksichtigung der 44 €-Freigrenze – zu erfassen und zu bewerten sein.

Eine Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschale ist nach Auffassung des BMF<sup>58</sup> nur vorzunehmen, wenn es sich bei der vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeit tatsächlich um ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen handelt. Die Mahlzeitengestellung muss eine **ersetzende Hauptmahlzeit** sein. Damit wird nicht jedwede Mahlzeit erfasst.

#### **Praxishinweis**

Die Finanzverwaltung will damit die sog. Zwischenmahlzeiten nicht für Kürzungszwecke berücksichtigen. Auch sollen die Zwischenmahlzeiten keinen eigenständigen geldwerten Vorteil auslösen. Hierdurch wird ein Verbrauch der 44 €-Freigrenze verhindert. Ausdrückliche Verwaltungsanweisungen wurden hierzu bislang jedoch nicht veröffentlicht; zur Rechtssicherheit wäre dies geboten.

<sup>55</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002, DOK 2015/0364577, NWB DokID: AAAAE-91069

<sup>56</sup> 2 C 54/09

<sup>57</sup> Siehe auch Seifert, NWB 46/2014 S. 3448

<sup>58</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015, IV C 5 – S 2353/15/10002 DOK 2015/0364577, NWB DokID: AAAAE-91069

Ein Kuchen, der anlässlich eines Nachmittagskaffees während eines Seminars gereicht wird, stellt keine Hauptmahlzeit dar. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ist nicht anzuwenden; mangels ersetzender Hauptmahlzeit unterbleibt eine Kürzung der Verpflegungspauschale. Entsprechendes gilt für die bei Seminaren anlässlich der Kaffeepause im Laufe des Vormittags gereichten Snacks.

Auch die z. B. auf innerdeutschen Flügen oder Kurzstrecken-Flügen gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsli-Riegel oder vergleichbare andere Knabbereien erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit und führen somit zu keiner Kürzung der Pauschalen. Eine ersetzende Hauptmahlzeit liegt nicht vor.

Nach Auffassung des BMF<sup>59</sup> obliegt es vorrangig dem jeweiligen Arbeitgeber, zu beurteilen, inwieweit die von ihm angebotenen Speisen unter Berücksichtigung z. B. ihres jeweiligen Umfangs, des entsprechenden Anlasses oder der Tageszeit tatsächlich an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten treten.

Damit muss der Arbeitgeber auch entscheiden, ob das unentgeltlich im Flugzeug, Schiff oder Zug gestellte Essen eine ersetzende Hauptmahlzeit oder eine nicht relevante „ähnliche Knabberei“ ist. Sofern eine ersetzende Hauptmahlzeit vorliegt, sind nach dem BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014<sup>60</sup> die Erfassungs- und Kürzungsregelungen erst ab dem 01. Januar 2015 zu beachten.

Diese aus Vertrauensschutz gewährte Übergangsregelung löst den Geburtsfehler der Rechtsaussage nicht. Es kann nur schwerlich zwischen einer ersetzenden Hauptmahlzeit und einer ähnlichen Knabberei abgegrenzt werden. M. E. sind zumindest Essengestellungen im Flieger bei Kurzstreckenflügen (z. B. bis zu 5 Stunden) keine ersetzenden Mahlzeiten, weil sie typischerweise keine ersetzenden Hauptmahlzeiten sind. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn ein Flugtarif gewählt wird, der auch eine Essengestellung an Bord des Fliegers (z. B. Smarttarif von Germanwings mit Gestellung eines Brotes mit Getränk) vorsieht; im Vordergrund steht bei solchen Flugbuchungen die Kofferabgabe und die kostenfreie Sitzplatzbuchung, die zumeist kostengünstiger als eine Einzelbuchung ist. Anders zu beurteilen wären Mahlzeitengestellungen in der Business-Class oder während eines Langstreckenfluges. Undifferenzierend wird in Beispiel 1 und Beispiel 2 des BMF-Schreiben vom 05. November 2015<sup>61</sup> ein Frühstück im Flugzeug als kürzungsauslösend beurteilt. M. E. verwirrt dieses Beispiel, weil keine Auseinandersetzung mit der Frage erfolgt, ob das Frühstück im Flugzeug überhaupt eine ersetzende Hauptmahlzeit ist.

---

<sup>59</sup> BMF-Schreiben v. 19.05.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002, DOK 2015/0364577, NWB DokID: AAAAE-91069

<sup>60</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 65 / 130

<sup>61</sup> BMF-Schreiben v. 05.11.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002, NWB DokID: HAAAF-08866

### Hauptmahlzeitengestellung maßgeblich

Unbeachtlich im Hinblick auf die gesetzlich vorgeschriebene pauschale Kürzung der Verpflegungspauschalen ist, ob die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit vom Arbeitnehmer tatsächlich eingenommen wird oder die Aufwendungen für die vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit niedriger sind als der jeweilige pauschale Kürzungsbetrag.<sup>62</sup>

Die Kürzung kann nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann unterbleiben, wenn der Arbeitgeber keine Mahlzeit zur Verfügung stellt, z. B. weil er die entsprechende Mahlzeit abbestellt oder der Arbeitnehmer die Mahlzeit selbst veranlasst und bezahlt.<sup>63</sup>

Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer anstelle einer nicht eingenommenen, von ihm zur Verfügung gestellten Mahlzeit eine weitere gleichartige Mahlzeit im Rahmen der 60 €-Grenze<sup>64</sup> zur Verfügung stellen (arbeitsrechtliche Erstattung und Belegvorlage beim Arbeitgeber). Sofern der Arbeitnehmer für eine solche weitere vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit eine Zuzahlung zu leisten hat, kommt eine Kürzung der Kürzung der Verpflegungspauschale in Betracht.<sup>65</sup>

Ein Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers bei seiner Einkommensteuerveranlagung durch die Vorlage von Belegen für eine anstelle der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit auf eigene Veranlassung eingenommene Verpflegung ist ausgeschlossen. Hier bleibt es bei der typisierenden Kürzung<sup>66</sup> der steuerlichen Verpflegungspauschalen.<sup>67</sup>

#### **Beispiel 1**

Der Arbeitnehmer B nimmt an einer von seinem Arbeitgeber gebuchten eintägigen Fortbildungsveranstaltung teil und ist mehr als acht Stunden von zu Hause abwesend. In der Tagungsgebühr ist ein Mittagessen zum Preis von 30 € enthalten. B verzichtet auf die Einnahme dieses Essens und nimmt stattdessen in der Mittagspause in einem nahe gelegenen Restaurant ein Essen zum Preis von 25 € ein, das ihm von seinem Arbeitgeber gegen Vorlage der Rechnung zusätzlich erstattet wird.

Beide Mahlzeitengestellungen während der Auswärtstätigkeit sind steuerfrei,<sup>68</sup> insbesondere auch, weil der Preis beider Mahlzeiten 60 € nicht übersteigt.

<sup>62</sup> § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG

<sup>63</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 74/75

<sup>64</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG

<sup>65</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 70 ff.

<sup>66</sup> § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG

<sup>67</sup> BMF-Schreiben v. 05.11.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002, NWB DokID: HAAAF-08866

<sup>68</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG

Verpflegungspauschale	12,00 €
Kürzung für zwei arbeitgeberseitig gestellte übliche Mahlzeiten (25 € + 30 € = 55 €)	- 9,60 €
Steuerfreie Verpflegungspauschale	2,40 €

### **Beispiel 2**

Wie Beispiel 2. Der Preis des im Restaurant eingenommenen Essens beträgt 35 €, das der Arbeitgeber in voller Höhe erstattet.

Die Verpflegungspauschale beträgt 12 €.

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale unterbleibt, da der Preis der beiden Mittagessen insgesamt 60 € übersteigt (30 € zuzüglich 35 € = 65 €).

Die vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen für die beiden Mittagessen in Höhe von insgesamt 65 € sind steuerpflichtiger Arbeitslohn, der in Höhe von 12 € mit 25 % pauschal besteuert werden kann.<sup>69</sup> Der verbleibende Betrag von 53 € ist nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu besteuern und beitragspflichtig.<sup>70</sup>

### Essenmarkengestellung während einer Auswärtstätigkeit

Eine Bewertung der Essenmarke mit dem amtlichen Sachbezugswert war bislang ausgeschlossen, wenn diese am Kalendertag einer Auswärtstätigkeit ausgegeben wird.<sup>71</sup> Diese RichtlinienAusführung und Tz. 76 des BMF-Schreiben v. 24. Oktober 2014<sup>72</sup> sind durch das BMF-Schreiben vom 05. Januar 2015<sup>73</sup> zum Teil überholt.

Nach dieser Verwaltungsanweisung kann auch eine Essenmarkengestellung während einer Auswärtstätigkeit nach Ablauf der Dreimonatsfrist<sup>74</sup> mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden.<sup>75</sup> Essenmarkengestellungen innerhalb der Dreimonatsfrist wertet die Finanzverwaltung allerdings nicht als Mahlzeitengestellung, sondern als Verpflegungszuschuss. Die Grundsätze dieses Schreibens werden

<sup>69</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG

<sup>70</sup> Alternativ: Pauschalierung gem. § 40 Abs. 1 EStG

<sup>71</sup> R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. a) Doppelbuchst. dd) LStR 2015

<sup>72</sup> BStBl I 2014, 1412

<sup>73</sup> BStBl I 2015, 119

<sup>74</sup> § 9 Abs. 4a Satz 6 und 7 EStG

<sup>75</sup> H 8.1 Abs. 7 LStH 2016 – Stichwort „Essenmarken nach Ablauf der Dreimonatsfrist bei Auswärtstätigkeiten“

von der Finanzverwaltung ab dem 1. Januar 2015 angewandt. Ob diese differenzierende Rechtsauslegung der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Prüfung standhalten wird, bleibt abzuwarten.

### **Beispiel**

Der Arbeitgeber A überlässt seinem für 6 Monate bei einem Kunden in München tätigen Mitarbeiter B in 2016 arbeitstäglich eine Essenmarke im Wert von 6,20 € für das Mittagessen. Weitere steuerfreie Tagegelder werden nicht erstattet.

In den **ersten drei Monaten** handelt es sich bei der Essenmarkengestellung um einen Verpflegungszuschuss. Dieser Verpflegungszuschuss bleibt steuerfrei, weil er die ansonsten von dem Mitarbeiter ansetzbare Verpflegungspauschale i.H.v. 12 € nicht übersteigt.<sup>76</sup> Eine steuerfreie Mahlzeitengestellung<sup>77</sup> wird von der Finanzverwaltung im Falle der Essenmarkengestellung verneint. Den Differenzbetrag zwischen der Verpflegungspauschale von 12 € und dem Wert der Essenmarke i.H.v. 6,20 €, der als steuerfreies Tagegeld gewertet wird, kann B i.H.v. 5,80 € als Werbungskosten geltend machen.

**Ab dem vierten Monat** liegt bei B ein geldwerter Vorteil aus der Essenmarkengestellung in Höhe von 3,10 € täglich vor. Der steuerliche Wertansatz erfolgt mit dem amtlichen Sachbezugswert, weil die Essenmarke den höchstmöglichen Verrechnungswert von 6,20 € (3,10 € + 3,10 €) nicht übersteigt. Der mit dem amtlichen Sachbezugswerte bewertete geldwerte Vorteil von 3,10 €/täglich kann von A mit 25 % pauschal besteuert werden.<sup>78</sup>

### *Kürzung von Verpflegungsmehraufwendungen während einer Auslandsauswärtstätigkeit*

Mit Schreiben vom 09. Dezember 2015<sup>79</sup> hat das BMF die Auslandsreisekosten 2016 bekannt gemacht. Diese gelten für Reisetage ab 2016. Bedeutsam sind in diesem Zusammenhang grundsätzliche Aussagen zur Anwendung der Auslandsreisekosten und zu Kürzungsregelungen. Hierzu existieren bislang keine bundeseinheitlich abgestimmten Verwaltungsregelungen.

Bei **eintägigen Reisen** (Reisen ohne Übernachtung) in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes im Ausland maßgebend.

<sup>76</sup> siehe § 3 Nr. 16 EStG

<sup>77</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 und Satz 9 EStG

<sup>78</sup> § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG

<sup>79</sup> IV C 5 – S 2353/08/10006:006 DOK 2015/1117215

Bei **mehrtägigen Reisen** (Reisen mit Übernachtung) in verschiedenen Staaten gilt für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag sowie an den Zwischentagen (Tagen mit 24 Stunden Abwesenheit) insbesondere Folgendes:

- Bei der Anreise vom Inland in das Ausland oder vom Ausland in das Inland jeweils ohne Tätigwerden ist der entsprechende Pauschbetrag des Ortes maßgebend, der vor 24 Uhr Ortszeit erreicht wird.
- Bei der Abreise vom Ausland in das Inland oder vom Inland in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes maßgebend.
- Für die Zwischentage ist in der Regel der entsprechende Pauschbetrag des Ortes maßgebend, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit erreicht.

Schließt sich an den Tag der Rückreise von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit zur Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte eine weitere ein- oder mehrtägige Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die höhere Verpflegungspauschale zu berücksichtigen.

Zur Kürzung der Verpflegungspauschale gilt Folgendes:

Bei der Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten ist die Kürzung der Verpflegungspauschale tagesbezogen vorzunehmen, d. h. von der für den jeweiligen Reisetag maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24-stündige, unabhängig davon, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

#### **Beispiel 1**

Der Ingenieur I kehrt am Dienstag von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit in Straßburg zu seiner Wohnung zurück. Nachdem er Unterlagen und neue Kleidung eingepackt hat, reist er zu einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit nach Kopenhagen weiter. I erreicht Kopenhagen um 23.00 Uhr. Die Übernachtungen - jeweils mit Frühstück - wurden vom Arbeitgeber im Voraus gebucht und bezahlt.

Für Dienstag ist nur die höhere Verpflegungspauschale von 40 € (Rückreisetag von Straßburg: 32 €, Anreisetag nach Kopenhagen: 40 €) anzusetzen. Aufgrund der Gestellung des Frühstücks im Rahmen der Übernachtung in Straßburg ist die Verpflegungspauschale um 12 € (20 Prozent der Verpflegungspauschale Kopenhagen für einen vollen Kalendertag: 60 €) auf 28 € zu kürzen.

## Beispiel 2

Der Beschäftigte A beginnt in Hamburg am 3. Februar 2016 um 10 Uhr eine Auswärtstätigkeit. Er kommt bei dem Kunden in der Schweiz (Sion) um 15 Uhr an und übernachtet dort. Am 4. Februar 2016 fährt er weiter zu einem Kunden in Wien (Österreich). Dort übernachtet er auch. Am 5. Februar 2016 kehrt er um 15 Uhr zu seinem Betriebssitz in Hamburg zurück.

Es gelten für 2016 folgende Tagegeldsätze:

Schweiz	über 8 Stunden	=	41 €
	24 Stunden	=	62 €
Österreich	über 8 Stunden	=	24 €
	24 Stunden	=	36 €

3.2.16	Anreisetag	Tagegeldsatz Schweiz	41 €
4.2.16	Zwischentag	Tagegeldsatz Österreich	36 €
5.2.16	Rückreisetag	Tagegeldsatz Österreich	24 €
Summe			101 €

## Abwandlung

Wie Beispiel davor, dem Mitarbeiter wird aber am jeweiligen Übernachtungsort ein Frühstück auf Veranlassung des Arbeitgebers gestellt.

3.2.16	Anreisetag	Tagegeldsatz Schweiz	41,00 €
(ohne Kürzung, da an diesem Tag keine Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber)			
4.2.16	Zwischentag	Tagegeldsatz Österreich	
(zuletzt erreichtes Land)			
		36,00 €	
		Kürzung 20 % v. 36 € = - 7,20 €	28,80 €
5.2.16	Rückreisetag	Tagegeldsatz Österreich	
(letzter Tätigkeitsort im Ausland)			
		24,00 €	
		20 % v. 36 € = - 7,20 €	16,80 €
Summe			86,60 €

Fraglich war bislang, ob für die Kürzung des Tagegeldes der 24 stündige Tagegeldsatz des Staates, für den eine Tagegeldpauschale tatsächlich am Mahlzeitengestellungstag gewährt wird, oder der Tagegeldsatz für das Land, in dem die Mahlzeit tatsächlich gestellt wurde, heranzuziehen ist. Die Finanzverwaltung hat in dem BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014<sup>80</sup> keine eindeutige Aussage aufgenommen. Dem Gebot der Vereinfachung dürfte es entsprechen, wenn jetzt auch nach Auffassung der Finanzverwaltung der tatsächlich gewährte Tagegeldsatz – unabhängig vom Mahlzeitengestellungsort – für die Kürzung herangezogen wird.

### *Kürzung von Verpflegungsmehraufwendungen während einer Auswärtstätigkeit und Lohnsteuerpauschalierung*

Oftmals kommt es vor, dass Arbeitgeber nach den betrieblichen Vereinbarungen an die Beschäftigten Verpflegungssätze auszahlen, die über den steuerlichen Werten liegen. Der die steuerfreien Pauschalen übersteigende Teil ist im Regelfall als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen und löst eine Beitrags- und Lohnsteuerpflicht aus.

Um eine individuelle Besteuerung zu verhindern, besteht auch im neuen Reisekostenrecht die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung für Arbeitgeberleistungen, die über die in- und ausländischen steuerfreien Tagegeldsätze hinausgehen. Der Pauschalsteuersatz beträgt einheitlich 25 % und gilt nur bei der Abrechnung von Verpflegungsmehraufwendungen bei **Auswärtstätigkeiten**.

#### **Praxishinweis**

Soweit der Arbeitgeber anlässlich einer Auswärtstätigkeit steuerpflichtige Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand zahlt, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % zulässig, soweit diese Vergütung die (ungekürzte) Tagegeldpauschale um nicht mehr als 100 % übersteigt.

Diese Lohnsteuerpauschalierung ist auf Tagegelder für Inlands- und/oder Auslandsreise anwendbar. Unerheblich ist zudem auch, ob es sich um eine eintägige Auswärtstätigkeit (ohne Übernachtung) oder eine mehrtägige Auswärtstätigkeit (mit Übernachtung) handelt.

#### **Praxishinweis**

Die Erhöhung der maßgeblichen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen um 100 % gilt nur für Arbeitgebererstattungen an Arbeitnehmer, also nicht für Selbständige und Gewerbetreibende. Auch auf die Höhe des Werbungskostenabzugs hat sie keine Auswirkung.

<sup>80</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412



Die Pauschalierung der Mehraufwendungen für Verpflegung **scheidet** durch den Gesetzesbezug auf eine Auswärtstätigkeit **aus**, wenn die Abrechnung nach den Grundsätzen der **doppelten Haushaltsführung**<sup>81</sup> erfolgt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>82</sup> wird entsprechend dem Gesetzeswortlaut bei Anwendung der Pauschalierung immer auf die dem Arbeitnehmer steuerlich zustehende Verpflegungspauschale **ohne Beachtung der Kürzungsregelungen** nach § 9 Abs. 4a Satz 8 bis 10 EStG abgestellt.

#### Beispiel

Der Arbeitnehmer beginnt am 2. April eine inländische Dienstreise um 6 Uhr. Diese endet am 2. April 2016 um 18 Uhr. Am 2. April hat der Mitarbeiter auf Veranlassung des Arbeitgebers ein Frühstück gestellt bekommen. Außerdem hat er am 2. April am Mittag an einer Geschäftsfreundebewirtung zu Lasten des eigenen Arbeitgebers teilgenommen. Der Arbeitgeber zahlt nach der betrieblichen Vereinbarung ein Tagegelder von 12 € aus.

Betriebliche Vereinbarung		12,00 €
---------------------------	--	---------

Davon steuerfrei:

02.04.2016	12,00 €	
Kürzung Frühstück	- 4,80 €	
Kürzung Mittagessen	- 9,60 €	0,00 €

Steuerpflichtig		12,00 €
-----------------	--	---------

davon pauschalierbar mit 25 %		12,00 €
-------------------------------	--	---------

(bei der Pauschalierung wird auf den Tagegeldsatz vor Kürzung abgestellt)

Liegen Arbeitgebererstattungen über den Erhöhungsbeträgen, sind diese beim Arbeitnehmer individuell zu versteuern und unterliegen im Gegensatz zu den pauschal zu versteuernden Beträgen der Sozialversicherungspflicht. Hinsichtlich der die Lohnsteuerpauschalierungsmöglichkeit übersteigenden Beträge besteht alternativ zur individuellen Versteuerung (weiterhin) die Möglichkeit, diese Beträge als sonstige Bezüge zu behandeln und diese im Umfang des § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (1.000 €-Grenze) und mit dem individuellen Pauschsteuersatz zu pauschalieren.

<sup>81</sup> § 9 Abs. 4a Satz 12 EStG

<sup>82</sup> BMF-Schreiben v. 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/13/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz. 58