

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, Hamburg

Mahlzeiten im Lohn- und Einkommensteuerrecht

Essen und Trinken, also die Einnahme von Mahlzeiten, gehört seit Beginn der Menschheitsgeschichte zu den notwendigen Erfordernissen menschlichen Überlebens. Folgerichtig ist daher seit langem im Einkommensteuerrecht geregelt, dass Aufwendungen für Mahlzeiten grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen sind und die damit verbundenen Aufwendungen auf der Ausgabenseite nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig sind. Auf der Einnahmeseite führen kostenlos erhaltene Mahlzeiten eines Arbeitnehmers grundsätzlich zu einer steuerpflichtigen Einnahme in Form von Arbeitslohn. Der nachfolgende Beitrag zeigt die gegenwärtigen unsystematischen Regelungen im Lohn- und Einkommensteuerrecht sowie Lösungsansätze für eine einfache steuerliche Handhabung von Mahlzeiten auf.

1. Begriff der Mahlzeit

Eine Begriffsdefinition der Mahlzeit fehlt im Einkommensteuergesetz. Im Gesetz finden sich dagegen die Begriffe „Verpflegung“ und „Bewirtung“. Lediglich in den Hinweisen zu den LStR¹ wird mit Blick auf das BFH-Urteil v. 21.3.1975² versucht, den Begriff der Mahlzeit zu beschreiben. Danach sollen zu den Mahlzeiten alle Speisen und Lebensmittel gehören, die üblicherweise der Ernährung dienen. Diese unscharfe Formulierung führt in der betrieblichen Praxis regelmäßig zu Zweifelsfragen: Ist ein belegtes Brötchen anlässlich einer betriebsinternen Tagung bereits eine Mahlzeit oder müssen es mindestens zwei belegte Brötchen zzgl. Getränk sein? Wie sind Obst und Kekse steuerlich einzuordnen, wenn sie üblicherweise anlässlich von Besprechungen bereitgehalten werden?

Unter einer Mahlzeit wird heute allgemein das Einnehmen von Essen zu einer bestimmten Zeit des Tages verstanden. Gemäß dem synonymischen Handwörterbuch der deutschen Sprache³ deutet ein Mahl immer auf ein gemeinschaftliches Essen zu einer bestimmten Zeit hin. Daraus kann geschlossen werden, dass eine Mahlzeit immer dann vorliegt, wenn Speisen und Getränke zu einer bestimmten Zeit eingenommen werden, die Teilnehmer an der Mahlzeit sich die entsprechende Zeit dafür nehmen. Zumindest wird für die Annahme einer Mahlzeit gefordert werden können, dass Messer und Gabel erforderlich sind. Ob zwingend auch ein Getränk zur Annahme einer Mahlzeit erforderlich ist, wird wohl auch von den regionalen Gewohnheiten abhängen.

2. Aufwendungen für Mahlzeiten als Betriebsausgaben/Werbungskosten

2.1. Gesetzliche Regelungen

Regelungen zur Berücksichtigung von Ausgaben für Essen und Trinken finden sich im Einkommensteuerrecht schon seit Anfang des vergangenen Jahrhunderts. So ist z.B. bereits im Einkommensteuergesetz für das Herzogtum Oldenburg vom 12.5.1906 in Art. 11 geregelt, dass nicht in Abzug zu bringen sind insbesondere ... „die zur Bestreitung des Haushalts der Steuerpflichtigen und des Unterhalts ihrer Haushaltsangehörigen“⁴ nötigen Aufwendungen. Weiter wird in den Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz in § 11 Nr. 13 ausgeführt, dass zu den persönlichen Bedürfnissen oder zum Unterhalte „Wohnung, Kleidung, Nahrung, Bedienung, Erziehung, Unterricht, Ausbildung usw.“ gehören.

Ähnlich regelt auch das gegenwärtige Einkommensteuergesetz unter dem Abschnitt 7. „Nicht abzugsfähige Aufwendungen“ in § 12 die steuerliche Berücksichtigung als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten. Danach dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden.

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des derzeit geltenden Einkommensteuergesetzes dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veran-

¹ H 8.1 Abs. 7

² BFH v. 21.3.1975 – VI R 94/72, BStBl. II 1975, 486 und BFH v. 7.11.1975 – VI R 174/73, BStBl. II 1976, 50.

³ Bearbeitet von Johann Baptist Mayer, Kempten 1837, S 392.

⁴ Gesetzblatt für das Herzogtum Oldenburg, XXXV. Band, ausgegeben den 15.6.1906.

lassung nachgewiesen sind, den Gewinn nicht mindern. Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen: Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie Höhe der Aufwendungen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen.

2.2. Einkommensteuerrichtlinien

Gemäß R 4.10 Abs. 5 EStR liegt eine Bewirtung vor, wenn Personen beköstigt werden und dabei die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund steht. Es handelt sich danach um Aufwendungen für den Verzehr von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln.

Als Bewirtung gilt nicht die Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (Kaffee, Tee, Gebäck) anlässlich betrieblicher Besprechungen und Produkt- und Warenverkostungen, z.B. in einem Herstellungsbetrieb oder beim Kunden oder bei Messeveranstaltungen. Diese Aufwendungen können unbeschränkt abgezogen werden.

Hinsichtlich der betrieblich veranlassten Aufwendungen für Bewirtungen unterscheiden die EStR in geschäftlich oder nicht geschäftlich. Danach besteht ein geschäftlicher Anlass insbesondere bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu den sie angebahnt werden sollen. Dies gilt auch für die Bewirtung von Besuchern des Betriebs im Rahmen von Öffentlichkeitsarbeit. Geschäftlich veranlasst ist auch die Bewirtung von Arbeitnehmern verbundener Unternehmen (Mutter- oder Tochtergesellschaften). Nicht als Bewirtungsaufwendungen sind anzusehen:

1. Teile der Bewirtungskosten, die privat veranlasst sind;
2. Teile der Bewirtungsaufwendungen, die nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind;
3. Bewirtungsaufwendungen, deren Höhe und betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen sind;
4. Bewirtungsaufwendungen, die wegen Verletzung der besonderen Aufzeichnungspflichten nicht abgezogen werden können;
5. Aufwendungen, die nach ihrer Art keine Bewirtungsaufwendungen sind (z.B. Kosten für eine Musikkapelle anlässlich einer Informations- oder Werbeveranstaltung und andere Nebenkosten), es sei denn, sie sind von untergeordneter Bedeutung (z.B. Trinkgeld); solche Aufwendungen sind in vollem Umfang abziehbar, wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen.

Nicht geschäftlich, sondern allgemein betrieblich veranlasst ist die ausschließliche Bewirtung von Mitarbeitern des bewirtenden Unternehmens. Diese Aufwendungen können unbeschränkt abgezogen werden. Nehmen an der Bewirtung auch Geschäftsfreunde des Unternehmens teil, so sollen nach den EStR die Aufwendungen nur in dem Maße unbeschränkt abgezogen werden können, als sie auf die nicht geschäftlich veranlasste Bewirtung von Mitarbeitern des Unternehmens entfallen.

2.3. BFH-Rechtsprechung

Ausgaben für Verpflegung gehören nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nichtabziehbaren Kosten der allgemeinen Lebensführung⁵. Eine Ausnahme gilt für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, sie können gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu 70 % der nachgewiesenen Aufwendungen als Betriebsausgaben abgezogen werden. Aufwendungen für die Bewirtung betrifft die Darreichung von Speisen und/oder Getränken⁶. Dagegen können Bewirtungskosten aus allgemein betrieblichem (also nicht geschäftlichem Anlass) in vollem Umfang als Betriebsausgaben abgezogen werden⁷.

Bisher vertrat der BFH die Auffassung, dass eine Bewirtung von Geschäftsfreunden mit der Folge der eingeschränkten Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nur vorliegt, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Ge-

⁵ Z.B. BFH v. 14.8.1981 – VI R 115/78 BStBl. II 1982, 24 = FR 1982, 46

⁶ BFH v. 3.2.1993 – I R 57/92, BFH/NV 1993, 530.

⁷ BFH v. 19.6.2008 – VI R 48/07, BStBl. II 2008, 870 = FR 2009, 131 m. Anm. Bergkemper.

tränken eindeutig im Vordergrund steht⁸ Nunmehr hat der I. Senat des BFH mit Urteil vom 18.9.2007⁹ entschieden, dass die Abzugsbeschränkung auch dann gilt, wenn ein Unternehmen im Rahmen einer Schulungsveranstaltung an dieser Veranstaltung teilnehmende Personen, die nicht seine Arbeitnehmer sind, bewirtet, obwohl die Bewirtung nicht im Vordergrund der gesamten Veranstaltung steht. Er begründet seine Auffassung im Wesentlichen damit, dass als Bewirtung im Sinne der gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 5 EStG jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr anzusehen ist. Die Vorschrift, so der BFH, umfasst alle Bewirtungen „aus geschäftlichem Anlass“. Dieser Begriff ist zwar gesetzlich nicht definiert. Er ist aber nicht mit demjenigen der „Veranlassung durch den Betrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG identisch.

Insbesondere, so der BFH, würde ein solches Verständnis die Handhabbarkeit der gesetzlichen Regelung ohne Not beeinträchtigen. Denn dann müsste der Begriff „geschäftlicher Anlass“ in anderer Weise von demjenigen der „betrieblichen Veranlassung“ abgegrenzt werden, und dies könnte sinnvoll nur durch eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände der Bewirtung geschehen. Daraus würden zwangsläufig zusätzliche Schwierigkeiten erwachsen, die sich durch die Anknüpfung an den arbeitsrechtlichen Status des Bewirteten vermeiden lassen. Es erscheint sachgerecht, den Begriff „geschäftlicher Anlass“ zumindest auf alle diejenigen Gestaltungen zu erstrecken, bei denen der Bewirtete ein selbständiger Unternehmer und in dieser Eigenschaft ein Geschäftspartner des Bewirtenden ist. Ein solcher Sachverhalt liegt aber dann vor, wenn die Bewirtung im Rahmen einer Schulungsveranstaltung erfolgt.

3. Mahlzeiten als steuerpflichtige Einnahmen

3.1. Gesetzliche Regelungen

Ob der Erhalt einer Mahlzeit beim Empfänger zu einer steuerpflichtigen Einnahme führt, richtet sich zunächst danach, ob die Mahlzeit im Rahmen einer der sieben Einkunftsarten zufließt.

Für den Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung gilt § 19 EStG. Danach gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben Löhnen und Gehältern auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden. Erhält beispielsweise ein Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine kostenlose Mahlzeit von seinem Arbeitgeber, so stellt die Mahlzeit grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn i.S.v. § 19 EStG dar. Diese Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Kost), sind gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Bei Arbeitnehmern, für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (Sozialversicherungsentgeltverordnung – SvEV) Werte bestimmt worden sind, sind diese Werte maßgebend. In der SvEV sind für Mahlzeiten seit 1978 amtliche Werte festgesetzt. Sie betragen in 2010 für eine Frühstücksmahlzeit 1,57 € und für eine Mittags- oder Abendmahlzeit jeweils 2,80 €. Sie werden jährlich der Preisentwicklung für die Lebenshaltungskosten angepasst.

3.2. Verwaltungsanweisungen

3.2.1. Mahlzeiten im Rahmen von Bewirtungen gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG

Mahlzeiten, die ein Steuerpflichtiger im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erhält, sind gem. R 4.7 EStR – aus Vereinfachungsgründen – nicht als Betriebseinnahmen beim Bewirteten zu erfassen. Diese Vereinfachungsregelung gilt für alle Personen, die an der Bewirtung teilgenommen haben.

3.2.2. Mahlzeiten die im Rahmen eines Dienstverhältnissen vom Arbeitgeber gewährt werden

Die Lohnsteuerrichtlinien enthalten zur Frage, wann die vom Arbeitgeber gewährte Mahlzeit beim Arbeitnehmer zu einer steuerpflichtigen Einnahme führt und wie sie zu bewerten ist, sehr detaillierte Regelungen. Die Richtlinien unterscheiden im Wesentlichen die Mahlzeiten danach, wo sie der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt.

⁸ BFH, Urt. v. 16.2.1990 – III R 21/86, BStBl. II 1990, 575 = FR 1990, 390.

⁹ BFH, Urt. v. 18.9.2007 – I R 75/06, BStBl. II 2008, 116 = FR 2008, 326.

3.2.2.1. Mahlzeiten im Betrieb oder Gewährung von Essenmarken/Restaurantschecks

Gemäß R 8.1. Abs. 7 LStR sind Mahlzeiten, die der Arbeitgeber arbeitstäglich an Mitarbeiter in einer von ihm betriebenen Kantine oder Gaststätte abgibt, mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Das gilt auch, wenn der Arbeitgeber die Kantine oder Gaststätte zwar nicht selbst betreibt, aber durch Barzuschüsse oder andere vergleichbare Leistungen zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt. Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers in Form von Essenmarken (Essengutscheine oder Restaurantschecks), die von der Ausgabestelle in Zahlung genommen werden, so ist grundsätzlich nicht der Verrechnungswert der Essenmarke, sondern der amtliche Sachbezugswert nach der SvEV als Wert der Mahlzeit maßgebend. Dies gilt aber nur, wenn

1. tatsächlich eine Mahlzeit abgegeben wird. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind,
2. für jede Mahlzeit lediglich eine Essenmarke täglich in Zahlung genommen wird,
3. der Verrechnungswert der Essenmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt und
4. die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Auswärtstätigkeit ausüben.

Diese Regelung gilt auch dann, wenn zwischen Arbeitgeber und der Gaststätte keine unmittelbaren vertraglichen Beziehungen bestehen, weil ein Unternehmen eingeschaltet ist, das die Essenmarken ausgibt.

Damit sichergestellt wird, dass lediglich eine Essenmarke täglich in Zahlung genommen wird, hat der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer

- die Tage der Abwesenheit z.B. infolge von Auswärtstätigkeiten, Urlaub oder Erkrankung festzustellen und
- die für diese Tage ausgegebenen Essenmarken zurückzufordern oder
- die Zahl der im Folgemonat auszugebenden Essenmarken um die Zahl der Abwesenheitstage zu vermindern.

Diese Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Zahl der Essenmarken im Folgemonat entfällt für diejenigen Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr durchschnittlich an nicht mehr als drei Arbeitstagen je Kalendermonat Auswärtstätigkeiten ausüben, wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Essenmarken erhält.

Gibt der Arbeitgeber unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen verbilligt oder unentgeltlich an die Arbeitnehmer ab, kann der steuerpflichtige Wert mit dem Durchschnittswert zugrunde gelegt werden, wenn der Arbeitgeber den sich danach ergebenden steuerpflichtigen Betrag pauschal gem. § 40 Abs. 2 EStG versteuert. Die Durchschnittsbesteuerung muss nicht tageweise durchgeführt zu werden, sie kann sich auf den gesamten Lohnzahlungszeitraum erstrecken. Die Durchschnittsberechnung ist auch dann zulässig, wenn sich bei der Berechnung der pauschal zu versteuernden Mahlzeiten kein steuerpflichtiger Betrag ergibt. Werden vom Arbeitgeber bestimmte Mahlzeiten nur an einen Teil der Arbeitnehmer abgegeben, z.B. in einem sog. „Vorstandskasino“, so sind diese Mahlzeiten nicht in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. Werden vom Arbeitgeber mehrere Kantinen unterhalten, so ist der Durchschnittswert für jede einzelne Kantine zu ermitteln.

Ist die Ermittlung des Durchschnittswerts wegen der Menge der zu erfassenden Daten besonders aufwendig, kann sie für einen repräsentativen Zeitraum und bei einer Vielzahl von Kantinen für eine repräsentative Auswahl der Kantinen durchgeführt werden.

3.2.2.2. Mahlzeiten aus besonderem Anlass

Neben den vorstehend genannten Fällen der Mahlzeitengewährung an Mitarbeiter im Betrieb oder der Ausgabe von Essenmarken oder Restaurantschecks sind in der betrieblichen Praxis regelmäßig Fälle von Mahlzeiten im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, der Bewirtung von Geschäftsfreunden, aus Anlass eines sog. Arbeitssens oder im Rahmen von Auswärtstätigkeiten anzutreffen. Hierfür sehen die LStR detaillierte Regelungen in R 8.1. Abs. 8 vor.

3.2.2.2.1. *Mahlzeiten im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse*

Gemäß R 8.1. Abs. 8 Nr. 1 gehören Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden, nicht zum Arbeitslohn. Dies gilt

- für Mahlzeiten im Rahmen herkömmlicher Betriebsveranstaltungen nach Maßgabe der R 19.5,
- für ein sog. Arbeitsessen i.S.d. R 19.6 Abs. 2 sowie
- für die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.

3.2.2.2.1.1. *Mahlzeiten im Rahmen von herkömmlichen Betriebsveranstaltungen:*

Eine Betriebsveranstaltung ist gemäß BFH-Rechtsprechung¹⁰ „herkömmlich“ und führt damit nicht zur Lohnsteuerpflicht, wenn der Arbeitnehmer im Kalenderjahr an nicht mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teilnimmt und die Aufwendungen des Arbeitgebers einschl. Umsatzsteuer je Arbeitnehmer 110 € nicht übersteigen. Zu den üblichen Zuwendungen aus Anlass der Betriebsveranstaltung gehören auch Speisen und Getränke. Dabei sind die Mahlzeiten gemäß BFH-Rechtsprechung¹¹ mit den tatsächlichen Werten und nicht mit den Werten der Sozialversicherungsbeitragverordnung anzusetzen.

3.2.2.2.1.2. *Arbeitsessen im Sinne von R 19.6 Abs. 2 LStR:*

Nach R 19.6. Abs. 2 LStR gehören Getränke und Genussmittel zum Verzehr im Betrieb sowie Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z.B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und deren Wert 40 € nicht übersteigt, nicht zum Arbeitslohn.

Was unter einem außergewöhnlichen Arbeitseinsatz zu verstehen ist, definieren die LStR nicht. Ebenfalls fehlt eine Klärung des Begriffs „günstige Gestaltung des Arbeitsablaufs“. Es verwundert daher nicht, dass im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen regelmäßig Streit über die Gewährung kostenloser Mahlzeiten durch den Arbeitgeber anlässlich von betrieblichen Besprechungen oder Sitzungen entsteht.

3.2.2.2.1.3. *Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG:*

Nimmt der Arbeitnehmer an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung von Geschäftsfreunden teil, so gilt in diesem Fall die Regelung gem. R 4.7. Abs. 3 EStR, nach der die Teilnahme an einer solchen Bewirtung nicht zu einer steuerpflichtigen Einnahme führt.

3.2.2.2.2. *Mahlzeiten zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung:*

Grundsätzlich sind diese Mahlzeiten mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV anzusetzen. Die LStR schränken diese Mahlzeiten allerdings ein. Danach kommt der amtliche Sachbezugswert nur zum Ansatz, wenn der Wert der Mahlzeit 40 € (je Mitarbeiter) nicht übersteigt.

Die Abgabe einer Mahlzeit gilt als vom Arbeitgeber veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeit bestimmt hat. Hierzu soll es erforderlich sein, dass sich der Arbeitgeber vor Beginn der Auswärtstätigkeit seines Arbeitnehmers direkt mit dem Unternehmen schriftlich in Verbindung setzt, das dem Arbeitnehmer die Mahlzeiten zur Verfügung stellen soll. Es soll nach den LStR nicht ausreichen, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer ermächtigt, sich auf seine Rechnung in einer oder – etwa unter Einschaltung einer Essenbonoorganisation – mehreren Vertragsgaststätten zu beköstigen. Bei der Durchführung von Tagungen wird die Abgabe von Mahlzeiten durch

¹⁰ BFH v. 16.11.2005 – VI R 68/00, BStBl. II 2006, 440 = FR 2006, 511.

¹¹ BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355.

Dritte auch dann als vom Arbeitgeber veranlasst angesehen, wenn dieser die Organisation der Auswärtstätigkeit einschließlich der Verpflegung bei einem Dritten in Auftrag gegeben hat.

Hat der Arbeitgeber die Abgabe von Mahlzeiten veranlasst, ist es unerheblich, wie die Rechnung beglichen wird. Diese Regelung gilt auch für die Abgabe von Mahlzeiten während einer Bildungsmaßnahme i.S.d. R 19.7 Abs. 1 (Berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers).

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber ein Entgelt für die Überlassung der Mahlzeit, mindert dies den steuerpflichtigen Wert der Mahlzeit. Zahlt der Arbeitnehmer für das Getränk selbst, so soll dieses Entgelt nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert verrechnet werden.

3.2.2.2.3. Mahlzeiten als Belohnung für besondere Leistungen:

Mahlzeiten, die der Arbeitgeber als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft an seine Arbeitnehmer abgibt, sind mit ihrem tatsächlichen Preis anzusetzen.

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber ein Entgelt für die Überlassung der Mahlzeit, mindert dies den steuerpflichtigen Wert der Mahlzeit.

3.3. BFH-Rechtsprechung zu Mahlzeiten als Einnahme/Arbeitslohn

3.3.1. Arbeitsessen

Mit seinen Entscheidungen vom 5.5.1994 und 4.8.1994¹² zum Thema „Arbeitsessen“ hat der BFH grundsätzlich zur lohnsteuerlichen Behandlung von Mahlzeiten Stellung genommen, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen von dienstlichen Veranstaltungen gewährt.

3.3.1.1. Entscheidung des BFH vom 5.5.1994

Im Urteilsfall vom 5.5.1994 bewirtete ein Kreditinstitut verschiedene Male Mitarbeiter während betrieblicher Tagungen, die an Arbeitstagen im Anschluss an die reguläre Arbeitszeit stattfanden und die von ca. 17.30 bis 20.30 Uhr dauerten. Bei den Mahlzeiten handelte es sich einheitlich um vorbestelltes Abendessen im Wert von durchschnittlich Euro 11,70 je Arbeitnehmer (einschl. Getränk). Außerdem gewährte das Kreditinstitut mehrfach Zweigstellen- und Abteilungsleitern während einer Besprechung in einer Gaststätte einen Imbiss. Die Besprechungen dauerten jeweils von 09.30 bis 15.00 Uhr, von 10.00 bis 13.00 Uhr bzw. von 15.00 bis 18.00 Uhr. Soweit die Aufwendungen für Mahlzeiten und Getränke den Höchstbetrag für Verpflegungsmehraufwand anlässlich von Dienstreisen überstiegen, nahm das Finanzamt steuerpflichtigen Arbeitslohn an.

Der BFH kam zum Ergebnis, dass das unentgeltliche Überlassen einer Mahlzeit des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil i.S.v. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG darstellt, der gem. § 8 EStG zu bewerten ist. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz kommt dann in Betracht, wenn eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls ergibt, dass der Arbeitgeber die Mahlzeiten in seinem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt hat.

Ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil in Form einer kostenlosen Mahlzeit ist als für eine Beschäftigung gewährt anzusehen und damit Arbeitslohn, wenn er Entlohnungscharakter hat. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Damit sind Vorteile, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt werden, nicht als Arbeitslohn anzusehen. Ob die Ausgaben des Arbeitgebers wegen des betrieblichen Zusammenhangs dabei als Betriebsausgaben zu behandeln sind, ist unerheblich. Entscheidend, so der BFH, sind die Begleitumstände wie

- Anlass,
- Art und Höhe des Vorteils,
- Auswahl der Begünstigten,
- freie oder nur gebundene Verfügbarkeit,
- Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils,

¹² BFH v. 5.5.1994 – VI R 55-56/92, FR 1994, 678 und BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59 = FR 1994, 827.

- besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck.

Bei der Interessenabwägung ist zu berücksichtigen, dass die Nahrungsaufnahme ein allgemeines menschliches Bedürfnis darstellt und damit grundsätzlich ein eigenes Interesse des Arbeitnehmers an der Einnahme unentgeltlichen Mahlzeiten anzunehmen ist.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz erkennt der BFH dann, wenn Speisen und Getränke anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes aus durch den Arbeitsablauf bedingten Gründen unentgeltlich überlassen werden. Dabei sind aber im Einzelfall die Interessen des Arbeitgebers und des Arbeitnehmers gegenüberzustellen und zu gewichten. Insbesondere ist zu berücksichtigen, ob die Art der zur Verfügung gestellten Speisen unter Einbeziehung des Preises trotz der vom Arbeitgeber angegebenen betriebsfunktionalen Zwecke für eine Belohnungsabsicht und damit für die Annahme von Arbeitslohn sprechen kann. Außerdem, so der BFH, ist bei der Interessenabwägung zu berücksichtigen, ob an der Mahlzeit nur Betriebsangehörige oder auch fremde Dritte (z.B. Kunden) teilgenommen haben.

3.3.1.2. Entscheidung des BFH vom 4.8.1994

Der BFH hat mit dieser Entscheidung seine Auffassung vom 5.5.1994 bekräftigt, dass die Bewirtung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber grundsätzlich zur Steuerpflicht der Mahlzeiten führt. Eine Ausnahme liegt dann vor, wenn die Mahlzeit während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes zur Beschleunigung des Arbeitsablaufs gewährt wird, der für den Arbeitgeber von erheblicher Wichtigkeit ist. Weitere Voraussetzung ist, dass die Mahlzeit einfach und nicht aufwendig ist (kein 3-Gänge-Menü).

Ein außergewöhnlicher Arbeitseinsatz liegt nicht schon dann vor, wenn sich Arbeitnehmer zu einer beruflichen Besprechung außerhalb der üblichen Arbeitszeit oder während der Mittagszeit in einem Restaurant oder in einer Gaststätte verabreden oder vom Arbeitgeber zu einem derartigen Essen eingeladen werden. Hinzukommen muss, dass es sich beispielsweise um einen innerhalb kurzer Zeit zu erledigenden oder unerwarteten Arbeitsanfall handelt und der Arbeitgeber die Mahlzeit im Interesse einer Beschleunigung des Arbeitsablaufs gewährt.

Der Nachweis des außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes ist für jede einzelne Bewirtung vom Arbeitgeber zu führen. Dabei sind vom Arbeitgeber für jede einzelne Bewirtung substantiiert die Tatsachen vorzutragen, die den Schluss auf einen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz rechtfertigen. Eine solche Außergewöhnlichkeit liegt nach Auffassung des BFH nicht bereits dann vor, wenn die Besprechungen in Restaurants oder Gaststätten mit einer gewissen Regelmäßigkeit (im Urteilsfall etwa zehnmal im Jahr) stattfinden.

3.3.2. Mahlzeiten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten

Mit seinem Beschluss vom 19.11.2008¹³ hat der BFH seine Rechtsprechung aus dem Jahr 1987¹⁴ bestätigt, nach der Aufwendungen für Mahlzeiten, die zur Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit (im Urteilsfall eine Fortbildungsveranstaltung des Arbeitgebers) abgegeben werden, mit den tatsächlichen Werten und nicht mit den Werten der Sachbezugsverordnung anzusetzen sind.

Bereits 1987 kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Bewertung von Mahlzeiten im Rahmen einer Betriebsveranstaltung nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV, sondern mit den tatsächlich gezahlten Preisen anzusetzen ist. Nach Auffassung des BFH werden von den Werten der SvEV nur diejenigen Fälle erfasst, in denen die Abgabe von Mahlzeiten auf eine gewisse Dauer gerichtet ist und die Verpflegung im üblichen Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als Teil des Arbeitslohns zur Verfügung gestellt wird. Die SvEV findet daher keine Anwendung auf die Gewährung von Verpflegung aus einmaligem Anlass. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Daraus folgt, dass die Werte der SvEV nur dann anzusetzen sind, wenn von einer „auf eine gewisse Dauer“ zur Verfügung gestellten Kost ausgegangen werden kann. Dies ist bei einer zweitägigen Auswärtstätigkeit nicht der Fall.

Der BFH stützt seine Auffassung offenbar darauf, dass die Werte gem. SvEV nur angesetzt werden sollen, wenn der Arbeitnehmer in die Haus- und Verpflegungsgemeinschaft des Arbeitgebers aufgenommen worden ist. Das ist in den Nachkriegsjahren häufig im Bereich der Land- und Fortwirtschaft der Fall gewesen. Bei Formulierung und Begründung der SvEV (im Jahr 1977 die Sachbezugsverordnung)¹⁵ wurde in § 1 Abs. 5 aber

¹³ BFH v. 19.11.2008 – VI R 80/06, BStBl. II 2009, 547 = FR 2009, 541.

¹⁴ BFH v. 6.2.1987 – VI R 24/84, BStBl. II 1987, 355 = FR 1987, 262.

¹⁵ BR-Drs. 509/77 v. 14.10.1977.

gerade festgestellt, dass dies nur noch bei Ansatz der Werte für Kost **und** Wohnung unterstellt wird. Wird dagegen ausschließlich freie Kost oder freie Wohnung gewährt, so wird eben nicht mehr unterstellt, dass der Arbeitnehmer in die Haus- und Verpflegungsgemeinschaft des Arbeitgebers aufgenommen worden ist. Andernfalls hätte in der damaligen Sachbezugsverordnung geregelt sein müssen, dass diese Verordnung eben nur für diesen speziellen Fall gilt. Da dies nicht geschehen ist, sind m.E. entgegen der Auffassung des BFH die Sachbezugswerte gem. SvEV für Mahlzeiten anlässlich einer Auswärtstätigkeit anzusetzen.

Die Finanzverwaltung hat inzwischen auf den Beschluss des BFH mit Schreiben vom 13.7.2009¹⁶ reagiert und lässt wahlweise den Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte oder alternativ den tatsächlichen Wert der Mahlzeit zu.

Wird der Wert der Mahlzeit nicht nach der SvEV, sondern gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bewertet, ist für die Frage, ob die Mahlzeit zur Lohnversteuerung führt, die Freigrenze des Satzes 9 der Vorschrift zu beachten. Danach bleiben Sachbezüge bei der Lohnversteuerung außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen.

Gleichzeitig hat der BFH darauf hingewiesen, dass nach § 3 Nr. 16 EStG vom Arbeitgeber gewährte Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber u.a. zur Erstattung von Reisekosten erhalten, steuerfrei sind, soweit sie bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht überschreiten. Die Steuerfreiheit greift auch dann, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern nicht einen Geldbetrag, sondern die damit zu erlangende Leistung, z.B. in Form einer Mahlzeit, unmittelbar zuwendet. Im Streitfall hatte die Klägerin ihren Arbeitnehmern im Rahmen der Auswärtstätigkeiten eine solche steuerfreie Sachleistung, nämlich Kost bzw. Verpflegung verschafft. Die Steuerfreiheit der Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand ist auf die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG beschränkt. Die Pauschbeträge belaufen sich gem. Buchst. c der Vorschrift auf 6, 12 oder 24 € pro Kalendertag. In dieser Höhe kann der Arbeitgeber Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei vergüten bzw. Verpflegung kostenlos gewähren.

3.3.3. Frühstücksmahlzeiten anlässlich von Auswärtstätigkeiten

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz¹⁷ sind ab 1.1.2010 von den Übernachtungsbetrieben (Hotel, Pension) die Kosten für ein Frühstück getrennt in der Rechnung auszuweisen, weil der Steuersatz für die eigentliche Übernachtung künftig nur noch 7 % beträgt, für das Frühstück aber weiterhin 19 %.

Wenn die Frühstücksmahlzeit nicht vom Arbeitgeber schriftlich vor Antritt der Reise bestellt wurde, ist gem. R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR der tatsächliche Preis für das Frühstück als Wert anzusetzen, wenn der Frühstückspreis offen in der Rechnung ausgewiesen wird. Bisher konnte in den Fällen, in denen der Preis für das Frühstück nicht offen ausgewiesen war, der Frühstückspreis mit 20 % des vollen Pauschbetrages für den Verpflegungsmehraufwand (4,80 € bei Inlandsreisen) angesetzt werden. Der Arbeitgeber konnte dann von den gesamten Kosten für Übernachtung mit Frühstück den Gesamtpreis abzgl. 4,80 € steuerfrei erstatten.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer führt für seinen Arbeitgeber eine Reise von Berlin nach München durch. Er reist am 2.1.2010 um 10.30 Uhr von Berlin nach München und kehrt nach einer Übernachtung im Hotel in München am 3.1.2010 um 13.00 Uhr nach Berlin zurück. Im Hotel erhält der Arbeitnehmer ein Frühstück. Das Hotel berechnet die Übernachtungskosten mit 200 € zzgl. 7 % Umsatzsteuer = 214 €. Zusätzlich berechnet das Hotel für das Frühstück 25 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer = 29,75 €, insgesamt also 243,75 €.

Für diesen Fall kann der Arbeitgeber dem Mitarbeiter für die beiden Reisetage jeweils 6 € (insgesamt 12 €) als Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand steuerfrei ersetzen. Von den Übernachtungskosten einschl. Frühstück kann der Arbeitgeber lediglich 214 € steuerfrei erstatten. Die Kosten für das Frühstück i.H.v. 29,75 € muss der Arbeitnehmer aus den 12 € für den Verpflegungsmehraufwand selbst tragen. Diesen Betrag kann der Arbeitnehmer in seiner Einkommensteuererklärung nicht als Werbungskosten geltend machen, denn er hat ja bereits i.H.v. 12 € den Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand vom Arbeitgeber steuerfrei erhalten.

¹⁶ BMF v. 13.9.2009 – IV C 5 - S 2334/08/10013 – DOK 2009/0454064, BStBl. I 2009, 771.

¹⁷ Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums v. 30.12.2009, BGBl. I 2009, 3950 = BStBl. I 2010, 2.

Es ist zu hoffen, dass kurzfristig eine Verwaltungsregelung geschaffen wird, nach der entweder jede Frühstücksmahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugswert von 1,57 € anzusetzen oder weiterhin vom Wertansatz für das Frühstück i.H.v. 20 % des vollen Pauschbetrages für den Verpflegungsmehraufwand auszugehen ist.

4. Beurteilung der gegenwärtigen Regelungen im Lohn- und Einkommensteuerrecht

4.1. Aufwendungen für Mahlzeiten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten

Dass Aufwendungen für Mahlzeiten grundsätzlich steuerlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen sind, ist nachvollziehbar. Dieser Grundsatz sollte auch künftig erhalten bleiben.

Die Beschränkung auf 70 % der Aufwendungen bei einer Bewirtung von Geschäftsfreunden ist allerdings willkürlich und der Höhe nach nicht nachvollziehbar. Der Prozentsatz der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, ursprünglich 80 %, nunmehr 70 %, ist offenbar von der jeweiligen Haushaltslage bei Bund, Ländern und Gemeinden abhängig. Sicher spielt dabei auch die Überlegung eine Rolle, das Gaststättengewerbe nicht zu sehr einzuengen. Im Grunde bietet sich eine Lösung an, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen mit der Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen aus Anlass einer Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG in Einklang zu bringen. Denn bei diesen Beträgen handelt es sich um den Mehraufwand, der durch die betriebliche/berufliche Tätigkeit veranlasst ist. Ob die gegenwärtig geltenden Beträge von 6, 12 und 24 € je Reisetag und entsprechender Abwesenheitsdauer im Inland noch realistisch sind, kann hier offen bleiben.

Mit Blick auf den Grundsatz, dass Ausgaben für Verpflegung grundsätzlich zu den nichtabziehbaren Kosten der allgemeinen Lebensführung zählen, erscheint die gegenwärtige Regelung, nach der immerhin 70 % der Aufwendungen berücksichtigt werden können, großzügig.

Es fragt sich auch, warum Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden beschränkt, Aufwendungen für die Bewirtung von Mitarbeitern des Unternehmens unbeschränkt abgezogen werden können. Der Grund ist wohl darin zu suchen, dass auf der Seite des Bewirteten die Mahlzeit als Arbeitslohn zu versteuern ist.

4.2. Aufwendungen für Mahlzeiten als Betriebseinnahme oder Arbeitslohn

4.2.1. Wertermittlung der Mahlzeit

Die Regelung in R 4.7. Abs. 3 EStR, nach der „aus Vereinfachungsgründen“ der Vorteil aus der Bewirtung nicht als Betriebseinnahme zu erfassen ist, ist ohne gesetzliche Grundlage. Es ist auch nicht einzusehen, warum die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung steuerfrei sein soll, während die Teilnahme an einer vom Arbeitgeber gewährten Mahlzeit dagegen zur Steuerpflicht beim Bewirteten führt.

Einmal abgesehen davon, dass es im Einkommensteuerrecht keinen Grundsatz gibt, nach dem die Abzugsmöglichkeit von Aufwendungen und die Besteuerung beim Empfänger nach Art, Höhe und Zeitpunkt übereinstimmen müssten¹⁸, ist das Vereinfachungsargument der Finanzverwaltung nicht plausibel. Es ist zwar richtig, dass die einzelne Ermittlung des Vorteils aus der Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung einen erheblichen Arbeitsaufwand nach sich zieht. Insbesondere dann, wenn an der Bewirtung eine größere Zahl von Personen teilgenommen hat. Wer und wie soll dann z.B. ermittelt werden, wer welche Speisen und Getränke mit welchem Wert zu sich genommen hat? Das ist bei zwei Teilnehmern an der Mahlzeit sicher noch problemlos möglich, bei mehr als 10 Teilnehmern wird dies praktisch nicht durchführbar.

Dieses Argument gilt aber auf der Seite der Bewirteten an einer vom Arbeitgeber gewährten Mahlzeit genauso. Auch hier stellt sich die Frage, welche Person welche Speisen und Getränke mit welchem Wert zu sich genommen hat. Diese Ermittlung ist streng genommen zwingend notwendig, denn die Mahlzeit ist ja grundsätzlich als steuerpflichtiger Arbeitslohn beim Mitarbeiter zu versteuern. Stellt man eine Durchschnittsbetrachtung pro Teilnehmer an, wie dies in der Praxis regelmäßig der Fall ist, so darf man sich nicht wundern, dass einzelnen Mitarbeiter die Wertermittlung in Frage stellen und ablehnen. Betragen beispielsweise die Aufwendungen für 20 Teilnehmer an einem Arbeitsessen durchschnittlich 50 €, haben aber mehrere Arbeitnehmer nur geringere Kosten verursacht, z.B. lediglich 25 €, weil sie z.B. statt Wein nur Wasser getrunken haben, so ist die Durchschnittsermittlung mehr als fraglich. Dies insbesondere dann, wenn der Arbeitnehmer den Vorteil aus der kostenlosen Gewährung der Mahlzeit selbst versteuern und sozialversicherungsrechtlich verbeitragen muss.

¹⁸ Schmidt/Drenseck, EStG, § 8 Rz. 11.

4.2.2 Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte bei Auswärtstätigkeiten und doppelter Haushaltsführung

Gemäß R 8.1. Abs. 8 Nr. 2 LStR können die Mahlzeiten nur dann mit dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV angesetzt werden, wenn der Arbeitgeber die Mahlzeit vor Beginn der Auswärtstätigkeit des Mitarbeiters schriftlich beim Hotel oder der Gaststätte „vorbestellt“. Wird die Mahlzeit nicht schriftlich vorbestellt, ist der Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte nicht zulässig.

Diese Formalie führt in den Unternehmen zu einem unzumutbaren Verwaltungsaufwand ist schon aus Gründen der Vereinfachung des lohnsteuerlichen Massenverfahrens ersatzlos aus den LStR zu streichen. Die Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft haben einen entsprechenden Vorschlag bereits vor Jahren mehrfach an das Bundesfinanzministerium herangetragen; bisher ohne Ergebnis, obwohl die letzte Bundesregierung mit den LStR 2008 das steuerliche Reisekostenrecht nachhaltig vereinfachen wollte. Offenbar ist dabei R 8.1. Abs. 8 Nr. 2 LStR übersehen worden. Aber das lässt sich ja schnell nachholen.

4.2.3. Wertgrenze von 40 € für Mahlzeiten

Eine feste Wertgrenze, bis zu der Aufwendungen für Bewirtungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, gibt es nicht. Lediglich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG wird geregelt, dass die Aufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen angesehen werden müssen.

Dagegen regelt R 8.1. Abs. 8 Nr. 2 Satz 2 LStR, dass eine übliche Mahlzeit nur dann vorliegt, wenn der Wert der Mahlzeit 40 € nicht übersteigt. Liegt der Wert darüber, ist nicht der amtliche Sachbezugswert, sondern der tatsächliche Preis für die Mahlzeit als Wert anzusetzen. Das soll nach R 19.6. Abs. 2 LStR auch dann gelten, wenn Mahlzeiten im Rahmen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Die Grenze von 40 € je Mahlzeit mit der sich daraus ergebenden Konsequenz ist m.E. nicht zu begründen. Denn in den Fällen der Mahlzeitengewährung durch den Arbeitgeber kann nicht der Arbeitnehmer entscheiden, wo und zu welchem Preis die Mahlzeit eingenommen wird, sondern diese Entscheidung liegt allein beim Arbeitgeber. Findet beispielsweise eine dienstliche Besprechung in einem „gehobenen“ Hotel statt, ist der Betrag von 40 € schnell ausgeschöpft. Da in diesem Fall der Arbeitnehmer die Mahlzeit als Arbeitslohn versteuern muss, ist nicht nachvollziehbar, warum der amtliche Sachbezugswert nicht angesetzt werden soll.

Zur Ermittlung der 40 €-Grenze ist wiederum erforderlich, dass im Einzelnen aufgezeichnet wird, welcher Mitarbeiter zu welchem Preis welche Speisen und Getränke zu sich genommen hat, da nur so festgestellt werden kann, ob bei dem einzelnen Mitarbeiter diese Grenze überschritten ist und welcher Wert versteuert werden muss.

Auch in diesem Fall sollte zur Vereinfachung des lohnsteuerlichen Massenverfahrens die 40 €-Grenze ersatzlos gestrichen werden. Sie erfordert in den Unternehmen einen erheblichen Verwaltungsaufwand, der nicht zu rechtfertigen ist.

4.2.4. Einsatz von Restaurantschecks

Die in R 8.1. Abs. 7 Nr. 4 Buchst. a) LStR enthaltene Regelung für sog. Restaurantschecks soll Unternehmen, die über keine eigene Kantine verfügen, die Möglichkeit eröffnen, Mahlzeiten an Mitarbeiter zum amtlichen Sachbezugswert zu gewähren. Dazu ist allerdings erforderlich, dass der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer die Tage der Abwesenheit, z.B. infolge von Auswärtstätigkeiten, Urlaub oder Erkrankung, feststellt und dem Arbeitnehmer nur für die tatsächlichen Anwesenheitstage im Betrieb jeweils einen Restaurantscheck zur Verfügung stellt. Die Feststellung der Abwesenheitstage soll für Mitarbeiter entfallen, wenn im Kalenderjahr durchschnittlich an nicht mehr als 3 Tagen je Kalendermonat Auswärtstätigkeiten ausgeübt werden und wenn keiner dieser Arbeitnehmer im Kalendermonat mehr als 15 Restaurantschecks erhält.

Außerdem ist es für den Ansatz des amtlichen Sachbezugswerts erforderlich, dass der Wert des Restaurantschecks den Betrag von 3,10 € zzgl. amtlichem Sachbezugswert je Mahlzeit (das ist für 2010 bei einer Mittagmahlzeit ein Wert von 5,90 €) nicht übersteigt.

Diese Regelung erfordert in den Unternehmen einen erheblichen Aufwand zum Nachweis der Voraussetzungen. Die Bundesregierung begründet den Aufwand damit, dass in Fällen der Auswärtstätigkeit der Ansatz der Restaurantschecks mit dem amtlichen Sachbezugswert zu einer doppelten steuerlichen Begünstigung führen würde¹⁹. Das „Problem“ und damit die z.Z. erforderlichen Aufzeichnungen könnten einfach dadurch vermieden

¹⁹ BT-Drs. 16/11686 v. 21.1.2009 – Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der FDP-Fraktion, Frage Nr. 9.

werden, dass der Mitarbeiter bei jeder Reisekostenabrechnung kenntlich macht, dass er für die jeweiligen Reisetage einen Restaurantscheck erhalten hat.

4.3. Erforderliche Begriffsdefinitionen

Leider enthalten sowohl das Einkommensteuergesetz als auch die Lohnsteuerrichtlinien in mehreren Fällen keine ausreichenden Begriffsdefinitionen. Als Folge ergeben sich unnötige Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, insbesondere im Rahmen steuerlicher Betriebsprüfungen. Dies gilt für die Begriffe:

- Mahlzeit (R 8.1. Abs. 7 und 8 LStR),
- geschäftlich veranlasste Bewirtung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)
- Arbeitsessen (R 8.1.Abs. 8 Nr. 1 und R 19.6. Abs. 2 LStR),
- außergewöhnlicher Arbeitseinsatz (R 19.6. Abs. 2 LStR)

5. Ergebnis

Die gegenwärtigen Regelungen im Einkommensteuergesetz und den Steuerrichtlinien führen im Ergebnis zu unterschiedlichen Behandlungen von betrieblich veranlassten Mahlzeiten. Aufwendungen für Mahlzeiten an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung können zu 70 als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, dafür müssen die Teilnehmer an der Mahlzeit keine Versteuerung hinnehmen. Anders dagegen bei Bewirtungen des Arbeitgebers für Mitarbeiter seines Unternehmens. In diesem Fall kann der Arbeitgeber die Aufwendungen zwar in vollem Umfang als Betriebsausgabe gelten machen, dafür hat aber der Arbeitnehmer den Wert der Mahlzeit grundsätzlich als Arbeitslohn zu versteuern.

Ob und mit welchem Wert die Mahlzeit zu versteuern ist, regeln insbesondere die LStR. Dabei zeigt sich, dass in der Regel umfangreiche Aufzeichnungen und Nachweise zu führen sind, die einer Vereinfachung des lohnsteuerlichen Massenverfahrens entgegenstehen. Dies gilt insbesondere für die Gewährung von Restaurantschecks und Mahlzeiten aus Anlass einer Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung. Diese Aufzeichnungsnachweise sollten umgehend abgeschafft werden.

Gesetzgeber und Bundesregierung sollten zugleich die unscharfen Begriffe im Einkommensteuergesetz und in den Lohnsteuer-Richtlinien konkretisieren, um mehr Rechtssicherheit zu erzeugen und damit unnötige Auseinandersetzungen zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung vermeiden.