

# MAHLZEITENGESTELLUNG

## AN ARBEITNEHMER 2024

MERKBLATT NR. 1760.3 | 01 | 2024

**HINWEIS VON DWS:** Das Merkblatt enthält den Rechtsstand nach der Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes durch den Bundestag Anfang Dezember 2023. Die endgültige Verabschiedung steht jedoch noch aus, sodass sich zu Beginn des Jahres mit Wirkung bereits für 2024 noch Änderungen ergeben können.

### INHALT

1. Allgemeines
2. Mahlzeitengestellung – Ansatz und Bewertung
  - 2.1 Abgrenzung: Bewirtungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn oder nicht
  - 2.2 Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns aufgrund von Bewirtungen und Mahlzeitengestellungen
    - 2.2.1 Definition Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber
    - 2.2.2 Mahlzeitengestellung im Unternehmen
    - 2.2.3 Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeiten oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung
    - 2.2.4 Mahlzeiten im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen
3. Pauschalbesteuerungsmöglichkeit für Mahlzeiten
4. Steuerfreie Erstattungen der Verpflegungspauschalen durch den Arbeitgeber bei Auswärtstätigkeiten
5. Kennzeichnung der Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber auf der Lohnsteuerbescheinigung mit Großbuchstabe „M“

### 1. ALLGEMEINES

Bei der Bewirtung von Arbeitnehmern oder der Mahlzeitengestellung an Arbeitnehmer muss in einem ersten Schritt geklärt werden, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt oder nicht. Ergibt sich bei dieser Prüfung, dass grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt, ist zu prüfen, in welcher Höhe dieser vorliegt.

### 2. MAHLZEITENGESTELLUNG – ANSATZ UND BEWERTUNG

#### 2.1 Abgrenzung: Bewirtungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn oder nicht

Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden, gehören nicht zum Arbeitslohn. Dies gilt beispielsweise für Mahlzeiten im Rahmen herkömmlicher Betriebsveranstaltungen, für sog. Arbeitssessen und für die Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung.<sup>1</sup>

**BEISPIEL** Der Chef nimmt den Projektleiter mit zu einem Essen mit dem Kunden, da dieser den Sachstand und die Problembereiche des Projekts betreffend am besten erklären kann.

Für den Projektleiter liegt kein Arbeitslohn vor, da die Bewirtung im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt ist.

Mahlzeiten, die der Arbeitgeber als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft an seine Arbeitnehmer abgibt, sind dagegen Arbeitslohn und mit ihrem tatsächlichen Preis anzusetzen.<sup>2</sup>

**BEISPIEL** Nach einem vorfristigen und unerwartet lukrativen Projektabschluss lädt der Arbeitgeber die betreffende Abteilung zum Essen ein, um den Abschluss des Projekts zu feiern und der Abteilung für die außerordentlich gute Arbeit zu danken. Es entstehen je Mitarbeiter Bewirtungsaufwendungen von 50 € (eine Betriebsveranstaltung soll hier dem Grunde nach nicht vorliegen).

Es handelt sich um ein sogenanntes Belohnungssessen, welches grundsätzlich Arbeitslohn darstellt.

Als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft gilt grundsätzlich z. B. eine während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung.

<sup>1</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG und R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR.

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

ung gestellte Mahlzeit, deren Preis die 60-€-Grenze übersteigt.<sup>3</sup> Die Preisgrenze von 60 € gilt unabhängig davon, ob die Mahlzeit im Inland oder im Ausland zur Verfügung gestellt wird. Dabei ist ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber oder an den Dritten gezahltes Entgelt auf den tatsächlichen Preis zwar grundsätzlich anzurechnen, aber bei der Prüfung der 60-€-Grenze nicht zu berücksichtigen.<sup>4</sup> Wird vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten nur ein Essen, aber kein Getränk gestellt, ist das Entgelt, das der Arbeitnehmer für ein Getränk bei der Mahlzeit zahlt, nicht auf den tatsächlichen Preis der Mahlzeit anzurechnen.<sup>5</sup>

Keine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft sind Vorteile, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Vorteile besitzen danach keinen Arbeitslohncharakter, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist der Fall, wenn sich aus den Begleitumständen, wie z. B. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck, ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. Erfasst sind damit beispielsweise Fälle, in denen ein Vorteil der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet wird, ohne dass ihm eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne dass der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt.<sup>6</sup>

Speisen und Getränke, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z. B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und deren Wert 60 € nicht überschreitet, gehört nicht zum Arbeitslohn.<sup>7</sup>

Ein mit einer gewissen Regelmäßigkeit stattfindendes Arbeitsessen in einem Restaurant am Sitz des Unternehmens führt jedoch bei den teilnehmenden Arbeitnehmern zu Arbeitslohn.<sup>8</sup> Denn in der unentgeltlichen Zuwendung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber ist in der Regel typisierend Arbeitslohn anzunehmen (Beispiel: regelmäßige verbilligte Essensgewährung an Arbeitnehmer). Führt die Interessenabwägung – überwiegend eigenbetriebliches Interesse oder Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft – zur Annahme von Arbeitslohn, können sich die Arbeitnehmer nicht ohne Weiteres auf die Aufdrängung der Bereicherung berufen, wenn nur Betriebsangehörige verpflegt worden sind.<sup>9</sup>

## 2.2 Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns aufgrund von Bewirtungen und Mahlzeitengestellungen

### 2.2.1 Definition Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber

Die Gestellung einer Mahlzeit ist vom Arbeitgeber bereits veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Dies ist 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<sup>10</sup> handelt, die im Original beim Arbeitgeber vorliegt oder vorgelegen hat, gesichtet wurde und zu Zwecken der elektronischen Archivierung eingescannt wurde.

Für die Arbeitgeberveranlassung der Mahlzeitengestellung ist es nicht erforderlich, 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 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.<sup>11</sup>

Übernimmt der Arbeitgeber die Verpflegungskosten seines Arbeitnehmers während einer Auswärtstätigkeit nicht, liegt keine Mahlzeitengestellung vor.<sup>12</sup> Das sind Fälle, in denen der Arbeitnehmer selbst oder ein fremder Dritter die Kosten der Mahlzeit trägt, z. B. Kunde, Geschäftspartner.

### 2.2.2 Mahlzeitengestellung im Unternehmen

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, z. B. in einer selbst betriebenen Kantine, einem Restaurant oder einer vergleichbaren Einrichtung, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen.<sup>13</sup> (Die Sachbezugswerte werden jährlich angepasst.) Mahlzeiten, die die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine, einem Restaurant oder einer vergleichbaren Einrichtung erhalten, sind grundsätzlich ebenfalls mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn der Arbeitgeber aufgrund vertraglicher Vereinbarung durch Barzuschüsse oder andere Leistungen an die die Mahlzeiten vertreibende Einrichtung, z. B. durch verbilligte Überlassung von Räumen, Energie oder Einrichtungsgegenständen, zur Verbilligung der Mahlzeiten beiträgt.<sup>14</sup>

Amtliche Sachbezugswerte<sup>15</sup>

	2023	2024
für ein Mittag- oder Abendessen	3,80 €	4,13 €
für ein Frühstück	2,00 €	2,17 €

3 § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

4 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 63.

5 R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR.

6 H 19.3 „Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff“ LStH.

7 R 19.6 Abs. 2 LStR.

8 H 19.6 „Bewirtung von Arbeitnehmern“ LStH.

9 BFH v. 05.05.1994, VI R 55-56/92, BStBl. II 1994, S. 771.

10 § 14 UStG i. V. m. § 33 UStDV.

11 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 64.

12 § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

13 R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 LStR.

14 R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR.

15 § 2 Abs. 1 Satz 2 SVEV.

Ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn ist aber nur zu erfassen, wenn und soweit der vom Arbeitnehmer für eine Mahlzeit gezahlte Preis den amtlichen Sachbezugswert unterschreitet.<sup>16</sup>

**BEISPIEL** (VZ 2024): Der Arbeitgeber betreibt eine Kantine, in der die Mitarbeiter das Mittagessen einnehmen können.

Fall a) Der Arbeitnehmer muss für jedes Mittagessen, welches er dort erhält und einnimmt, 4,13 € zuzahlen. Da der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil bezahlt, ist kein Arbeitslohn zu erfassen.

Fall b) Der Arbeitnehmer muss für jedes Mittagessen, welches er dort erhält und einnimmt, 1,50 € zuzahlen. Für den Arbeitnehmer ist je Mittagessen ein geldwerter Vorteil von 2,63 € (4,13 € – 1,50 €) als Arbeitslohn zu erfassen.

Fall c) Der Arbeitnehmer erhält das Mittagessen völlig kostenlos. Für den Arbeitnehmer ist je Mittagessen ein geldwerter Vorteil von 4,13 € als Arbeitslohn zu erfassen.

Werden die Mahlzeiten nicht in vom Arbeitgeber betriebenen oder unterstützten Einrichtungen abgegeben, gibt der Arbeitgeber aber Essensmarken (Essensgutscheine oder Restaurantschecks) an die Arbeitnehmer aus, die diese in Restaurants oder ähnlichen Einrichtungen einlösen können, wird ebenfalls der amtliche Sachbezugswert für die Mahlzeit angesetzt. Es erfolgt kein Ansatz des Verrechnungswertes der Essensmarke, wenn

- tatsächlich eine Mahlzeit ausgegeben wird,
- für jede Mahlzeit lediglich eine Essensmarke täglich in Zahlung genommen wird,
- der Verrechnungspreis der Essensmarke den amtlichen Sachbezugswert nicht um mehr als 3,10 € übersteigt und
- die Essensmarken nicht an Arbeitnehmer ausgegeben werden, die auswärts tätig sind.<sup>17</sup> (Achtung: Ausnahme, wenn Essensmarken nach Ablauf der Dreimonatsfrist ausgegeben werden.<sup>18</sup> Dann ist dennoch der Sachbezugswert anzusetzen, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.)

Der Arbeitgeber hat die Einhaltung dieser Voraussetzungen nachzuweisen. Der Nachweis der Verwendung des Zuschusses ausschließlich zum Erwerb einer Mahlzeit kann dabei auch durch Vorlage entsprechender vertraglicher Vereinbarungen zwischen dem Unternehmen, das die bezuschusste Mahlzeit abgibt, und dem Arbeitgeber oder dem mit der Verwaltung der Zuschüsse beauftragten Unternehmen geführt werden. Darüber hinaus kann der Arbeitgeber die ihm vom Arbeitnehmer vorgelegten Einzelbelegnachweise manuell überprüfen oder sich entsprechender elektronischer Verfahren bedienen, z.B. wenn ein Anbieter die Belege vollautomatisch digitalisiert, prüft und eine monatliche Abrechnung an den Arbeitgeber übermittelt, aus der sich dieselben Erkenntnisse wie aus Einzelbelegen gewinnen lassen. Der Arbeitgeber hat die Belege oder die Abrechnung zum Lohnkonto aufzubewahren.

Nach den vorgenannten Voraussetzungen dürfen arbeitstäglige Zuschüsse zu Mahlzeiten auch an Homeoffice-Mitarbeiter und an Teilzeitmitarbeiter (nicht mehr als 6 Std. Arbeitszeit arbeitstäg-

lich) geleistet werden. Dies gilt selbst dann, wenn die betriebliche Arbeitszeitregelung gar keine entsprechenden Pausen für Mahlzeiteneinnahme vorsieht.<sup>19</sup>

Arbeitstäglige Zuschüsse zu den Mahlzeiten können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch dann mit dem Sachbezugswert angesetzt werden, wenn der Arbeitnehmer einzelne Bestandteile seiner Mahlzeit bei verschiedenen Akzeptanzstellen erwirbt (z.B. ein Brötchen beim Bäcker, eine Fleischwurst beim Metzger und den Senf im Supermarkt). Allerdings kann je Arbeitstag und je bezuschusster Mahlzeit nur ein Zuschuss mit dem amtlichen Sachbezugswert angesetzt werden. Erwirbt der Arbeitnehmer am selben Tag weitere Mahlzeiten für andere Tage auf Vorrat, sind hierfür gewährte Zuschüsse als Barlohn zu erfassen. Gleiches gilt für den Einzelkauf von Bestandteilen einer Mahlzeit auf Vorrat (z.B. im Supermarkt wird eine 4er-Packung Pudding als Nachtisch für vier Tage erworben).<sup>20</sup>

Bestehen die Leistungen des Arbeitgebers ausschließlich in der Ausgabe von Essensmarken, so ist der Verrechnungspreis der Essensmarke anzusetzen, wenn dieser Wert niedriger ist als der amtliche Sachbezugswert.<sup>21</sup>

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2024 eine Essensmarke mit einem Wert von 2 €. Die Mahlzeit kostet 4 €.

Preis der Mahlzeit	4,00 €
abzüglich Wert der Essensmarke	2,00 €
Zuzahlung des Arbeitnehmers	2,00 €
Sachbezugswert der Mahlzeit	4,13 €
abzüglich Zuzahlung des Arbeitnehmers	2,00 €
verbleibender Wert	2,13 €

Als Arbeitslohn ist der niedrigere Wert – hier der Wert der Essensmarke mit 2 € – anzusetzen.

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2024 eine Essensmarke mit einem Wert von 5 €. Die Mahlzeit kostet 5 €.

Preis der Mahlzeit	5,00 €
abzüglich Wert der Essensmarke	0,00 €
Zuzahlung des Arbeitnehmers	0,00 €
Sachbezugswert der Mahlzeit	4,13 €
abzüglich Zuzahlung des Arbeitnehmers	0,00 €
verbleibender Wert	4,13 €

Als Arbeitslohn ist der niedrigere Wert – hier der Sachbezugswert mit 4,13 € – anzusetzen.

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2024 eine Essensmarke mit einem Wert von 8 €.

Als Arbeitslohn ist der Wert der Essensmarke – hier mit 8 € – anzusetzen, weil der Wert der Essensmarke den amtlichen Sachbezugswert von 4,13 € um mehr als 3,10 € überschreitet. Ein Ansatz des amtlichen Sachbezugswertes ist ausgeschlossen.

<sup>16</sup> R 8.1 Abs. 7 Nr. 3 LStR.

<sup>17</sup> R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. a LStR.

<sup>18</sup> BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 76.

<sup>19</sup> BMF-Schreiben v. 18.01.2019 „Sachbezugswert für arbeitstäglige Zuschüsse zu Mahlzeiten, BStBl. I 2019, S. 66.

<sup>20</sup> BMF-Schreiben v. 18.01.2019 „Sachbezugswert für arbeitstäglige Zuschüsse zu Mahlzeiten“, BStBl. I 2019, S. 66.

<sup>21</sup> R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. b LStR.

Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten einräumt, ohne sich dieser Papier-Essensmarken (z. B. Essensgutscheine, Restaurantsschecks) zu bedienen, die bei der Annahmestelle in Zahlung genommen werden. Neben den bereits dargestellten Voraussetzungen für den Ansatz des Sachbezugswertes statt des Verrechnungswertes der Essensmarke kommt bei einer solchen Zuschussgewährung hinzu, dass dieser den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigen darf. Dann darf auch in diesen Fällen der regelmäßig günstigere Sachbezugswert der Mahlzeit statt des tatsächlichen Zuschusses als geldwerter Vorteil angesetzt werden. Der Ansatz des Sachbezugswertes bei Einhaltung der dargestellten Voraussetzungen ist selbst dann möglich, wenn zwischen dem Arbeitgeber und dem Unternehmen, welches die bezuschusste Mahlzeit abgibt (Gaststätte oder vergleichbare Einrichtung), keinerlei vertraglichen Beziehungen bestehen.<sup>22</sup> Bei der Ausgabe von Essensmarken durch den Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit handelt es sich innerhalb der Dreimonatsfrist nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern lediglich um eine Verbilligung der vom Arbeitnehmer selbst veranlassten und bezahlten Mahlzeit. In dem Fall ist keine Kürzung der Verpflegungspauschale für die Auswärtstätigkeit vorzunehmen (vgl. hierzu ausführlich 2.2.3).

### 2.2.3 Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeiten oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 € nicht übersteigt. Ein Ansatz des Sachbezugswertes ist nicht vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer für diese Auswärtstätigkeit Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen ansetzen könnte, sog. Besteuerungsverzicht.<sup>23</sup> Auf die Höhe der Pauschale kommt es nicht an, jedoch muss der Ansatz einer Pauschale dem Grunde nach möglich sein.<sup>24</sup> Das ist immer dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb der Dreimonatsfrist nachweislich mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist oder wenn eine mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung vorliegt.

Die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen betragen:

- 32 € für jeden Kalendertag, an dem er 24 Stunden von seiner Wohnung und der 1. Betriebsstätte abwesend ist,

- jeweils 16 € für den An- und Abreisetag, wenn er an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
- 16 € je Kalendertag, an dem er ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.<sup>25</sup>

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer nimmt an einer Seminarveranstaltung teil. Die Teilnahmegebühr beinhaltet auch ein Mittagessen, beträgt 50 € und wird durch den Arbeitgeber getragen. Der Arbeitnehmer ist an diesem Kalendertag sieben Stunden auswärts tätig.

Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung während der Auswärtstätigkeit ist mit dem amtlichen Sachbezugswert i. H. v. 4,13 € zu bewerten und steuerpflichtig.<sup>26</sup> Der Arbeitgeber kann eine individuelle Versteuerung vornehmen (in dem Fall unterläge der geldwerte Vorteil auch der Sozialversicherungspflicht) oder pauschal mit 25 % versteuern.<sup>27</sup> Eine Besteuerung unterbleibt gänzlich, wenn der Arbeitnehmer die 4,13 € zuzahlt oder der Arbeitgeber diesen Betrag vom Nettolohn einbehält.

Ist der Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen grundsätzlich möglich und stellt der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung hin ein Dritter eine Mahlzeit, ist eine Kürzung der anzusetzenden Pauschalen vorzunehmen. Bei Auswärtstätigkeiten im Inland beträgt die Kürzung 6,40 € bei Gestellung eines Frühstücks und jeweils 12,80 € für ein Mittag- oder Abendessen. Bei Auswärtstätigkeiten außerhalb von Deutschland beträgt die Kürzung 20 % für ein gestelltes Frühstück und jeweils 40 % für ein gestelltes Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündigen Abwesenheit geltenden Pauschale.<sup>28</sup>

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer unternimmt eine Dienstreise und besucht mehrere Kunden. Der Arbeitnehmer ist an diesem Kalendertag zehn Stunden auswärts tätig. Zur Mittagszeit hat er den gerade aufgesuchten Kunden zum Essen eingeladen. Den Bewirtungsbeleg reicht er beim Arbeitgeber ein und bekommt ihn erstattet.

Es liegt eine Mahlzeitengestellung während der Auswärtstätigkeit vor. Der Arbeitgeber veranlasst in diesem Fall einen Dritten, die Mahlzeit zur Verfügung zu stellen. Der geldwerte Vorteil ist jedoch nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten und nicht steuerpflichtig, da der Arbeitnehmer einen Anspruch auf die Verpflegungspauschale hat, denn er war mehr als acht Stunden von der ersten Tätigkeitsstätte und seiner Wohnung abwesend.<sup>29</sup> Allerdings ist die Verpflegungspauschale von hier 16 € um 12,80 € wegen der Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber bzw. auf dessen Veranlassung durch einen Dritten zu kürzen. Der Arbeitnehmer kann lediglich noch eine Verpflegungspauschale von 3,20 € beanspruchen.

21 BMF-Schreiben v. 18.01.2019 „Sachbezugswert für arbeits-tägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten“, BStBl. I 2019, S. 66.

23 § 8 Abs. 2 Satz 8 ff. EStG, gilt auch für Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte, BFH, Urteil v. 12.07.2021, VI R 27/19, BStBl. II 2021, S. 642.

24 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 66.

25 § 9 Abs. 4a EStG.

26 § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

27 § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG.

28 BMF-Schreiben v. 21.11.2023 „Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab 1. Januar 2024“.

29 § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

Das bedeutet, die Verpflegungspauschale ist auch zu kürzen, wenn es sich um eine geschäftlich veranlasste Bewirtung oder um ein Arbeitsessen handelt, obwohl die Gestellung derartiger Mahlzeiten keinen Arbeitslohn darstellen.

**ABWANDLUNG BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer unternimmt eine Dienstreise und besucht mehrere Kunden. Der Arbeitnehmer ist an diesem Kalendertag zehn Stunden auswärts tätig. Zur Mittagszeit wird er von dem gerade aufgesuchten Kunden zum Essen eingeladen.

Es liegt keine Mahlzeitengestellung während der Auswärtstätigkeit vor. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall keinen Dritten veranlasst, die Mahlzeit zur Verfügung zu stellen. Es ist kein geldwerter Vorteil zu erfassen. Da der Arbeitnehmer mehr als acht Stunden von der ersten Tätigkeitsstätte und seiner Wohnung abwesend war, hat er einen Anspruch auf die Verpflegungspauschale von 16 €. Mangels Mahlzeitengestellung ist keine Kürzung vorzunehmen.

**BEISPIEL** Ein Mitarbeiter ist von März bis September auswärts bei einem Kunden tätig. Während der gesamten Auswärtstätigkeit bucht der Arbeitgeber für den Mitarbeiter ein Hotel für die Übernachtung mit Frühstück und Abendessen. Das Frühstück kostet 25 € und das Abendessen 40 € täglich. Während der ersten drei Monate stehen dem Arbeitnehmer Verpflegungspauschalen zu, sodass sowohl das Frühstück als auch das Abendessen nicht als Arbeitslohn zu erfassen ist – Besteuerungsverzicht.<sup>30</sup> Allerdings ist die anzusetzende Verpflegungspauschale um 6,40 € für das Frühstück und 12,80 € für das Abendessen täglich zu kürzen – aber Kürzung bis maximal auf 0 € je Kalendertag.<sup>31</sup>

Nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist die Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber steuerpflichtiger Arbeitslohn, da keine Verpflegungspauschalen mehr anzusetzen wären. Die Bewertung des Frühstücks und des Abendessens erfolgt mit den Sachbezugswerten und nicht mit den tatsächlichen Kosten, da die Üblichkeit von 60 € je Mahlzeit nicht überschritten wird. Pro Tag entsteht also ein steuerpflichtiger Arbeitslohn von 2,17 € + 4,13 € = 6,30 €. Dem stehen Mahlzeiten mit tatsächlichen Kosten von bis zu 120 € pro Tag gegenüber (hier nur zwei Mahlzeiten. Bei drei Mahlzeiten kann der Arbeitgeber Kosten bis zu 180 € pro Tag übernehmen und der Arbeitnehmer hätte einen geldwerten Vorteil von 10,43 € zu versteuern).

Die Versteuerung kann allerdings vermieden werden, wenn der Arbeitnehmer den jeweils amtlichen Sachbezugswert zuzahlt oder der Arbeitgeber ihn vom Nettolohn einbehält. Verlangt der Arbeitgeber einen höheren Zuzahlbetrag als den jeweils amtlichen Sachbezugswert, können die übersteigenden Kosten nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden. Erfolgt keine oder eine geringere Zuzahlung seitens des Arbeitnehmers, kann der Teil, der steuerpflichtig ist, pauschal mit 25 % versteuert werden.<sup>32</sup>

Die Kürzung der Verpflegungspauschalen setzt nur voraus, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt hat. Eine Kürzung ist daher auch dann vorzunehmen,

wenn der Arbeitnehmer die ihm zur Verfügung gestellte Mahlzeit tatsächlich nicht eingenommen hat.<sup>33</sup>

Eine Kürzung der anzusetzenden Verpflegungspauschalen ist aber nur dann vorzunehmen, sofern es sich tatsächlich um eine Mahlzeit – also ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen – handelt, die der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter zur Verfügung stellt.<sup>34</sup> Zu den Mahlzeiten gehören alle Speisen und Lebensmittel, die üblicherweise der Ernährung dienen, einschließlich der dazu üblichen Getränke.<sup>35</sup> Das bedeutet, dass auch eine Kürzung der Verpflegungspauschalen vorzunehmen ist, wenn der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter lediglich einen Snack oder Imbiss zur Verfügung stellt, der eine Mahlzeit ersetzt. Gleichgültig ist dabei, ob der Arbeitnehmer die zur Verfügung gestellte Mahlzeit tatsächlich einnimmt oder nicht oder der Wert der Mahlzeit unter dem Kürzungsbetrag liegt. Hierzu rechnen auch die im Flugzeug, in der Bahn oder auf dem Schiff unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, wenn sie in der Rechnung für das Beförderungsentgelt enthalten sind. Inkludiert beispielsweise eine gewisse Tarifklassenwahl eine Mahlzeit und bezahlt oder erstattet der Arbeitgeber das Ticket, ist von einer arbeitgeberseitig gestellten Mahlzeit auszugehen. So ist beispielsweise bei einigen Businessclass-Tarifen die volle Auswahl aus dem Bordbistro gegeben. Ähnlich kann es sich mit dem Zugang zur Flughafen- oder Bahnhofslounge verhalten. Wird der Zugang dazu durch den Arbeitgeber vermittelt und dort ein gewisses Speisen- und Getränkeangebot bereitgestellt, kann dies eine arbeitgeberseitige Mahlzeitengestellung darstellen. Bedauerlicherweise gibt das neue BMF-Schreiben v. 25.11.2020 zum Reisekostenrecht dazu keine konkrete Auskunft.

Hinsichtlich eines Frühstücks gilt, dass unbelegte Backwaren, wie Brötchen oder Rosinenbrot und Heißgetränke zum sofortigem Verzehr noch kein Frühstück i. S. der Vorschrift darstellen und keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug auslösen.<sup>36</sup> Für die Annahme eines (einfachen) Frühstücks muss ein Aufstrich oder ein Belag hinzutreten.

Nicht als Mahlzeit in diesem Sinne zählen beispielsweise auch Kuchen, der anlässlich eines Nachmittagskaffees gereicht wird, oder die auf innerdeutschen Flügen bzw. Kurzstreckenflügen gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Waffeln, Müsliriegel oder vergleichbare andere Knabbereien sowie unbelegte Backwaren.<sup>37</sup>

Aber auch Snacks (belegte Brötchen, Kuchen, Obst) können grundsätzlich Mahlzeiten sein, sie sind jedoch nicht zwangsläufig Mahlzeiten im steuerlichen Sinn. Ausschließlich Frühstück, Mittag- und Abendessen ziehen steuerliche Folgen nach sich. Snacks können diese grundsätzlich nur zu den üblichen Zeiten der jeweiligen Mahlzeit ersetzen.<sup>38</sup>

30 § 8 Abs. 2 Satz 8, 9 EStG.

31 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 73.

32 § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG.

33 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 75.

34 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 74.

35 H 8.1 Abs. 7 „Begriff der Mahlzeit“ LStH.

36 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 74.

37 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 74.

38 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 74.

Liegt eine Mahlzeit im steuerlichen Sinne vor, ist die Pauschale für Verpflegungsmehraufwand entsprechend zu kürzen. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Mahlzeiten kürzt die Zuzahlung den Kürzungsbetrag. Aber eine Verrechnung etwaiger Überzahlungen mit Kürzungsbeträgen für andere Mahlzeiten ist nicht zulässig.<sup>39</sup>

**BEISPIEL** Bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheit von über acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte veranlasst der Arbeitgeber die Mittagsverpflegung in einem Restaurant. Der Arbeitnehmer muss zum Mittag einen Betrag von 5 € dazuzahlen.

Verpflegungspauschale		16,00 €	
Kürzung wegen Gestellung Mittagessen	12,80 €		
Kürzung der Kürzung wg. Zuzahlung	5,00 €		
verbleibender Kürzungsbetrag	7,80 €	7,80 €	
anzusetzende Verpflegungspauschale			8,20 €

**BEISPIEL** Bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheit von 24 Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte veranlasst der Arbeitgeber die Mittagsverpflegung und eine Abendverpflegung in einem Restaurant. Der Arbeitnehmer muss zum Mittag einen Betrag von 14 € dazuzahlen.

Verpflegungspauschale		32,00 €	
Kürzung wegen Gestellung Mittagessen	12,80 €		
Kürzung der Kürzung wg. Zuzahlung, max. 12,80 €	12,80 €		
verbleibender Kürzungsbetrag	0,00 €	0,00 €	
Kürzung wegen Gestellung Abendessen		12,80 €	
Kürzung der Kürzung wg. Zuzahlung, max. 12,80 €		0,00 €	
verbleibender Kürzungsbetrag	12,80 €	12,80 €	
anzusetzende Verpflegungspauschale			19,20 €

Die Zuzahlungen können dabei direkt oder mittelbar über den Einbehalt vom Nettolohn erfolgen.<sup>40</sup>

**HINWEIS** Eine Kürzung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten – sog. Arbeitsessen – im Rahmen der Auswärtstätigkeit teilnimmt. Das gilt, obwohl das Essen bei ihm nicht als Arbeitslohn zu erfassen wäre, weil das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers überwiegt.

Es kommt hingegen zu keiner Kürzung der Verpflegungspauschalen, wenn das Geschäftsessen durch oder auf Veranlassung des Dritten erfolgt.<sup>41</sup>

**BEISPIEL** Unternehmer U trifft sich am Samstagabend mit Inhaber Z und einigen Vertretern der Zulieferfirma in einem Restaurant zum Essen, um mit diesen eine geschäftliche Kooperation zu erörtern. An dem Essen nehmen auch der Vertriebsleiter und der Leiter der Konstruktionsabteilung des Unternehmers teil. Jeder Teilnehmer erhält ein Menü zum Preis von 55 € einschließlich Getränken.

Die Mahlzeit am Samstagabend erhalten die Arbeitnehmer des Unternehmers im Rahmen einer geschäftlich veranlassten Bewirtung. Sie gehört nicht zum Arbeitslohn. Sofern bei den Arbeitnehmern des Unternehmers die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllt wären, wären diese um 12,80 € für das Abendessen zu kürzen. Für die teilnehmenden Arbeitnehmer der Zulieferfirma Z handelt es sich ebenfalls um die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung. Auch für die Arbeitnehmer des Zulieferers liegt damit kein Arbeitslohn vor. Sofern die Arbeitnehmer des Zulieferers die Voraussetzungen für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen erfüllen, ist keine Kürzung dieser wegen des Abendessens vorzunehmen. Der Zulieferer selbst hat seinen Arbeitnehmern keine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, da der Unternehmer das Essen gestellt hat. Das Merkmal „ein Dritter auf Veranlassung des Arbeitgebers“ ist nicht erfüllt, da der Unternehmer das Essen aus eigenen Interessen initiiert hat. Der Unternehmer U kann die Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 70 % als Betriebsausgaben ansetzen.<sup>42</sup> Auch ist der Ansatz der Verpflegungspauschalen bei ihm nicht zu kürzen. Der Unternehmer Z hat keine Betriebseinnahme für das erhaltene Essen zu erfassen. Der Ansatz der Verpflegungspauschalen ist auch bei ihm nicht zu kürzen.

Die Kürzung gilt auch bei Mahlzeitengestellung im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.<sup>43</sup>

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden. Bei einer solchen Mahlzeit wird typischerweise unterstellt, dass es sich um ein sogenanntes „Belohnungessen“ handelt. Belohnungessen sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen und individuell zu versteuern. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer für den Tag mit der betreffenden Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten beanspruchen könnte. Dieses Belohnungessen führt dann jedoch nicht zu einer Kürzung der anzusetzenden Verpflegungspauschale.

#### 2.2.4 Mahlzeiten im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern, können für den Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen. Unter Zuwendungen sind dabei alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer im Rahmen der Betriebsveranstaltung zu verstehen – also auch die Bewirtungsaufwendungen an die Arbeitnehmer. Nicht erheblich ist, ob sich die Kosten den einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechnen lassen oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den

39 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 77 f.

40 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 70.

41 BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 83.

42 § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG.

43 § 9 Abs. 4a Satz 12 EStG.

Kosten der Betriebsveranstaltung handelt. Soweit die Kosten der Betriebsveranstaltung den Betrag von 150 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie jedoch nicht zum Arbeitslohn. Dieser Freibetrag gilt aber nur für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr.<sup>44</sup>

**BEISPIEL** Der Arbeitgeber veranstaltet im Dezember eine Weihnachtsfeier, an der 300 Personen insgesamt teilgenommen haben. Davon waren 200 Arbeitnehmer des Arbeitgebers. Von diesen haben 100 Arbeitnehmer eine Begleitperson zur Weihnachtsfeier mitgebracht. Insgesamt sind Kosten von 30.000 € entstanden.

30.000 € : 300 Personen = 100 € pro Person.

Die Arbeitnehmer ohne Begleitperson haben einen geldwerten Vorteil in Höhe von 100 €, der allerdings den Freibetrag von 150 € nicht übersteigt und somit nicht steuerpflichtig ist. Die 100 Arbeitnehmer mit einer Begleitperson haben einen geldwerten Vorteil von 200 €, der nach Abzug des Freibetrags von 150 € noch mit 50 € als geldwerter Vorteil steuer- und auch sozialversicherungspflichtig ist. Der den Freibetrag übersteigende Betrag kann der Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % unterworfen werden.<sup>45</sup> Das bewirkt, dass der übersteigende Betrag nicht der Sozialversicherungspflicht unterliegt.

**HINWEIS** Eine Betriebsveranstaltung kann nur vorliegen, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und ggf. Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt.

Erfüllt eine Veranstaltung des Arbeitgebers nicht den Begriff der Betriebsveranstaltung, ist nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob es sich bei den geldwerten Vorteilen, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen dieser Veranstaltung gewährt, um Arbeitslohn handelt.

Zur lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen vgl. auch das BMF-Schreiben vom 14.10.2015 „Betriebsveranstaltungen“ BStBl. I 2015, S. 832.

### 3. PAUSCHALBESTEUERUNGSMÖGLICHKEIT FÜR MAHLZEITEN

Bei der Gestellung von üblichen Mahlzeiten, die als Arbeitslohn zu bewerten sind, kann die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit i. H. v. 25 % angewendet werden.<sup>46</sup> Zu einer Steuerpflicht kommt es nur, wenn die Besteuerung nicht wegen der Möglichkeit des Ansatzes von Verpflegungsmehraufwendungen (und damit deren Kürzung) unterbleibt.<sup>47</sup> Voraussetzung ist, dass die Mahlzeiten mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen sind.

Beispiele für die Anwendung:

- Mahlzeiten werden arbeitstäglich im Betrieb verbilligt oder unentgeltlich an die Arbeitnehmer abgegeben

<sup>44</sup> § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.

<sup>45</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

<sup>46</sup> § 40 Abs. 2 EStG.

<sup>47</sup> § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG.

- Auswärtstätigkeiten, wenn vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter verbilligt oder unentgeltlich Mahlzeiten zur Verfügung stellt, aber die Voraussetzungen für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen nicht gegeben sind, weil z. B. die Abwesenheitszeit von acht Stunden nicht erreicht wird, der Arbeitgeber die Abwesenheitszeit nicht überwacht oder die Dreimonatsfrist für die Gewährung von Verpflegungsmehraufwendungen abgelaufen ist
- Gestellung von Mahlzeiten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

**HINWEIS** Wenn von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird, fallen insoweit keine Sozialversicherungsbeiträge an. Die Pauschalbesteuerung mit dem Sachbezugswert schützt aber nicht vor der Kürzung der Verpflegungspauschale.<sup>48</sup>

Für sog. Belohnungssessen ab einem Wert von 60 € kann die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit nicht in Anspruch genommen werden. Sie sind grundsätzlich individuell oder nach § 37b EStG zu versteuern. Zuzahlungen des Arbeitnehmers sind jedoch gegenzurechnen.

**BEISPIEL** Für einen Arbeitnehmer wird während einer Auswärtstätigkeit ein Abendessen nebst Getränken übernommen. Der Essenspreis beträgt 70 € und der Arbeitnehmer zahlt davon 30 €.

Die vom Arbeitgeber übernommene Mahlzeit kann nicht mit dem Sachbezugswert erfasst werden, weil der Mahlzeitenpreis 60 € übersteigt.<sup>49</sup> Der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung beträgt 40,00 € (70 € – 30 €).<sup>50</sup> Die Zuzahlung des Arbeitnehmers ist anzurechnen. Sofern der Steuerpflichtige keine weiteren Sachbezüge i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG gewährt bekommt oder aber diese in der Summe mit dem Essen den Grenzbetrag von 50 € nicht übersteigen, sind die Sachbezüge steuerfrei.<sup>51</sup>

### 4. STEUERFREIE ERSTATTUNGEN DER VERPFLEGUNGSPAUSCHALEN DURCH DEN ARBEITGEBER BEI AUSWÄRTSTÄTIGKEITEN

Eine steuerfreie Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber ist nur insoweit möglich, wie der Arbeitnehmer die Pauschalen in der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten ansetzen könnte.<sup>52</sup> Erstattet der Arbeitgeber höhere Beträge, liegt für den Arbeitnehmer insoweit steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn vor. Soll diese zusätzliche Steuer- und SV-Belastung vermieden werden, muss vom Arbeitgeber genau geprüft werden, in welcher Höhe der Arbeitnehmer Verpflegungspauschalen als Werbungskosten beanspruchen könnte. Für die Höhe der absetzbaren bzw. steuerfreien Erstattung der

<sup>48</sup> BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 79.

<sup>49</sup> § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

<sup>50</sup> § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG i. V. m. 8.1 Abs. 2 Satz 4 LStR.

<sup>51</sup> § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

<sup>52</sup> § 3 Nr. 16 EStG.

Verpflegungspauschalen ist es wiederum bedeutsam, ob Mahlzeiten gestellt wurden oder nicht.

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer ist von 08.00 bis 18.00 Uhr auswärts bei verschiedenen Kunden beruflich tätig. In der Mittagspause kauft er sich ein gegrilltes Hähnchen und ein Mineralwasser für insgesamt 9,40 €. Da der Arbeitnehmer anlässlich einer eintägigen beruflichen Auswärtstätigkeit mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, kann er eine Verpflegungspauschale von 16 € beanspruchen. Diese 16 € könnte der Arbeitgeber auch steuerfrei erstatten.

Würde der Arbeitnehmer die Rechnung über das Grillhähnchen seinem Arbeitgeber vorlegen und von diesem erstattet bekommen, könnte der Arbeitnehmer neben dem Erstattungsbetrag von 9,40 € (damit Mahlzeit durch den Arbeitgeber gestellt) im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung nur noch die gekürzte Verpflegungspauschale von 3,20 € (16 € – 12,80 €, Kürzungsbetrag für ein Mittagessen) beanspruchen. Nur diesen Betrag kann der Arbeitgeber steuer- und sv-frei erstatten. Zahlt er hingegen neben dem Grillhähnchen die ungekürzte Pauschale von 16 € aus, unterliegen 12,80 € der Lohnsteuer und sind sv-pflichtig.

Gleiches gilt, wenn der Arbeitnehmer an einer seitens seines Arbeitgebers geschäftlich veranlassten Bewirtung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit teilnimmt. Für die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist nicht maßgebend, dass in dem Fall ohnehin kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt. Auch in diesem Fall ist eine steuerfreie Erstattung der Verpflegungspauschalen nur noch in gekürzter Höhe möglich.

Eine ungekürzte Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen durch den Arbeitgeber ist hingegen möglich, wenn ein Dritter die Bewirtung oder Mahlzeitengestellung veranlasst. Ebenso, wenn der Arbeitnehmer die Bewirtungsaufwendungen vollständig selbst trägt.

**BEISPIEL** Ein Arbeitnehmer ist von 08.00 bis 18.00 Uhr auswärts bei verschiedenen Kunden beruflich tätig. In der Mittagspause wird er von dem Kunden, bei dem er gerade vorstellig ist, in ein nahegelegenes Restaurant eingeladen. Da der Arbeitnehmer anlässlich einer eintägigen beruflichen Auswärtstätigkeit mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, kann er eine Verpflegungspauschale von 16 € beanspruchen. Diese 16 € könnte der Arbeitgeber auch steuerfrei erstatten. Eine Kürzung ist nicht vorzunehmen, da die Mahlzeit weder der Arbeitgeber selbst noch auf dessen Veranlassung ein Dritter stellt.

Die vorzunehmende Kürzung der steuerfrei erstattbaren Pauschale kann nicht durch Zahlung oder Einbehalt eines Entgelts in Höhe des Sachbezugswertes für die Mahlzeit vermieden werden. Problematisch kann es in der Praxis werden, wenn der Arbeitgeber zunächst gar nichts von seiner Mahlzeitengestellung an den Arbeitnehmer weiß, beispielsweise, weil der Arbeitnehmer den Bewirtungsbeleg erst später zur Erstattung einreicht als die übrige Reisekostenabrechnung. Weitere Arbeitnehmer, die im Zuge

der Auswärtstätigkeit außerdem an dem Geschäftsessen teilgenommen haben, reichen regelmäßig gar keine Bewirtungsbelege ein, da zunächst nur ein Mitarbeiter die Kosten verauslagt. Da aber in der Regel die Namen aller teilnehmenden Mitarbeiter auf dem ordnungsgemäßen Bewirtungsbeleg auftauchen müssen, wird dem Arbeitgeber das Wissen um seine Mahlzeitengestellung zugerechnet.

**HINWEIS** In Fällen der Steuerpflicht gibt es das Wahlrecht der individuellen Lohnbesteuerung oder der Pauschalierung von zu viel gezahlten Verpflegungsmehraufwendungen.<sup>53</sup> Die Pauschalierung kann ein geeignetes Mittel sein, Fälle der versehentlichen Steuerpflicht vergleichsweise kostengünstig zu retten. Das Abwälzen der Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer ist ebenfalls grundsätzlich möglich.<sup>54</sup>

### 5. KENNZEICHNUNG DER MAHLZEITENGESTELLUNG DURCH DEN ARBEITGEBER AUF DER LOHNSTEUERBESCHEINIGUNG MIT GROSSBUCHSTABE „M“

Hat der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine mit den amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt (Wert pro Mahlzeit bis zu 60 €), muss im Lohnkonto der Großbuchstabe „M“ aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Diese Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellung an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr. Es kommt nicht darauf an, ob eine Besteuerung der Mahlzeit ausgeschlossen ist (z. B. Besteuerungsverzicht wegen Möglichkeit des Ansatzes von Verpflegungsmehraufwandszuschüssen), oder die Mahlzeit pauschal oder individuell besteuert wurde. Im Fall der Gewährung von Mahlzeiten, die keinen Arbeitslohn darstellen oder deren Preis 60 € übersteigt und die daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht keine Pflicht, im Lohnkonto den Großbuchstaben „M“ aufzuzeichnen und zu bescheinigen.<sup>55</sup>

Durch diese Bescheinigung soll das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers darauf hingewiesen werden, dass bei der Ermittlung der als Werbungskosten abziehbaren Verpflegungspauschalen Kürzungen vorzunehmen sind.

**HINWEIS** Nimmt der Mitarbeiter im Rahmen einer Auswärtstätigkeit an geschäftlich veranlassten Bewirtungen teil, ist die Mahlzeit nicht unter „M“ zu erfassen, da kein Arbeitslohn vorliegt. Gleichwohl ist eine Kürzung der Verpflegungspauschale vorzunehmen.

<sup>53</sup> § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG.

<sup>54</sup> § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG.

<sup>55</sup> BMF-Schreiben v. 25.11.2020 „Reisekostenrecht“ Rz. 92 f.