

§ 3 Nr. 32 [Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

Steuerfrei sind

...

- 32. die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel, soweit die Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig ist;**

...

Autor und Mitherausgeber:

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 32

1

Grundinformation zu Nr. 32: Die Vorschrift stellt die durch den ArbG veranlasste unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines ArbN zwischen dessen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stfrei, sofern die Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz des ArbN notwendig ist.

Rechtsentwicklung der Nr. 32:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung für das Gehalt und die Bezüge, die von einer Sonderorganisation der Vereinten Nationen an ihre Beamten gezahlt werden.
- ▶ *EStRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aufhebung ua. auch der Nr. 32 wegen rein deklaratorischer Bedeutung. In den VZ 1975 bis 1988 war Nr. 32 nicht besetzt.
- ▶ *ÄndStReformG 1990 v. 30.6.1989* (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Nach der zum 1.7.1989 neu eingeführten und ab VZ 1990 anzuwendenden Nr. 32 war die Sammelbeförderung eines ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem vom ArbG gestellten Kfz. bei betrieblicher Notwendigkeit stfrei.
- ▶ *StBereinG 1999 v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die Sammelbeförderung blieb stfrei, jedoch wurde mW ab VZ 2000 das Wort „Kraftfahrzeug“ durch das Wort „Beförderungsmittel“ ersetzt. Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Nr. 32 auf sämtliche vom ArbG gestellten Beförderungsmittel wurde im Hinblick auf den durch die Globalisierung der Wirtschaft erforderlichen flexiblen Einsatz von Arbeitskräften als sachgerecht angesehen (BTDrucks. 14/2070, 16).
- ▶ *KroatienAnpG v. 25.7.2014* (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Vorschrift wird aus redaktionellen Gründen geändert. Hintergrund ist die Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte durch das UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188; § 9 Anm. 4). Konkret ist in Nr. 32

„Arbeitsstätte“ durch „erste Tätigkeitsstätte sowie bei Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3“ ersetzt.

Bedeutung der Nr. 32: Die StBefreiung hat nur deklaratorische Bedeutung, da sie auf die für den betrieblichen Einsatz notwendige Sammelbeförderung beschränkt ist. Leistungen des ArbG, die überwiegend seinem Interesse dienen, stellen keinen Arbeitslohn dar (aA BFH v. 15.5.2013 – VI R 44/11, BStBl. II 2014, 589, s. § 3 Nr. 31 Anm. 1; zur USt s. BFH v. 10.6.1999 – V R 104/98, BStBl. II 1999, 582; BFH v. 29.7.1999 – V B 68/99, BFH/NV 1999, 241).

Geltungsbereich der Nr. 32:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Von der Vorschrift sind die Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit betroffen.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 32 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Einschränkung.

Verhältnis der Nr. 32 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3:* Die Entfernungspauschale gilt nicht für Strecken mit stfreier Sammelbeförderung nach Nr. 32 (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3; s. § 9 Anm. 458).
- ▶ *Verhältnis zu § 40 Abs. 2 Satz 2:* Siehe § 40 Anm. 46 ff.

2 B. Erläuterungen zu Nr. 32: Steuerfreiheit der unentgeltlichen oder verbilligten Sammelbeförderung

Sammelbeförderung kann bejaht werden bei Benutzung eines Beförderungsmittels von regelmäßig mindestens zwei ArbN im Sinne einer Sammelfahrt. Die gemeinsame Beförderung von ArbN muss vom ArbG organisiert oder veranlasst sein; sie darf nicht auf dem Entschluss der ArbN beruhen. Außerdem bedarf sie nach Auffassung des BFH einer besonderen Rechtsgrundlage (BFH v. 29.1.2009 – VI R 56/07, BStBl. II 2010, 1067; H 3.32 LStH; uE fraglich). In der Praxis wird es sich häufig um typischen Werksverkehr mit Fahrer oder um die Gestellung eines Firmenwagens mit Fahrer handeln. Denkbar ist auch die Überlassung eines Beförderungsmittels durch den ArbG, vornehmlich eines Kfz., an einen ArbN zur Beförderung von Fahrgemeinschaften.

Unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung: Die Sammelbeförderung ist unentgeltlich, wenn sie für den ArbN kostenlos ist. Eine verbilligte Sammelbeförderung ist anzunehmen, wenn das vom ArbN zu entrichtende Entgelt gegenüber dem Normaltarif ermäßigt ist.

Beförderung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: Es gelten die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 verwandten Begriffe (s. § 9 Anm. 452 ff.). Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 definiert (s. § 9 Anm. 453, 545 ff.).

- ▶ *Ausgangspunkt der Sammelbeförderung:* Der ArbN braucht nicht von und bis zu seiner Wohnung gefahren zu werden. Es reicht aus, dass er von einem vereinbarten Treffpunkt oder gemeinsam mit anderen ArbN von einem Sammelpunkt und ggf. auf Umwegen befördert wird.
- ▶ *Die Beförderung zwischen verschiedenen Einsatzstellen oder Betriebsstätten* wird nicht von Nr. 32 erfasst, da es sich nicht um Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt.

Bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3: Die StFreiheit kommt auch 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 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.).

Vom Arbeitgeber gestelltes Beförderungsmittel: Beförderungsmittel iSd. Nr. 32 kann jedes Fahrzeug sein. Vom ArbG gestellt ist das Beförderungsmittel, wenn dieser ein in seinem zivilrechtl. bzw. wirtschaftlichen Eigentum stehendes oder in seinem Besitz sich befindliches Beförderungsmittel selbst oder ein Dritter ein Beförderungsmittel im Auftrag des ArbG einsetzt. Typisches Beispiel für die Sammelbeförderung iSd. Nr. 32 ist der Einsatz von Werksbussen. Zahlt der ArbG für die Benutzung eines privaten Pkw. dem ArbN Kostenersatz, ist eine Gestellung zu verneinen. Überlässt der ArbG einem ArbN einen Dienstwagen auch uneingeschränkt für private Zwecke, kommt uE Nr. 32 nicht zur Anwendung (glA FG Meck.-Vorp. v. 14.7.2021 – 1 K 65/15, EFG 2021, 2081, rkr.; offengelassen BFH v. 29.1.2009 – VI R 56/07, BStBl. II 2010, 1067).

Begrenzung der Steuerfreiheit auf die für den betrieblichen Einsatz notwendige Sammelbeförderung:

- ▶ *Für den betrieblichen Einsatz* des ArbN notwendig ist die Sammelbeförderung, wenn gerade die gemeinsame Beförderung zweier oder mehrerer ArbN an den besonderen Betriebsgegebenheiten ausgerichtet ist. Die Sammelbeförderung muss deshalb auf Arbeitsbedingungen oder -abläufe abgestellt sein (vgl. BFH v. 5.5.1994 – VI R 55-56/92, BStBl. II 1994, 771, zu sog. Arbeitsessen). Der betriebliche Einsatz des ArbN ist nicht berührt, wenn die Sammelbeförderung zB zur Erfüllung tarif- oder arbeitsvertraglicher Pflichten, aus ökologischen Gründen oder zur Kostenersparnis durchgeführt wird.
- ▶ *Notwendig:* Nach R 3.32 LStR ist die Notwendigkeit zB in den Fällen anzunehmen, in denen die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte oder der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten ArbN erfordert. Als unbestimmter Rechtsbegriff ist die betriebliche Notwendigkeit im Übrigen vom Gericht voll überprüfbar. Um eine einheitliche Handhabung zu gewährleisten, sollte dieser Begriff großzügig ausgelegt werden, zumal die Sammelbeförderung regelmäßig eigenbetrieblich veranlasst ist und Arbeitslohn somit ausscheidet (s. Anm. 1). In Zweifelsfällen hat der ArbG bei Pauschalversteuerung oder, im LStAbzugsverfahren, der ArbN im Übrigen die Gründe für die Notwendigkeit darzulegen und zu beweisen.

