

§ 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)

Steuerfrei sind

...

32. die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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, München

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 32

1

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.

► *ESRG 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 mit Wirkung 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).

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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 32 Rn. B 32/8; s. § 3 Nr. 31 Anm. 1; zur USt s. BFH v. 10.6.1999 – V R 104/98, BStBl. II 1999, 582; v. 29.7.1999 – V B 68/99, BFH/NV 1999, 241).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3:* Die Entfernungspauschale gilt nicht für Strecken mit steuerfreier 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. Steuerfreiheit der unentgeltlichen oder verbilligten
Sammelbeförderung**

Sammelbeförderung kann bejaht werden bei Benutzung eines Beförderungsmittels von regelmäßig mindestens zwei ArbN im Sinne einer Sammelfahrt (HANDZIK in LBP, § 3 Rn. 1191). 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; uE fraglich; s. auch von BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 32/31). 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.

Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Es gilt der Arbeitsstättenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. Arbeitsstätte in diesem Sinne ist nur die regelmäßige Arbeitsstätte. Dies ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN, also im Regelfall der Betrieb oder Zweigbetrieb, der immer wieder aufgesucht wird (s. grundlegend BFH v. 11.5.2005 – VI R 70/03, BStBl. II 2005, 785; v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791; s. im Einzelnen auch § 9 Anm. 453).

- ▶ *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 Arbeitsstätte handelt.

Vom Arbeitgeber gestelltes Beförderungsmittel: Beförderungsmittel iSd. Nr. 32 kann jedes Fahrzeug sein. Vom Arbeitgeber 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.

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* bedeutet zwingend erforderlich (vgl. R 3.32 LStR). Als unbestimmter Rechtsbegriff ist die betriebliche Notwendigkeit 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.

§ 3 Nr. 32