



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

LSt@finmail.de

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 15. August 2019

BETREFF **Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 15 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStAVermG)**

GZ **IV C 5 - S 2342/19/10007 :001**

DOK **2019/0678827**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten bei der Anwendung des § 3 Nummer 15 EStG die folgenden Grundsätze:

Vorbemerkung

- 1 Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (UStAVermG) vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I Seite 2338, BStBl I S. 1377) wurde die neue Steuerbefreiung § 3 Nummer 15 EStG in das Einkommensteuergesetz aufgenommen, um Arbeitgeberleistungen für bestimmte Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr sowie im öffentlichen Personennahverkehr zu begünstigen. Ziel dieser Begünstigung ist es, die Arbeitnehmer verstärkt zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu veranlassen, um die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu senken.

1. Überblick über die einzelnen Steuerbefreiungstatbestände

- 2 Begünstigt sind
 - Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) - Personenfernverkehr - zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Fahrten nach

§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG (1. Alternative)

sowie

- Arbeitgeberleistungen für alle Fahrten des Arbeitnehmers im öffentlichen Personennahverkehr (**2. Alternative**).

3 Nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nummer 15 EStG fallende Verkehrsmittel sind insbesondere:

- für konkrete Anlässe speziell gemietete bzw. gecharterte Busse oder Bahnen,
- Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren,
- Luftverkehr.

4 Die Steuerfreiheit des § 3 Nummer 15 1. Alternative EStG (Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr) kommt infolge der Begrenzung auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG nur in Betracht für Arbeitnehmer in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis sowie für die beim Entleiher beschäftigten Leiharbeitnehmer.

Die Steuerfreiheit des § 3 Nummer 15 2. Alternative EStG (Fahrberechtigungen für den öffentlichen Personennahverkehr) gilt hingegen für alle Arbeitnehmer oder Leiharbeitnehmer.

5 Unter die Steuerbefreiung fallen Arbeitgeberleistungen in Form von unentgeltlichen oder verbilligt überlassenen Fahrberechtigungen (Sachbezüge) sowie Zuschüsse (Barlohn) des Arbeitgebers zu den von den Arbeitnehmern selbst erworbenen Fahrberechtigungen.

Begünstigt sind insbesondere Fahrberechtigungen in Form von Einzel-/Mehrfahrtenfahrtscheinen, Zeitkarten (z. B. Monats-, Jahrestickets, Bahncard 100), allgemeine Freifahrberechtigungen, Freifahrberechtigungen für bestimmte Tage (z. B. bei Smogalarm) oder Ermäßigungskarten (z. B. Bahncard 25).

6 Umfasst die Fahrberechtigung die Mitnahme von anderen Personen oder ist die Fahrberechtigung auf andere Personen übertragbar, schließt dies die Steuerbefreiung nicht von vornherein aus.

2. Personenfernverkehr - öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr (1. Alternative)

7 Zum **Personenfernverkehr** im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG (öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr) gehören:

- 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).

3. Personennahverkehr (2. Alternative)

- 8 Zum öffentlichen Personennahverkehr gehört die allgemein zugängliche Beförderung von Personen im Linienverkehr, die überwiegend dazu bestimmt ist, die Verkehrsnachfrage im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr zu befriedigen. Als öffentlicher **Personennahverkehr** im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG gelten aus Vereinfachungsgründen alle öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht Personenfernverkehr im Sinne der Rz. 7 sind und nicht unter Rz. 3 fallen.
- 9 Soweit Taxen ausnahmsweise im Linienverkehr nach Maßgabe der genehmigten Nahverkehrspläne eingesetzt werden (z. B. zur Verdichtung, Ergänzung oder zum Ersatz anderer öffentlicher Verkehrsmittel) und von der Fahrberechtigung mitumfasst sind oder gegen einen geringen Aufpreis genutzt werden dürfen, gehören sie zum Personennahverkehr.
- 10 Die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs ist unabhängig von der Art der Fahrten nach § 3 Nummer 15 EStG begünstigt, also auch bei Privatfahrten des Arbeitnehmers. Damit ist - anders als im Personenfernverkehr - bei Fahrberechtigungen, die nur eine Nutzung des Personennahverkehrs ermöglichen, keine weitere Prüfung zur Art der Nutzung vorzunehmen.

4. Gemischte Nutzung von Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr (Auswärtstätigkeit, Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Privatfahrten)

- 11 Arbeitgeberleistungen, die zur Nutzung des Personenfernverkehrs berechtigen, sind nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfrei, soweit sie auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) entfallen; Privatfahrten im Personenfernverkehr sind hingegen nicht begünstigt.
- a) **Arbeitgeberleistung berechtigt zur Nutzung des Personenfernverkehrs für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG)**
- 12 Aus Vereinfachungsgründen ist davon auszugehen, dass eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr nur auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) entfällt und nach § 3 Nummer 15 EStG steuerbefreit ist, wenn sie lediglich zur Nutzung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a

Satz 3 EStG) berechtigt. Die tatsächliche Nutzung der Fahrberechtigung auch zu privaten Fahrten ist dann unbeachtlich.

- 13 Geht die Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) hinaus (Fahrberechtigung für ein bestimmtes Gebiet oder eine zusätzliche Strecke), ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass die Fahrberechtigung insoweit auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) entfällt, als der anzusetzende Wert der Arbeitgeberleistung den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung nur für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum nicht überschreitet.
- 14 Wird eine Fahrberechtigung, die ganz oder teilweise die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 15 EStG erfüllt, auch für Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten oder für eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung genutzt, ist die Arbeitgeberleistung, soweit sie auf diese Fahrten entfällt, nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei. Die Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG hat Vorrang gegenüber der Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 15 EStG. In diesem Fall kann der Arbeitgeber im Rahmen einer Prognoseberechnung prüfen, ob die Fahrberechtigung bereits bei Hingabe insgesamt steuerfrei belassen werden kann (siehe dazu Rz. 15 ff.). Nutzt er die Möglichkeit der Amortisationsprognose nicht, gilt Rz. 22.

b) Amortisationsprognose bei Nutzung einer Fahrberechtigung des Personenfernverkehrs zu Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung (§ 3 Nummer 13 und 16 EStG)

aa) Prognostizierte Vollamortisation allein durch Fahrten nach § 3 Nummer 13 und 16 EStG

- 15 Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG (Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) anfallen würden, die Kosten der Fahrberechtigung erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation ohne § 3 Nummer 15 EStG), stellt die Überlassung der Fahrberechtigung an den Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Auf die darüber hinaus gehenden

Nutzungsmöglichkeiten kommt es dann nicht mehr an.

Tritt die prognostizierte Vollamortisierung aus unvorhersehbaren Gründen (z. B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, ist eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen. Ändern sich die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend (z. B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst), hat eine Korrektur und ggfs. Nachversteuerung unter Berücksichtigung der Rz. 16, 19 f. für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum zu erfolgen.

bb) Prognostizierte Vollamortisation unter Einbeziehung des § 3 Nummer 15 EStG

16 Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe

- aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG (Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) anfallen würden, und
- dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum

die Kosten der Fahrberechtigung erreicht oder übersteigt (prognostizierte Vollamortisation mit § 3 Nummer 15 EStG), ist die Arbeitgeberleistung insgesamt steuerfrei; sie ist dann vorrangig steuerfrei nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG in Höhe der prognostizierten ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden und im Übrigen nachrangig steuerfrei nach § 3 Nummer 15 EStG. Auf den Umfang der späteren tatsächlichen Nutzung und die darüber hinaus gehenden privaten Nutzungsmöglichkeiten kommt es nicht an.

Tritt die prognostizierte Vollamortisierung aus unvorhersehbaren Gründen (z. B. Krankheit oder Verschiebung von Dienstreisen) nicht ein, ist eine Nachversteuerung nicht vorzunehmen. Ändern sich die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen grundlegend (z. B. Wechsel vom Außendienst in den Innendienst) hat eine Korrektur und ggfs. Nachversteuerung entsprechend Rz. 19 ff. für den noch nicht abgelaufenen Gültigkeitszeitraum zu erfolgen.

17 **Beispiel 1**

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100, die er zum Preis von 4.400 Euro erworben hat. Nach der Prognose des Arbeitgebers betragen die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum 3.000 Euro. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers hätte 1.600 Euro betragen. Tatsächlich ergeben sich im

Laufe der Gültigkeitsdauer für Dienstreisen des Arbeitnehmers aus unvorhersehbaren Gründen nur ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i. H. v. 2.500 Euro.

Lösung

Nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung übersteigen die ersparten Kosten für die Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Bahncard 100 während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten nach § 3 Nummer 16 EStG anfallen würden (3.000 Euro), zusammen mit dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (1.600 Euro) die Kosten der Bahncard 100. Die Bahncard 100 ist daher i. H. v. 3.000 Euro steuerfreier Reisekostenersatz und der verbleibende Betrag von 1.400 Euro (4.400 Euro – 3.000 Euro) ist eine steuerfreie Arbeitgeberleistung nach § 3 Nummer 15 EStG. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung sowie die private Nutzungsmöglichkeit kommt es nicht an. Dass die prognostizierte Vollamortisation tatsächlich nicht eingetreten ist (2.500 Euro + 1.600 Euro = 4.100 Euro), ist unerheblich und führt weder zu einer Nachversteuerung noch zu einer Änderung der nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen; es bleibt somit bei der zu bescheinigenden steuerfreien Arbeitgeberleistung nach § 3 Nummer 15 EStG i. H. v. 1.400 Euro.

18

Beispiel 2

Wie Beispiel 1, allerdings ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für Dienstreisen des Arbeitnehmers aus unvorhersehbaren Gründen ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i. H. v. 4.000 Euro.

Lösung

Wie in Beispiel 1 ist die Bahncard 100 i. H. v. 3.000 Euro steuerfreier Reisekostenersatz und der verbleibenden Betrag von 1.400 Euro (4.400 Euro – 3.000 Euro) ist eine steuerfreie Arbeitgeberleistung nach § 3 Nummer 15 EStG. Auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung sowie die private Nutzungsmöglichkeit kommt es nicht an. Auch der nicht vorhersehbare tatsächlich höhere Einsatz der Bahncard 100 für Dienstreisen (4.000 Euro statt 3.000 Euro), führt zu keiner Änderung der Prognose, d. h. es bleibt somit auch bei den zu bescheinigenden Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nummer 15 EStG i. H. v. 1.400 Euro (und nicht 400 Euro). Etwas anderes gilt nur, wenn die der Prognose zu Grunde liegenden Annahmen sich grundlegend ändern.

cc) Prognostizierte Teilamortisation bei Berücksichtigung von § 3 Nummer 13 und 16 sowie § 3 Nummer 15 EStG

19

Ergibt die Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung, dass die Summe

- aus den ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten nach

§ 3 Nummer 13 oder 16 EStG (Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) anfallen würden, und

- dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum

die Kosten der Fahrberechtigung **nicht** erreicht (prognostizierte Teilamortisation), stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Arbeitgeberleistung kann allerdings insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 15 EStG vorliegen. Im Übrigen ist die Fahrberechtigung als geldwerter Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

- 20 Die während der Gültigkeitsdauer der Fahrberechtigung durch deren tatsächliche Nutzung für Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG ersparten Fahrtkosten können dann zusätzlich monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraumes als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern (mittels Verrechnung des dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruchs des Arbeitnehmers). Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen die ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine, die für die Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG ohne Nutzung der Fahrberechtigung während deren Gültigkeitsdauer angefallen wären, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der Fahrberechtigung, zugrunde gelegt werden. Die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreien Leistungen ändern sich dadurch nicht.

21 **Beispiel 3**

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100, die er zum Preis von 4.400 Euro erworben hat. Nach der Prognose des Arbeitgebers betragen die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen im Gültigkeitszeitraum 2.500 Euro. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers hätte 1.600 Euro betragen. Tatsächlich ergeben sich im Laufe der Gültigkeitsdauer für dienstliche Fahrten des Arbeitnehmers ersparte Kosten der Einzelfahrscheine i. H. v. 4.000 Euro.

Lösung

Nach der Prognose des Arbeitgebers zum Zeitpunkt der Hingabe der Fahrberechtigung erreichen die ersparten Kosten, die für Einzelfahrscheine für die steuerlich begünstigten dienstlichen Fahrten nach § 3 Nummer 16 EStG anfallen würden (2.500 Euro) auch zusammen mit dem regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke

zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (1.600 Euro) nicht die Kosten der Bahncard 100 von 4.400 Euro (prognostizierte Teilamortisation).

Die Hingabe der Bahncard kann daher zunächst nur insoweit steuerfrei belassen werden, als die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 15 EStG vorliegen (1.600 Euro).

Der Arbeitgeber kann aber den steuerpflichtigen Arbeitslohn in Höhe der durch die tatsächliche Nutzung der Bahncard 100 für Dienstreisen ersparten Kosten der Einzelfahrscheine monatsweise oder auch am Ende des Gültigkeitszeitraumes mindern (mittels Verrechnung mit dem dann feststehenden steuerfreien Reisekostenerstattungsanspruch des Arbeitnehmers). Danach ergibt sich noch eine steuerfreie Reisekostenerstattung i. H. v. 2.800 Euro, neben den bereits steuerfrei belassenen Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nummer 15 EStG i. H. v. 1.600 Euro.

dd) Verzicht auf Amortisationsprognose

22 Führt der Arbeitgeber keine Amortisationsprognose nach den Rz. 15 bis 21 durch, stellt die Überlassung der Fahrberechtigung zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die ersparten Kosten

- für Einzelfahrscheine, die ohne Nutzung der Fahrberechtigung während der Gültigkeitsdauer für die steuerlich begünstigten Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG (Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) angefallen wären, und
- für den regulären Verkaufspreis einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG), die für den entsprechenden Gültigkeitszeitraum entstanden wären (Fahrten im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG),

sind am Ende des Kalenderjahres der Gültigkeit der Fahrberechtigung als Korrekturbetrag beim steuerpflichtigen Arbeitslohn mindernd zu berücksichtigen. Bei einer Gültigkeit der Fahrberechtigung 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 nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG sowie anhand des zeitanteiligen regulären Verkaufspreises einer Fahrberechtigung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) zu ermitteln. Dabei hat die Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG Vorrang gegenüber der Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 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 Nummer 15 EStG ergebenden

Korrekturbeträge ist nicht zulässig. Dies gilt auch dann, wenn sich in nachfolgenden Kalenderjahren in großem Umfang dienstliche Fahrten ergeben, die nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG begünstigt sind.

23 **Beispiel 4**

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100, die er zum Preis von 4.400 Euro erworben hat. Die Fahrberechtigung ist vom 1. Oktober 01 bis 30. September 02 gültig. Eine Prognoseberechnung führt der Arbeitgeber nicht durch.

Lösung

Kalenderjahr 01:

Zum Ende des Kalenderjahres 01 der Fahrberechtigung ergibt sich für den Zeitraum 1. Oktober 01 bis 31. Dezember 01, dass die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen 500 Euro betragen. Der reguläre Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers beträgt für den Zeitraum 1. Oktober 01 bis 31. Dezember 01 anteilig 400 Euro ($\frac{3}{12}$ von 1.600 Euro). Da der Arbeitgeber keine Prognoseberechnung vornimmt, führt die Überlassung der Bahncard durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer im Jahr 01 i. H. v. 4.400 Euro zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Zum Ende des Kalenderjahres 01 kann der Arbeitgeber beim steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers für die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen (§ 3 Nummer 13 EStG) einen Korrekturbetrag von 500 Euro und für den anteiligen regulären Preis der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 3 Nummer 15 EStG) einen Korrekturbetrag von 400 Euro ($= \frac{3}{12}$ von 1.600 Euro) mindernd berücksichtigen. Der Arbeitgeber muss die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreie Leistung i. H. v. 400 Euro nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 EStG in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung 01 angeben.

Kalenderjahr 02:

Zum Ende des Gültigkeitszeitraums (= 30. September 02) der Fahrberechtigung ergibt sich für den Zeitraum 1. Januar 02 bis 30. September 02, dass die ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen 1.500 Euro betragen.

Zum Ende des Gültigkeitszeitraums (= 30. September 02) kann der Arbeitgeber beim steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers in Höhe der ersparten Kosten der Einzelfahrscheine für Dienstreisen (§ 3 Nummer 13 EStG) einen Korrekturbetrag von 1.500 Euro und in Höhe des anteiligen regulären Preises der Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 3 Nummer 15 EStG) einen Korrekturbetrag von 1.200 Euro ($= \frac{9}{12}$ von 1.600 Euro) mindernd berücksichtigen. Der Arbeitgeber muss die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreie Leistung i. H. v. 1.200 Euro nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 EStG in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung 02 angeben.

Die Summe der Korrekturbeträge beträgt 3.600 Euro (Jahr 01 500 Euro + 400 Euro = 900 Euro; Jahr 02 1.500 Euro + 1.200 Euro = 2.700 Euro) und übersteigt nicht die Höhe des steuerpflichtigen Arbeitslohns im Jahr 01 (= 4.400 Euro).

c) Zuschüsse des Arbeitgebers zu einer vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigung

- 24 Für Zuschüsse des Arbeitgebers zu einer vom Arbeitnehmer erworbenen Fahrberechtigung, die die Voraussetzungen des § 3 Nummer 15 EStG ganz oder teilweise erfüllt, gelten Rz. 11 bis 14. entsprechend; Rz. 19 ist entsprechend anzuwenden, sofern die Fahrberechtigung auch für steuerfreie Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG (Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit oder eine Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) genutzt wird.

5. Steuerfreiheit nur für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen

- 25 Der Steuerbefreiung des § 3 Nummer 15 EStG unterliegen nur Arbeitgeberleistungen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Dies ist der Fall, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (siehe R 3.33 Absatz 5 LStR; BMF-Schreiben vom 22. Mai 2013, BStBl I S. 728). Als zusätzlich gilt eine Leistung des Arbeitgebers auch dann, wenn der Arbeitnehmer aus den vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung gestellten Mobilitätsalternativen wählen kann (z. B. Dienstwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel). Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt (Gehaltsumwandlung), liegt keine zusätzliche Leistung vor (BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2016; BStBl I S. 1446). Eine mittels Gehaltsumwandlung oder Gehaltsverzicht erbrachte Arbeitgeberleistung fällt somit nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 15 EStG.
- 26 Steuerfrei sind auch von Dritten gewährte Preisvorteile, wenn sie nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 20. Januar 2015, BStBl I S. 143, sowie H 8.1 LStH Stichwort „Jobticket“ als Arbeitslohn zu behandeln wären.

6. Minderung der Entfernungspauschale

- 27 Die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 EStG als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag (§ 3 Nummer 15 Satz 3 EStG). Bei Überlassung einer Fahrberechtigung oder Zuschüssen zu einer vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigung ist § 3 Nummer 13 und 16 EStG vorrangig zu berücksichtigen (siehe dazu Rz. 16 und 22).
- 28 Der Minderungsbetrag entspricht dem Wert der überlassenen Fahrberechtigung oder dem geleisteten Zuschuss, der ohne die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 15 EStG als Arbeitslohn zu besteuern gewesen wäre. Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, als Wert der überlassenen Fahrberechtigung die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.
- 29 Fahrberechtigungen mit einem Gültigkeitszeitraum, der sich über zwei oder mehr Kalenderjahre erstreckt, gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, in dem die Arbeitgeberleistung erbracht wird. Für die Anrechnung auf die Entfernungspauschale ist der Wert der Fahrberechtigung (Rz. 28) anteilig auf den Gültigkeitszeitraum der Fahrberechtigung zu verteilen und entsprechend zu bescheinigen.
- 30 **Beispiel 5**
Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer am 1. Juli 01 ein Jahresticket (Gültigkeit bis zum 30. Juni 02) für den regionalen Verkehrsverbund B, das er zum Preis von 600 Euro erworben hat.
- Lösung**
Das überlassene Jahresticket im Wert von 600 Euro ist als Fahrberechtigung des öffentlichen Personennahverkehrs vollständig steuerfrei nach § 3 Nummer 15 EStG. Der Wert von 600 Euro ist für die Anrechnung auf die Entfernungspauschale aber anteilig auf den Gültigkeitszeitraum der Fahrberechtigung von 12 Monaten zu verteilen und entfällt somit mit 300 Euro auf das Jahr 01 und mit 300 Euro auf das Jahr 02.
- 31 Eine Minderung der Entfernungspauschale nach § 3 Nummer 15 Satz 3 EStG erfolgt maximal bis auf 0 Euro und ist unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der vom Arbeitgeber überlassenen oder bezuschussten Fahrberechtigung vorzunehmen; eine Kürzung der Entfernungspauschale erfolgt daher auch in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreie Fahrberechtigung tatsächlich nicht oder ganz bzw. teilweise privat nutzt. Die Minderung unterbleibt hingegen, wenn der Arbeitnehmer wirksam auf die Fahrberechtigung verzichtet hat (vgl. Rz. 38).

- 32 Die Minderung erfolgt von der abziehbaren Entfernungspauschale, die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 EStG ermittelt wurde, d. h. nach Beachtung der 4.500 Euro-Grenze nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 erster und zweiter Teilsatz EStG. Im Übrigen ist § 3c Absatz 1 EStG zu beachten (siehe auch Rz. 37).
- 33 Der Arbeitgeber muss die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreie Leistung grundsätzlich individuell für jeden Arbeitnehmer ermitteln und nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 EStG (in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung) bescheinigen. Bietet der Arbeitgeber gleichartige Fahrberechtigungen allen seinen Arbeitnehmern an und zahlt hierfür an den Verkehrsträger einen pauschalen Preis pro Arbeitnehmer, kann er zur Ermittlung des Minderungsbetrags für den einzelnen Arbeitnehmer seine Gesamtaufwendungen einschließlich Umsatzsteuer nach gleichen Anteilen auf die Anzahl aller Arbeitnehmer aufteilen, unabhängig davon, wie viele Arbeitnehmer die Fahrberechtigungen annehmen oder auf sie verzichten (vgl. Rz. 38).

34 **Beispiel 6**

Ein Arbeitgeber schließt mit einem regionalen Verkehrsträger einen Vertrag, wonach alle 50 Arbeitnehmer des Arbeitgebers eine Fahrberechtigung für den gesamten Verkehrsverbund erhalten sollen. Hierfür zahlt der Arbeitgeber einschließlich Umsatzsteuer 30.000 Euro an den Verkehrsträger (pro Arbeitnehmer pauschal 600 Euro im Kalenderjahr). Arbeitnehmer A nutzt die Jahreskarte an 220 Arbeitstagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; die Fahrtstrecke beträgt bei A 50 km. Arbeitnehmer B nutzt die Jahreskarte nicht und fährt die 5 km zur Arbeit an allen 220 Tagen mit dem Auto. Arbeitnehmer C verzichtet wirksam auf die Fahrberechtigung.

Lösung

Der Arbeitgeber teilt seine Aufwendungen einschließlich Umsatzsteuer von 30.000 Euro durch die Anzahl der Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber weist danach 600 Euro (30.000 Euro / 50 Arbeitnehmer) bei jedem Arbeitnehmer, der auf die Fahrberechtigung nicht wirksam verzichtet hat, in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung aus, unabhängig von der tatsächlichen Nutzung. Die Überlassung der Jahreskarten ist bei A und B steuerfrei nach § 3 Nummer 15 EStG, da es sich um eine Fahrberechtigung für den öffentlichen Personennahverkehr (Verkehrsverbund, vgl. Rz. 8) handelt. Die Entfernungspauschale ist bei A und B um 600 Euro zu kürzen (maximal bis auf 0 Euro).

Bei A ergibt sich eine Entfernungspauschale von 2.700 Euro

(50 km x 220 Arbeitstage x 0,30 Cent = 3.300 Euro – 600 Euro = 2.700 Euro).

Bei B ergibt sich eine Entfernungspauschale von 0 Euro

(5 km x 220 Arbeitstage x 0,30 Cent = 330 Euro – 600 Euro = max. 0 Euro).

Da C auf die Jahreskarte verzichtet hat, erfolgt bei ihm kein Ausweis in Zeile 17 seiner Lohnsteuerbescheinigung und keine Kürzung der Entfernungspauschale.

35

Beispiel 7

Arbeitnehmer A fährt an 220 Tagen von seiner Wohnung mit dem Auto 30 km zum Bahnhof und von dort 100 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 110 km. Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer eine Jahreskarte der Bahn ausschließlich für die Strecke Wohnung – erste Tätigkeitsstätte im Wert von 4.600 Euro. Diesen Betrag weist der Arbeitgeber in der Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung aus.

Lösung

Die Überlassung der Jahreskarte ist steuerfrei nach § 3 Nummer 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:

220 Arbeitstagen x 30 km x 0,30 Cent = 1.980 Euro

220 Arbeitstagen x 80 km x 0,30 Cent = 5.280 Euro,

begrenzt auf Höchstbetrag von 4.500 Euro

Entfernungspauschale nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 EStG somit insgesamt 6.480 Euro (1.980 Euro + 4.500 Euro). Von diesem Gesamtbetrag sind die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreien Aufwendungen für die Jahreskarte i. H. v. 4.600 Euro abzuziehen. Damit verbleibt eine Entfernungspauschale von 1.880 Euro (6.480 Euro – 4.600 Euro).

36

Beispiel 8

Arbeitnehmer A fährt an 220 Tagen von seiner Wohnung mit dem Auto 40 km zum Bahnhof und von dort 40 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 65 km. Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer eine Jahreskarte der Bahn ausschließlich für die Strecke Wohnung - erste Tätigkeitsstätte im Wert von 4.600 Euro. Diesen Betrag weist der Arbeitgeber in der Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung aus.

Lösung

Die Überlassung der Jahreskarte ist steuerfrei nach § 3 Nummer 15 EStG.

Von der maßgeblichen Entfernung von 65 km entfällt eine Teilstrecke von 40 km auf Fahrten mit dem Auto und eine Teilstrecke von 25 km auf die Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln. Es ergibt sich folgende Entfernungspauschale:

220 Arbeitstagen x 40 km x 0,30 Cent = 2.640 Euro

220 Arbeitstagen x 25 km x 0,30 Cent = 1.650 Euro,

Entfernungspauschale nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 EStG somit insgesamt 4.290 Euro (2.640 Euro + 1.650 Euro). Von diesem Gesamtbetrag sind die nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreien Aufwendungen für die Jahreskarte von 4.600 Euro

abzuziehen. Damit verbleibt eine Entfernungspauschale von 0 Euro (4.290 Euro – 4.600 Euro = 0 Euro).

- 37 Macht der Steuerpflichtige nach § 9 Absatz 2 Satz 3 EStG die tatsächlichen Aufwendungen anstelle der Entfernungspauschale geltend, ist dafür in § 3 Nummer 15 Satz 3 EStG keine Anrechnung vorgesehen.

Sofern der Arbeitgeber aber steuerfreie Zuschüsse zu einer vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigung geleistet hat, ist § 3c Absatz 1 EStG zu beachten.

Sofern der Arbeitgeber nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG pauschalbesteuerte Zuschüsse, z. B. zu den tatsächlichen Aufwendungen für die PKW Nutzung geleistet hat, ist § 40 Absatz 2 Satz 3 EStG zu beachten.

7. Nutzungsverzicht

- 38 Erklärt ein Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber, auf die Fahrberechtigung gänzlich zu verzichten (Fahrberechtigung wird nicht angenommen oder zurückgegeben), ist von einer Kürzung der Entfernungspauschale abzusehen. Ein Nachweis des Nutzungsverzichts ist zum Lohnkonto aufzubewahren.

8. Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

- 39 Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Arbeitgeberleistungen nach § 4 Absatz 2 Nummer 4 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen und nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 EStG in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung unter Beachtung der Rz. 29 zu bescheinigen. Zahlt der Arbeitgeber einen Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigungen, hat er als Nachweis der zweckentsprechenden Verwendung die vom Arbeitnehmer erworbenen und genutzten Fahrausweise oder entsprechende Belege (z. B. Rechnungen über den Erwerb eines Fahrausweises oder eine Bestätigung des Verkehrsträgers über den Bezug eines Jobtickets) zum Lohnkonto aufzubewahren. Der Zuschuss darf dabei die Aufwendungen des Arbeitnehmers einschließlich Umsatzsteuer für die entsprechenden Fahrberechtigungen nicht übersteigen.
- 40 Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den Personennahverkehr, hat er zum Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Nummer 15 EStG den Beleg für die erworbenen Fahrberechtigungen zum Lohnkonto aufzubewahren. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr überlässt, die lediglich zur Nutzung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) berechtigt (vgl. Rz. 12).

- 41 Überlässt oder bezuschusst der Arbeitgeber eine Fahrberechtigung für den Personenfernverkehr, die über die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu einem Sammelpunkt oder einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG) hinausgeht oder auch zu Fahrten im Sinne des § 3 Nummer 13 oder 16 EStG genutzt wird, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Nummer 15 EStG (vgl. Rz. 13) oder den entsprechenden Nachweis zu der von ihm durchgeführten Prognoseberechnung (prognostizierte Voll- bzw. Teilamortisierung, vgl. Rz. 15 ff.) neben dem Beleg für die erworbene Fahrberechtigung ebenfalls zum Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzubewahren. Entsprechendes gilt in den Fällen der Rz. 22 f. (Verzicht auf Amortisationsprognose).

9. Schlussvorschriften

- 42 Nach der bis zum 31. Dezember 2018 geltenden Rechtslage gehörten Arbeitgeberleistungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen für Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Lediglich im Rahmen des § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG blieben die als Sachbezüge gewährten Arbeitgeberleistungen unter Einhaltung der monatlichen 44-Euro-Freigrenze außer Ansatz. Eine Steuerbefreiung kam außerdem in Betracht, wenn ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eine Fahrberechtigung erhalten hat und hierfür die Voraussetzungen des § 8 Absatz 3 EStG erfüllt waren (Rabattfreibetrag). Die neu eingeführte Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nummer 15 EStG ist ab 1. Januar 2019 vorrangig vor § 8 Absatz 2 Satz 11 und Absatz 3 Satz 2 EStG zu berücksichtigen.
- 43 Dieses Schreiben ist ab dem 1. Januar 2019 anzuwenden. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber für die bis zum 31. Dezember 2019 erbrachten Leistungen im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG eine bisher durchgeführte Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG oder Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG fortführt.
- 44 Hat der Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung vor dem 1. Januar 2019 erworben, für die er auch nach dem 1. Januar 2019 noch Zahlungen erbringt, können die Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers ab dem 1. Januar 2019 steuerfrei nach § 3 Nummer 15 EStG bleiben.
- 45 Zuschüsse des Arbeitgebers zu der vom Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2019 erworbenen und bezahlten Fahrberechtigung fallen hingegen nicht unter die ab 1. Januar 2019 geltende Steuerfreiheit nach § 3 Nummer 15 EStG.

Im Auftrag