

## § 3 Nr. 15 [Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers]

eingefügt durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

Steuerfrei sind

...

15. Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie zu Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. <sup>3</sup>Die nach den Sätzen 1 und 2 steuerfreien Leistungen mindern den nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 abziehbaren Betrag;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 15 ..... 1

**B. Erläuterungen zu Satz 1:  
Zuschüsse zu Kosten für Fahrten mit öffentlichen  
Verkehrsmitteln im Linienverkehr und für Fahrten im  
öffentlichen Personennahverkehr**

I. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte .....	2	III. Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr .....	4
II. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 .....	3		

**C. Erläuterungen zu Satz 2:  
Unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher  
Verkehrsmittel .....** 5

**D. Erläuterungen zu Satz 3:  
Minderung der Entfernungspauschale .....** 6

## 1 A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 15

**Grundinformation zu Nr. 15:** § 3 Nr. 15 stellt Zuschüsse des ArbG zu Fahrtkosten des ArbN stfrei, sofern der ArbN öffentliche Verkehrsmittel nutzt. Dabei geht es nicht nur um die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. um Fahrten iSd. § 9 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4a Satz 3. Die StBegünstigung bezieht sich vielmehr auch auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr.

### **Rechtsentwicklung der Nr. 15:**

► *Die Vorschrift wurde durch das StÄndG 1950 v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95) als Nr. 13 in den Katalog des § 3 eingeführt und erhielt durch das StÄndG 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 3529) die Nr. 15. Die Norm erfuhr im Laufe der Jahrzehnte mehrere Neufassungen. Sie wurde durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 3682) mW ab VZ 2006 aufgehoben.*

Nr. 15 begünstigte zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Bar- und Sachleistungen des ArbG an seine ArbN bei Eheschließung und Geburt von Kindern. Als Rechtsfolge sah die Vorschrift einen Freibetrag vor, dessen Höhe wiederholt geändert wurde.

In den VZ 2006 bis 2018 war Nr. 15 nicht besetzt.

► *„JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Erneute Einfügung von Nr. 15: Die Vorschrift befreit nunmehr ArbG-Leistungen zu den Aufwendungen des ArbN für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr.*

Eine vergleichbare StBefreiung sah § 3 Nr. 34 idF bis 2004 vor (s. § 3 Nr. 34 Anm. 1). Die Neuregelung ist entsprechend der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2019 anwendbar.

### **Bedeutung der Nr. 15:**

► *Zielsetzung des Gesetzgebers:* Im Rahmen des StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774) wurden durch Nr. 34 aF ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr an 1994 stfrei gestellt. Die StBefreiung entfiel jedoch aus Gründen der Haushaltskonsolidierung ab 2004 (HBeglG v. 29.12.2003, BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120; s. Nr. 34 Anm. 1). Der Gesetzgeber des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 hielt eine Wiedereinführung der StBegünstigung – erweitert um eine solche auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr – für erforderlich und richtig. Nach seiner Auffassung dient die StBegünstigung dem Ziel, ArbN verstärkt zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu veranlassen, um so die durch den motorisierten Individualverkehr entstehende Umwelt- und Verkehrsbelastung sowie den Energieverbrauch zu senken. Die zeitlich uneingeschränkte (private) Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs soll daneben größtmögliche Mobilität und Flexibilität in der Freizeit bieten. Zudem bietet nach Meinung des Gesetzgebers die StBegünstigung für den ArbG im Hinblick auf § 40 Abs. 2 Satz 2 und § 8 Abs. 2 Satz 11 praktische Erleichterungen (BRDrucks. 372/18, 5, 6; BTDrucks. 19/5595, 82).

► *Steuersystematische Bedeutung:* Die durch Nr. 15 stfrei gestellten ArbG-Leistungen sind regelmäßig stbarer Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, BStBl. II 2013, 382; BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14,

BStBl. II 2016, 176). Das gilt nicht nur, soweit es um die zeitlich uneingeschränkte Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs geht, sondern auch in Bezug auf die Zuschüsse und Sachbezüge im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel nach den Sätzen 1 und 2. Nr. 15 stellt deshalb eine echte StBefreiung dar. Es ist uE fraglich, ob im Hinblick auf den Normzweck (s.o.) die StBefreiung als Sozialzweckbefreiung gerechtfertigt ist (s. zu dogmatischen Bedenken auch § 3 Allg. Anm. 3).

#### **Geltungsbereich der Nr. 15:**

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“, „Arbeitnehmer“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nr. 15 nur auf ArbN und damit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 15 betrifft unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

#### **Verhältnis der Nr. 15 zu anderen Vorschriften:**

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 32:* Nr. 32 stellt in vergleichbarer Weise die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines ArbN stfrei (s. § 3 Nr. 32 Anm. 2).
- ▶ *Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 11:* Steuerbare ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können unter Einhaltung der monatlichen Freigrenze von 44 € grds. außer Ansatz bleiben (§ 8 Anm. 141). Als nach Nr. 15 stfreie Leistungen unterfallen sie dagegen nicht mehr § 8 Abs. 2 Satz 11. Das ist das erklärte gesetzgeberische Ziel der Nr. 15 (BRDrucks. 372/18, 5).
- ▶ *Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4:* Die stfreien ArbG-Leistungen nach Nr. 15 mindern die Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (Nr. 15 Satz 3; s. Anm. 6).
- ▶ *Verhältnis zu § 40 Abs. 2 Satz 2:* Für Zuschüsse des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sieht § 40 Abs. 2 Satz 2 eine betragsmäßig begrenzte Pauschalierungsmöglichkeit vor (§ 40 Anm. 5a und 45 ff.; BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176). Mit der StBefreiung nach Nr. 15 soll nach dem Gesetzeszweck diese Pauschalierungsmöglichkeit hinfällig werden (BRDrucks. 372/18, 6).
- ▶ *Verhältnis zu § 41b:* Die nach Nr. 15 stfreien ArbG-Leistungen mindern den nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag und sind vom ArbG zu bescheinigen (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6; BMF v. 30.5.2022 – IV C 5 - S 2351/19/10002:007, juris).

## **B. Erläuterungen zu Satz 1: Zuschüsse zu Kosten für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr und für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr**

### **I. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

2

Steuerfrei sind Zuschüsse des ArbG zu den Aufwendungen des ArbN für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr, ausgenommen der Luftverkehr.

Die Zuschüsse sind nur steuerfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

**Zuschuss des Arbeitgebers:** Zuschuss ist eine Geldleistung, die der ArbG an den ArbN erbringt (§ 40 Anm. 47). Im Fall der Nr. 15 geht es um die finanzielle Unterstützung durch den ArbG zum Erwerb von Fahrausweisen für öffentliche Verkehrsmittel.

**Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse:** Zuschüsse sind nur steuerfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden. In § 8 Abs. 4 ist definiert, unter welchen Voraussetzungen Leistungen des ArbG zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (s. im Einzelnen § 8 Anm. 182 ff.; zur früheren Rspr. s. BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl. II 2020, 106; s. auch BMF v. 5.2.2010 – IV C 5 - S 2334/19/10017 – 002, BStBl. I 2020, 222).

**Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte:** Es gelten die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 verwandten Begriffe (§ 9 Anm. 459 ff.). Allerdings ist dort von „Wege“ statt von „Fahrten“ die Rede. Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 definiert (s. § 9 Anm. 453, 545 ff.). Die Fahrt muss zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen werden. Ausreichend ist, wenn die Fahrt nur über einen Teil der gesamten Strecke erfolgt; die Wohnung des ArbN muss nicht der Ausgangspunkt sein (§ 40 Anm. 46). Die StBefreiung nach Nr. 15 Satz 1 Alt. 1 kommt danach nur für ArbN in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis in Betracht und schließt im Gegensatz zur Alt. 2 Privatfahrten aus (BMF v. 15.8.2019 – IV C – 5 – S 2342/19/10007:001, BStBl. I 2019, 875 Rz. 4 und Rz. 11 ff. bei gemischter Nutzung).

**Zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers** muss der Zuschuss gewährt werden. Dementsprechend müssen dem ArbN tatsächlich Aufwendungen entstanden sein. Der Zuschuss darf die Aufwendungen nicht übersteigen. Übersteigt der Zuschuss die Aufwendungen, handelt es sich bei dem übersteigenden Betrag um steuerbaren Arbeitslohn (§ 40 Anm. 47; zur IStl. Behandlung von Zuschüssen des ArbG während der Gültigkeit des sog. 9 Euro-Tickets in den Monaten Juni bis August 2022 s. BMF v. 30.5.2022 – IV C 5 - S 2351/19/10002:007, juris).

**Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr:** Es steht dem ArbG nicht frei, welche Aufwendungen er bezuschusst. Die StBefreiung setzt vielmehr voraus, dass es sich um Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr handelt. Öffentliche Verkehrsmittel sind solche, die der Allgemeinheit („Öffentlichkeit“) und nicht dem Individualverkehr zur Verfügung stehen. Öffentliche Verkehrsmittel, von denen auch in § 9 Abs. 2 die Rede ist, sind Bahn, Bus, Schiff und Fähre. Zwar ist auch ein Flugzeug iSd ein öffentliches Verkehrsmittel. Die Benutzung eines Flugzeugs ist jedoch, wie sich aus dem Klammerzusatz in Satz 1 ergibt („ohne Luftverkehr“), von der StBefreiung ausgenommen. Auch für konkrete Anlässe speziell gemietete Busse oder Bahnen und Taxen im Gelegenheitsverkehr werden nicht von Nr. 15 erfasst (BMF v. 15.8.2019 – IV C 5 - S 2342/19/10007:001, BStBl. I 2019, 875 Rz. 3).

Linienverkehr ist eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aussteigen können (s. § 42 Satz 1 PBefG). Ein Taxi ist von daher kein öffentliches Verkehrsmittel (BTDrucks. 19/5595, 82; BFH v. 9.6.2022 – VI R 26/20, BStBl. II 2023, 43, zu § 9 Abs. 2 Satz 2).

**II. Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3**

3

Die StFreiheit kommt unter denselben Voraussetzungen zur Anwendung, wenn es sich um Fahrten iSd. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 handelt. Nach dieser Regelung kommt trotz Auswärtstätigkeit die Entfernungspauschale in Betracht, wenn der ArbN, der über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt, zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufsucht. Die Fahrten zu diesen Orten werden als solche zu einer ersten Tätigkeitsstätte fingiert (s. im Einzelnen § 9 Anm. 480 ff.).

**III. Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr**

4

Die StBegünstigung bezieht sich, anders als noch Nr. 34 aF (s. dazu Anm. 1), auch auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, nicht aber außerhalb desselben (BRDrucks. 372/18, 5, 6; BTDrucks. 19/5595, 82). Die StBegünstigung ist damit nicht nur auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 und damit auf berufsbezogene Fahrten beschränkt.

Der Begriff „öffentlicher Personennahverkehr“ wird nicht eigens definiert, sondern offensichtlich als bekannt vorausgesetzt.

**Öffentlicher Personennahverkehr** ist die allg. zugängliche Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln im Linienverkehr, die überwiegend dazu bestimmt sind, die Verkehrsnachfrage im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr zu befriedigen. Das ist im Zweifel der Fall, wenn in der Mehrzahl der Beförderungsfälle eines Verkehrsmittels die gesamte Reiseweite 50 Kilometer oder die gesamte Reisezeit eine Stunde nicht übersteigt (§ 8 Abs. 1 PBefG). Soweit Taxen ausnahmsweise im Linienverkehr nach Maßgabe der genehmigten Nahverkehrspläne eingesetzt werden, gehören sie ebenfalls zum Personennahverkehr (BMF v. 15.8.2019 – IV C 5 - S 2342/19/10007:001, BStBl. I 2019, 875 Rz. 9).

**C. Erläuterungen zu Satz 2: Unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel**

5

Steuerfrei ist auch („Das Gleiche gilt“) die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die in Satz 1 genannten Fahrten (s. Anm. 2), wenn der ArbN diese aufgrund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. Unter ähnlichen Voraussetzungen ist eine LStPauschalierung zulässig (§ 40 Abs. 2 Satz 2; s. § 40 Anm. 46).

**Unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel:** Unentgeltlich ist die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr, wenn dem ArbN keine eigenen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 oder zu Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr entstehen. Verbilligt erfolgt die Nutzung, wenn dem ArbN für diese Fahrten geringere Aufwendungen entstehen als einem Dritten auf der gleichen Wegstrecke bei Benutzung des öffentlichen Verkehrsmittels (§ 40 Anm. 469).

**Inanspruchnahme aufgrund seines Dienstverhältnisses:** Der ArbN muss die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel aufgrund seines

Dienstverhältnisse in Anspruch nehmen können und zwar zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (s. dazu Anm. 2). Davon ist zunächst auszugehen, wenn der ArbG als Betreiber des öffentlichen Personennahverkehrs seinen ArbN Fahrausweise verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung stellt. Darüber hinaus liegen die Voraussetzungen des Satzes 2 in den Fällen des sog. Job-Tickets vor. Job-Tickets sind Strecken- oder Zeitnetzkarten eines Sondertarifs, die Unternehmen oder Behörden aufgrund eines Rahmenabkommens mit einem regionalen oder überregionalen Verkehrsunternehmen bei diesen erwerben und idR unentgeltlich an ihre ArbN für Fahrten mit dem öffentlichen Personennahverkehr weitergeben (zum Job-Ticket BFH v. 24.9.2015 – VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176; s. auch BRDrucks. 372/18, 6).

## 6 D. Erläuterungen zu Satz 3: Minderung der Entfernungspauschale

Die stfreien Leistungen mindern den nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 als WK abziehbaren Betrag (BMF v. 15.8.2019 – IV C 5 - S 2342/19/10007:001, BStBl. I 2019, 875 Rz. 27 ff.). Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 ist zur Abgeltung der Aufwendungen des ArbN für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag, an dem der ArbN die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4500 € im Kj. (s. zur Entfernungspauschale § 9 Anm. 456 f.; zur Sonderregelung für die Kj. 2021 bis 2026 s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8). Die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 kommt auch bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 zur Anwendung (s. § 9 Anm. 487). Dagegen kommt für privat veranlasste Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr ein WKAbzug nicht in Betracht.

Macht der ArbN Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. für Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 als WK geltend, ist die Entfernungspauschale in Höhe der nach Nr. 15 Sätze 1 und 2 stfreien ArbG-Leistungen entsprechend zu mindern. Durch diese Anrechnung der stfreien Leistungen auf die Entfernungspauschale soll eine systemwidrige Überbegünstigung gegenüber ArbN, die die betreffenden Aufwendungen selbst aus ihren versteuerten Einkünften bezahlen, verhindert werden (BTDrucks. 19/5595, 82). Unseres Erachtens ergibt sich ein Anrechnungsgebot bereits aus § 3c Abs. 1.

Eine Minderung des WKAbzugs ist in den Fällen des § 9 Abs. 2 zu Recht nicht vorgesehen. Zwar können bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (§ 9 Abs. 2 Satz 2) bzw. bei Behinderung (§ 9 Abs. 2 Satz 3) die tatsächlichen Kosten als WK in Ansatz gebracht werden (§ 9 Anm. 540 f.). In Höhe stfreier ArbG-Leistungen iSv. Nr. 15 sind jedoch keine tatsächlichen Kosten angefallen.