

# Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit bzw. einer doppelten Haushaltsführung

## Aktuelle Entwicklungen in der Lohnsteuer

Michael Seifert<sup>1</sup>

Durch das <sup>2</sup>Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (BGBl 2013 I S. 285 ) hat das steuerliche Reisekostenrecht mit <sup>3</sup>Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 erhebliche Veränderungen erfahren. Die Finanzverwaltung hat sich in 2015 zu verschiedenen Einzelfragen geäußert. Im Fokus steht <sup>4</sup>die steuerliche Behandlung von Mahlzeitengestellungen an Arbeitnehmer und deren Folgewirkungen auf die Höhe der Verpflegungspauschale. Nachfolgend wird auf die aktuellen Entwicklungen eingegangen.

### I. Grundsätzliches

<sup>5</sup>Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (BGBl 2013 I S. 285 ) hat der Gesetzgeber das steuerliche Reisekostenrecht mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 erheblich verändert. In der betrieblichen Praxis stellt sich insbesondere die Frage nach der steuerlichen Bewertung von Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung.

Der Gesetzgeber hat in § 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG Regelungen getroffen, die für die Reisekostenabrechnungen von Arbeitnehmern gelten. Diese Vorschriften stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit Kürzungsregelungen bei den Verpflegungspauschalen. Durch diese Kürzungsregelung soll eine Doppelbegünstigung durch eine steuerfreie Mahlzeitengestellung während <sup>6</sup>einer Auswärtstätigkeit oder einer doppelten Haushaltsführung und der ungekürzten Gewährung von Mehraufwandszuschüssen 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 %,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %,

*der nach Satz 3 Nr. 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 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal besteuert werden. <sup>10</sup>Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8.*

---

<sup>1</sup>StB Michael Seifert war in der Finanzverwaltung NRW, der Steuerabteilung des DIHK und des VDMA beschäftigt. Seit 1998 ist er als Steuerberater in einer kooperierenden Einzelkanzlei tätig.

<sup>2</sup>BMF, Schreiben vom 19. 5. 2015 [AAAAE-91069]

<sup>3</sup>BMF, Schreiben vom 5. 11. 2015 [HAAAF-08866]

<sup>4</sup>BMF, Schreiben vom 9. 12. 2015 [KAAAF-18413] ; [AAAAF-18412]

<sup>5</sup>Überblick über die Neuregelungen s. Harder-Buschner/Schramm, NWB 4/2014 S. 175

<sup>6</sup>Kürzungsregelung soll Doppelbegünstigung vermeiden

## II. Mahlzeitengestellung während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb der Wohnung/ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

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

- während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb der Wohnung bzw. ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers oder
- im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

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

<sup>7</sup>Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte definiert sich nach § 9 Abs. 4 EStG (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 2 bis 34). Die Bestimmungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung ergeben sich aus § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , a. a. O., Rn. 99 bis 109).

### 1. Mahlzeitengestellung während einer Incentive-Reise oder Betriebsveranstaltung

Mahlzeitengestellungen während einer Incentive-Reise (BMF, Schreiben vom 14. 10. 1996 , BStBl 1996 I S. 1192 ) dürften von der Bewertungsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG mangels „beruflicher Veranlassung“ nicht erfasst sein. Auch eine Mahlzeitengestellung während einer Betriebsveranstaltung wird hiervon nicht erfasst, weil die Bewertungsregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG Vorrang hat (so auch BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 84).

<sup>8</sup>Während für den geldwerten Vorteil aus einer Incentive-Reise eine Option zur Pauschalierung nach Maßgabe von § 37b Abs. 2 EStG möglich ist (BMF, Schreiben vom 19. 5. 2015 , BStBl 2015 I S. 468 , Rn. 10), werden die Gesamtkosten der Mahlzeit im Rahmen einer Betriebsveranstaltung in die Gesamtkostenberechnung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2 EStG einbezogen (BMF, Schreiben vom 14. 10. 2015 , BStBl 2015 I S. 832 ,

NWB Nr. 2 vom 11.01.2016 - 130 -

Tz. 2). Sofern der Freibetrag von 110 € überschritten wird oder wegen einer mehr als zweiten Betriebsveranstaltung nicht zur Anwendung kommt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 und 4 EStG ), kann eine individuelle Besteuerung durch die Option zur Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG verhindert werden.

### Praxishinweis

<sup>9</sup>Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 24. 9. 2015 - VI R 69/14 [ZAAAF-09216] ) wird die Lohnsteuerpauschalierung nicht durch einen Antrag, sondern durch die Lohnsteueranmeldung 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 (geändert durch das 5. SGB IV-ÄndG vom 15. 4. 2015, BGBl 2015 I S. 583 – anzuwenden erst ab und für Zeiträume ab dem 22. 4. 2015) entfaltet eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG nämlich nur insoweit eine Sozialversicherungsfreiheit, wie die Einnahmen bzw. Zuwendungen vom Arbeitgeber mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wurden. 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 Zuwendungen ohnehin sozialversicherungspflichtig sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 14 SvEV im Umkehrschluss).

<sup>7</sup>Zum Begriff der ersten Tätigkeitsstätte s. Harder-Buschner/Schramm, NWB 1-2/2014 S. 26

<sup>8</sup>Zum BMF-Schreiben vom 14. 10. 2015 s. Weber, NWB 48/2015 S. 3532

<sup>9</sup>Nachträgliche Pauschalierung zwar zulässig, allerdings ist zeitnahe Pauschalierung zu empfehlen

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

a) Veranlassung durch den Arbeitgeber

<sup>10</sup>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

- der Arbeitgeber 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. des § 14 UStG i. V. mit § 33 UStDV handelt, die im Original beim Arbeitgeber vorliegt oder vorgelegen hat und zu Zwecken der elektronischen Archivierung eingescannt wurde.

<sup>11</sup>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.

b) Keine Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber

<sup>12</sup>Übernimmt der Arbeitgeber die Verpflegungskosten seines Arbeitnehmers während einer Auswärtstätigkeit nicht, liegt keine Mahlzeitengestellung i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG vor. Eine pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale wird damit nicht ausgelöst (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG ). Die Übernahme der tatsächlichen Verpflegungskosten durch den Arbeitnehmer kann sich als günstig erweisen, wenn der Mahlzeitenwert geringer als der pauschale Kürzungsbetrag ist.

Beispiel 1

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 Arbeitgeber ausgestellt ist, vor Ort zunächst selbst gezahlt.

Abrechnung <sup>13</sup> – Arbeitgeber übernimmt die gesamte Rechnung (inklusive Frühstück)

Tagegeld	Anreisetag		12,00 €
	Abreisetag	12,00 €	
	Frühstück	- 4,80 €	+ 7,20 €
<hr/>			
Steuerfreie			19,20 €
Tagegelderstattun			
g			

<sup>10</sup>Arbeitgeber bestimmt Tag und Ort der Mahlzeitengestellung

<sup>11</sup>Ermächtigung zur Verpflegung auf Rechnung des Arbeitgebers

<sup>12</sup>Günstig, wenn Wert der Mahlzeit < pauschaler Kürzungsbetrag

<sup>13</sup>Arbeitgeber übernimmt auch Kosten für Frühstück

zuzüglich Hotelrechnung	+ 53,00 €
<hr/> Summe	<hr/> 72,20 €

Abrechnung<sup>14</sup> – Arbeitgeber übernimmt die Rechnung exklusive Frühstück

Tagegeld	Anreisetag	12 €
	Abreisetag	12 €
<hr/> Steuerfreie Tagegelderstattung		<hr/> 24 €
zuzüglich Übernachungskosten		+ 50 €
<hr/> Summe		<hr/> 74 €

Von einer Arbeitgeberveranlassung der Mahlzeitengestellung ist „insbesondere“ auszugehen, wenn die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung i. S. des Umsatzsteuergesetzes (den Frühstücksanteil hat der Mitarbeiter selbst zu tragen) 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. des Umsatzsteuergesetzes“ entbehrlich sein.

### 3. Übliche Mahlzeitengestellung

<sup>15</sup>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 in Höhe von 60 € als Bruttobetrag (inklusive Umsatzsteuer).

<sup>16</sup>Abgestellt wird auf 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. Da der Gesetzgeber nicht danach differenziert, ob die Mahlzeit im Inland oder Ausland gestellt wird, dürfte die 60 €-Grenze auch für die jeweilige Auslandsmahlzeit gelten. Der Gesetzgeber stellt auf den Preis der Mahlzeit ab. Übersteigt dieser 60 €, ist der geldwerte Vorteil nach den allgemeinen lohnsteuerlichen Regelungen zu erfassen. Eigenleistungen des Arbeitnehmers zur Mahlzeitengestellung sind daher unberücksichtigt zu lassen.

#### Beispiel 2

Für den 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 i. V. mit Satz 11 EStG nicht mehr als 44 €, so dass eine Steuerfreiheit infrage kommen kann.

<sup>14</sup>Arbeitgeber übernimmt Kosten für Frühstück nicht

<sup>15</sup>Preis der Mahlzeit übersteigt nicht 60 €

<sup>16</sup>Keine gesetzliche Differenzierung nach In- und Ausland

a) Amtlicher Sachbezugswert

<sup>17</sup>Übliche Mahlzeitengestellungen i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG sind mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Die sozialversicherungsrechtlich festgelegten amtlichen Sachbezugswerte sind steuerlich zwingend (BFH, Urteil vom 23. 8. 2007 - VI R 74/04 , BStBl 2007 II S. 948 ) anzusetzen und damit steuerlich bindend.

Zum 1. 1. 2016 ergibt sich eine Anpassung der amtlichen Sachbezugswerte (Achte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 18. 11. 2015, BGBl 2015 I S. 2075 ). 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 €	229 €	229 €
Für freie Unterkunft – monatlich	223 €	223 €	221 €
Gesamtsachbezugswert	459 €	452 €	450 €

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 amtlichen Sachbezugswerte 2016 für die jeweiligen Mahlzeiten (BMF, Schreiben vom 9. 12. 2015 [AAAAF-18412] ):

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

<sup>18</sup>Der amtliche Sachbezugswert ist bei Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit selbst dann maßgebend, wenn die Mahlzeitengestellung im Ausland erfolgt.

Beispiel 3

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

Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung während einer Auswärtstätigkeit ist lohnsteuerbar und -pflichtig. 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 Sozialversicherungsfreiheit ausgelöst.

<sup>19</sup>Abwandlung

Wie zuvor, allerdings findet die Seminarveranstaltung in Belgien statt.

<sup>17</sup>BFH: zwingende Anwendung der Sachbezugswerte

<sup>18</sup>Gültigkeit auch bei Mahlzeitengestellung im Ausland

<sup>19</sup>infoCenter „Geldwerter Vorteil“ [SAAAB-05662]

Auch insoweit ist der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung mit dem amtlichen (deutschen) Sachbezugswert in Höhe von 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 Sozialversicherungsfreiheit ausgelöst.

#### b) Abgrenzung zwischen lohnsteuerfreier und lohnsteuerpflichtiger Mahlzeitengestellung

Der Ansatz einer Mahlzeit i. S. des § 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:

- Auswärtstätigkeit (ohne Übernachtung) mit einer Abwesenheitsdauer von 8 Stunden oder weniger;
- Auswärtstätigkeit nach Ablauf der Dreimonatsfrist (§ 9 Abs. 4a Satz 6 und 7 EStG );
- der Arbeitgeber hat keine Aufzeichnungen über die Abwesenheitszeit geführt.

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

<sup>20</sup>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 (geändert durch das 5. SGB IV-ÄndG vom 15. 4. 2015) entfaltet eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG nur insoweit eine Sozialversicherungsfreiheit, wie diese vom Arbeitgeber mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wurde (s. oben II, 1). Eine spätere Lohnsteuerpauschalierung – z. B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung – führt demgegenüber zu einer Sozialversicherungspflicht.

#### Beispiel 4

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 zum Preis jeweils 15 € täglich und ein Abendessen, dessen Preis jeweils 20 € täglich beträgt.

Während <sup>21</sup>der ersten drei Tätigkeitsmonate in München kommt eine Verpflegungspauschale in Betracht, so dass sowohl das Frühstück als auch das vom Arbeitgeber veranlasste Abendessen steuerfrei bleiben (§ 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG ). Der Wert der jeweiligen Mahlzeitengestellung übersteigt 60 € nicht und ist damit als üblich anzusehen. Zur Verhinderung einer Doppelbegünstigung wird die tägliche Verpflegungspauschale um 4,80 € (Frühstück) und 9,60 € (Abendessen) pauschal (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG ) bis auf maximal 0 € kalendertäglich (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 73) gekürzt.

Nach <sup>22</sup>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 jeweiligen amtlichen Sachbezugswert zu erfassen und zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ). Hierdurch wird die sog. 44 €-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ) nicht verbraucht. Der mit dem jeweiligen amtlichen Sachbezugswert bewertete steuerpflichtige Arbeitslohn kann entweder individuell oder pauschal (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG ) lohnversteuert werden. Höhe der Pauschallohnsteuer je steuerpflichtiger Mahlzeitengestellung:

Frühstück: 1,67 € • 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer) = 0,42 €

Abendessen: 3,10 € • 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchenlohnsteuer) = 0,77 €

---

<sup>20</sup>Individuelle oder pauschale Besteuerung

<sup>21</sup>Während der ersten drei Tätigkeitsmonate

<sup>22</sup>Nach Ablauf der Dreimonatsfrist

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

### <sup>23</sup>Abwandlung

Sachverhalt wie oben. Allerdings zahlt der Arbeitnehmer ab dem vierten Monat für das vom Arbeitgeber veranlasste Frühstück und 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 auf den amtlichen Sachbezugswert anzurechnen. Da das Entgelt dem jeweiligen amtlichen Sachbezugswert entspricht, unterbleibt eine Besteuerung als Arbeitslohn; auch eine Lohnsteuerpauschalierung ist nicht erforderlich.

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

### III. Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber und Großbuchstabe „M“

<sup>24</sup>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 (s. § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG ). 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 (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG ) oder die Mahlzeit pauschal (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG ) oder individuell besteuert wurde.

Durch <sup>25</sup>diese Bescheinigung soll das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers darauf hingewiesen werden, dass bei der Ermittlung der als Werbungskosten abziehbaren Mehraufwendungen für Verpflegung die Verpflegungspauschalen gekürzt werden müssen.

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 (s. § 4 Abs. 3 LStDV und BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 , a. a. O., Rn. 92). Die Finanzverwaltung geht im Übrigen stillschweigend von einer Zustimmung zu einer solchen Aufzeichnungserleichterung 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

<sup>26</sup>Mit dem BMF-Schreiben vom 30. 7. 2015 (BStBl 2015 I S. 614 ) wird bestimmt, dass die bisher auf die Jahre 2014 und 2015 beschränkte Übergangsregelung um zwei Jahre – bis zum 31. 12. 2017 – verlängert wird. Damit dürfte sich die Forderung der Wirtschaftsverbände auf eine grundsätzliche Abschaffung der Aufzeichnung des Großbuchstabens „M“ (zunächst) nicht durchgesetzt haben. Ob zum Jahr 2018 eine gesetzliche Änderung beschlossen wird, bleibt abzuwarten.

### IV. Kürzungsregelungen bei Mahlzeitengestellung

Als Ausgleich für die steuerfreie oder nicht lohnsteuerbare Abrechnung von arbeitgeberseitig veranlassten Mahlzeitengestellungen ist die Verpflegungspauschale um einen pauschalen Mahlzeitenwert zu kürzen, und zwar für ein Frühstück um 20 % und für ein Mittag- und Abendessen jeweils um 40 % des Betrags der Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit. <sup>27</sup>Dabei darf der Kürzungsbetrag die ermittelte Verpflegungspauschale nicht

---

<sup>23</sup> Arbeitnehmer zahlt ab dem vierten Monat den amtlichen Sachbezugswert

<sup>24</sup> Bescheinigungspflicht Großbuchstabe „M“

<sup>25</sup> infoCenter „Lohnsteuerbescheinigung, elektronische“ [JAAAB-44247]

<sup>26</sup> Zum BMF-Schreiben vom 30. 7. 2015 s. Lucas, NWB 37/2015 S. 2696

<sup>27</sup> Tagesbezogene, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale

übersteigen (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG ). Diese typisierende, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist tagesbezogen und maximal bis auf 0 € vorzunehmen (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 73).

Im Ergebnis führt dies zu Folgendem: Wird dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten bei einer Auswärtstätigkeit unentgeltlich eine übliche Mahlzeit oder mehrere übliche Mahlzeiten (= Mahlzeiten mit einem Preis von bis zu 60 € inklusive Getränke und Umsatzsteuer, s. oben II, 3) zur Verfügung gestellt, bleiben diese Mahlzeiten unversteuert und die Verpflegungspauschalen sind entsprechend zu kürzen. Diese Grundsätze gelten entsprechend 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 nicht befreit ist (s. § 4 Abs. 3 LStDV und BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 92), sind die **(gekürzten) steuerfreien Verpflegungspauschalen** aufzuführen (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 EStG ). Die Aufführung der steuerfrei ausgezahlten Verpflegungspauschalen tritt neben die zusätzliche Nennung des Großbuchstabens „M“.

## V. Aktuelle Entwicklungen im Lohnsteuerrecht

### 1. Ganz überwiegend betriebliches Interesse

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

<sup>28</sup>Von einer nicht lohnsteuerbaren Mahlzeitengestellung ist auszugehen, wenn die Mahlzeit im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer abgegeben wird. Dies gilt insbesondere für die Mahlzeitengestellung im Rahmen eines sog. Arbeitsessens (R 19.6 Abs. 2 LStR 2015 ) und die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ; R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 2 LStR 2015 ). Bei der Beteiligung des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung ist selbst dann von einer Leistung im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers auszugehen, wenn der jeweilige Mahlzeitenpreis 60 € übersteigt. Selbst eine Mahlzeitengestellung im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers kann eine Kürzung der Verpflegungspauschale auslösen.

<sup>29</sup>Nach Auffassung des FG Hamburg (Urteil vom 17. 9. 2015 - 2 K 54/15 [MAAAF-07969] ) 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 dem Betriebsgelände des Filmstudios gewährt werden, um den Betriebsablauf nicht zu beeinträchtigen, ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse vorliegt, lehnt die Finanzverwaltung jedoch ab.

### Praxishinweis

Selbst wenn eine vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeitengestellung nicht lohnsteuerbar ist, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Kürzung der Verpflegungspauschale vorzunehmen (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , Rn. 81 bis 83).

---

<sup>28</sup>Nicht lohnsteuerbare Gestellung, wenn im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers

<sup>29</sup>Mitarbeiter auf einer Offshore-Plattform



### Beispiel 5

Ein <sup>30</sup>Arbeitnehmer befindet sich auf einer Auswärtstätigkeit im Inland. Die Gesamtabwesenheitszeit beträgt sechs Stunden. Er legt seiner Reisekostenabrechnung eine Bewirtungsrechnung über 60 € (Mittagessen) bei. Der Mitarbeiter hat einen Geschäftsfreund auf Kosten des eigenen Arbeitgebers eingeladen.

Es handelt sich um eine Geschäftsfreundebewirtung, für die ein 70 %iger Betriebsausgabenabzug möglich ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ).

Der Arbeitnehmer nimmt aus ganz überwiegend betrieblichem Interesse des Arbeitgebers an der Geschäftsfreundebewirtung teil und hat somit keinen geldwerten Vorteil zu versteuern (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 2 LStR 2015 ). Da kein Arbeitslohn vorliegt, unterbleibt die Versteuerung eines Sachbezugs und die Angabe des Großbuchstaben „M“ entfällt (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 i. V. mit § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ; BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 91).

Die Gewährung eines Mehraufwands für Verpflegung scheidet aus, weil der Mitarbeiter nicht mehr als acht Stunden auswärtig tätig ist.

### Beispiel 6

<sup>31</sup>Wie Beispiel 5, allerdings beträgt die Abwesenheitsdauer insgesamt neun Stunden. Der Arbeitgeber beabsichtigt, neben der Bewirtungsrechnung das höchstmögliche Tagegeld steuerfrei zu erstatten.

Es handelt sich um eine Geschäftsfreundebewirtung, für die ein 70 %iger Betriebsausgabenabzug möglich ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ).

Der Arbeitnehmer nimmt aus ganz überwiegend betrieblichem Interesse des Arbeitgebers an der Geschäftsfreundebewirtung teil und hat somit keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Da kein Arbeitslohn vorliegt und die Mahlzeit folglich nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, löst die Mahlzeitengestellung die Angabe des Großbuchstaben „M“ nicht aus (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 i. V. mit § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ).

Die Erstattung des gesamten Bewirtungsbelegs durch den Arbeitgeber ist steuer- und sozialversicherungsfreier Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG ).

Dem Grunde nach kommt ein Tagegeld in Betracht, weil der Mitarbeiter mehr als acht Stunden auswärtig tätig ist. Grds. beträgt dieses bei Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung mit einer Abwesenheitszeit von mehr als acht Stunden 12 €. Dieser Tagegeldanspruch ist zu kürzen, falls dem Mitarbeiter auf Veranlassung des Arbeitgebers bereits eine Mahlzeit gestellt wurde.

Die <sup>32</sup>Finanzverwaltung sieht eine Kürzung auch in den Fällen vor, in denen eine Geschäftsfreundebewirtung auf Kosten des Arbeitgebers erfolgt (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 82).

ungekürztes Tagegeld	12,00 €
pauschale Kürzung des Tagegelds (24 € • 40 % =)	9,60 €
verbleibendes steuerfreies Tagegeld	2,40 €

<sup>30</sup>Abwesenheitsdauer von sechs Stunden

<sup>31</sup>Abwesenheitsdauer von neun Stunden

<sup>32</sup>Hermes, NWB 21/2015 S. 1532

## Beispiel 7

<sup>33</sup>Wie Beispiel 5, die Abwesenheitsdauer beträgt insgesamt neun Stunden und der Kunde lädt den Mitarbeiter zu einer Geschäftsfreundebewirtung am Mittag ein.

Der Arbeitnehmer hat hierfür keinen geldwerten Vorteil zu versteuern. Die Mahlzeit wurde nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers hin gestellt.

Dem Grunde nach kommt ein Tagegeld in Betracht, weil der Mitarbeiter mehr als acht Stunden auswärtig tätig ist. Grds. beträgt das Tagegeld bei Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung mit einer Abwesenheitszeit von mehr als acht Stunden 12 €. Dieser Betrag ist 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 (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 83).

Tagegeld (ohne Kürzung)

12,00 €

NWB Nr. 2 vom  
11.01.2016 - 137 -

## Praxishinweis

Betriebliche Reisekostenordnungen sehen zum Teil 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 Einkommensteuererklärung insoweit einen Werbungskostenabzug beantragen.

### 2. Bestimmung des Begriffs „Mahlzeit“

<sup>34</sup>Der Begriff „Mahlzeit“ ist im Einkommensteuergesetz 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“ (BMF, Schreiben vom 19. 5. 2015 , Tz. 2 [AAAAE-91069] ).

<sup>35</sup>Das BVerwG hat mit Urteil vom 21. 9. 2010 - 2 C 54/09 [UAAAD-56753] entschieden, dass der Begriff der Verpflegung in § 6 Abs. 2 Satz 1 BRKG Essen und Trinken umfasst. Danach ist der Tatbestand der unentgeltlichen Mahlzeit aus dienstrechtlicher Sicht nicht erfüllt, wenn keine Getränke bereitstehen. Steuerrechtlich soll eine Mahlzeitengestellung gleichwohl vorliegen, wenn neben dem Essen kein Getränk angeboten wird.

## Praxishinweis

<sup>36</sup>Von einer „Mahlzeitengestellung“ kann jedoch nicht ausgegangen werden, wenn lediglich Getränke übernommen werden (s. auch Seifert, NWB 46/2014 S. 3448 ). Sofern die Getränkeaufwendungen lohnsteuerbar und nicht lohnsteuerbefreit sind, können diese nach § 8 Abs. 3 oder nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG – im letztgenannten Fall unter Berücksichtigung der 44 €-Freigrenze – zu erfassen und zu bewerten sein.

---

<sup>33</sup>Lädt der Kunde/ Geschäftsfreund den Arbeitnehmer ein, keine Veranlassung durch den Arbeitgeber

<sup>34</sup>Keine gesetzliche Definition

<sup>35</sup>BVerwG: Verpflegung = Essen und Trinken

<sup>36</sup>Seifert, NWB 46/2014 S. 3448

### a) Ersetzende Hauptmahlzeit

Eine Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschale ist nach Auffassung des BMF 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.

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.

### b) „Knabbereien“ vs. Hauptmahlzeiten

<sup>37</sup> 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 nicht zu einer Kürzung der Pauschalen. Eine ersetzende Hauptmahlzeit liegt nicht vor.

Nach Auffassung des BMF 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.

Die Erfassungs- und Kürzungsregelungen sind beim Vorliegen einer ersetzenden Hauptmahlzeit nach dem BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 (BStBl 2014 I S. 1412, Rn. 65 und 130) ab dem 1. 1. 2015 zu beachten. <sup>38</sup> Diese aus Vertrauensschutzgründen 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 Essensgestellungen bei Kurzstreckenflügen (z. B. bis zu fünf Stunden) keine ersetzenden Mahlzeiten, weil sie typisierend keine ersetzenden Hauptmahlzeiten sind. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn ein Flugtarif gewählt wird, der eine Essensgestaltung an Bord des Fliegers (z. B. Smarttarif von Germanwings mit Gestellung eines Brots mit Getränk) vorsieht. Im Vordergrund steht bei solchen Flugbuchungen die Kofferabgabe und die kostenfreie Sitzplatzbuchung, die zumeist kostengünstiger als eine Einzelbuchung sind. Anders zu beurteilen wären Mahlzeitengestellungen in der Business-Class oder während eines Langstreckenflugs.

Undifferenzierend wird in Beispiel 1 und Beispiel 2 des BMF-Schreibens vom 5. 11. 2015 [HAAAF-08866] 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.

### 3. Mahlzeitengestellung 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 (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG).

---

<sup>37</sup> Zum Beispiel Essensgestaltung an Bord eines Fliegers

<sup>38</sup> Problematik der Abgrenzung zwischen ersetzender Hauptmahlzeit und Knabberei

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 (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 75).

<sup>39</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 (§ 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ) 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 (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , a. a. O., Rn. 70 ff.).

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 der steuerlichen Verpflegungspauschalen (BMF, Schreiben vom 5. 11. 2015 [HAAAF-08866] ).

#### Beispiel 8

<sup>40</sup>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 (§ 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG ), insbesondere auch, weil der Preis beider Mahlzeiten zusammen 60 € nicht übersteigt (25 € + 30 € = 55 €).

Verpflegungspauschale	12,00 €
Kürzung für zwei arbeitgeberseitig gestellte übliche Mahlzeiten	- 9,60 €
<hr/> Steuerfreie Verpflegungspauschale	<hr/> 2,40 €

#### Beispiel 9

Wie Beispiel 8. 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 € + 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 (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG ). Der verbleibende Betrag von 53 € ist nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu besteuern und sozialversicherungsbeitragspflichtig (alternativ: Pauschalierung gem. § 40 Abs. 1 EStG ).

#### 4. Gestellung von Essenmarken während einer Auswärtstätigkeit

Eine Bewertung der Essenmarke mit dem amtlichen Sachbezugswert war bislang ausgeschlossen, wenn diese am Kalendertag einer Auswärtstätigkeit ausgegeben wird (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. a Doppelbuchst. dd LStR 2015). Diese Richtlinienausführung und Rn. 76 des BMF-Schreibens vom 24. 10. 2014 (BStBl 2014 I S. 1412 ) sind durch das BMF-

<sup>39</sup>Zurverfügungstellen einer gleichartigen Mahlzeit durch den Arbeitgeber

<sup>40</sup>Mittagessen in Tagungsgebühr bei Fortbildungsveranstaltung enthalten

Schreiben vom 5. 1. 2015 (BStBl 2015 I S. 119 ) zum Teil überholt. Danach kann auch eine Essenmarkengestellung während einer Auswärtstätigkeit nach Ablauf der Dreimonatsfrist (§ 9 Abs. 4a Satz 6 und 7 EStG ) mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden. Essenmarkengestellungen innerhalb der Dreimonatsfrist wertet die Finanzverwaltung allerdings nicht als Mahlzeitengestellung, sondern als Verpflegungszuschuss. Die Grundsätze dieses Schreibens werden von der Finanzverwaltung ab dem 1. 1. 2015 angewandt. Ob diese differenzierende Rechtsauslegung der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Prüfung standhalten wird, bleibt abzuwarten.

#### Beispiel 10

Der Arbeitgeber A überlässt seinem für sechs 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 <sup>41</sup>den ersten drei Monaten handelt es sich bei der Essenmarkengestellung um einen Verpflegungszuschuss. Dieser bleibt steuerfrei, weil er die ansonsten von dem Mitarbeiter ansetzbare Verpflegungspauschale in Höhe von 12 € nicht übersteigt (s. § 3 Nr. 16 EStG ). Eine steuerfreie Mahlzeitengestellung (§ 8 Abs. 2 Satz 8 und 9 EStG ) wird von der Finanzverwaltung im Fall der Essenmarkengestellung verneint. Den Differenzbetrag zwischen der Verpflegungspauschale (12 €) und dem Wert der Essenmarke (6,20 €), der als steuerfreies Tagegeld gewertet wird, kann B in Höhe von 5,80 € als Werbungskosten geltend machen.

Ab <sup>42</sup>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 Sachbezugswert bewertete geldwerte Vorteil von 3,10 € täglich kann von A mit 25 % pauschal besteuert werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG ).

#### 5. Kürzung von Verpflegungspauschalen während einer Auslandsauswärtstätigkeit

Mit Schreiben vom 9. 12. 2015 [KAAAF-18413] hat das BMF die Auslandsreisekosten für Reisetage ab 2016 bekannt gemacht. Bedeutsam sind in diesem Zusammenhang grundsätzliche Aussagen zur Anwendung der Auslandsreisekosten und zu Kürzungsregelungen. Hierzu existierte bislang keine bundeseinheitlich abgestimmte Verwaltungsanweisung.

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

<sup>43</sup>Bei mehrtägigen Reisen (mit Übernachtung) gilt für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag sowie an den Zwischentagen (Tagen mit 24 Stunden Abwesenheit) Folgendes:

- Bei der Anreise vom Inland in das Ausland oder vom Ausland in das Inland jeweils ohne Tätigwerden ist der entsprechende Pauschbetrag des Orts 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 Tätigkeitsorts maßgebend.
- Für die Zwischentage ist in der Regel der entsprechende Pauschbetrag des Orts 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.

---

<sup>41</sup>In den ersten drei Monaten: Verpflegungszuschuss

<sup>42</sup>Ab dem vierten Monat: geldwerter Vorteil

<sup>43</sup>Berechnungsprogramm „Reisekosten Ausland“ [JAAAE-82626]

<sup>44</sup>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 Abwesenheit, unabhängig davon, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

### Beispiel 11

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 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 % der Verpflegungspauschale Kopenhagen für einen vollen Kalendertag: 60 €) auf 28 € zu kürzen.

### Beispiel 12

Der Beschäftigte A beginnt in Hamburg am 3. 2. 2016 um 10 Uhr eine Auswärtstätigkeit. Er kommt bei dem Kunden in der Schweiz (Sion) um 15 Uhr an und übernachtet dort. Am 4. 2. 2016 fährt er weiter zu einem Kunden in Wien (Österreich). Dort übernachtet er auch. Am 5. 2. 2016 kehrt er um 15 Uhr zu seinem Betriebsitz 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 €

NWB Nr. 2  
vom 11.01.2016 -  
141 -

3. 2. 2016	Anreisetag	Tagegeldsatz Schweiz	41 €
4. 2. 2016	Zwischentag	Tagegeldsatz Österreich	36 €
5. 2. 2016	Rückreisetag	Tagegeldsatz Österreich	24 €
Summe			101 €

<sup>44</sup>Tagesbezogene Kürzung der Verpflegungspauschale

## Abwandlung

Wie Beispiel 12, dem Mitarbeiter wird aber am jeweiligen Übernachtungsort ein Frühstück auf Veranlassung des Arbeitgebers gestellt.

3. 2. 2016:	Anreisetag Tagesgeldsatz Schweiz (ohne Kürzung, da an diesem Tag keine Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber)	41,00 €
4. 2. 2016: Zwischentag	Tagesgeldsatz Österreich (zuletzt erreichtes Land) 36 € Kürzung 20 % von 36 € = - 7,20 €	28,80 €
5. 2. 2016: Rückreisetag	Tagesgeldsatz Österreich (letzter Tätigkeitsort im Ausland) 24 € Kürzung 20 % von 36 € = - 7,20 €	16,80 €
Summe		86,60 €

Fraglich war bislang, ob für die Kürzung des Tagesgelds

- der 24-stündige Tagesgeldsatz des Staats, für den eine Tagesgeldpauschale tatsächlich am Mahlzeitengestellungstag gewährt wird, oder
- der Tagesgeldsatz für das Land, in dem die Mahlzeit tatsächlich gestellt wird,

heranzuziehen ist. Die Finanzverwaltung hat in dem BMF-Schreiben vom 24. 10. 2014 (BStBl 2014 I S. 1412 ) keine eindeutige Aussage aufgenommen. Dem Gebot der Vereinfachung dürfte es entsprechen, wenn jetzt auch nach Auffassung der Finanzverwaltung der tatsächlich gewährte Tagesgeldsatz – unabhängig vom Mahlzeitengestellungsort – für die Kürzung herangezogen wird.

## 6. Kürzung von Verpflegungspauschalen und Lohnsteuerpauschalierung

<sup>45</sup>Zahlen Arbeitgeber nach den betrieblichen Vereinbarungen Verpflegungssätze, die über den steuerlichen Werten liegen, ist der die steuerfreien Pauschalen übersteigende Teil im Regelfall als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen und löst eine Beitrags- und Lohnsteuerpflicht aus. Zur Vermeidung einer individuellen Besteuerung besteht die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung für Arbeitgeberleistungen, die über die in- und ausländischen steuerfreien Tagesgeldsätze 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) Tagesgeldpauschale um nicht mehr als 100 % übersteigt.

Die Lohnsteuerpauschalierung ist auf Tagesgelder für Inlands- und Auslandsreisen anwendbar. Unerheblich ist auch, ob es sich um eine eintägige oder eine mehrtägige (mit Übernachtung) Auswärtstätigkeit handelt.

### Praxishinweis

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

<sup>45</sup>infoCenter „Lohnsteuerpauschalierung“ [NAAAB-05694]

## Praxishinweis

Die <sup>46</sup>Pauschalierung der Mehraufwendungen für Verpflegung scheidet durch den Gesetzesbezug auf eine Auswärtstätigkeit aus, wenn die Abrechnung nach den Grundsätzen der doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs. 4a Satz 12 EStG ) erfolgt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 24. 10. 2014 , BStBl 2014 I S. 1412 , Rn. 58) 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 13

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

Betriebliche Vereinbarung		12 €
davon steuerfrei:		
2. 2. 2016	12,00 €	
Kürzung Frühstück	- 4,80 €	
Kürzung Mittagessen	- 9,60 €	0 €
steuerpflichtig		12 €
davon pauschalierbar mit 25 % (bei der Pauschalierung wird auf den Tagegeldsatz vor Kürzung abgestellt.)		12 €

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 übersteigenden Beträge besteht alternativ zur individuellen Besteuerung (weiterhin) die Möglichkeit, diese Beträge als sonstige Bezüge zu behandeln und im Umfang des § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (1.000 €-Grenze) mit dem individuellen Pauschsteuersatz zu pauschalieren.

### Fazit

Die arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung kann nicht lohnsteuerbar, lohnsteuerfrei oder lohnsteuerpflichtig sein. Ob eine arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung vorliegt, bestimmt sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls. Als Folgewirkung kann die arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung eine Kürzung der Verpflegungspauschale auslösen. Die Finanzverwaltung hat im Laufe des Jahres 2015 für die Praxis wesentliche Grundsatzfragen zur Anwendung der seit 2014 geltenden Rechtslage geklärt. Diese Verwaltungsanweisungen sind nicht nur für die Lohnsteuer, sondern auch für das Veranlagungsverfahren bedeutsam.

<sup>46</sup>Grundlagen „Doppelte Haushaltsführung“ [IAAAE-70154]



Autor

**Michael Seifert**

*war in der Finanzverwaltung NRW, der Steuerabteilung des DIHK und des VDMA beschäftigt. Seit 1998 ist er als Steuerberater in einer kooperierenden Einzelkanzlei tätig. Der Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Gestaltungs- und Abwehrberatung. Daneben verfasst er Fachbeiträge und ist als Referent eingesetzt.*

**Fundstelle(n):**

NWB 2/2016 S. 128

NWB DokID: KAAAF-19103

