

WTS Tax Newsletter

Lohnsteuer

Editorial

Steuerfreiheit von Job-Tickets und Privatfahrten im ÖPNV

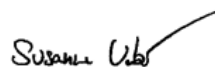
Liebe Leserin, lieber Leser,

seit dem 01.01.2019 sind Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Mitarbeiters mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Fahrten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet) und für alle Fahrten des Mitarbeiters im öffentlichen Personennahverkehr steuerfrei (§ 3 Nr. 15 EStG). Die Steuerfreiheit gilt nur, wenn die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (keine Gehaltsumwandlung). Begünstigt sind sowohl Bar- als auch Sachzuwendungen. Ziel dieser Begünstigung ist es, die Mitarbeiter verstärkt zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu veranlassen, um die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu senken. Mit Schreiben vom 15.08.2019 hat das BMF Regelungen zum Umfang der Steuerbefreiung und zum erforderlichen Nachweis der Aufwendungen veröffentlicht. Das Schreiben wurde im BStBl. I Seite 875 veröffentlicht.

Da das Schreiben auch Aussagen zur Prognose der Amortisation einer Bahncard 100 für Fahrten im Rahmen von Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) enthält, ist es auch für Arbeitgeber relevant, die den Mitarbeitern eine Bahncard 100 für Dienstreisen oder Heimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung zur Verfügung stellen (vgl. Tz.6).

Inzwischen hat das BMF auch das Vordruckmuster für die Lohnsteuerbescheinigung für Kalenderjahre ab 2020 veröffentlicht und im begleitenden BMF-Schreiben vom 09.09.2019 eine Regelung zur Bescheinigung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen aufgenommen.

Mit freundlichen Grüßen



Susanne Weber



Kersten Weißig

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzliche Regelung	3
2.	Begünstigte Aufwendungen	3
3.	Definition: Öffentliche Verkehrsmittel	4
3.1.	Öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr	4
3.2.	Öffentlicher Personennahverkehr	4
4.	Anrechnung auf die Entfernungspauschale und Bescheinigung der steuerfreien Leistungen	5
5.	Nutzung von Fahrkarten für den Personenfernverkehr für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte	7
5.1.	Fahrkarte für die Nutzung des Personenfernverkehrs gilt nur für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte	7
5.2.	Fahrkarte für die Nutzung des Personenfernverkehrs geht über die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte hinaus	7
6.	Nutzung von Fahrkarten für den Personenfernverkehr sowohl für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte als auch für Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung	8
6.1.	Prognostizierte Vollamortisation durch Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung	8
6.2.	Prognostizierte Vollamortisation durch Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte	10
6.3.	Prognostizierte Teilamortisation durch die Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte	12
6.4.	Verzicht auf eine Amortisationsprognose	14
6.5.	Hinweise zur Amortisationsprognose	15
7.	Zusätzlichkeitserfordernis	17
8.	Beispiele zur Anrechnung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale	18
9.	Aufzeichnungs- und Nachweispflichten	19
10.	Anwendungsregelung	20

1. Gesetzliche Regelung

Seit dem 01.01.2019 sind Arbeitgeberleistungen

- » für Fahrten des Mitarbeiters mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Fahrten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet)¹ **und**
- » für alle Fahrten des Mitarbeiters im öffentlichen Personennahverkehr

nach **§ 3 Nr. 15 EStG** steuerfrei.

Die Finanzverwaltung bezeichnet die unter dem ersten Spiegelstrich genannten Fahrten als **Personenfernverkehr**.

2. Begünstigte Aufwendungen

Die Steuerbefreiung gilt insbesondere für Fahrberechtigungen (im Folgenden „Fahrkarten“) in Form von

- » Einzel/Mehrfahrtenfahrtscheinen
- » Zeitkarten (z.B. Monats-, Jahrestickets, Bahncard 100)
- » allgemeinen Freifahrberechtigungen und Freifahrberechtigungen für bestimmte Tage (z.B. „Feinstaubticket“) oder
- » Ermäßigungskarten (z.B. Bahncard 25, Bahncard 50).

Sie umfasst sowohl die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Fahrkarten als Sachbezug als auch Barzuschüsse zu Fahrkarten, die vom Mitarbeiter selbst gekauft wurden. Es ist nicht von vorneherein für die Steuerfreiheit schädlich, wenn die Fahrkarte auch die Mitnahme von anderen Personen umfasst oder auf andere Personen übertragbar ist.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 5 und 6)

¹ Zur besseren Lesbarkeit werden die Begriffe „Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (inkl. Fahrten zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet“) in diesem Infoletter als Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte bezeichnet.

3. Definition: Öffentliche Verkehrsmittel

3.1. Öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr

Zu den öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zählen

- » Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC)
- » Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten
- » vergleichbare Hochgeschwindigkeitszüge und schnellfahrende Fernzüge anderer Anbieter (z.B. TGV, Thalys)

Bei Nutzung dieser Verkehrsmittel („Personenfernverkehr“) ist nur die Nutzung zu Fahrten Wohnung/erster Tätigkeitsstätte nach § 3 Nr. 15 EStG begünstigt.

Sie gilt somit nur für Mitarbeiter, die in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis stehen. Zusätzlich werden auch Leiharbeitnehmer in die Steuerbegünstigung einbezogen. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 7 und 4)

3.2. Öffentlicher Personennahverkehr

Zum öffentlichen Personennahverkehr (im Folgenden: ÖPNV) gehört nach dem BMF-Schreiben die allgemein zugängliche Beförderung von Personen im Linienverkehr, die überwiegend dazu bestimmt ist, die Verkehrsnachfrage im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr zu befriedigen.

Aus Vereinfachungsgründen rechnet die Finanzverwaltung alle öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht Personenfernverkehr im o.g. Sinne sind, zum ÖPNV.

Taxen werden zum ÖPNV gerechnet, soweit sie ausnahmsweise im Linienverkehr nach Maßgabe der genehmigten Nahverkehrspläne eingesetzt werden (z.B. zur Verdichtung, Ergänzung oder zum Ersatz anderer öffentlicher Verkehrsmittel) und von der Fahrkarte mitumfasst sind oder gegen einen geringen Aufpreis genutzt werden dürfen.

Die Nutzung von Taxen im Gelegenheitsverkehr, von für konkrete Anlässe speziell gemieteten bzw. gecharterten Bussen oder Bahnen, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren und von Flugzeugen werden nicht zum ÖPNV gezählt.

Da nur die „Beförderung von Personen“ als ÖPNV angesehen wird, sind (allgemein zugängliche) Mobilitätsoptionen, wie z.B. Car-, Bike- oder Scootersharing ebenfalls nicht begünstigt.

Da bei Nutzung des ÖPNV auch alle Privatfahrten begünstigt sind, kann die Steuerbefreiung auch für Mitarbeiter ohne aktives Beschäftigungsverhältnis (inkl. Leiharbeitnehmer) genutzt werden.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 3, 4 und 8 - 10)

- Es ist u.E. unbeachtlich, ob die Verkehrsmittel im In- oder im Ausland genutzt werden.

4. Anrechnung auf die Entfernungspauschale und Bescheinigung der steuerfreien Leistungen

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern die im Rahmen der Einkommensteuer-
veranlagung abziehbare Entfernungspauschale und müssen in der elektronischen
Lohnsteuerbescheinigung des Mitarbeiters in Zeile 17 bescheinigt werden (§ 41b Abs.
1 Satz 2 Nr. 6 EStG).

- Dies gilt auch für die Zuschüsse für reine Privatfahrten.

Beispiel 1

Der Mitarbeiter erhält als Incentive eine Monatskarte für den öffentlichen Nahverkehr
im Wert von 62 € für Privatfahrten, für dienstliche Fahrten und Fahrten Wohnung/erste
Tätigkeitsstätte wird die Fahrkarte nicht benötigt.

Lösung

Auch wenn der Mitarbeiter die Fahrkarte nicht für die Fahrt Wohnung/erste Tätigkeits-
stätte nutzt, muss der Betrag von 62 € in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung
angegeben werden und mindert im Rahmen der Einkommensteuer-
veranlagung die Entfernungspauschale.

Der Minderungsbetrag für die Entfernungspauschale entspricht dem Wert der überlas-
senen Fahrkarte oder dem geleisteten Zuschuss, der ohne die Steuerbefreiung nach §
3 Nr. 15 EStG als Arbeitslohn zu besteuern gewesen wäre. Mengenrabatte, wie sie
bei Job-Tickets oft enthalten sind, müssen nicht bescheinigt werden. Aus Vereinfachungsgründen können die Aufwendungen des Arbeitgebers inkl. USt herangezogen werden.

Wenn der Mitarbeiter die Fahrkarte auch für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) oder
wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
nutzt, kann die Kostenerstattung nach Dienstreisegrundsätzen, bzw. den Grundsätzen
für eine doppelte Haushaltsführung steuerfrei bleiben. Diese Steuerbefreiung (§ 3 Nr.
13 und § 3 Nr. 16 EStG) ist vorrangig vor § 3 Nr. 15 EStG zu prüfen.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 14, 27 und 28)

Die Minderung der Entfernungspauschale erfolgt maximal bis auf 0 € und ist unab-
hängig von der tatsächlichen Nutzung der Fahrkarte vorzunehmen. Auch wenn der
Mitarbeiter die Fahrkarte nicht für die Fahrt Wohnung/erste Tätigkeitsstätte nutzt, son-
dern ausschließlich für private Fahrten, wird die Entfernungspauschale gekürzt.

Die Kürzung kann aber unterbleiben, wenn der Mitarbeiter wirksam auf die Fahrbe-
rechtigung verzichtet hat (z.B. indem er die Fahrberechtigung nicht annimmt oder eine
Fahrkarte zurückgibt).

Dieser Verzicht muss als Beleg zum Lohnkonto genommen werden.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 31 und 38)

Wenn sich der Gültigkeitszeitraum einer Fahrkarte auf zwei oder mehr Kalenderjahre erstreckt (z.B. Jahresticket) gilt die steuerfreie Leistung als in dem Kalenderjahr zugeflossen, in dem sie vom Arbeitgeber erbracht wurde. Allerdings muss der Wert der Fahrkarte für die Anrechnung auf die Entfernungspauschale gleichmäßig auf den Gültigkeitszeitraum verteilt und entsprechend in den jeweiligen Kalenderjahren bescheinigt werden.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 29)

Beispiel 2

Der Arbeitgeber überlässt dem Mitarbeiter am 01.07.2019 ein Jahresfahrkarte, für den örtlichen Verkehrsverbund (ÖPNV), die er zum Preis von 630 € erworben hat. Das Ticket ist bis zum 30.06.2020 gültig.

Lösung

Das überlassene Jahresticket im Wert von 630 € ist als Fahrkarte des ÖPNV im Jahr 2019 in voller Höhe steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG. Für die Anrechnung auf die Entfernungspauschale muss der Wert aber anteilig auf den Gültigkeitszeitraum der Fahrkarte von 12 Monaten verteilt werden, entfällt mit 315 € auf das Jahr 2019 und mit 315 € auf das Jahr 2020 und muss entsprechend in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung 2019 und 2020 angegeben werden.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 30)

→ Die Bescheinigungspflichten gelten u.E. auch für Verleiher, wenn der jeweilige Entleiher dem Leiharbeitnehmer steuerfreie Zuschüsse oder Fahrkarten gewährt.

Nach dem BMF-Schreiben vom 09.09.2019 müssen die folgenden steuerfreien Zuschüsse und Sachbezüge unter Nummer 17 der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden:

- » nach § 3 Nr. 15 Satz 1 EStG steuerfrei gezahlte Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Mitarbeiters für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) sowie für Fahrten im ÖPNV Personennahverkehr gezahlt werden (§ 3 Nr. 15 Satz 1 EStG),
- » nach § 3 Nr. 15 Satz 2 EStG steuerfrei gewährte Sachbezüge für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) und sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Mitarbeiter aufgrund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erhält
- » Sachbezüge, die im Rahmen des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG als Job-Ticket oder § 8 Abs. 3 EStG im Rahmen des sog. Rabatffreibetrags steuerfrei bleiben. Hierunter können z.B. Leistungen fallen, die durch Gehaltsumwandlung finanziert werden.
(BMF-Schreiben vom 09.09.2019, Tz. 10)

5. Nutzung von Fahrkarten für den Personenfernverkehr für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte

Fahrkarten für den Personenfernverkehr sind nur nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei, soweit sie für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte genutzt werden. Soweit sie privat genutzt werden, können sie vom Arbeitgeber nicht steuerfrei erstattet werden. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 11)

5.1. Fahrkarte für die Nutzung des Personenfernverkehrs gilt nur für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte

Gilt die Fahrkarte für den Personenfernverkehr nur für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, geht die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen davon aus, dass die Arbeitgebererstattung nur für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte erfolgt und somit in voller Höhe nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei bleiben kann. Die tatsächliche Nutzung der Fahrkarte auch zu privaten Fahrten ist unbeachtlich. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 12)

Beispiel 3

Der Mitarbeiter wohnt in Augsburg und pendelt jeden Tag zu seiner ersten Tätigkeitsstätte in München. Er nutzt hierfür ein Jahresticket der Deutschen Bahn für die Strecke Augsburg - München, das ihn auch zur Nutzung von Fernzügen (ICE/IC/EC) berechtigt. Hin und wieder nutzt er die Fahrkarte am Wochenende zu privaten Ausflügen nach München.

Lösung

Die Fahrkarte kann in voller Höhe nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei erstattet werden, da sie nur für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte gilt. Die private Nutzung ist unbeachtlich.

5.2. Fahrkarte für die Nutzung des Personenfernverkehrs geht über die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte hinaus

Gilt die Fahrkarte für den Personenfernverkehr für eine längere Strecke als die Strecke Wohnung/Arbeitsstätte, kann aus Vereinfachungsgründen der Teil der Fahrkarte nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei bleiben, der auf die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfällt. Für die Vergleichsberechnung ist der reguläre Verkaufspreis anzusetzen.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 13)

Beispiel 4

Der Mitarbeiter wohnt in Mannheim und pendelt jeden Tag zu seiner ersten Tätigkeitsstätte am Frankfurter Flughafen. Da er nach der Arbeit häufig Freunde in der Frankfurter Innenstadt besucht, kauft er für 354 € eine Monatskarte für die Bahn, 2. Klasse für die Strecke Mannheim-Frankfurt/Hauptbahnhof, die ihn auch zur Nutzung von Fernzügen (ICE/IC/EC) berechtigt.

Lösung

Der Arbeitgeber kann die Fahrkarte insoweit steuerfrei erstatten, als der reguläre Fahrpreis auf die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfällt (Monatskarte für die Strecke Mannheim-Frankfurt Flughafen i.H.v. 339 €). Dieser Betrag muss in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden.

- Berechtig die Fahrkarte des Mitarbeiters nur zur Nutzung von Zügen des öffentlichen Nahverkehrs ist diese Vergleichsberechnung nicht erforderlich, da bei Nutzung des ÖPNV alle Fahrten steuerfrei erstattet werden können. In diesem Fall müssen aber die gesamten Kosten der Fahrkarte in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden

6. Nutzung von Fahrkarten für den Personenfernverkehr sowohl für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte als auch für Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Nutzt der Mitarbeiter eine Fahrkarte, die er für die Fahrt Wohnung/erste Tätigkeitsstätte angeschafft oder vom Arbeitgeber erhalten hat, auch für Fahrten im Rahmen von Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) oder wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, ist die Arbeitgeberleistung hierfür nach Dienstreisegrundsätzen steuerfrei (§ 3 Nr. 13 oder 16 EStG), soweit sie auf diese Fahrten entfällt.

Die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG hat dabei Vorrang gegenüber der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 15 EStG.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 14)

Der Arbeitgeber kann im Rahmen einer Prognoseberechnung prüfen, ob die Fahrkarte bereits bei der Beschaffung insgesamt steuerfrei belassen werden kann (siehe dazu Tz 6.1. bis 6.3). Nutzt er die Möglichkeit der Prognose nicht, gilt Tz 6.4.

6.1. Prognostizierte Vollamortisation durch Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrkarte (z.B. Bahncard 100), dass die Summe aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrkarte während deren Gültigkeitsdauer für die Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung anfallen würden, die Kosten der Fahrkarte erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation ohne § 3 Nr. 15 EStG), stellt die Überlassung der

Fahrkarte keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, sondern ist in voller Höhe als Reisekosten (bzw. Kosten für doppelte Haushaltsführung) nach § 3 Nr. 13 und § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei.

Die darüber hinaus gehenden Nutzungsmöglichkeiten sind unbeachtlich.

Tritt die prognostizierte Vollarbeitung aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, muss keine Nachversteuerung erfolgen.

Wenn sich aber die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend ändern (z.B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), muss eine Korrektur und ggf. Nachversteuerung für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum erfolgen. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 15)

- Eine solche Prognose hat die Finanzverwaltung bereits in der Vergangenheit zugelassen, wenn es um die Frage ging, ob eine Bahncard (25/50/100) als Reisekosten steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet oder zur Verfügung gestellt werden kann (z.B. OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 31.07.2017, Az. S 2334 A - 80 - St 222). Es wurde als unbeachtlich angesehen, wenn die prognostizierte Vollarbeitung aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit) nicht eintritt. Neu ist die Regelung, dass eine neue Prognose für den Rest der Gültigkeitsdauer erforderlich ist, wenn sich die der Prognose zugrundeliegenden Annahmen grundlegend ändern (siehe auch Tz. 6.5.).

Beispiel 5

Der Arbeitgeber erstattet einem Mitarbeiter mit Familienwohnsitz in Hannover und erster Tätigkeitsstätte in Nürnberg eine Bahncard 100 zum Preis von 4.395 € für seine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Einzelfahrkarten würden regulär 237 € (Hin und Zurück) kosten.

Lösung

Die Bahncard 100 wird sich nach 18,5 Fahrten amortisiert haben und kann daher steuerfrei erstattet werden. Dass der Mitarbeiter mit der Bahncard 100 auch sonstige Privatfahrten und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte durchführen kann, ist unbeachtlich.

Der Wert der Bahncard muss als steuerfreie Vergütung bei doppelter Haushaltsführung in Zeile 21 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eingetragen werden (vgl. Tz. 4).

Variante

Der Arbeitgeber erstattet einem Mitarbeiter mit Wohnort und erster Tätigkeitsstätte in Hamburg eine Bahncard 100 zum Preis von 4.395 €, weil der Mitarbeiter an zwei Tagen pro Woche an einem anderen Standort des Arbeitgebers in Berlin tätig sein soll. Einzelfahrkarten für die Strecke Hamburg-Berlin würden regulär 174 € (Hin und Zurück) kosten.

Lösung

Die Bahncard 100 wird sich nach 25 Fahrten amortisiert haben und kann steuerfrei erstattet werden. Dass der Mitarbeiter mit der Bahncard 100 auch sonstige Privatfahrten und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung durchführen kann, ist unbeachtlich. Der Wert der Bahncard muss nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden, da bei Dienstreisen nur die steuerfrei erstatteten Verpflegungspauschalen bescheinigt werden müssen.

6.2. Prognostizierte Vollamortisation durch Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte

Die Arbeitgeberleistung ist insgesamt steuerfrei, wenn die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrkarte ergibt, dass die Summe

- » aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrkarte während deren Gültigkeitsdauer für die Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallen würden **und**
- » dem regulären Verkaufspreis einer Fahrkarte für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum

die Kosten der Fahrkarte erreicht oder übersteigt (prognostizierte Vollamortisation mit § 3 Nr. 15 EStG).

Sie ist dann vorrangig als Reisekosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung steuerfrei nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG in Höhe der prognostizierten ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrkarte während deren Gültigkeitsdauer für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) oder Familienheimfahrten anfallen würden und im Übrigen nachrangig steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG als Kosten für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte.

Auf den Umfang der späteren tatsächlichen Nutzung und die darüber hinaus gehenden privaten Nutzungsmöglichkeiten kommt es nicht an.

Tritt die prognostizierte Vollamortisation aus unvorhersehbaren Gründen (z.B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, muss keine Nachversteuerung erfolgen.

Wenn sich aber die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend ändern (z.B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), muss eine Korrektur und ggf. Nachversteuerung für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum erfolgen. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 16)

Beispiel 6

Der Arbeitgeber stellt dem Mitarbeiter mit erster Tätigkeitsstätte in Düsseldorf und Wohnort in Duisburg eine Bahncard 100 zum Preis von 4.395 € zur Verfügung. Nach der Prognose werden die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum der Bahncard 3.000 € betragen. Der reguläre Fahrpreis für eine Jahresfahrkarte mit der Bahn (inkl. ICE) für die Strecke Duisburg-Düsseldorf beträgt 1.558 €.

Lösung

Da nach der Prognose die tatsächlichen Fahrkosten für Dienstreisen (3.000 €) und Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte (1.558 €) die Kosten für die Bahncard 100 (4.395 €) übersteigen werden, kann diese dem Mitarbeiter steuerfrei zu Verfügung gestellt werden. Sie stellt in Höhe der prognostizierten Kosten für Dienstreisen (3.000 €) nach § 3 Nr. 13 oder 16 steuerfreien Reisekostenersatz dar, der verbleibende Betrag (1.395 €) entfällt auf die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte und ist nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei. Dieser Betrag muss in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung des Mitarbeiters in Zeile 17 bescheinigt werden. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung und eine private Mitbenutzungsmöglichkeit kommt es nicht an.

Erweiterung des Beispiels

Nach dem Ablauf der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100 stellt sich heraus, dass entgegen der Prognose aus unvorhersehbaren Gründen die ersparten Kosten für Fahrten bei Dienstreisen nur 2.500 € betragen haben.

Lösung

Dass die prognostizierte Vollamortisation nicht eingetreten ist (2.500 € + 1.558 € = 4.058 €) ist unerheblich und führt nicht zu einer Nachversteuerung bzw. Änderung der nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistung, es ist auch keine Änderung der Lohnsteuerbescheinigung erforderlich. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 17)

Variante zum Beispiel

Nach dem Ablauf der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100 stellt sich heraus, dass entgegen der Prognose aus unvorhersehbaren Gründen die ersparten Kosten für Fahrten bei Dienstreisen 4.000 € betragen haben.

Lösung

Nach dem BMF-Schreiben sind die prognostizierten Beträge weiterhin maßgebend für die Frage, in welcher Höhe die Kosten für die Bahncard auf Reisekosten und auf Arbeitgeberleistungen für die Fahrt Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfallen. Eine unvorhersehbare Erhöhung der Kosten, die für Dienstreisen angefallen wären, führt nicht zu einer Änderung der Prognose. Es bleibt dabei, dass im Beispielfall ein Betrag in Höhe von 1.395 € in Zeile 17 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden muss. Etwas anderes gilt nur, wenn die der Prognose zugrunde liegenden Annahmen sich grundlegend ändern und deshalb während der Gültigkeitsdauer eine neue Prognose für die Restlaufzeit der Bahncard erstellt wurde. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 18)

→ In den im BMF-Schreiben gebildeten Beispielfällen wird (wie selbstverständlich) davon ausgegangen, dass am Ende der Laufzeit der Bahncard

100 die Kosten, die für Dienstreisen angefallen wären, bekannt sind. Tatsächlich ist dies nur der Fall, wenn der Mitarbeiter während der Gültigkeitsdauer der Bahncard Aufzeichnungen über die Kosten für Bahnfahrten, die angefallen wären, führt. Eine Verpflichtung hierzu ergibt sich aus dem BMF-Schreiben jedoch nicht.

6.3. Prognostizierte Teilamortisation durch die Fahrten bei Dienstreisen (Auswärtstätigkeit) bzw. wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte

Wenn die Prognose zum Zeitpunkt der Beschaffung der Fahrkarte ergibt, dass die Summe

- » aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrkarte während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung anfallen würden **und**
- » dem regulären Verkaufspreis einer Fahrkarte für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum

die Kosten der Fahrkarte nicht erreicht (prognostizierte Teilamortisation), stellt die Überlassung der Fahrkarte bzw. die Kostenerstattung hierfür zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Sie kann nur insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 15 EStG vorliegen. Im Übrigen ist die Überlassung der Fahrkarte bzw. die Kostenerstattung hierfür lohnsteuerpflichtig.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 19)

Die während der Gültigkeitsdauer der Fahrkarte durch deren tatsächliche Nutzung für Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder für wöchentliche Familienheimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung ersparten Fahrtkosten können zusätzlich monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraumes als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern.

- » Hierzu kann der dann feststehende steuerfreie Erstattungsanspruch als negativer Arbeitslohn vom Steuerbrutto abgezogen werden.
- Wurde die Überlassung einer Fahrkarte als Sachzuwendung nach § 37b EStG pauschal versteuert, kann die insoweit rückgängig gemacht werden. Da bei prognostizierter Teilamortisation der auf die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfallende Teil der Fahrkarte auf jeden Fall steuerfrei bleibt und entsprechend in der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden muss (zum Jahreswechsel ggf. anteilig), wird es im BMF-Schreiben als ausreichend angesehen, wenn die nachträgliche Steuerfreistellung für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) und wöchentliche Familienheimfahrten

bei doppelter Haushaltsführung erst am Ende der Gültigkeitsdauer der Fahrkarte berücksichtigt wird. Eine Korrektur zum Ende des Kalenderjahrs wird nicht für erforderlich gehalten.

Für die Ermittlung des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen die ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine, maximal jedoch die verbleibenden Kosten für die Fahrkarte, zugrunde gelegt werden. Die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Leistungen ändern sich dadurch nach dem BMF-Schreiben nicht, sie müssen weiterhin in Zeile 17 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eingetragen werden. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 20)

Beispiel 7

Der Arbeitgeber stellt dem Mitarbeiter mit erster Tätigkeitsstätte in Düsseldorf und Wohnort in Duisburg eine Bahncard 100 zum Preis von 4.395 € mit Gültigkeitszeitraum 01.01. - 31.12. zur Verfügung. Nach einer Prognose werden die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum der Bahncard 2.500 € betragen. Der reguläre Fahrpreis für eine Jahresfahrkarte mit der Bahn (inkl. ICE) zwischen Duisburg und Düsseldorf beträgt 1.558 €.

Lösung

Da nach der Prognose die tatsächlichen Fahrtkosten für Dienstreisen (2.500 €) und Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte (1.558 €) die Kosten für die Bahncard 100 (4.395 €) nicht erreichen werden (prognostizierte Teilamortisation), kann die Bahncard dem Mitarbeiter nur in Höhe der auf die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfallenden Kosten (1.558 €) steuerfrei zur Verfügung gestellt werden. Der Restbetrag in Höhe von 2.837 € muss als geldwerter Vorteil versteuert werden.

Erweiterung des Beispiels

Tatsächlich ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für dienstliche Fahrten des Mitarbeiters ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i. H. v. 4.000 €.

Lösung

Der Arbeitgeber kann (monatlich oder am Ende der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100, bzw. spätestens zum Ende des Kalenderjahrs) den steuerpflichtigen Arbeitslohn in Höhe der bis dahin durch die tatsächliche Nutzung der Bahncard 100 für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) ersparten Kosten der Einzelfahrscheine mindern. Diese Minderung ist aber begrenzt auf die Kosten der Bahncard 100, die nicht auf die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfallen. Danach ergibt sich noch eine steuerfreie Reisekostenerstattung i.H.v. 2.837 €, neben den bereits steuerfrei belassenen Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nr. 15 EStG i.H.v. 1.558 €.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 21)

- Diese Lösung im Beispiel des BMF steht u.E. im Widerspruch zu Tz. 14 des BMF-Schreibens. Denn diese besagt, dass die Steuerfreiheit für Dienstreisen/wöchentliche Heimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung vorrangig vor der Steuerfreiheit für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte zu berücksichtigen ist.

Variante zum Beispiel

Die Bahncard 100 gilt vom 01.09.2019 bis 31.08.2020

Lösung

Im Jahr 2019 bleiben 1.558 € nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei. 4/12 von diesem Betrag (=520 €) sind in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben.

Im Jahr 2020 ist der restliche Betrag von 1.038 € in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Der im Jahr 2019 versteuerte Betrag von 2.837 € kann im Jahr 2020 (am Ende der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100) als negativer Arbeitslohn berücksichtigt werden.

6.4. Verzicht auf eine Amortisationsprognose

Führt der Arbeitgeber keine Amortisationsprognose durch (vgl. Tz. 6.1. bis 6.3.), stellt die Überlassung der Fahrkarte zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die ersparten Kosten

- » für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrkarte während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätigkeit) oder wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angefallen wären **und**
- » für den regulären Verkaufspreis einer Fahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, die für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum entstanden wären (Fahrten im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG),

sind am Ende des Kalenderjahres der Gültigkeit der Fahrkarte als Korrekturbetrag beim steuerpflichtigen Arbeitslohn mindernd zu berücksichtigen.

Bei einer Gültigkeit der Fahrkarte über den Jahreswechsel hinaus sowie bei einer mehrjährigen Gültigkeitsdauer ist der Korrekturbetrag **zum Ende eines jeden Kalenderjahres sowie zum Ende des Gültigkeitszeitraums** anhand der in dem jeweiligen Zeitraum durchgeführten Fahrten für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) bzw. wöchentliche Heimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung sowie anhand des zeitanteiligen regulären Verkaufspreises einer Fahrkarte für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte zu ermitteln.

Dabei hat die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG Vorrang gegenüber der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 15 EStG. Die Summe der Korrekturbeträge kann insgesamt höchstens bis zum Betrag des steuerpflichtigen Arbeitslohns mindernd berücksichtigt werden.

Eine Änderung der sich für abgelaufene Kalenderjahre nach § 3 Nr. 15 EStG ergebenden Korrekturbeträge ist nach dem BMF-Schreiben nicht zulässig. Dies gilt auch, wenn sich in nachfolgenden Kalenderjahren in großem Umfang dienstliche Fahrten ergeben, die nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG begünstigt sind.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 22)

Beispiel 8

Der Arbeitgeber überlässt dem Mitarbeiter mit Wohnsitz in Duisburg und erster Tätigkeitsstätte in Düsseldorf eine Bahncard 100, die er zum Preis von 4.395 € erworben hat. Die Bahncard ist vom 01.10.2019 bis 30.09.2020 gültig. Eine Prognoseberechnung führt der Arbeitgeber nicht durch. Der reguläre Fahrpreis einer Jahresbahnfahrkarte für die Strecke Duisburg-Düsseldorf (inkl. ICE) beträgt 1.558 €. Zum Ende des Kalenderjahrs 2019 ergibt sich anhand der vom Mitarbeiter geführten Aufzeichnungen, dass für Dienstreisen Fahrkarten in Höhe von 500 € gekauft hätten werden müssen. Für das Kalenderjahr 2020 wären für Fahrten im Rahmen von Dienstreisen 1.500 € angefallen.

Lösung

Da der Arbeitgeber keine Prognoseberechnung vornimmt, führt die Überlassung der Bahncard im Jahr 2019 i.H.v. 4.395 € zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Zum Ende des Kalenderjahres 2019 kann der Arbeitgeber die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG in Höhe von 500 € und den anteiligen regulären Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte nach § 3 Nr. 15 EStG in Höhe von 390 € (= 3/12 von 1.558 €) als negativen Arbeitslohn berücksichtigen. Die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreie Leistung i.H.v. 390 € muss in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung 2019 eingetragen werden.

Zum Ende des Gültigkeitszeitraums der Bahncard 100 (30.09.2020) kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Arbeitslohn um folgende Beträge mindern:

- ersparte Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen (1.500 €) und
- anteiliger regulärer Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte (§ 3 Nr. 15 EStG) (9/12 von 1.558 € = 1.168 €). Dieser Betrag muss in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung 2020 eingetragen werden.

Die Summe der Korrekturbeträge beträgt 3.558 € (500 € + 390 € + 1.500 € + 1.168 €) und übersteigt nicht die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns im Jahr 2019 (= 4.395 €).

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 23)

6.5. Hinweise zur Amortisationsprognose

6.5.1. Auswirkungen der Prognose

Der Arbeitgeber kann den Anteil der mit einer Bahncard 100 oder einer Netzkarte durchgeführten Fahrten für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten), Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte im Rahmen einer Prognose bestimmen und bescheinigt diesen Betrag in der Lohnsteuerbescheinigung des Mitarbeiters.

Ob diese Prognose auch für das Einkommensteuerverfahren bindend ist, geht aus dem Schreiben nicht hervor. Da weder der Mitarbeiter noch der Arbeitgeber verpflichtet sind, Aufzeichnungen zu führen um die Prognose im Nachhinein verifizieren zu können spricht u.E. vieles dafür, dass das Wohnsitzfinanzamt nicht verpflichtet ist, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die vom Arbeitgeber prognostizierten und bescheinigten Beträge für die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte zu überprüfen und das Verhältnis zwischen Fahrten im Rahmen einer Dienstreise (Auswärtstätig-

keit), Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte neu zu bestimmen und anzupassen.

Im Beispielsfall 6 (vgl. Tz. 6.2.) kann der Mitarbeiter daher u.E. die vom Arbeitgeber prognostizierten und als nach § 3 Nr. 15 EStG bescheinigten Beträge in die Anlage N der Einkommensteuererklärung übernehmen und den prognostizierten Betrag von der Entfernungspauschale abziehen. auch wenn dieser nach den tatsächlichen Verhältnissen zu niedrig war.

Da das Lohnsterverfahren im Vergleich zum Einkommensterverfahren immer nur ein vorläufiges Verfahren ist und im Rahmen der Einkommensteueranlagung keine Bindung an die Eintragungen in der Lohnsteuerbescheinigung besteht, kann der Mitarbeiter u.E. im Rahmen der Einkommensteueranlagung aber abweichend von der Prognose des Arbeitgebers die tatsächliche Nutzung der Bahncard 100 darlegen und ggf. einen niedrigeren Betrag auf die Entfernungspauschale anrechnen lassen. In der Variante zum Beispiel 6 (vgl. Tz. 6.2. dieses Infoletters) könnte der Mitarbeiter u.E. beantragen, dass von den Kosten der Bahncard (4.395 €) die tatsächlich auf Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) entfallenden Kosten für Einzelfahrscheine (4.000 €) als Reisekosten vorrangig steuerfrei belassen werden und abweichend von der Zeile 17 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung nur ein Betrag von 395 € (4.395 € - 4.000 €) als Arbeitgeberleistung für die Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte die abziehbare Entfernungspauschale mindert. Gleiches gilt u.E. in der Erweiterung des Beispielsfalls 7 (vgl. Tz. 6.3. dieses Infoletters).

Für die Beträge ist u.E. der Mitarbeiter beweispflichtig, d.h. er sollte Aufzeichnungen über die mit der Bahncard 100 durchgeführten Fahrten im Rahmen einer Dienstreise führen.

Bei einer prognostizierten Teilamortisation (siehe Tz. 6.3.) wird entgegen der Aussage in Rz. 14 des Schreibens der auf die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte entfallende Anteil immer zuerst als steuerfreier Anteil in voller Höhe angesetzt und bescheinigt, auch wenn sich am Ende der Gültigkeitsdauer herausstellt, dass der Anteil an Fahrten im Rahmen von Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) höher war als der Restbetrag, der nicht durch die Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte "verbraucht" wurde.

Eine zutreffendere Berücksichtigung der Fahrtkosten für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten), wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung und Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte ergibt sich nach dem Schreiben nur, wenn der Arbeitgeber auf die Amortisationsprognose verzichtet und die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 13 und 16 und § 3 Nr. 15 EStG monatlich im Nachhinein berücksichtigt.

Diese Variante ist für den Arbeitgeber aber mit großem Aufwand verbunden. Daher könnten Arbeitgeber auch hier den Mitarbeiter auf die Einkommensteueranlagung verweisen und den Mitarbeiter die Steuerfreistellung nachträglich im Rahmen der Einkommensteueranlagung berücksichtigen lassen. Bei dieser Variante kann allerdings eine ggf. vorgenommene Verbeitragung des geldwerten Vorteils nicht rückgängig gemacht werden, d.h. es bleibt bei den evtl. abgeführten Sozialversicherungsbeiträgen.

6.5.2. Durchführung der Prognose

Auch wenn sich aus dem Schreiben keine Verpflichtung ergibt, dass die tatsächlich zu Dienstreisen/Familienheimfahrten durchgeführten Fahrten vom Mitarbeiter dokumentiert werden müssen, so dass die Prognose im Nachhinein überprüft werden kann, sollte der Arbeitgeber die Prognose mit der gebotenen Sorgfalt durchführen und (u.E. schriftlich) dokumentieren, um bei Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen dokumentieren zu können, von welchen Annahmen beim Erstellen der Prognose ausgegangen wurde.

Anlässe, die es geboten erscheinen lassen, eine neue Prognose durchzuführen, werden im BMF-Schreiben die Versetzung vom Außendienst in den Innendienst (also eine eindeutige Änderung der Tätigkeit) genannt. Gleiches gilt u.E. wenn der Mitarbeiter seine doppelte Haushaltsführung während der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100 beendet.

Krankheit oder das Verschieben oder die unvorhersehbare Beendigung von Projekten sind nach dem BMF-Schreiben jedoch keine Anlässe, die zu einer Neuprognose verpflichten. Gleiches gilt u.E. wenn der Mitarbeiter während der Gültigkeitsdauer der Fahrkarte aus dem Unternehmen ausscheidet.

7. Zusätzlichkeitserfordernis

Die Steuerbefreiung gilt nur, wenn die Arbeitgeberleistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Gehaltsumwandlungen sind nicht begünstigt.

Leistungen werden zusätzlich gewährt, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (vgl. R 3.33 Absatz 5 LStR, BMF-Schreiben vom 22.05.2013, BStBl. I, 728).

Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Mitarbeiter aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z.B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrkarte für öffentliche Verkehrsmittel).
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 25)

Auch von Dritten gewährte Preisvorteile fallen unter die Steuerfreiheit, wenn sie nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 20.01.2015 (BStBl. I, 143) und H 8.1 LStH „Jobticket“ als Arbeitslohn zu behandeln wären.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 26)

8. Beispiele zur Anrechnung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

Die Minderung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen erfolgt von der abziehbaren Entfernungspauschale, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG ermittelt wurde, d.h. nach Beachtung der 4.500 € - Grenze.

§ 3c Abs. 1 EStG ist ebenfalls zu beachten, d.h. soweit der Arbeitgeber die Kosten für eine Fahrkarte steuerfrei erstattet hat, darf die Entfernungspauschale nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 32)

Der Arbeitgeber muss die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreie Leistung grundsätzlich individuell für jeden Mitarbeiter ermitteln und in Zeile 17 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigen. Bietet er gleichartige Fahrberechtigungen allen seinen Mitarbeitern an und zahlt hierfür an den Verkehrsträger einen pauschalen Preis pro Mitarbeiter, kann er zur Ermittlung des Minderungsbetrags für den einzelnen Mitarbeiter seine Gesamtaufwendungen einschließlich USt nach Köpfen auf die Anzahl aller Mitarbeiter aufteilen, unabhängig davon, wie viele die Fahrberechtigungen annehmen oder auf sie verzichten.

(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 33)

Beispiel 9

Ein Arbeitgeber schließt mit einem regionalen Verkehrsträger einen Vertrag, wonach alle 50 Mitarbeiter eine Fahrkarte für den gesamten Verkehrsbund erhalten sollen. Hierfür zahlt er 30.000 € inkl. USt an den Verkehrsträger (pro Mitarbeiter pauschal 600 € im Kalenderjahr).

- › Mitarbeiter A nutzt die Jahreskarte an 220 Arbeitstagen für seine Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte, die Fahrtstrecke beträgt bei 50 km.
- › Mitarbeiter B nutzt die zur Verfügung gestellte Jahreskarte nicht und fährt an allen 220 Tagen die 5 km zur Arbeit mit dem Auto.
- › Mitarbeiter C verzichtet wirksam auf die Fahrkarte

Lösung

Der Arbeitgeber teilt seine Aufwendungen einschließlich USt von 30.000 € durch die Anzahl der Mitarbeiter und weist bei jedem Mitarbeiter, der auf die Fahrkarte nicht wirksam verzichtet hat, 600 € in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung aus, unabhängig von der tatsächlichen Nutzung.

Die Überlassung der Jahreskarten ist bei A und B steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG, da es sich um eine Fahrkarte für den ÖPNV handelt. Die Entfernungspauschale ist bei A und B um 600 € maximal bis auf 0 € zu kürzen.

- › Bei A ergibt sich eine Entfernungspauschale von 2.700 €
(50 km x 220 Arbeitstage x 0,30 € = 3.300 € – 600 € = 2.700 €).

- › Bei B ergibt sich eine Entfernungspauschale von 0 €
(5 km x 220 Arbeitstage x 0,30 € = 330 € – 600 € = max. 0 €).
- › Da C auf die Jahreskarte verzichtet hat, erfolgt bei ihm kein Ausweis in Zeile 17 seiner Lohnsteuerbescheinigung und keine Kürzung der Entfernungspauschale.
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 34)

Beispiel 10

Mitarbeiter A fährt an 220 Tagen von seiner Wohnung mit dem Auto 30 km zum Bahnhof Villingen-Schwenningen und von dort 100 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte in Stuttgart. Die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 110 km. Der Arbeitgeber überlässt dem Mitarbeiter eine Jahreskarte der Bahn 1. Klasse ausschließlich für die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte im Wert von 4.693 €. Diesen Betrag weist der Arbeitgeber in der Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung aus.

Lösung

Die Überlassung der Jahreskarte ist steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG. Von der maßgeblichen Entfernung von 110 km entfällt eine Teilstrecke von 30 km auf Fahrten mit dem Auto und eine Teilstrecke von 80 km auf die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Es ergibt sich folgende Entfernungspauschale:

Strecke mit dem Auto: 220 Arbeitstage x 30 km x 0,30 € = 1.980 €

Strecke mit der Bahn: 220 Arbeitstage x 80 km x 0,30 € = 5.280 €, begrenzt auf Höchstbetrag von 4.500 €.

Die Entfernungspauschale beträgt somit insgesamt 6.480 € (1.980 € + 4.500 €). Von diesem Gesamtbetrag sind die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Aufwendungen für die Jahreskarte i.H.v. 4.693 € abzuziehen. Damit verbleibt eine Entfernungspauschale von 1.787 € (6.480 € – 4.693 €).
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 35)

Das BMF-Schreiben enthält als Beispiel 8 einen weiteren Fall, in dem einem Mitarbeiter für eine Zugstrecke von 40 Kilometern eine Fahrkarte mit einem Preis 4.600 € steuerfrei erstattet wurde, was u.E. nicht vorstellbar ist. Es kann sich hierbei allenfalls um eine Bahncard 100 handeln, die nur bei entsprechender Prognose für Dienstreisefahrten steuerfrei bleiben kann (vgl. Tz. 6).
(BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 36)

9. Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

Für die Aufzeichnung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen im Lohnkonto gilt folgendes:

Überlässt der Arbeitgeber eine Fahrkarte für den ÖPNV oder für den Personenfernverkehr, die nur zur Nutzung für die Strecke zwischen Wohnung/erste Tätigkeitsstätte

berechtigt (vgl. Tz. 5.1.), muss er den Beleg für die erworbene Fahrkarte als Beleg zum Lohnkonto aufbewahren.

Geht die Fahrkarte für den Personenfernverkehr über die Strecke Wohnung/erste Tätigkeitsstätte hinaus (vgl. Tz. 5.2.) oder wird sie auch für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) oder wöchentliche Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung genutzt (vgl. Tz. 6.1. bis 6.3.), müssen zusätzlich Nachweise zur Ermittlung des nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Betrags (z.B. Prognoseberechnung für Nutzung einer Bahncard zu Dienstreisen) als Beleg zum Lohnkonto aufbewahrt werden. Das gleiche gilt, wenn der Arbeitgeber eine Bahncard 100 überlässt oder erstattet, auf die Amortisationsprognose verzichtet und im Nachhinein die fiktiven Kosten für Dienstreisen (Auswärtstätigkeiten) oder wöchentliche Familienheimfahrt bei doppelter Haushaltsführung als negativen Arbeitslohn berücksichtigt (vgl. Tz. 6.4.). (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 40 und 41)

Erstattet der Arbeitgeber die Aufwendungen für die vom Mitarbeiter selbst beschafften Fahrkarten, müssen die Fahrkarten oder entsprechende Belege (z.B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Jobtickets) als Belege zum Lohnkonto aufbewahrt werden. Der Zuschuss darf dabei die Aufwendungen des Mitarbeiters einschließlich Umsatzsteuer für die entsprechenden Fahrkarten nicht übersteigen. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 39)

10. Anwendungsregelung

Das BMF-Schreiben ist ab dem 01.01.2019 anzuwenden.

Wenn der Arbeitgeber von der Steuerfreiheit des § 3 Nr. 15 EStG aktuell noch keinen Gebrauch macht, sondern die Arbeitgeberleistungen weiterhin nach § 40 EStG oder § 37b EStG pauschaliert und als Sachzuwendung gewährte Vergünstigungen im Rahmen der monatlichen 44 € - Sachbezugsfreigrenze steuerfrei belässt, kann dies auch bis zum 31.12.2019 fortgeführt werden. Bei Anwendung des § 40 EStG müssen die pauschal besteuerten Beträge dann in der Zeile 18 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Bei Pauschalierung nach § 37b EStG erfolgt kein Ausweis in der Lohnsteuerbescheinigung. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 43)

Hat der Mitarbeiter eine Fahrkarte vor dem 01.01.2019 erworben, für die er auch nach dem 01.01.2019 noch Zahlungen erbringt (z.B. Abo mit monatlicher Zahlung), können die Zuschüsse des Arbeitgebers ab dem 01.01.2019 nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfrei bleiben. Hat der Mitarbeiter seine Fahrkarte aber bereits vor dem 01.01.2019 bezahlt (z.B. Abo mit Einmalzahlung, Jahresticket), können in 2019 keine steuerfreien Zuschüsse geleistet werden, auch wenn die Fahrkarten in 2019 noch gültig ist. (BMF-Schreiben vom 15.08.2019, Rz. 44 und 45)

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
wts.com/de | info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

Susanne Weber | T +49 89 28646-2256 | susanne.weber@wts.de
Kersten Weißig | T +49 89 28646-2257 | kersten.weissig@wts.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 | 80539 München
T +49(0) 89 286 46-0 | F +49 (0) 89 286 46-111

Berlin

Wilhelmstraße 43 G | 10117 Berlin
T +49 30 2062-2570 |

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 | 40468 Düsseldorf
T +49 (0) 211 200 50-5 | F +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelpark 11-15 | 91052 Erlangen
T +49 (0) 9131 97002-11 | F +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 | 60325 Frankfurt am Main
T +49 (0) 69 133 84 56-0 | F +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Brandstwierte 4 | 20457 Hamburg
T +49 (0) 40 320 86 66-0 | F +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Sachsenring 83 | 50677 Köln
T +49 (0) 221 348936-0 | F +49 (0) 221 348936-250

Kolbermoor

Carl-Jordan-Straße 18 | 83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0 | F: +49 (0) 8031 87095-250

Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383873-0 | F: +49 (0) 941 383873-130

Stuttgart

Büchsenstraße 10 | 70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 6200749-0 | F: +49 (0) 711 6200749-99

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.