

## **Steuerliche Behandlung von Reisekosten, insbesondere Verpflegung vor dem Hintergrund der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen ab dem 1. Januar 2010**

### **1. Umsatzsteueränderung**

Mit Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes wurde durch den neuen § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG mit Wirkung zum 1. Januar 2010 der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen eingeführt. Danach sind Umsätze aus der Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie aus der kurzfristigen Vermietung von Campingflächen mit 7 % Umsatzsteuer zu versteuern. Der ermäßigte Steuersatz gilt nach dem Gesetzeswortlaut nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Diese neue Regelung hat Auswirkungen auf die Abrechnung von Reisekosten durch Arbeitnehmer, da lediglich die Unterkunft, nicht aber die Verpflegung dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt. Bisherige Vereinfachungsregelungen für die Lohnsteuer können daher nicht mehr ohne Weiteres angewendet werden. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat zu dieser Thematik am 5. März 2010 ein Anwendungsschreiben veröffentlicht, (IV D 2 – S 7210/07/10003, IV C 5 – S 2353/09/10008), das in die folgenden Ausführungen einbezogen wird.

### **2. Grundzüge der lohnsteuerlichen Behandlung von Reisekostenerstattungen durch den Arbeitgeber bei Auswärtstätigkeit**

Bei der lohnsteuerlichen Behandlung von Reisekostenerstattungen gilt es eine Vielzahl von Detailregelungen zu beachten, weshalb sich die folgenden Ausführungen auf die Grundzüge beschränken.

Verpflegungsmehraufwendungen aufgrund von Inlandsreisen eines Arbeitnehmers können nur pauschal vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden, ein Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen ist ausgeschlossen. Dabei gelten folgende Höchstbeträge:

	<u>EUR</u>
- bei einer Abwesenheit von 24 Stunden:	24,00
- bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden aber mindestens 14 Stunden	12,00
- bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden aber mindestens 8 Stunden	6,00

Maßgebend ist die Dauer der Abwesenheit an dem Kalendertag, an dem die Auswärtstätigkeit durchgeführt wird. Entscheidend ist die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte. Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte kann ein steuerfreier Arbeitgeberersatz der Pauschbeträge nur für die ersten drei Monate erfolgen (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 5 EStG).

Die Kosten für die Unterkunft bei Inlandsreisen können vom Arbeitgeber grundsätzlich zeitlich unbegrenzt in der tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen Höhe steuerfrei ersetzt werden. Sofern nur eine Rechnung mit einem Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung vorliegt und sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen lässt (z. B. Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten für ein im Preis enthaltenes Frühstück um 20 % und für ein im Preis enthaltenes Mittag- oder Abendessen um jeweils 40 % des o. g. Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden zu kürzen (R 9.7 Abs. 1 LStR). Die Kürzung für ein Frühstück beträgt mithin EUR 4,80, für ein Mittag- oder Abendessen je EUR 9,60. Häufigster Anwendungsfall ist die Übernachtung mit Frühstück. Eine Kürzung um EUR 4,80 für das Frühstück kann nur unterbleiben, wenn die Hotelrechnung wie folgt lautet: „Übernachtung ohne Frühstück .... EUR “.

Ist der Preis für das Frühstück in der Hotelrechnung gesondert ausgewiesen, muss zur Ermittlung der steuerfrei ersetzbaren Übernachtungskosten der Rechnungsbetrag um die tatsächlichen Kosten für das Frühstück (Bruttobetrag, also inklusive Umsatzsteuer) gekürzt werden.

### **3. Besonderheiten durch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Beherbergungsleistungen ab dem 1. Januar 2010**

Dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen nur die Leistungen, die unmittelbar der Beherbergung dienen, nach dem o. g. BMF-Schreiben sind dies z. B. die Überlassung von möblierten und mit anderen Einrichtungsgegenständen wie Fernseher, Radio, Telefon ausgestatteten Räumen, Stromanschluss, Überlassung von Bettwäsche, Handtüchern, Bademänteln oder Reinigung der gemieteten Räume. Zu den Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, zählen nach den Ausführungen der Finanzverwaltung insbesondere Verpflegungsleistungen (z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, „All inclusive“), Getränkeversorgung aus der Minibar, Nutzung von Kommunikationsnetzen (insbesondere Telefon und Internet) oder die Überlassung von Sportgeräten und –anlagen. In dem o. g. BMF-Schreiben sind noch weitere Beispiele genannt.

Die Tatsache, dass die Unterkunft dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, das Frühstück hingegen nicht, führt dazu, dass in den Hotelrechnungen seit dem 1. Januar 2010 aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen das Frühstück vermehrt gesondert ausgewiesen wird. Im Hinblick auf die lohnsteuerliche Behandlung ergeben sich grundsätzlich die unter Tz. 2 genannten Folgen, dass dem Arbeitnehmer steuerfrei nur die Kosten für die Unterkunft, nicht aber für das Frühstück ersetzt werden dürfen.

Es kann aber auch weiterhin ein Pauschalpreis vereinbart werden. Sofern für Leistungen, die nicht von der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 1 UStG erfasst werden, kein gesondertes Entgelt berechnet wird, ist nach dem o. g. BMF-Schreiben deren Entgeltanteil für umsatzsteuerliche Zwecke zu schätzen. Aus Vereinfachungsgründen wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. „Business Package“, „Servicepauschale“ zusammengefasst werden und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen wird. Diese Leistungen sind die Abgabe eines Frühstücks, die Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Überlassung von Fitnessgeräten und

die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen. Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für Leistungen, für die ein gesondertes Entgelt vereinbart wird.

Ist in einer Hotelrechnung neben der Beherbergungsleistung ein solcher Sammelposten ausgewiesen, so kann gem. dem o. g. BMF-Schreiben der Wert des Frühstücks unter Anwendung von R 9.7 Abs. 1 LStR mit EUR 4,80 geschätzt werden. Der verbleibende Teil des Sammelpostens ist als Reisenebenkosten im Sinne von R 9.8 LStR zu behandeln, wenn kein Anlass für die Vermutung besteht, dass in diesem Sammelposten etwaige nicht als Reisenebenkosten anzuerkennende Nebenleistungen enthalten sind (etwa Pay-TV, private Telefonate, Massagen). Die Reisenebenkosten können vom Arbeitgeber gem. § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ersetzt werden.

#### **4. Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber oder auf Veranlassung des Arbeitgebers durch einen Dritten anlässlich einer Auswärtstätigkeit**

Abweichend von den bisherigen Ausführungen können die Kosten für die Unterkunft in voller Höhe erstattet werden, wenn die Verpflegung auf Veranlassung des Arbeitgebers hin erfolgt und es sich um eine sog. übliche Beköstigung handelt. Eine „übliche Beköstigung“ liegt nach R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 S. 2 LStR nur dann vor, wenn der Wert der Mahlzeit EUR 40,00 nicht übersteigt. Außerdem muss die Veranlassung des Arbeitgebers durch eine Rechnung, die auf den Arbeitgeber ausgestellt ist, und weitere geeignete Unterlagen nachgewiesen werden. Das o. g. BMF-Schreiben gibt Hinweise auf die notwendigen Unterlagen wie dienst- und arbeitsrechtliche Regelungen, die von der Organisationsstruktur des Unternehmens abhängen. Die jeweiligen Voraussetzungen sind im Einzelfall zu prüfen. Für die Anpassung der dienst- und arbeitsrechtlichen Voraussetzungen wurde eine Übergangsfrist bis zum 5. Juni 2010 geschaffen. Bei der vom Arbeitgeber veranlassten Gewährung eines Frühstücks kommt es nicht darauf an, wie die Kosten in der Rechnung ausgewiesen werden. Es ist also unerheblich, ob das Frühstück in der Hotelrechnung separat ausgewiesen oder in einem Sammelposten enthalten ist.

Die kostenlose oder auch verbilligte Verpflegung auf Veranlassung des Arbeitgebers ist mit den amtlichen Sachbezugswerten zu versteuern. Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen können daneben in voller Höhe steuerfrei gezahlt werden. Die amtlichen Sachbezugswerte für Verpflegung werden jährlich bekannt gegeben und betragen 2010 EUR 1,57 für ein Frühstück und EUR 2,80 für ein Mittag- oder Abendessen. Ein als Arbeitslohn zu erfassender geldwerter Vorteil entfällt, wenn der Arbeitnehmer mindestens einen dem Sachbezugswert entsprechenden Betrag in bar bezahlt. Alternativ kann der Betrag auch von den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen oder vom Nettolohn abgezogen werden.

Davon zu unterscheiden sind Mahlzeiten, die im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers abgegeben werden. Diese gehören nicht zum Arbeitslohn, weshalb auch die Versteuerung eines Sachbezugswertes entfällt. Zu diesen Mahlzeiten gehören z. B. geschäftlich veranlasste Bewirtungen i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG.

Kiel, 17. März 2010

Susanne Zirzow  
Steuerberaterin