

Beiträge für die Beratungspraxis

Umsatzsteuer bei Mahlzeitengestellung durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer

Kurzinformation der OFD Rheinland vom 17.2.2011 (USt 4/2011) und Aktualisierung vom 30.5.2011

Die OFD Rheinland hat in Ihrer Kurzinformation vom 17.2.2011 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Frühstücksgestellung durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer Stellung genommen. Die OFD hat die Auffassung vertreten, dass der Kosteneinbehalt für Frühstück einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn dieser über dem amtlichen Sachbezugswert liegt. Auf Grund der praktischen Schwierigkeiten ist die OFD Rheinland wohl wieder zurückgerudert und verneint nunmehr einen Leistungsaustausch. Durch dieses Hin und Her ist bei vielen Arbeitgebern Verunsicherung entstanden. Da das Thema fast alle Arbeitgeber tangiert, hat die umsatzsteuerliche Behandlung eine hohe praktische Relevanz. Fraglich ist aber weiterhin, welche umsatzsteuerliche Behandlung, unabhängig von dem Rückzieher der OFD Rheinland, zutreffend ist. Im nachfolgenden Beitrag werden hierzu der Hintergrund, die ursprüngliche Auffassung der OFD Rheinland und die m.E. wesentlichen Aspekte zur umsatzsteuerlichen Würdigung dargestellt. Zu den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundlagen wird insb. auf die Darstellung von Plikat, UStB 2011, 158, verwiesen.

1. Fragestellung

Die OFD Rheinland hat in Ihrer Kurzinformation vom 17.2.2011 zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Frühstücksgestellung durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer Stellung genommen. Die OFD hat die Auffassung vertreten, dass der Kosteneinbehalt für Frühstück einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang darstellt, wenn dieser über dem amtlichen Sachbezugswert liegt. Auf Grund der praktischen Schwierigkeiten ist die OFD Rheinland wohl wieder zurückgerudert und verneint nunmehr einen Leistungsaustausch. Durch dieses Hin und Her ist bei vielen Arbeitgebern Verunsicherung entstanden, da das Thema fast alle von ihnen tangiert und die umsatzsteuerliche Behandlung damit von hoher praktischer Relevanz ist. Fraglich ist aber weiterhin, welche umsatzsteuerliche Behandlung, unabhängig von dem Rückzieher der OFD Rheinland, zutreffend ist. Im nachfolgenden Beitrag werden hierzu der Hintergrund, die ursprüngliche Auffassung der OFD Rheinland und die m.E. wesentlichen Aspekte zur umsatzsteuerlichen Würdigung dargestellt. Zu den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundlagen wird insb. auf die Darstellung von Plikat, UStB 2011, 158, verwiesen.

2. Hintergrund

Lohnsteuerliche Behandlung bei Auswärtstätigkeit: Ist ein Arbeitnehmer aus betrieblichen Gründen auswärts tätig, werden regelmäßig auch Verpflegungsaufwendungen von dem Arbeitgeber übernommen. Die Übernahme dieser Aufwendungen (z.B. für das Frühstück) führt zu einem *lohnsteuerpflichtigen Sachbezug*. Lohnsteuerlich besteht bei einer arbeitgeberveranlassenen Übernachtung die Möglichkeit, diesen geldwerten Vorteil i.H.d. Sachbezugswerte (z.B. 1,57 € je Frühstück) zu versteuern. Alternativ können aber auch der Sachbezugswert bzw. ein höherer Betrag (z.B. 4,80 € je Frühstück = 20 % des Verpflegungspauschbetrags von 24 €) vom Arbeitnehmer getragen werden. Dies wird in der Praxis häufig in der Weise umgesetzt, dass bei der Reisekostenerstattung, die dem Arbeitnehmer zustehenden Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen entspr. gekürzt werden. Ein lohnsteuerpflichtiger Sachbezug liegt insoweit regelmäßig nicht vor. Wesentliche Vorbedingung ist darüber hinaus, dass in der Rechnung des Hotels über Unterkunft und Frühstück der Namen des Arbeitgebers als Leistungsempfänger ausgewiesen ist (Ausnahme: Kleinbetragsrechnung).

Fraglich ist die umsatzsteuerliche Behandlung: Wie ist die von dem Arbeitgeber vorgenommene Kürzung der Verpflegungspauschalen aus umsatzsteuerlicher Sicht zu behandeln?

3. Auffassung der OFD Rheinland

Zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen hat die OFD Rheinland mit Kurzinformation vom 17.2.2011 Stellung genommen und unterscheidet letztlich die drei nachfolgenden Fälle:

- Wenn der Arbeitgeber die Kosten in voller Höhe trägt, stellt die Mahlzeitengestellung an den Arbeitnehmer einen nicht umsatzsteuerbaren Vorgang dar.
- Wenn der Arbeitnehmer die Kosten bis zur Höhe der Sachbezugswerte trägt (z.B. 1,57 € je Frühstück), indem z.B. die Reisekostenerstattung um die Sachbezugswerte gekürzt wird, ist der Vorgang ebenfalls nicht umsatzsteuerbar.
- Wenn der Arbeitnehmer einen den Sachbezugswert übersteigenden Betrag trägt, indem die Reisekostenerstattung um einen höheren Betrag gekürzt wird, liegt nach Auffassung der OFD Rheinland ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vor. Der Kürzungsbetrag stellt dabei einen Bruttobetrag dar. Um die Umsatzsteuer zu ermitteln, muss diese aus dem Bruttobetrag herausgerechnet werden. Bei einer Kürzung z.B. für Frühstück i.H.v. 4,80 € ergibt sich ein Umsatzsteuerbetrag von 0,77 €. Die Umsatzsteuer ist durch den Arbeitgeber anzumelden und abzuführen.

UStB 2011, 327

Auf die Frage, ob die Gestellung von Mittag- und Abendessen gegen Kürzung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen umsatzsteuerlich entspr. zu würdigen ist, wurde in der genannten Kurzinformation nicht eingegangen.

Korrektur der Anweisung: Die OFD Rheinland hat am 30.5.2011 die Anweisung korrigiert und behandelt die drei oben genannten Fälle nun weiterhin als *nicht umsatzsteuerbare Vorgänge*. Nur welche Bedeutung kommt der Kurzinformation und deren Änderung zu und wie ist insb. der letztgenannte Fall umsatzsteuerlich zutreffend zu würdigen?

4. Umsatzsteuerrechtliche Einschätzung

a) Rechtliche Bedeutung einer Kurzinformation

Verwaltungsanweisungen können vom BMF, den FinMin. der Länder oder auch den OFDs herausgegeben werden. Die Schreiben des BMF stellen allgemeine Weisungen (Erlasse) nach Art 108 Abs. 3 Satz 2, Art. 85 Abs. 3 GG dar. Die Anweisungen der OFDs sind dagegen keine Erlasse sondern Verfügungen an weisungsgebundene (nachgelagerte) Finanzbehörden. Ziel ist jeweils die einheitliche Rechtsanwendung von bestimmten Sachverhalten. Die FA sind an die Anweisungen gebunden. Beachten Sie: Dies gilt aber nicht für die Gerichte. Die Steuerpflichtigen können sich ggü. der Finanzverwaltung zwar auf die Veröffentlichungen berufen; ihnen steht es aber frei, eine abweichende Rechtsauffassung zu vertreten.

Beraterhinweis: Dies hat zur Konsequenz, dass weder die ursprüngliche noch die jetzt geänderte Auffassung der OFD Rheinland umsatzsteuerrechtlich für den Steuerpflichtigen und die Gerichte bindend sind. Ebenso wenig ist die Verwaltungsanweisung für die Finanzbehörden bindend, die nicht ggü. der OFD Rheinland weisungsgebunden sind. Durch die Kurzinformation der OFD Rheinland besteht für die Arbeitgeber daher noch keine Rechtssicherheit.

b) Beurteilung der Mahlzeitengestellung

Tauschähnlicher Vorgang: Bei der Mahlzeitengestellung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer handelt es sich grundsätzlich um einen tauschähnlichen Vorgang, da der Arbeitnehmer im Gegenzug seine Arbeitsleistung aufwendet. Allerdings hatte der EuGH (EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07, EU-UStB 2008, 89) bereits entschieden, dass es sich um einen nicht steuerbaren Vorgang handelt, wenn die Leistung des Arbeitgebers zwar auch der Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge hat, diese Folge aber durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst ist und die privaten Zwecke überlagert.

Überlagerung privater Zwecke: Fraglich ist daher, ob es sich bei der Frühstücksgestellung i.R. einer Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers um eine solche betrieblich veranlasste Überlagerung der privaten Zwecke handelt. In A 1.8 Abs. 4 Satz 3 UStAE sind eine Reihe von Beispielen hierzu aufgeführt. Auf Verpflegungen i.R.v. betrieblich veranlasster Auswärtstätigkeit wird dort allerdings nicht eingegangen. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist nach A 1.8 Abs. 13 Satz 2 UStAE jedenfalls

dann zu verneinen, wenn die Kosten für die Verpflegung in voller Höhe durch den Arbeitgeber getragen werden.

Umsatzsteuerbarkeit bei (Teil-)Entgeltlichkeit?: Dies führt zu der weitergehenden Frage, ob eine entgeltliche bzw. teilentgeltliche Mahlzeitengestellung für den entgeltlichen Teil dennoch zu einem steuerbaren Vorgang führt.

Beraterhinweis: An diesem Punkt hat die OFD Rheinland ursprünglich unterstellt, dass dann ein *steuerbarer Vorgang zu bejahen* sei, wenn der Kürzungsbetrag die amtlichen *Sachbezugswert übersteigt*. Die Differenzierung zwischen einem Kürzungsbetrag i.H.d. amtlichen Sachbezugswertes und eines übersteigenden Betrages kann m.E. nicht überzeugen.

Vielmehr ist es regelmäßig geübte Praxis, dass die Kosten für Unterkunft und Frühstück im ersten Schritt in voller Höhe vom Arbeitgeber übernommen werden; insb. seit dem durch das BMF-Schreiben vom 5.3.2010 (BMF v. 5.3.2010 – IV D 2 - S 7210/07/10003, BStBl. I 2010, 259) die lohnsteuerlichen Anforderungen für eine Veranlassung durch den Arbeitgeber deutlich herabgesetzt wurden. Darüber hinaus wird eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwand an die Arbeitnehmer gezahlt. Die Höhe der Verpflegungspauschale orientiert sich regelmäßig an den Höchstbeträgen für lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtliche Zwecke (z.B. 24 € für eine Abwesenheit von > 14 Stunden). Nicht selten werden zwischen den Tarifparteien aber auch abweichende Pauschalen ausgehandelt. Wenn ein Mitarbeiter ein Frühstück unentgeltlich zur Verfügung gestellt bekommen hat, vermindert sich wirtschaftlich betrachtet der Verpflegungsmehraufwand, den der Arbeitnehmer auf Grund der Auswärtstätigkeit an diesem Tag noch zu tragen hat. Folgerichtig sehen die Tarifparteien hierfür im zweiten Schritt vor, dass die Pauschale für Verpflegungsmehraufwand gekürzt wird.

Beraterhinweis: Die gezahlte Pauschale stellt einen *nicht umsatzsteuerbaren Zuschuss* dar, da diese in Geld geleistet wird und keine unmittelbare Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer und umgekehrt zum Anlass hat. Der Zuschuss ist umsatzsteuerlich unabhängig von der Gestellung des Frühstücks zu beurteilen, da sich der Zuschuss gerade nicht auf das Frühstück, sondern auf die weiteren Verpflegungsmehraufwendungen bezieht, die mit der Auswärtstätigkeit verbunden sind.

Besteuerung beim Endverbraucher gewährleistet: Bei einem solchem Vorgehen wird auch nicht die Besteuerung auf Ebene des Endverbrauchers verhindert. Insbesondere im Service-Bereich (z.B. bei einem Technikereinsatz) werden neben den aufgewendeten Zeiten die Kosten für die Unterkunft und Verpflegung regelmäßig in voller Höhe an den Kunden umsatzsteuerpflichtig in Rechnung gestellt. Sofern der Kunde bzw. dessen Kunde (abhängig von der Handelsstufe) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil die Leistung für den privaten Bereich bezogen wurde, ist die Besteuerung des Endverbrauchs sichergestellt.

Fazit: Im Ergebnis ist die Frühstücksgestellung in dem oben beschriebenen Fall unentgeltlich und aus umsatz-

UStB 2011, 328

steuerlicher Sicht nicht umsatzsteuerbar. Entsprechendes muss m.E. auch bei der Gestellung von Mittag- und Abendessen gelten.

Beraterhinweis: Die Korrektur der ursprünglichen Kurzinformation der OFD Rheinland ist vor diesem Hintergrund sehr zu begrüßen.

Allerdings wäre eine klärende Regelung in dem UStAE wünschenswert, um eine über den Zuständigkeitsbereich der OFD Rheinland hinausgehende Rechtssicherheit für alle Arbeitgeber zu erreichen. Sofern einzelne Finanzbehörden beabsichtigen, den oben beschriebenen Vorgang dennoch umsatzsteuerpflichtig zu behandeln, empfiehlt es sich, auf der Grundlage der korrigierten OFD Kurzinformation zu argumentieren.

Erstattung: Sofern Arbeitgeber bereits i.R.d. Umsatzsteuervoranmeldungen die ursprüngliche Verlautbarung der OFD Rheinland umgesetzt haben, können Sie unter Hinweis auf die Korrektur der Anweisung eine Erstattung der zu viel entrichteten Umsatzsteuer beantragen.

*

Der Autor ist als Steuerberater u.a. mit dem Schwerpunkt Umsatzsteuer für HLB Stückmann in Bielefeld tätig.

© Verlag Dr. Otto Schmidt KG