

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Sonderausgabe zur Förderung der E-Mobilität

I. Ausgangslage

II. Definition wichtiger Begriffe

1. (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeuge
2. (Elektro-)Fahrräder

III. Begünstigung von (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeugen im Einkommensteuerrecht

1. Nutzung durch den Unternehmer
2. Nutzung durch den Arbeitnehmer

IV. Begünstigung von (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeugen sowie (Elektro-)Fahrrädern im Gewerbesteuerrecht

V. Begünstigung von Elektro kraftfahrzeugen im Kraftfahrzeugsteuerrecht

1. Grundsätze
2. Umrüstungsfälle

VI. Umweltbonus für (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeuge

VII. Begünstigung von (Elektro-)Fahrrädern im Einkommensteuerrecht

1. Nutzung durch den Unternehmer
2. Nutzung durch den Arbeitnehmer
3. Übereignung an den Arbeitnehmer

VIII. Weitere Begünstigungen im Einkommensteuerrecht

1. Überlassung einer Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer
2. Übereignung einer Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer
3. Bezuschussung einer Ladevorrichtung durch den Arbeitgeber
4. Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder

I. Ausgangslage

Die Elektromobilität hat in den letzten Jahren – insbesondere auch vor dem Hintergrund der Klimadebatte – enorm an Bedeutung gewonnen.

Laut statistischer Daten des Kraftfahrt-Bundesamtes (KBA) steigen die Zulassungen für (Hybrid-)Elektro-

kraftfahrzeuge zunehmend dynamisch an. Um diesen Anstieg zu fördern, existieren zahlreiche steuerliche Begünstigungen, die zuletzt durch das „Jahressteuergesetz 2019“ ausgebaut wurden. Weiterhin ist geplant, die direkte Subvention in Form des Umweltbonus zu verlängern und zu erweitern.

Genau wie (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeuge sind auch Elektrofahräder immer häufiger im Straßenbild präsent.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Bereits zu Beginn des Jahres 2017 besaßen 2,3 Millionen Haushalte in Deutschland mindestens ein Elektrofahrrad. Auch im Bereich der (Elektro-)Fahrräder können sich gegenüber der Nutzung von konventionellen Kraftfahrzeugen steuerliche Vorteile ergeben.

II. Definition wichtiger Begriffe

1. (Hybrid-)Elektrokraftfahrzeuge

Im Kraftfahrzeugsteuerrecht werden **Elektrokraftfahrzeuge** als „Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern (z. B. Lithium-Ionen-Akku) oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern (z. B. wasserstoffbetriebene Brennstoffzelle) gespeist werden“ definiert. Diese Definition ist auch im Bereich der Ertragsteuern (u. a. Einkommensteuer und Gewerbesteuer) anwendbar und umfasst somit – neben batteriebetriebenen Fahrzeugen – auch Fahrzeuge mit Brennstoffzellen.

Ein **Hybridelektrokraftfahrzeug** i. S. des Einkommensteuer- und Gewerbesteuergesetzes ist ein „extern aufladbares Kraftfahrzeug“.

2. (Elektro-)Fahrräder

Ein **Fahrrad** i. S. der StVZO ist „ein Fahrzeug mit mindestens zwei Rädern, das ausschließlich durch die Muskelkraft der auf ihm befindlichen Personen mit Hilfe von Pedalen oder Handkurbeln angetrieben wird“.

Ein **Elektrofahrrad** wird klassischen Fahrrädern gleichgestellt, sofern es

- mit einer elektrischen Treithilfe (bis 25 km/h) mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet ist **oder**
- über eine selbständig beschleunigende sog. Anfahr- oder Schiebehilfe (bis 6 km/h) verfügt.

Erfüllt das Elektrofahrrad diese Voraussetzungen, können die unter Punkt VII. dargestellten Begünstigungen einschlägig sein. Werden diese Voraussetzungen vom Elektrofahrrad nicht erfüllt, ist es verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen. In diesem Fall können steuerliche Vorteile für Elektrokraftfahrzeuge anwendbar sein.

III. Begünstigung von (Hybrid-)Elektrokraftfahrzeugen im Einkommensteuerrecht

1. Nutzung durch den Unternehmer

1.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen

Wird ein (Hybrid-)Elektrokraftfahrzeug für betriebliche Zwecke genutzt, muss geprüft werden, ob dieses dem Privatvermögen, dem gewillkürten Betriebsvermögen oder dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden kann bzw. muss.

- Wird ein Kraftfahrzeug zu mehr als 10 %, aber höchstens zu 50 % betrieblich genutzt, kann es dem

Privatvermögen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden.

- Ein Kraftfahrzeug ist dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, sofern die betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt.

Hinweis: Liegt die betriebliche Nutzung eines Kraftfahrzeugs unter 10 %, ist dieses zwingend dem Privatvermögen zuzuordnen. Die nachgewiesenen Kosten für die betriebliche Nutzung können in diesem Fall als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte können aktuell auch pauschal 0,30 € je vollen Entfernungskilometer und Arbeitstag geltend gemacht werden. In den Jahren 2021 bis 2023 erhöht sich die Entfernungspauschale ab dem 21. vollen Entfernungskilometer auf 0,35 € je Kilometer, in den Jahren 2024 bis 2026 auf 0,38 €.

1.2 Privatnutzung

a) 1 %-Methode

Nutzt ein Unternehmer ein dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnetes Kraftfahrzeug auch privat und führt er kein (ordnungsgemäßes) Fahrtenbuch, ist die monatliche Nutzungsentnahme grds. mit 1 % des inländischen, auf volle hundert Euro abgerundeten Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung zzgl. der Kosten der Sonderausstattung zu bewerten. Bei (Hybrid-)Elektrokraftfahrzeugen kann die Nutzungsentnahme ggf. ermäßigt werden, sofern in dem Bruttolistenpreis Kosten für das Batteriesystem enthalten sind.

Hinweis: Unabhängig von der Höhe der ermittelten Nutzungsentnahme gilt der allgemeine Grundsatz der sog. Kostendeckelung. Demnach darf die Nutzungsentnahme nicht die Gesamtkosten für das Kraftfahrzeug übersteigen.

Wird ein Kraftfahrzeug, welches keine CO₂-Emission hat (z. B. **Elektrokraftfahrzeug**), nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 angeschafft und beträgt der Bruttolistenpreis nicht mehr als 40.000 €, ist dieser bei der Ermittlung der Nutzungsentnahme nur zu einem Viertel anzusetzen. Übersteigt der Bruttolistenpreis des Elektrokraftfahrzeugs 40.000 €, ist die Nutzungsentnahme anhand des halbierten Bruttolistenpreises zu ermitteln.

Wird ein **extern aufladbares Hybridelektrokraftfahrzeug** nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft, ist der Bruttolistenpreis bei der Bemessung der Nutzungsentnahme nur zur Hälfte anzusetzen, sofern das Kraftfahrzeug eine CO₂-Emission von höchstens 50 g je gefahrenen km aufweist oder die rein elektrische Reichweite mindestens 40 km beträgt. Bei Anschaffungen nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 erhöht sich die rein elektrische Mindestreichweite auf 60 km, bei Anschaffungen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031 erhöht sich diese auf 80 km.

Erfüllt das extern aufladbare Hybridelektrokraftfahrzeug keine der o. g. zusätzlichen Voraussetzungen (elektrische Mindestreichweite oder CO₂-Emission), ist der Bruttolistenpreis bei einer Anschaffung vor dem 1.1.2023 in Abhängigkeit von der Batteriekapazität wie folgt zu kürzen:

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Anschaffungsjahr	Minderung je kWh Batteriekapazität	Höchstbetrag
2019	200 €	7.000 €
2020	150 €	6.500 €
2021	100 €	6.000 €
2022	50 €	5.500 €

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei der Privatnutzung eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten Kraftfahrzeugs, welches zum (teilweisen) Vorsteuerabzug berechtigt hat, um eine sog. unentgeltliche Wertabgabe. Diese ist mit 1 % des Bruttolistenpreises, abzgl. eines pauschalen Abschlags i. H. von 20 % für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten, zu ermitteln. Eine Begünstigung für (Hybrid-)Elektrokräftfahrzeuge ist nicht anwendbar.

Hinweis: Ein erworbenes Kraftfahrzeug kann dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, sofern es zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird.

Beispiel 1: Unternehmer A (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) erwirbt zum 1.5.2020 ein Elektrokräftfahrzeug und ordnet dieses zutreffend dem notwendigen Betriebsvermögen sowie dem Unternehmensvermögen zu. Der Bruttolistenpreis beträgt 35.900 €, die Nettoanschaffungskosten liegen bei 25.000 €. Die Vorsteuer war abziehbar und abzugsfähig. Neben betrieblichen Fahrten nutzt der Unternehmer das Elektrokräftfahrzeug auch für private Fahrten, wobei er kein Fahrtenbuch führt.

Lösung:

Der Wert der **ertragsteuerlichen** Nutzungsentnahme ermittelt sich wie folgt:

	35.900 €	Bruttolistenpreis am 1.5.2020
x	25 %	Begünstigung
=	8.975 €	maßgebender Bruttolistenpreis
=	8.900 €	abgerundet auf volle hundert Euro
x	1 %	maßgebender Prozentsatz
=	89 €	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme

Die **Umsatzsteuer** auf die private Nutzung des Elektrokräftfahrzeugs ermittelt sich ausgehend von dem Bruttolistenpreis i. H. von 35.900 € wie folgt:

	35.900 €	maßgebender Bruttolistenpreis
x	1 %	maßgebender Prozentsatz
=	359 €	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme
./.	72 €	pauschaler Abschlag 20 %
=	287 €	maßgebender Nettowert
x	19 %	Umsatzsteuersatz
=	54,53 €	monatliche Umsatzsteuer

b) Fahrtenbuchmethode

Nutzt ein Unternehmer ein dem Betriebsvermögen zugeordnetes Kraftfahrzeug sowohl für betriebliche, als auch

für private Fahrten und führt er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, kann die private Nutzungsentnahme mit den Aufwendungen bewertet werden, die auf diese Nutzung entfallen. Zu den aufzuteilenden Aufwendungen gehört auch die AfA. Bei (Hybrid-)Elektrokräftfahrzeugen kann die Bemessungsgrundlage für die AfA (= die Anschaffungskosten) für die Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme ggf. ermäßigt werden, sofern die Anschaffungskosten Aufwendungen für das Batteriesystem enthalten.

Hinweis: Wird ein begünstigtes (Hybrid-)Elektrokräftfahrzeug geleast oder gemietet, sind die Leasing- bzw. Mietgebühren aufzuteilen, sofern diese Kosten für das Batteriesystem enthalten. Die anteiligen Batteriekosten sind aus den Gesamtkosten herauszurechnen.

Wird ein Kraftfahrzeug ohne CO₂-Emissionen (z. B. **Elektrokräftfahrzeug**) nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 angeschafft und liegt der Bruttolistenpreis nicht über 40.000 €, sind die Anschaffungskosten nur zu einem Viertel in die Ermittlung der Gesamtkosten einzubeziehen. Übersteigt der Bruttolistenpreis 40.000 €, sind die Anschaffungskosten zur Hälfte zu berücksichtigen.

Wird ein **extern aufladbares Hybridelektrokräftfahrzeug** nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft, sind die Anschaffungskosten bei der Ermittlung der Gesamtkosten nur zur Hälfte anzusetzen, sofern das Kraftfahrzeug eine CO₂-Emission von höchstens 50 g je gefahrenen km aufweist oder die rein elektrische Reichweite mindestens 40 km beträgt. Bei Anschaffungen nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 erhöht sich die rein elektrische Mindestreichweite auf 60 km, bei Anschaffungen nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031 erhöht sich diese auf 80 km.

Erfüllt das extern aufladbare Hybridelektrokräftfahrzeug keine der o. g. zusätzlichen Voraussetzungen (elektrische Mindestreichweite oder CO₂-Emission), sind die tatsächlichen Anschaffungskosten bei einer Anschaffung vor dem 1.1.2023 wie folgt zu kürzen:

Anschaffungsjahr	Minderung je kWh Batteriekapazität	Höchstbetrag
2019	200 €	7.000 €
2020	150 €	6.500 €
2021	100 €	6.000 €
2022	50 €	5.500 €

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei der Privatnutzung eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten Kraftfahrzeuges, welches zum (teilweisen) Vorsteuerabzug berechtigt hat, um eine sog. unentgeltliche Wertabgabe. Die Umsatzsteuer ist anhand der Gesamtaufwendungen ohne Vorsteuer zu ermitteln. Bei der Ermittlung der AfA ist umsatzsteuerlich von einer Nutzungsdauer von 5 Jahren auszugehen. Eine Begünstigung für (Hybrid-)Elektrokräftfahrzeuge ist nicht anwendbar.

Beispiel 2: Unternehmer B (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) erwirbt zum 1.7.2019 ein Elektrokräftfahrzeug und ordnet dieses zutreffend dem Betriebs- und Unternehmensvermögen zu. Der Bruttolistenpreis dieses Kraftfahrzeugs beträgt 80.000 €, die Nettoanschaffungskosten

DIE MANDANTEN | INFORMATION

liegen bei 60.000 €. Die Vorsteuer war abziehbar und abzugsfähig. Neben betrieblichen Fahrten (80 %) nutzt der Unternehmer das Elektrokrfffahrzeug auch zu 20 % privat, wobei er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt. Die Gesamtkosten im Jahr 2019 betragen:

Art	Höhe
AfA (Nutzungsdauer 6 Jahre, bezogen auf 6 Monate)	5.000 €
Versicherung Kraftfahrzeug und Batteriesystem	700 €
Strom	300 €
Gesamtkosten 2019	6.000 €

Lösung:

Bei der Ermittlung der **ertragsteuerlichen** Nutzungsentnahme sind die Anschaffungskosten hälftig in die Ermittlung der Gesamtkosten einzubeziehen. Die regulären Gesamtkosten sind damit um 2.500 € auf 3.500 € zu mindern. Im Jahr 2019 beträgt die Nutzungsentnahme nach Fahrtenbuchmethode 700 € (= 3.500 € Gesamtkosten x 20 % private Nutzung), umgerechnet monatlich rund 117 €.

Die **Umsatzsteuer** auf die private Nutzung des Elektrokrfffahrzeugs ermittelt sich wie folgt:

6.000 €	AfA (Nutzungsdauer 5 Jahre, bezogen auf 6 Monate)
+ 300 €	Strom
= 6.300 €	Gesamtkosten ohne Umsatzsteuer
x 20 %	Anteil private Nutzung
x 1/6	Umrechnung auf Monat
= 210 €	monatlicher Wert der Privatnutzung
x 19 %	Umsatzsteuersatz
= 39,90 €	monatliche Umsatzsteuer

1.3 Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

Wird ein betriebliches Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt, werden die entsprechenden Aufwendungen zunächst in vollem Umfang im Rahmen der Gewinnermittlung als Betriebsausgabe erfasst. Ggf. handelt es sich dabei teilweise um nicht abziehbare Betriebsausgaben, die den Gewinn außerhalb der Gewinnermittlung erhöhen und wie folgt zu berechnen sind:

Wird die private Nutzungsentnahme im Rahmen der **1 %-Methode** ermittelt, sind die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entfallenden Betriebsausgaben mit 0,03 % des maßgebenden Bruttolistenpreises (Punkt III.1.2) je Kalendermonat und Entfernungskilometer anzusetzen. Von diesem Betrag ist die Entfernungspauschale abzuziehen. Verbleibt ein positiver Restbetrag, stellt dieser die nicht abziehbaren Betriebsausgaben dar, die den Gewinn erhöhen.

Fortsetzung Beispiel 1: Unternehmer A nutzt das betriebliche Elektrokrfffahrzeug auch für Fahrten zwischen

Wohnung und Betriebsstätte. Die einfache Entfernung beträgt 25 km. Diese Strecke legt er im Monat Juli 2020 an 22 Tagen zurück.

Lösung:

8.900 €	maßgebender Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle hundert Euro)
x 0,03 %	maßgebender Prozentsatz
x 25 km	einfache Entfernung
= 67 €	Wert der monatlichen Betriebsausgaben
./.	Entfernungspauschale (= 0,30 € x 22 Tage x 25 km)
= - 95 €	negativer Restbetrag -> keine nicht abziehbare Betriebsausgabe im Monat Juli 2020

Wird die Privatnutzung im Rahmen der **Fahrtenbuchmethode** ermittelt, sind die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte entfallenden Betriebsausgaben mit den anteiligen Gesamtkosten (Punkt III.1.2) anzusetzen. Von diesem Betrag ist die Entfernungspauschale abzuziehen. Ein positiver Differenzbetrag erhöht als nicht abziehbare Betriebsausgabe den Gewinn.

2. Nutzung durch den Arbeitnehmer

2.1 Überlassung zur privaten Nutzung

Überlässt ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug auch zur privaten Nutzung, ist der **geldwerte Vorteil** (= Sachlohn) in sinngemäßer Anwendung der unter Punkt III.1.2 dargestellten Grundsätze zu ermitteln. Die sinngemäße Anwendung umfasst auch die entsprechenden Begünstigungen für (Hybrid-)Elektrokrfffahrzeuge. Hinsichtlich der zeitlichen Anwendbarkeit der einzelnen Begünstigungen tritt an die Stelle des Anschaffungszeitpunkts der Zeitpunkt, an dem das begünstigte (Hybrid-)Elektrokrfffahrzeug erstmals an den Arbeitnehmer überlassen wird.

Hinweis: Führt der Arbeitnehmer ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, ist die AfA in die Ermittlung der Gesamtkosten miteinzubeziehen. Abweichend von der Nutzungsdauer im Bereich der Gewinneinkünfte (6 Jahre) ist bei Überlassung an den Arbeitnehmer von einer 8-jährigen Gesamtnutzungsdauer des Kraftfahrzeugs auszugehen.

Die Bemessung der **Umsatzsteuer** richtet sich grds. nach den lohnsteuerlichen Werten (= Bruttowerte, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist) und deren Berechnung. Es handelt sich regelmäßig um einen sog. tauschähnlichen Umsatz, wobei die Gegenleistung des Arbeitnehmers in der anteiligen Arbeitsleistung besteht. Genau wie im Bereich der Gewinneinkünfte sind die ertragsteuerlichen Begünstigungen für (Hybrid-)Elektrokrfffahrzeuge jedoch nicht anzuwenden.

Hinweis: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern ertragsteuerlich den geldwerten Vorteil, nicht aber die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

2.2 Überlassung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Wird dem Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, ist der **geldwerte Vorteil** (= Sachlohn) in sinngemäßer Anwendung der unter Punkt III.1.3 dargestellten Grundsätze zu ermitteln. Die sinngemäße Anwendung umfasst auch die entsprechenden Begünstigungen für (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeuge.

Hinweis: Der Arbeitnehmer kann im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung grds. die Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen.

2.3 Aufladen im Betrieb des Arbeitgebers

Nutzt ein Arbeitnehmer eine Ladevorrichtung des Arbeitgebers unentgeltlich oder verbilligt, führt dies grds. zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 sind die vorgenannten vom Arbeitgeber gewährten Vorteile **ertragsteuerlich steuerfrei**, sofern

- die Vorteile einem Arbeitnehmer zugewandt werden,
- der ein Elektro kraftfahrzeug oder extern aufladbares Hybridelektro kraftfahrzeug im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens auflädt und
- dieser Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Punkt VII.2.2) gewährt wird.

Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet und kann letztmals auf im Veranlagungszeitraum 2030 gewährte Vorteile angewandt werden.

Der Begriff des Arbeitnehmers ist weit auszulegen und umfasst auch Leiharbeiter, die den Ladestrom im Betrieb des Entleihers beziehen. Nicht eingeschlossen ist jedoch Ladestrom an Geschäftspartner oder Kunden des Arbeitgebers. Örtlich beschränkt ist die Steuerbefreiung auf das Aufladen in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens. Die Steuerbefreiung umfasst daher z. B. nicht das unentgeltliche oder verbilligte Aufladen bei Kunden des Arbeitgebers.

Die dargestellte ertragsteuerliche Steuerbefreiung ist nicht für Zwecke der **Umsatzsteuer** anzuwenden:

- Wird ein Dienstwagen, der dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen wird, unentgeltlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn aufgeladen, handelt es sich bei dem auf die private Nutzung entfallenden Stromanteil um eine sog. unentgeltliche Wertabgabe. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind der Einkaufspreis (inkl. Nebenkosten) bzw. die Selbstkosten. Diese Grundsätze gelten sinngemäß auch für das unentgeltliche Aufladen des privaten (Hybrid-)Elektro kraftfahrzeugs eines Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers.
- Zahlt der Arbeitnehmer für das Aufladen im Betrieb des Arbeitgebers ein verbilligtes Entgelt, liegt eine Stromlieferung des Arbeitgebers vor. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind der

Einkaufspreis (inkl. Nebenkosten) bzw. die Selbstkosten, sofern diese das vereinbarte Nettoentgelt übersteigen.

IV. Begünstigung von (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeugen sowie (Elektro-)Fahrrädern im Gewerbesteuerrecht

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb sind zur Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags (= Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags) ggf. verschiedene Aufwendungen anteilig mit einem Viertel hinzuzurechnen (z. B. Schuldzinsen oder Mietaufwendungen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen). Dies gilt nur, soweit die Summe der maßgeblichen Aufwendungen 100.000 € (= Freibetrag) übersteigt.

Bei der Ermittlung der Aufwendungen, die den Freibetrag übersteigen, sind Besonderheiten zu beachten. Während z. B. Schuldzinsen in diese Berechnung in voller Höhe einzubeziehen sind, werden Mietaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter grds. nur zu einem Fünftel erfasst. Betreffen die Mietaufwendungen (Elektro-)Fahrräder, Elektro kraftfahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektro kraftfahrzeuge (CO₂-Emission höchstens 50 g je gefahrenen km oder elektrische Reichweite mindestens 80 km), sind abweichend vom Grundsatz nicht ein Fünftel, sondern **ein Zehntel der Aufwendungen** maßgebend. Voraussetzung für diese bis zum Erhebungszeitraum 2030 befristete Begünstigung ist, dass der maßgebende Mietvertrag nach dem 31.12.2019 abgeschlossen wird. Wird der maßgebende Mietvertrag vor dem 1.1.2025 abgeschlossen, beträgt die elektrische Mindestreichweite für extern aufladbare Hybridelektro kraftfahrzeuge statt 80 km nur 60 km.

Beispiel 3: Im Veranlagungszeitraum 2020 beträgt der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Unternehmers C 200.000 €. Bei der Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb wurden Mietaufwendungen für Elektro kraftfahrzeuge i. H. von 600.000 € sowie Schuldzinsen i. H. von 50.000 € gewinnmindernd berücksichtigt. Die maßgebenden Mietverträge wurden am 1.5.2020 abgeschlossen.

Lösung:

Der gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnungsbetrag ermittelt sich wie folgt:

	50.000 €	Schuldzinsen
+	60.000 €	Miataufwendungen (1/10)
=	110.000 €	Zwischensumme
/.	100.000 €	Freibetrag (§ 8 Nr. 1 GewStG)
=	10.000 €	Zwischensumme
x	1/4	Anteil für Hinzurechnung
=	2.500 €	Hinzurechnungsbetrag 2020

V. Begünstigung von Elektro- kraftfahrzeugen im Kraftfahrzeugsteuerrecht

1. Grundsätze

Elektrokraftfahrzeuge, die erstmals vom 18.5.2011 bis zum 31.12.2020 zugelassen werden, sind für 10 Jahre von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Sachlich anwendbar ist die Steuerbefreiung auf Personenkraftwagen, Leichtfahrzeuge, Krafträder und Nutzfahrzeuge.

Für **Hybridelektrokraftfahrzeuge** kommt eine Anwendung dieser Steuerbefreiung **nicht** in Betracht.

Nach **Ablauf des Steuerbefreiungszeitraums** ist auch für Elektrokraftfahrzeuge eine Kraftfahrzeugsteuer zu ermitteln. Für die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer ist das zulässige Gesamtgewicht maßgeblich.

Beispiel 4: Eine Privatperson A hat am 30.3.2020 ein Elektrofahrzeug, dessen Elektromotor ausschließlich durch einen Lithium-Ionen-Akku gespeist wird, erworben. Tag der Erstzulassung ist der 1.4.2020. Die zulässige Gesamtmasse beträgt 1.750 kg.

Lösung:

Bei dem benannten Fahrzeug handelt es sich um ein Elektrokraftfahrzeug im Sinne des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. Ab dem Tag der Erstzulassung ist eine Steuerbefreiung für 10 Jahre zu gewähren. Die Steuerbefreiung endet am 1.4.2030.

Die Steuerpflicht für dieses Elektrokraftfahrzeug beginnt in der Folge am 2.4.2030. Bemessungsgrundlage für die Kraftfahrzeugsteuer bildet das zulässige Gesamtgewicht, hier 1.750 kg. Da das Gesamtgewicht unterhalb von 2.000 kg liegt, beträgt die Kraftfahrzeugsteuer für je 200 Kilogramm Gesamtgewicht oder einen Teil davon 11,25 € je angefangener Recheneinheit. Bei einem Elektrokraftfahrzeug ist der sich ergebende Betrag um 50 % zu ermäßigen.

$$\frac{1.800 \text{ kg} \times 11,25 \text{ €}}{200 \text{ kg}} \times \frac{1}{2} = 50,63 \text{ €}$$

Die abgerundete Kraftfahrzeugsteuer beträgt jährlich 50 €.

2. Umrüstungsfälle

Wird ein konventionelles Kraftfahrzeug in der Zeit vom 18.5.2016 bis zum 31.12.2020 in ein Elektrokraftfahrzeug umgerüstet, kann ebenfalls eine Steuerbefreiung von 10 Jahren gewährt werden.

Die Begünstigung wird unabhängig davon erteilt, ob für das betroffene Fahrzeug die allgemeine Betriebserlaubnis durch die Umrüstung erlischt. Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung in Umrüstungsfällen ist, dass für die verwendeten Teile die Allgemeine Betriebserlaubnis erteilt wurde.

Die Steuerbefreiung beginnt an dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die Voraussetzungen als erfüllt feststellt.

Beispiel 5: Eine Privatperson B hat am 20.1.2017 ein konventionelles Kraftfahrzeug erworben. Tag der

Erstzulassung ist der 1.2.2017. Im Jahr 2019 wird das Kraftfahrzeug in ein Elektrofahrzeug, dessen Elektromotor ausschließlich durch einen Lithium-Ionen-Akku gespeist wird, umgerüstet. Für die verwendeten Teile wurde die Allgemeine Betriebserlaubnis erteilt. Die Zulassungsbehörde hat am 1.11.2019 festgestellt, dass die Steuerbefreiung für Elektrokraftfahrzeuge gewährt werden kann.

Lösung:

Die Steuerbefreiung beginnt ab dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die Voraussetzungen als erfüllt feststellt. Für das umgerüstete Fahrzeug endet die Steuerbefreiung nach Ablauf von 10 Jahren, hier am 1.11.2029.

VI. Umweltbonus für (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge

Die Bundesregierung hat im Mai 2016 beschlossen, einen sog. Umweltbonus einzuführen. Die Details zu dieser Förderung wurden in der **Bekanntmachung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie** vom 29.6.2016 festgehalten, die durch die Bekanntmachungen vom 26.2.2018 bzw. 28.5.2019 ersetzt wurden.

Förderfähige Kraftfahrzeuge sind Elektrokraftfahrzeuge (batteriebetriebene Fahrzeuge und Fahrzeuge mit Brennstoffzelle), von außen aufladbare Hybridelektrokraftfahrzeuge, die höchstens 50 g CO₂-Emissionen je km verursachen, sowie gleichgestellte Kraftfahrzeuge. Gleichgestellte Kraftfahrzeuge sind Fahrzeuge, die entweder keine Emissionen (Elektrokraftfahrzeug gleichgestellt) oder höchstens 50 g CO₂-Emissionen pro km vorweisen (Hybridelektrokraftfahrzeug gleichgestellt).

Das Erwerbsdatum (= Abschluss des Kauf- oder Leasingvertrages) darf frühestens der 18.5.2016 sein. Darüber hinaus muss es sich um eine Erstzulassung des Kraftfahrzeugs handeln, die Haltedauer muss mindestens sechs Monate in Deutschland betragen und der Nettolistenpreis des Basismodells darf 60.000 € nicht übersteigen.

Der Umweltbonus wird zur Hälfte durch einen Bundeszuschuss und zur Hälfte durch den betreffenden Automobilhersteller getragen. Er beträgt der Höhe nach **4.000 € für ein förderfähiges Elektrokraftfahrzeug** und **3.000 € für ein förderfähiges extern aufladbares Hybridelektrokraftfahrzeug**. Antragsberechtigt sind Privatpersonen, Unternehmen, Körperschaften und Vereine. Der Antrag auf Gewährung des Bundeszuschusses muss bis zum 31.12.2020 (= derzeitige Befristung des Umweltbonus) beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle eingereicht werden.

Hinweis: Es ist geplant, den Umweltbonus zeitnah zu verlängern und in Abhängigkeit vom Bruttolistenpreis und Fahrzeugtyp zu erhöhen. Weiterhin soll er künftig auch für „junge gebrauchte“ Fahrzeuge gewährt werden.

Der Veräußerer (= regelmäßiger Fahrzeughändler) muss bei der Ermittlung des Kaufpreises den Nettokaufpreis des Basismodells mindestens um den vom Autohersteller zu tragenden Anteil am Umweltbonus mindern. **Ertragsteuerlich** mindern sich in der Folge die Anschaffungskosten

des Erwerbers. Der Bundeszuschuss kann wahlweise als Betriebseinnahme behandelt oder nachträglich von den gebuchten Anschaffungskosten abgesetzt werden, sofern das angeschaffte Kraftfahrzeug dem Anlagevermögen zuzuordnen ist.

Umsatzsteuerlich handelt es sich bei dem vom Bund gezahlten Zuschuss um einen sog. nicht steuerbaren Zuschuss. Auf den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Kraftfahrzeugs ergibt sich aus diesem Teil des Umweltbonus keine Auswirkung. Der vom Veräußerer gewährte Anteil am Umweltbonus mindert das umsatzsteuerliche Entgelt aus der Lieferung des Kraftfahrzeugs. In der Folge mindert sich auch der ggf. mögliche Vorsteuerabzug.

Beispiel 6: Der Unternehmer D erwirbt bei einem Fahrzeughändler zum 1.3.2019 ein Elektro kraftfahrzeug, welches am 5.3.2019 erstmalig zugelassen wird. Der Kaufpreis beträgt 32.000 € zzgl. 6.080 € Umsatzsteuer. Die Vorsteuer war abziehbar und abzugsfähig.

Der Fahrzeughändler hat zur Ermittlung des Kaufpreises den Nettolistenpreis des Basismodells um 2.000 € gemindert. Den Bundeszuschuss i. H. von 2.000 € erhält der Unternehmer am 1.6.2019.

Das Elektro kraftfahrzeug wurde zutreffend dem notwendigen Betriebsvermögen bzw. dem Unternehmensvermögen zugeordnet.

Lösung:

Ertragsteuerlich betragen die Anschaffungskosten des Elektro kraftfahrzeugs grds. 32.000 €.

Behandelt der Unternehmer den nachträglich gewährten Zuschuss des Bundes erfolgswirksam als Betriebseinnahme, ermittelt sich die AfA im Jahr 2019 wie folgt:

	32.000 €	Anschaffungskosten
x	1/6	Aufteilung auf Nutzungsdauer (6 Jahre)
x	10/12	Aufteilung auf Monate März bis Dezember 2019
=	4.444 €	AfA im Jahr 2019
=	27.556 €	Buchwert zum 31.12.2019

Behandelt der Unternehmer den nachträglich gewährten Zuschuss des Bundes hingegen erfolgsneutral, ermittelt sich die AfA im Jahr 2019 wie folgt:

	32.000 €	Anschaffungskosten Elektro kraftfahrzeug (grds.)
./.	2.000 €	Bundesanteil am Umweltbonus
=	30.000 €	Anschaffungskosten
x	1/6	Aufteilung auf Nutzungsdauer (6 Jahre)
x	10/12	Aufteilung auf Monate März bis Dezember 2019
=	4.167 €	AfA im Jahr 2019
=	25.833 €	Buchwert zum 31.12.2019

Umsatzsteuerlich mindert die Herabsetzung des Kaufpreises durch den Fahrzeughändler das umsatzsteuerliche Entgelt der Lieferung und in der Folge den Vorsteueranspruch des Unternehmers. Der Vorsteueranspruch beträgt hier 6.080 € (= in den Bruttoanschaffungskosten enthaltene Umsatzsteuer).

VII. Begünstigung von (Elektro-) Fahrrädern im Einkommensteuerrecht

1. Nutzung durch den Unternehmer

1.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen

Wird ein (Elektro-)Fahrrad zumindest teilweise für betriebliche Zwecke genutzt, muss geprüft werden, ob dieses Wirtschaftsgut dem Privatvermögen, dem gewillkürten Betriebsvermögen oder dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden kann bzw. muss. Die Zuordnung ist anhand der allgemeinen Grundsätze vorzunehmen (Punkt III.1.1).

Hinweis: Liegt die betriebliche Nutzung eines Fahrrads unterhalb von 10 %, ist dieses zwingend dem Privatvermögen zuzuordnen. Die nachgewiesenen Kosten für die betriebliche Nutzung können in diesem Fall als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte können auch pauschal 0,30 € je vollen Entfernungskilometer und Arbeitstag geltend gemacht werden, höchstens aber 4.500 € jährlich.

1.2 Privatnutzung

Wird ein dem Betriebsvermögen zugeordnetes Fahrrad privat genutzt, ist der private Nutzungsanteil grds. mit dem Anteil an den Gesamtkosten als Nutzungsentnahme anzusetzen.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2019 stellt die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads einen nicht steuerbaren Vorgang dar. In der Folge ist **keine steuerpflichtige Nutzungsentnahme**, die den Gewinn erhöht, zu ermitteln. Diese Begünstigung ist zeitlich befristet und letztmals im Veranlagungszeitraum 2030 anwendbar.

Für Zwecke der **Umsatzsteuer** findet diese ertragsteuerliche Begünstigung keine (sinngemäße) Anwendung. Die Nutzung eines dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordneten Fahrrads durch den Unternehmer für private Fahrten führt zu einer sog. unentgeltlichen Wertabgabe, sofern der Unternehmer von den Anschaffungskosten die Vorsteuerbeträge vollständig oder teilweise abziehen konnte.

Hinweis: Ein erworbenes Fahrrad kann dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden, sofern es zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird.

Die Umsatzsteuer der unentgeltlichen Wertabgabe ist anhand der entstandenen Aufwendungen mit vollem oder teilweise Vorsteuerabzug (einschließlich der

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Anschaffungskosten) zu ermitteln. Die Umsatzsteuer ist auf die entsprechenden Nettoaufwendungen aufzuschlagen. Betragen die Anschaffungskosten für das Fahrrad mehr als 500 €, sind diese für die Ermittlung der entstandenen Aufwendungen gleichmäßig auf 5 Jahre zu verteilen.

Beispiel 7: Unternehmer E (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) hat zum 1.2.2019 ein Elektrofahrrad für 4.200 € zzgl. 798 € Umsatzsteuer angeschafft und dieses dem notwendigen Betriebsvermögen und dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Er war zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Im Monat Februar 2019 hat der Unternehmer das Elektrofahrrad zu 40 % privat und zu 60 % beruflich genutzt.

Lösung:

Ertragsteuerlich führt die private Nutzung des betrieblichen Elektrofahrrads zu keiner steuerpflichtigen Nutzungsentnahme.

Umsatzsteuerlich liegt aufgrund der Privatnutzung eine unentgeltliche Wertabgabe vor. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind die auf die private Nutzung entfallenden Nettoaufwendungen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Umsatzsteuer für den Monat Februar 2019 ermittelt sich wie folgt:

	4.200 €	Nettoanschaffungskosten
x	1/5	umsatzsteuerliche Nutzungsdauer (5 Jahre)
x	1/12	Aufteilung auf Monat Februar 2019
=	70 €	maßgebende Nettoanschaffungskosten
x	40 %	Privatnutzung
=	28 €	Zwischensumme
x	19 %	Umsatzsteuersatz
=	5,32 €	Umsatzsteuer für Monat Februar 2019

1.3 Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

Ist das Fahrrad dem notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet, stellen die im Zusammenhang mit dem Fahrrad anfallenden Aufwendungen Betriebsausgaben dar.

Nutzt ein Unternehmer ein betriebliches Fahrrad auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, sind die in diesem Zusammenhang stehenden Aufwendungen bereits als Betriebsausgaben erfasst. Ein zusätzlicher Abzug der Entfernungspauschale ist nicht möglich.

2. Nutzung durch den Arbeitnehmer

2.1 Vertragliche Modelle

Die Besteuerung der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads an einen Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Privatfahrten

richtet sich nach der vertraglichen Ausgestaltung. Als vertragliche Modelle für die Nutzungsüberlassung kommen dabei in Betracht:

- Lohnerhöhung (d. h. Überlassung als zusätzliche Vergütung) **oder**
- Gehaltsumwandlung (z. B. bei Verzicht des Arbeitnehmers auf einen Teil des Barlohns im Gegenzug für die Überlassung) **oder**
- Sonderrechtsbeziehung (d. h. Vertrag ohne Abhängigkeit zum Arbeitsverhältnis, Ausnahmefall).

2.2 Ertragsteuerliche Behandlung

Überlässt ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ein betriebliches Fahrrad, führt dies ab dem Veranlagungszeitraum 2019 zu **keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn**. Diese Steuerbefreiung ist zeitlich befristet und kann letztmals im Veranlagungszeitraum 2030 angewandt werden.

Das **Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“** kann laut aktueller Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in allen unter Punkt VII.2.1 genannten vertraglichen Modellen erfüllt sein. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Voraussetzung ist, dass der zusätzliche Arbeitslohn verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten (= verwendungsfreien) Arbeitslohn erbracht wird. In Fällen der Gehaltsumwandlung ist der bisher vertraglich geschuldete Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume rechtlich wirksam herabzusetzen.

Hinweis: Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird in allen Fällen der Gehaltsumwandlung das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nicht erfüllt.

Beispiel 8: Unternehmer F (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) hat zum 1.7.2019 einen Leasingvertrag mit einem Fahrradhersteller über die Überlassung eines Elektrofahrrads abgeschlossen. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers (einschließlich Umsatzsteuer) lag in diesem Zeitpunkt bei 4.760 €. Die monatliche Leasingrate beträgt 80 € zzgl. 15,20 € Umsatzsteuer.

Dem Arbeitnehmer A wird dieses Elektrofahrrad ab dem 1.8.2019 auch zur privaten Nutzung überlassen. Zwischen ihm und dem Arbeitgeber wird arbeitsvertraglich vereinbart, dass es sich bei der Überlassung des Elektrofahrrads um eine Lohnerhöhung handelt.

Lösung:

Ertragsteuerlich führt diese Vereinbarung zu keinem erhöhten steuerpflichtigen Arbeitslohn beim A, da das Elektrofahrrad zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird.

Keine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistung des Arbeitgebers liegt vor, wenn die Zusatzleistung (z. B. Überlassung eines

DIE MANDANTEN | INFORMATION

betrieblichen Fahrrads) auf den unverändert vertraglich vereinbarten Arbeitslohn angerechnet wird. In diesen Fällen führt die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads zu steuerpflichtigem Sachlohn beim Arbeitnehmer. Wird das betriebliche Fahrrad **erstmalig nach dem 31.12.2018 überlassen**, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (= Sachlohn) im Kalenderjahr 2019 1 % der auf volle hundert Euro abgerundeten halbierten und ab dem 1.1.2020 1 % der auf volle hundert Euro abgerundeten geviertelten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt.

Hinweis: Kostenübernahmen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung des Fahrrads. Liegt bereits kein steuerpflichtiger Sachlohn vor, können Zuzahlungen des Arbeitnehmers nicht zu einer Minderung des Arbeitslohns führen. In jedem Fall bleiben Kostenübernahmen des Arbeitnehmers ohne Auswirkung auf die Ermittlung der Umsatzsteuer.

Beispiel 9: Unternehmer G (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) hat zum 1.1.2020 ein Elektrofahrrad für 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer erworben und überlässt dieses noch am gleichen Tag dem Arbeitnehmer B zur privaten Nutzung. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers lag in diesem Zeitpunkt bei 2.856 € brutto (= 2.400 € zzgl. 456 € Umsatzsteuer). Den arbeitsvertraglich vereinbarten Nettolohn mindert der Arbeitgeber (ohne Rücksprache mit dem Arbeitnehmer und ohne Änderung des Arbeitsvertrags) um monatlich 7 €.

Lösung:

Ertragsteuerlich führt diese Gestaltung zu steuerpflichtigem Sachlohn beim Arbeitnehmer, da das Elektrofahrrad nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird. Der monatliche Sachlohn ermittelt sich wie folgt:

	2.856 €	unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers
x	25 %	Ermäßigung (s. o.)
=	714 €	Bemessungsgrundlage
=	700 €	abgerundet auf volle 100 €
x	1 %	maßgebender Prozentsatz
=	7 €	monatlicher Sachlohn

2.3 Umsatzsteuerliche Folgen

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer ist abhängig von der gewählten vertraglichen Gestaltung.

Die Umsatzsteuer ist in Fällen der **Gehaltsumwandlung bzw. Lohnerhöhung** (= sog. tauschähnlicher Umsatz) ausgehend von den Bruttogesamtkosten des Arbeitgebers zu ermitteln. Bei diesem Wert handelt es sich um einen

Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

Hinweis: Bei Kraftfahrzeugen kann für die Ermittlung der Umsatzsteuer grds. der ermittelte lohnsteuerliche Durchschnittswert übernommen werden. Es handelt sich dabei ebenfalls um einen Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Ungeklärt ist, ob diese Übernahme auch im Bereich der Fahrräder zulässig ist, sofern ein steuerpflichtiger Arbeitslohn ermittelt wurde.

Fortsetzung Beispiel 8: Die Gesamtkosten (= hier Leasingaufwendungen) des Arbeitgebers betragen monatlich 95,20 € (brutto).

Lösung:

Die Umsatzsteuer in Bezug auf die Überlassung an den Arbeitnehmer beträgt in diesem Fall monatlich:

	95,20 €	Gesamtkosten (Bruttowert, 119 %)
./.	19 %	Minderung
=	80,00 €	Nettowert (100 %)
=	15,20 €	monatliche Umsatzsteuer

Wird das Fahrrad an den Arbeitnehmer im Wege einer **Sonderrechtsbeziehung** und ohne Gegenleistung des Arbeitnehmers überlassen, ist die Umsatzsteuer anhand der dem Arbeitgeber entstandenen Ausgaben (einschließlich der Anschaffungskosten) mit vollem oder teilweise Vorsteuerabzug zu ermitteln. Betragen die Anschaffungskosten mehr als 500 €, sind diese für die Ermittlung der entstandenen Aufwendungen gleichmäßig auf 5 Jahre zu verteilen.

2.4 Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer

Nutzt ein Arbeitnehmer ein vom Arbeitgeber überlassenes Fahrrad für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**, kann dieser für jeden Arbeitstag 0,30 € je vollen Entfernungskilometer als Werbungskosten geltend machen, maximal jedoch 4.500 € (= Entfernungspauschale).

Hinweis: Der Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist auch dann möglich, sofern die Überlassung eines Fahrrads zu keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn geführt hat.

Fortsetzung Beispiel 8: Im Veranlagungszeitraum 2019 hat der Arbeitnehmer das vom Arbeitgeber überlassene Elektrofahrrad an 96 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt. Die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 25 km.

Lösung:

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 kann der Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und

DIE MANDANTEN | INFORMATION

erster Tätigkeitsstätte Werbungskosten in folgender Höhe geltend machen:

	25 km	einfache Entfernung
x	96	Arbeitstage im Jahr 2019
x	0,30 €	pauschaler Kilometersatz
=	720 €	Entfernungspauschale im Jahr 2019

Nutzt der Arbeitnehmer das überlassene (Elektro-)Fahrrad auch für **Auswärtstätigkeiten** (= beruflich veranlasste Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind), ist die pauschale Ermittlung von Werbungskosten nicht möglich. Hintergrund ist, dass im aktuellen Bundesreisekostengesetz kein pauschaler Kilometersatz vorgesehen ist. Ein Werbungskostenabzug für Auswärtstätigkeiten ist in der Folge nur möglich, sofern der Arbeitnehmer die entstandenen Kosten nachweist bzw. glaubhaft macht.

3. Übereignung an den Arbeitnehmer

Übereignet ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Punkt VII.2.2) unentgeltlich oder verbilligt ein betriebliches (Elektro-)Fahrrad, kann der Arbeitgeber die **Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz i. H. von 25 % erheben**.

Diese Pauschalierungsmöglichkeit kann für die vorgeannten, vom Arbeitgeber gewährten Vorteile ab dem Veranlagungszeitraum 2020 angewandt werden.

Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung der Lohnsteuer des Sachbezugs ist der Geldwert, gemindert um Zahlungen des Arbeitnehmers. Dieser ist grds. mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe zu bestimmen.

Hinweis: Wird dem Arbeitnehmer ein vom Arbeitgeber geleastes Fahrrad zunächst für 36 Monate überlassen und erwirbt der Arbeitnehmer das Fahrrad im Anschluss vom Leasinggeber bzw. seinem Arbeitgeber, ist als Sachlohn die Differenz zwischen dem Marktwert und dem Kaufpreis zu erfassen. Die Finanzverwaltung gestattet aus Vereinfachungsgründen, den Marktwert in diesen Fällen mit 40 % der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung (brutto) des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme anzusetzen.

War ein erworbenes Fahrrad bis zur Übereignung an den Arbeitnehmer dem Unternehmensvermögen zugeordnet und war der Unternehmer beim Erwerb (teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt, ergeben sich folgende **umsatzsteuerliche Konsequenzen**:

- Wird das Fahrrad unentgeltlich übereignet, handelt es sich um eine sog. unentgeltliche Wertabgabe. Die Umsatzsteuer ist anhand des Einkaufspreises bzw. der Selbstkosten im Zeitpunkt der Übereignung zu bemessen.
- Zahlt der Arbeitnehmer für die Übereignung ein verbilligtes Entgelt, ist Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer aus der Lieferung die Differenz zwischen dem Einkaufspreis bzw. den Selbstkosten im

Zeitpunkt der Übereignung und dem vereinbarten Nettoentgelt.

Fortsetzung Beispiel 8: Der vom Unternehmer F zum 1.7.2019 mit dem Hersteller geschlossene Leasingvertrag über das Elektrorad (Listenpreis 4.760 €) endet nach einer Laufzeit von 36 Monaten am 31.6.2022. F übt die im Leasingvertrag enthaltene Kaufoption aus und erwirbt das Elektrofahrrad für 2.300 € zzgl. 437 € Umsatzsteuer vom Leasinggeber, um es direkt im Anschluss dem Arbeitnehmer zu schenken.

Lösung:

Ertragsteuerlich führt diese Vereinbarung zu steuerpflichtigem Sachlohn beim Arbeitnehmer. Aus Vereinfachungsgründen kann dieser mit 40 % des Listenpreises im Zeitpunkt der Inbetriebnahme angesetzt werden, hier 1.904 € (= 4.760 € x 40 %). Der Arbeitgeber kann den Sachbezug wahlweise dem individuellen Lohnsteuerabzug unterwerfen oder die darauf entfallende Lohnsteuer mit 25 % pauschal erheben. Ein pauschal besteuertes Arbeitslohn würde bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben.

Umsatzsteuerlich kann der Unternehmer das Elektrofahrrad nicht dem Unternehmensvermögen zuordnen, da er bereits bei Erwerb beabsichtigt, es dem Arbeitnehmer zu schenken. In der Folge hat er aus dem Erwerb keinen Vorsteuerabzug und die Schenkung an den Arbeitnehmer löst keine Umsatzsteuer aus.

VIII. Weitere Begünstigungen im Einkommensteuerrecht

1. Überlassung einer Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine betriebliche Ladevorrichtung unentgeltlich oder verbilligt, führt dies grds. zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 können die vorgeannten, vom Arbeitgeber gewährten Vorteile **ertragsteuerlich steuerfrei** gestellt werden. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet und letztmalig im Veranlagungszeitraum 2030 anwendbar. Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung ist, dass

- es sich um einen Arbeitnehmer (Punkt III.2.3) handelt,
- dem vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt eine betriebliche Ladevorrichtung für das Aufladen eines Elektro kraftfahrzeugs oder extern aufladbaren Hybridelektrokraftfahrzeugs überlassen wird **und**
- dieser Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Punkt VII.2.2) gewährt wird.

Unter dem Begriff der betrieblichen Ladevorrichtung als solcher ist eine Lademöglichkeit für ein (Hybrid-)Elektrokraftfahrzeug zu verstehen. Die Ladevorrichtung umfasst die gesamte Ladeinfrastruktur inklusive Zusatzmodule und Installationsarbeiten sowie Wartungsarbeiten.

Hinweis: Unabhängig für die Gewährung der Steuerbefreiung ist, an welchem Standort die überlassene Ladevorrichtung aufgestellt wird.

Hinsichtlich der **umsatzsteuerlichen Folgen** gelten die Ausführungen unter Punkt VII.2.3 sinngemäß.

Beispiel 10: Arbeitgeber H (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) hat zum 1.10.2018 eine Ladevorrichtung für (Hybrid-)Elektrokräftfahrzeuge angeschafft und diese zutreffend dem notwendigen Betriebsvermögen sowie dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Er war zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Anschaffungskosten betragen 1.500 € netto. Bereits nach wenigen Monaten bemerkt der Arbeitgeber, dass die vorhandene Ladevorrichtung nicht den Anforderungen (entgeltliches Aufladen durch Kunden, unentgeltliches Aufladen durch Arbeitnehmer) genügt und erwirbt eine größere, leistungsfähigere Ladevorrichtung.

Im Monat Dezember 2019 überlässt er die betriebliche, alte Ladevorrichtung unentgeltlich dem Arbeitnehmer C, der in diesem Zeitpunkt unentschlossen ist, ob er sich für sein privates Elektrokräftfahrzeug eine Ladevorrichtung anschaffen sollte. Es wird vertraglich vereinbart, dass die Ladevorrichtung im Wege einer Sonderrechtsbeziehung und ohne Gegenleistung des Arbeitnehmers überlassen wird.

Lösung:

Ertragssteuerlich führt die Überlassung der betrieblichen Ladevorrichtung im Monat Dezember 2019 zu keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn beim Arbeitnehmer, da die Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.

Umsatzsteuerlich handelt es sich beim Arbeitgeber um eine sog. unentgeltliche Wertabgabe. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bilden die Anschaffungskosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die Umsatzsteuer für den Monat Dezember ermittelt sich wie folgt:

	1.500 €	Nettoanschaffungskosten
x	1/5	Aufteilung auf 5 Jahre
x	1/12	Aufteilung auf Monat Dezember 2019
=	25 €	maßgebende Nettoanschaffungskosten
x	19 %	Umsatzsteuersatz
=	4,75 €	Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe im Monat Dezember 2019

2. Übereignung einer Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer

Übereignet ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer (Punkt III.2.3) zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Punkt VII.2.2) unentgeltlich oder verbilligt eine Ladevorrichtung (Punkt VIII.1) für Elektrokräftfahrzeuge oder extern aufladbare Hybridelektrokräftfahrzeuge, kann er die

darauf entfallende **Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz i. H. von 25 % erheben**.

Diese Pauschalierungsmöglichkeit besteht für die vorgeannten, vom Arbeitgeber gewährten Vorteile ab dem Veranlagungszeitraum 2017. Sie ist zeitlich befristet und letztmalig im Veranlagungszeitraum 2030 anwendbar.

Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung der Lohnsteuer des Sachbezugs ist der um Zahlungen des Arbeitnehmers geminderte Geldwert. Dieser ist grds. mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabepunkt im Zeitpunkt der Abgabe zu bestimmen.

Hinweis: Aus Vereinfachungsgründen können auch die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer gewählt werden.

Hinsichtlich der **umsatzsteuerlichen Folgen** gelten die Ausführungen unter Punkt VII.3 sinngemäß.

Beispiel 11: Der Arbeitgeber I (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) hat zum 1.3.2018 eine Ladevorrichtung erworben (Anschaffungskosten netto 2.000 €, Vorsteuer 380 €) und diese zutreffend dem notwendigen Betriebsvermögen und dem Unternehmensvermögen zugeordnet. Er war zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die Ladevorrichtung ausschließlich für umsatzsteuerpflichtige Ausgangsumsätze (entgeltliches Aufladen für Kunden und unentgeltliches Aufladen für Arbeitnehmer) genutzt werden sollte und genutzt wurde.

Im Jahr 2019 entscheidet sich der Arbeitgeber, die alte Ladevorrichtung durch eine neue leistungsstärkere Ladevorrichtung zu ersetzen. Die alte Ladevorrichtung übereignet er dem Arbeitnehmer D unentgeltlich, damit dieser sein privates Elektrokräftfahrzeug zu Hause aufladen kann. Der Einkaufspreis für die gebrauchte Ladevorrichtung würde im Zeitpunkt der Übereignung 1.700 € zzgl. 323 € Umsatzsteuer betragen.

Lösung:

Ertragsteuerlich führt die Übereignung der alten Ladevorrichtung beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Dieser kann aus Vereinfachungsgründen mit den Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer, hier 2.380 €, angesetzt werden.

Der Arbeitgeber kann den Sachbezug wahlweise dem individuellen Lohnsteuerabzug unterwerfen oder die darauf entfallende Lohnsteuer mit 25 % pauschal erheben. Ein pauschal besterter Arbeitslohn würde bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben.

Umsatzsteuerlich führt die Übereignung der Ladevorrichtung mangels Entgelt beim Arbeitgeber zu einer sog. unentgeltlichen Wertabgabe. Die Bemessungsgrundlage bildet der Einkaufspreis (ohne Umsatzsteuer) im Zeitpunkt der Übereignung. Die Umsatzsteuer ermittelt sich wie folgt:

	1.700 €	Einkaufspreis (netto) im Zeitpunkt der Übereignung
--	---------	--

DIE MANDANTEN | INFORMATION

x	19 %	Umsatzsteuersatz
=	323 €	Umsatzsteuer auf die Übereignung

3. Bezuschussung einer Ladevorrichtung durch den Arbeitgeber

Bezuschusst ein Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Punkt VII.2.2) die Aufwendungen eines Arbeitnehmers (Punkt III.2.3) für den Erwerb und die Nutzung einer Ladevorrichtung (Punkt VIII.1) für Elektrokrافتfahrzeuge oder extern aufladbare Hybridelektrokrافتfahrzeuge, kann er die **Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz i. H. von 25 % erheben**.

Beispiel 12: Der Arbeitnehmer E erwirbt zum Aufladen seines privaten Elektrokrافتfahrzeugs eine Ladevorrichtung, die er in seiner Garage einbauen lässt. Die Kosten für den Erwerb der Ladevorrichtung betragen 1.785 € (brutto). Der Arbeitgeber J bezuschusst die Aufwendungen des Arbeitnehmers mit 500 €.

Lösung:

Der Zuschuss des Arbeitgebers führt zu steuerpflichtigem Arbeitslohn beim Arbeitnehmer i. H. von 500 €.

Der Arbeitgeber kann den Sachbezug wahlweise dem individuellen Lohnsteuerabzug unterwerfen oder die darauf entfallende Lohnsteuer mit 25 % pauschal erheben. Ein pauschal besteuertes Arbeitslohn würde bei einer Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben.

Als Aufwendungen für die laufende Nutzung kommen unter anderem Kosten für die Wartung und die Miete für den Starkstromzähler in Betracht. Eine Pauschalierung für durch den Arbeitgeber übernommene Stromkosten ist hingegen nicht möglich.

Hinweis: Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in regelmäßigen Abständen pauschale Summen, kann auch in diesen Fällen eine Pauschalierung der Lohnsteuer möglich sein. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Aufwendungen über einen repräsentativen Zeitraum von 3 Monaten detailliert nachweist. Eine Pauschalierung ist dann so lange möglich, bis eine wesentliche Änderung dieser Verhältnisse eintritt.

4. Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder

Bei Fahrrädern und Krافتfahrzeugen handelt es sich um abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter. Werden diese dem Betriebsvermögen (siehe zu den Grundlagen Punkt III.1.1) zugeordnet, können die Anschaffungskosten grds. im Wege der **linearen AfA** geltend gemacht werden, sofern sie dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen (= Anlagevermögen).

Für nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2031 angeschaffte **neue Elektronutzfahrzeuge sowie elektrisch betriebene Lastenfahrräder** kommt zusätzlich zur linearen AfA im Jahr der Anschaffung eine **Sonder-AfA**

i. H. von **50 % der Anschaffungskosten** in Betracht. Voraussetzung ist, dass es sich bei diesen betrieblichen Wirtschaftsgütern um Anlagevermögen handelt und die für die Abschreibung erforderlichen Daten nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

Hinweis: Diese neue Sonderabschreibung tritt erst in Kraft, nachdem die Europäische Kommission durch Beschluss festgestellt hat, dass die Regelung entweder keine Beihilfe oder eine mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfe darstellt.

Wird im Jahr der Anschaffung neben der linearen AfA auch die Sonder-AfA gewinnmindernd geltend gemacht, ist der verbleibende Restwert in den Folgejahren gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer aufzuteilen.

Elektronutzfahrzeuge sind Elektrokrافتfahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3 (= Krافتfahrzeuge zur Güterbeförderung). Für extern aufladbare Hybridelektrokrافتfahrzeuge kann die Sonder-AfA nicht geltend gemacht werden.

Elektrisch betriebene Lastenfahrräder sind Schwerlastfahrräder mit einem Mindesttransportvolumen von 1 m³ und einer Nutzlast von mindestens 150 kg. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Sonder-AfA ist, dass das Lastenfahrrad verkehrsrechtlich nicht als Krافتfahrzeug einzuordnen ist.

Beispiel 13: Unternehmer K (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) erwirbt zum 1.10.2020 ein Elektrokrافتfahrzeug der EG-Fahrzeugklasse N1 (Lieferwagen) und ordnet dieses dem notwendigen Betriebsvermögen und dem Unternehmensvermögen zu. Er ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Nettoanschaffungskosten betragen 36.000 € (Nutzungsdauer 9 Jahre).

Lösung:

Die lineare AfA im Jahr 2020 beträgt:

	36.000 €	Nettoanschaffungskosten
x	1/9	Aufteilung auf Nutzungsdauer (9 Jahre)
x	3/12	Aufteilung auf Monate Oktober bis Dezember 2020
=	1.000 €	lineare AfA 2020

Weiterhin kann der Unternehmer eine Sonder-AfA i. H. von 18.000 € (= 36.000 € Nettoanschaffungskosten x 50 %) geltend machen.

Der zum 31.12.2020 verbleibende Buchwert i. H. von 17.000 € (= 36.000 € Nettoanschaffungskosten ./. 1.000 € lineare AfA ./. 18.000 € Sonder-AfA) ist in den Folgejahren gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer aufzuteilen. Die lineare AfA ab dem Jahr 2021 beträgt 2.125 € (= 17.000 € Restwert / 8 Jahre Restnutzungsdauer).

Alle Informationen und Angaben in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen (Rechtsstand: 9.1.2020).