

Gestellung arbeitstätiger Mahlzeiten durch den Arbeitgeber Zweifelsfragen zur Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert

Bezug: BMF, Schreiben v. 18.01.2019 - IV C 5 - S 2334/08/10006-01 BStBl 2019 I S. 66

KI-gestützte und vom Autor geprüfte Zusammenfassung der Zweifelsfragen (Tz. 3):

Sachverhalt	Lösung
3.1: Gemischte Belege	Zuschuss wird nur für den tatsächlichen Mahlzeitenpreis gewährt; zusätzliche Artikel auf dem Beleg stören die Bewertung nicht, solange der Mahlzeitenanteil eindeutig bestimmt ist.
3.2 Sammelbeleg	Jeder Arbeitnehmer kann seinen Anteil des Sammelrechnungsbetrags geltend machen; weitere Beträge auf dem Sammelbeleg haben keinen Einfluss auf die Bewertung.
3.3: Mindestzuzahlung	Eine vom Arbeitgeber geforderte Zuzahlung des Arbeitnehmers ändert die Bewertung nicht, muss aber korrekt erfasst werden.
3.4: Kurzzeitige Auswärtstätigkeit	An Tagen ohne Anspruch auf die steuerfreie Verpflegungspauschale kann trotz Auswärtstätigkeit der Sachbezugswert angewendet werden.
3.5: Mehrere Arbeitgeber	Jeder Arbeitgeber kann separat die Regelung anwenden, wenn der Arbeitnehmer am selben Tag in mehreren Dienstverhältnissen tätig ist.
3.6: „15-er-Regelung“	Bei durchschnittlich ≤ 3 Abwesenheitstagen/Monat und max. 15 Essenmarken im Monat entfällt die Pflicht zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Marken.
3.7: Restaurantbesuche spät am Tag	Abendliche Restaurantbesuche sind nicht grundsätzlich ausgeschlossen .
3.8: Stichprobenkontrolle	Eine stichprobenartige Prüfung der Voraussetzungen kann bei einer größeren Zahl an Arbeitnehmern zulässig sein, muss aber regelmäßig erfolgen und dokumentiert werden.
3.9: Ausweis in der Entgeltabrechnung	Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auf das Lohnkonto; eine gesonderte Darstellung in der Entgeltabrechnung ist nicht erforderlich.
3.10: Gehaltsumwandlung	Umwandlung von Barlohn in mit dem Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeiten ist grds. möglich; Vorsicht bei Minderung im Folgemonat
3.11: Essensautomaten	Die rechtliche Einordnung (Fremdkantine vs. Essenmarken) und die Kategorisierung (Frühstück, Mittag-, Abendessen) sind noch nicht abschließend geklärt; Anrufungsauskünfte sind vorerst zurückzustellen.

1. Allgemeines

Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber arbeitstäglich unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten in Form von Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks), so sind diese Sachbezüge nach R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn

- ▶ 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.),
- ▶ für jede Mahlzeit lediglich eine Essenmarke täglich in Zahlung genommen wird,
- ▶ der Verrechnungswert der Essenmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 Euro übersteigt und
- ▶ die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Auswärtstätigkeit ausüben.

2. BMF-Schreiben vom 18.01.2019

Entsprechendes gilt für arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten, auf die der Arbeitnehmer einen arbeitsvertraglichen oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarten Anspruch hat, wenn sichergestellt ist, dass der Zuschuss den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2019). Darüber hinaus gilt nach den Ausführungen des BMF-Schreibens Folgendes:

2.1. Home Office-Mitarbeiter und Teilzeitkräfte

Arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten sind unter den o. g. Voraussetzungen auch dann mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert anzusetzen, wenn sie an Arbeitnehmer geleistet werden, die ihre Tätigkeit in einem Home Office verrichten oder nicht mehr als sechs Stunden täglich arbeiten, auch wenn die betriebliche Arbeitszeitregelung keine entsprechenden Ruhepausen vorsieht.

2.2. Einzelkauf von Bestandteilen einer Mahlzeit

Arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten sind bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen auch dann mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer einzelne Bestandteile seiner Mahlzeit bei verschiedenen Akzeptanzstellen erwirbt.

2.3. Erwerb auf Vorrat

Je Arbeitstag und je bezuschusster Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) kann 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.

3. Weitere Zweifelsfragen

Ergänzend zu diesen Regelungen bitte ich zu nachfolgenden Zweifelsfragen folgende Auffassung zu vertreten:

3.1. Gemischte Belege

Der Arbeitnehmer reicht einen Beleg ein, der neben der arbeitstäglichen Mahlzeit noch weitere, gleichzeitig mit der Mahlzeit erworbene Produkte enthält, die nicht Teil der Mahlzeit sind. Gegenüber dem Arbeitgeber wird der Zuschuss nur für die Höhe des tatsächlichen Mahlzeitenpreises geltend gemacht. Unter der Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer den Teilbetrag für die Mahlzeit eindeutig bestimmt, steht es der Bewertung mit dem Sachbezugswert nicht entgegen, wenn die Rechnung zusätzliche Artikel enthält.

3.2. Sammelbeleg

Mehrere Arbeitnehmer nehmen ihre Mahlzeit gemeinsam ein. Dabei bezahlt jeder sein Essen selbst, jedoch stellt das Restaurant keine getrennten Einzel- sondern einen Sammelbeleg aus. Gegenüber dem Arbeitgeber beantragt der Arbeitnehmer einen Essenzuschuss nur für den Teilbetrag der Rechnung, der auf das von ihm konsumierte und gezahlte Essen entfällt. Auch in diesem Fall scheitert die Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert nicht daran, dass weitere Beträge auf der Rechnung enthalten sind, solange der Arbeitnehmer - entsprechend seiner Verpflichtung - nur für die tatsächlich von ihm verzehrte Mahlzeit Zuschüsse geltend macht. Inwieweit für die übrigen Mahlzeiten Zuschüsse durch andere Arbeitnehmer beantragt werden, ist insoweit ohne Bedeutung.

3.3. Mindestzuzahlung durch den Arbeitnehmer

Zur Reduzierung des Verwaltungsaufwands macht der Arbeitgeber den Anspruch auf einen arbeitstäglichen Essenzuschuss davon abhängig, dass der Arbeitnehmer je Mahlzeit eine Zuzahlung in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts leistet. Knüpft der Arbeitgeber den Essenzuschuss an zusätzliche Bedingungen, ist dies für dessen Bewertung grundsätzlich unerheblich. Die Zuzahlungen sind jedoch bei der Bewertung zutreffend zu erfassen.

3.4. Kurzzeitige Auswärtstätigkeiten

Der Arbeitnehmer wird an einzelnen Tagen sowohl an der ersten Tätigkeitsstätte als auch auswärts tätig. Obwohl R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR vorsieht, dass die Essenmarke nicht an Arbeitnehmer ausgegeben wird, die eine Auswärtstätigkeit ausüben, kann hier dennoch eine Bewertung mit dem Sachbezugswert in Betracht kommen. Der Ausschluss derjenigen Tage, an denen der Arbeitnehmer auswärts tätig ist, dient der Vermeidung einer Doppelbegünstigung, die ansonsten durch den ihm daneben zukommenden Vorteil in Form der steuerfreien Verpflegungspauschale entstehen würde. Unter der Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer für diesen Tag keinen Anspruch auf eine steuerfreie Verpflegungspauschale hat, ist eine Bewertung der Mahlzeit mit dem Sachbezugswert möglich.

3.5. Mehrere Arbeitgeber

Der Arbeitnehmer hat mehrere Dienstverhältnisse und wird an einem Tag für verschiedene Arbeitgeber tätig. Da sich die Gestellung arbeitstäglicher Mahlzeiten grundsätzlich am jeweiligen Dienstverhältnis orientiert, bestehen keine Bedenken, dass jeder Arbeitgeber für Tage an denen der Arbeitnehmer für mehrere Arbeitgeber tätig wird - losgelöst von weiteren Dienstverhältnissen - die Richtlinienregelung anwenden kann.

3.6. Anwendung der „15er-Regelung“

Verwendet der Arbeitgeber Essenmarken, so hat er für jeden Arbeitnehmer die Abwesenheitstage (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 des Arbeitgebers zur Feststellung der Abwesenheitstage und zur Anpassung der Zahl der Essenmarken entfällt für 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 („15er-Regelung“). Entsprechende Erleichterungen sieht das BMF-Schreiben vom 18.01.2019 auch für elektronische Verfahren vor (vgl. Tz. 1) und stellt damit einen Gleichklang zwischen Papieressenmarken und arbeitstäglichen Essenszuschüssen (bzw. digitalen Essenmarken) her. Konsens besteht in beiden Verfahren dahingehend, dass die Zuschüsse/Essenmarken nur an tatsächlichen Arbeitstagen, nicht hingegen an Abwesenheitstagen (z. B. Krankheitstagen) eingelöst werden dürfen.

3.7. Restaurantbesuche am späten Nachmittag bzw. frühen Abend

Das Interesse des Arbeitgebers für die Verpflegung seiner Arbeitnehmer zu sorgen und die Einnahme der Mahlzeit so zu gestalten, dass dadurch die Arbeitsleistung für den Betrieb möglichst wenig beeinträchtigt wird, steht im Wesentlichen im zeitlichen Zusammenhang mit der dienstlichen Tätigkeit. Die Mahlzeiteneinnahme erfordert daher grundsätzlich eine Nähe zur Dienstzeit. Allerdings erfordert bereits gewöhnlicher Schichtbetrieb unterschiedliche Pausen/Essenszeitpunkte und lässt betriebsnahe Mahlzeiten zu den verschiedensten Zeitpunkten zu. Darüber hinaus sollte die Mahlzeiteneinnahme auch im direkten Anschluss an die Dienstzeit möglich sein. Damit sind auch abendliche Restaurantbesuche nicht kategorisch auszuschließen, da die Pause je nach Dienstzeit auch um diese Uhrzeit eingebracht werden kann.

3.8. Stichprobenkontrolle

Der Arbeitgeber hat die an die Sachbezugsbewertung anknüpfenden Voraussetzungen nachzuweisen. Bei einer größeren Zahl an Arbeitnehmern erscheint eine Einzelkontrolle allerdings unzumutbar, weshalb in entsprechenden Fällen eine stichprobenhafte Prüfung der ordnungsgemäßen Verwendung der Zuschüsse für ausreichend aber unabdingbar betrachtet wird. Die Stichprobenkontrolle hat in einem regelmäßigen Turnus zu erfolgen und ist zu dokumentieren. Unabhängig davon sind sämtliche Belege zum Lohnkonto zu nehmen.

3.9. Ausweis digitaler Essenmarken in der Entgeltabrechnung

Nach § 41 Abs. 1 S. 3 EStG sind bei jeder Lohnzahlung im Lohnkonto die Art und Höhe des gezahlten Arbeitslohns einschließlich der steuerfreien Bezüge einzutragen. Aufzuzeichnen sind nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 8 LStDV auch die steuerfreien Bezüge und Bezüge, die pauschal besteuert worden sind. Das BMF-Schreiben vom 18.01.2019 nimmt ausdrücklich zu den Aufzeichnungspflichten Stellung und bestimmt hierzu, dass der Arbeitgeber die Belege oder die Abrechnung zum Lohnkonto aufzubewahren hat. Diese Aufzeichnungspflichten beziehen sich auf das Lohnkonto und dienen der Nachprüfbarkeit durch das Finanzamt. Darüber hinaus gehende Verpflichtungen zur Darstellung in der Entgeltabrechnung ergeben sich aus steuerlicher Sicht nicht.

3.10. Gehaltsumwandlung

Die Gestellung arbeitstäglicher Mahlzeiten kann im Zuge der Nettolohnoptimierung genutzt werden. Die Umwandlung von Barlohn in mit dem Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeiten ist grundsätzlich möglich, da es sich insoweit um keinen Vergütungsbestandteil mit Zusätzlichkeitsvoraussetzung handelt. Die Umwandlung von Barlohn in Sachlohn setzt voraus, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrages auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn gewährt (BFH vom 06.03.2008, BStBl 2008 II, 530). Zur steuerlichen Anerkennung ist es zudem erforderlich, dass die Vereinbarungen vor Entstehung des Vergütungsanspruchs zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber getroffen werden (vgl. BFH vom 27.04.2011, BStBl 2011 II, 601). Erfolgt die Mahlzeitengestellung in Form von Zuschüssen, so ist besonderes Augenmerk auf die durch den BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze zur Abgrenzung zwischen Bar- und Sachlohn zu legen. Ob Barlohn oder Sachlohn vorliegt, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses. Entscheidend ist, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft (BFH vom 11.11.2010, BStBl II 2011, 383, 386, 389 und H 8.1 (1-4) (Geldleistung oder Sachbezug) LStH). Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen Sachbezüge i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG vor. Unerheblich ist dann, ob der Arbeitnehmer die Sache unmittelbar vom Arbeitgeber bezieht oder ob der Arbeitnehmer die Sache von einem Dritten auf Kosten des Arbeitgebers bezieht.

Vereinbart der Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich, dass sich das laufende Gehalt des Arbeitnehmers um die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer gewährten Essenszuschüsse für den Vormonat mindert, so handelt es sich insoweit nicht um Sachbezüge. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarung zeitlich vor Entstehung des Anspruchs auf Essenszuschüsse getroffen wird. Sieht die Vereinbarung vor, dass das laufende Gehalt zukünftig um den Betrag herabgesetzt wird, der sich aus den vom Arbeitnehmer für den Vormonat eingereichten Belegen für die durch das Arbeitsverhältnis veranlassten Mahlzeiten ergibt, so bleibt der Anspruch des Arbeitnehmers auf Barlohn grundsätzlich weiterhin bestehen. Dem Arbeitnehmer wird faktisch ein Wahlrecht zwischen Bar- und Sachlohn eingeräumt. Dem Arbeitnehmer obliegt es, wie viele Mahlzeiten er tatsächlich in Anspruch nimmt. Nur in Höhe dieser tatsächlich eingenommenen Mahlzeiten soll er im Folgemonat sein Gehalt wandeln können. Soweit er eine Mahlzeit nicht einnimmt, verzichtet er nicht auf entsprechenden Barlohn. Somit hat der Arbeitnehmer einen Anspruch darauf, dass sein Arbeitgeber ihm anstelle der Sache in Gestalt des Essenszuschusses den Barlohn in identischer Höhe ausbezahlt. Bei dieser Gestaltung liegen selbst dann keine Sachbezüge vor, wenn der Arbeitgeber die Sache zuwendet. Die Zahlung der Essenszuschüsse stellt in diesem Fall Barlohn dar.

Gleiches gilt für Fälle, in denen die Arbeitnehmer zugunsten arbeitstäglicher Essenszuschüsse auf einen Teil der ihnen zustehenden Sonderzuwendungen (z. B. Weihnachtsgeld) verzichten. Soll der Verzicht sich nach der Höhe der unterjährig geleisteten Zuschüsse für arbeitstägliche Mahlzeiten richten, führt diese Gestaltung im Ergebnis zu keiner Veränderung des steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohns. Zwar kann durch den arbeitsvertraglichen Verzicht vor Fälligkeit wirksam auf einen Teil des Barlohns verzichtet und damit der Bruttoarbeitslohn insoweit gemindert werden. Im Gegenzug ist aber der aus den Zuschüssen entstandene Vorteil zuzurechnen. Bei diesem Vorteil handelt es sich ebenso um Barlohn, da der Arbeitnehmer frei wählen kann, wie sein Lohnanspruch gegenüber dem Arbeitgeber verwirklicht werden soll. Ihm obliegt hinsichtlich jeder einzelnen Mahlzeit ein Wahlrecht, ob er den Zuschuss für eine Mahlzeit in Anspruch nimmt oder aber anstelle dessen Weihnachtsgeld in Form von Barlohn ausbezahlt bekommt. Eine Bewertung mit dem Sachbezugswert scheidet damit aus.

3.11. Essensautomaten im Betrieb des Arbeitgebers

In den Räumen des Arbeitgebers werden Essensautomaten aufgestellt. Sie enthalten unterschiedliche Mahlzeitenkategorien (Hauptspeisen (ab 350 g), Zwischenverpflegung/kleine Speisen (101 g bis 349 g; = Frühstück), Snacks (bis 100 g)) und Getränke. Der Arbeitgeber stellt die Räumlichkeiten sowie den Strom für die Automaten kostenfrei zur Verfügung. Des Weiteren zahlt er eine Servicegebühr an den Automatenbetreiber. Die Arbeitnehmer bezahlen die Produkte selbst, der Arbeitgeber leistet Zuzahlungen. Der Umgang und die rechtliche Einordnung über die lohnsteuerliche Behandlung der Mahlzeitengestellung werden aktuell auf Bund-Länder-Ebene erörtert. Klärungsbedürftig ist dabei,

- ▶ *ob es sich um eine Fremdkantine bzw. vergleichbare Einrichtung i. S. v. R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR oder Essenmarken i. S. v. R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR handelt sowie*
- ▶ *nach welchen Kriterien die Qualifizierung als Frühstück/ Mittag- oder Abendessen erfolgt.*

Die Bearbeitung offener sowie neu eingehender Anträge auf Anrufungsauskunft bitte ich vorerst zurückzustellen.

Fundstelle(n):
NWB PAAAK-23939