

71. Düsseldorfer Steuerfachtagung

17. Februar 2020

Thema 1

Elektro-Fahrräder Besteuerung und Bilanzierung der Überlassung an Arbeitnehmer

Referent

Dipl.-Kfm. Gerd-Rudolf Volck
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer

Kommentator

RD Dipl.-Fwt. Walter Niermann
Ministerium der Finanzen NRW

Arten von Elektrofahrrädern im Steuerrecht

Fahrräder und Elektrofahrräder mit Unterstützung bis 25 km/Std.

- Keine Haftpflichtversicherung
- Kein Nummernschild
- Keine Helmpflicht
- Radwegbenutzung erlaubt
- Gilt nicht als Kraftfahrzeug

Elektrofahrräder mit Unterstützung von mehr als 25 km/Std.

- Haftpflichtversicherung
- Nummernschild
- Helmpflicht
- Radwegbenutzung nicht erlaubt
- Gilt als Kraftfahrzeug

Sachverhalt 1: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Arbeitgeber überlässt Elektrofahrrad, das kein Kraftfahrzeug ist, an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung einschließlich:

- Privatfahrten
- Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (10 km)

Unverbindliche Preisempfehlung 1.547,00 Euro

Anschaffung und Überlassung am 2.1.2020

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Keine Gehaltsumwandlung)

Sachverhalt 1: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Lösung

§ 3 EStG Steuerfreie Einnahmen

Steuerfrei sind ...

37. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ist;

Einkommensteuer: steuerfrei

Sozialversicherung: beitragsfrei (§ 14 SGB IV, § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV)

Umsatzsteuer: steuerbar und steuerpflichtig,
(Abschn. 15.23 Abs. 11 Nr. 1 S.1 UStAE)
1 % von der auf volle 100 Euro abgerundeten
unverbindlichen Preisempfehlung
(BMF v. 9.1.2020, BStBl 2020 I S. 174, Tz 1)
1.500,00 Euro x 1% = 15,00 Euro brutto,
2,39 Euro USt und 12,61 Euro netto

Sachverhalt 1: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Fortsetzung Lösung

Keine 0,03 % je Entfernungskilometer (enthalten im Ansatz von 1 %)

Keine Anrechnung auf Entfernungspauschale

44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge nicht anwendbar

Gehaltsabrechnung

Trotz Einkommensteuer - und Sozialversicherungsfreiheit ist die Erfassung in der Gehaltsabrechnung erforderlich wegen

- Dokumentation nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 Entgeltbescheinigungsverordnung
- Erfassung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in der Buchführung und Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung

Brutto-Bezüge

Lohnart	Bezeichnung	Einheit ²	Menge ³	Faktor ³	Prozentsatz	St ⁴	SV ⁴	GB ⁵	Betrag
200	Gehalt					L	L	J	3.700,00
810	Geldw.Vorteil E-Bike					F	F	J	15,00
									Gesamt-Brutto
									3.715,00
Steuer/Sozialversicherung									Steuerrechtliche Abzüge
St ⁴	Steuer-Brutto	Lohnsteuer	Kirchensteuer	Solidaritätszuschlag					687,13
L	3.700,00	605,41	48,43	33,29					
									SV-rechtliche Abzüge
SV ⁴	KV-Brutto	RV-Brutto	AV-Brutto	PV-Brutto	KV-Beitrag	RV-Beitrag	AV-Beitrag	PV-Beitrag ⁶	737,23
L	3.700,00	3.700,00	3.700,00	3.700,00	290,45	344,10	46,25	56,43	
									Netto-Verdienst
									2.290,64
Verdienstbescheinigung				Netto-Bezüge/Netto-Abzüge					Betrag
Gesamt-Brutto	3.755,00	SV-Brutto	3.740,00	Nr.	Bezeichnung			15,00-	
Steuer-Brutto	3.740,00	KV-Beitrag	293,59	9010	Geldw. Vorteil E-Bike				
Lohnsteuer	605,41	RV-Beitrag	347,82						

Sachverhalt 1: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Buchungen

SKR 03	SKR04	Kontobezeichnung	Soll	Haben
4152	6072	Sachzuwendungen an AN	15,00	
8611	4947	Verrechnete Sachbezüge		12,61
1776	3806	Umsatzsteuer 19 %		2,39

In der GuV werden die Sachzuwendungen der Fahrradüberlassung unter „Löhne und Gehälter“, die verrechneten Sachbezüge unter „Sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesen. Im Ergebnis wirkt sich die Umsatzsteuer gewinnmindernd aus.

Die Behandlung beim Arbeitnehmer wird von der Beschaffungsart (Kauf, Leasing oder Dienstleister) nicht berührt.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Elektrofahrrads beträgt 7 Jahre.

Sachverhalt 1 Abwandlung: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Abwandlung

Überlassung des Elektrofahrrads nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sondern durch **Gehaltsumwandlung** von 27,00 Euro

Lösung

Einkommensteuer: steuerpflichtig 1 % eines auf volle 100 Euro abgerundeten **Viertels** der unverbindlichen Preisempfehlung (BMF v. 9.1.2020, BStBl 2020 I S. 174, Tz 2)

$$2.737 \text{ Euro} / 4 = 684,25$$

$$600,00 \text{ Euro} \times 1\% = \quad \mathbf{6,00 \text{ Euro}}$$

Sozialversicherung: beitragspflichtig 6,00 Euro (§ 14 SGB IV, § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV)

Sachverhalt 1 Abwandlung: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Umsatzsteuer: steuerbar und steuerpflichtig,
(Abschn. 15.23 Abs. 11 Nr. 1 S. 1 UStAE)

1 %, **Keine Viertelung!**

2.700,00 Euro x 1% = **27,00** Euro brutto
-4,31 Euro USt
22,69 Euro netto

Sachverhalt 1 Abwandlung: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Kritik

Die lohnsteuerrechtlichen und die sozialversicherungsrechtlichen Bemessungsgrundlagen stimmen überein.

Für umsatzsteuerliche Zwecke ist die Bemessungsgrundlage nicht mit einem Viertel, sondern mit dem vollen Bruttolistenpreis bzw. der vollen unverbindlichen Preisempfehlung anzusetzen.

Diese Abweichung verursacht erheblichen Abrechnungsaufwand. Eine Angleichung wäre wünschenswert.

Sachverhalt 1 Abwandlung: Elektrofahrrad bis 25 km/Std.

Änderung der Rechtsprechung zum Zusätzlichkeitserfordernis

Urteile des BFH vom 1.8.2019 VI R 32/18, VI R 21/17 und VI R 40/17

Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt.

Zusätzlicher Arbeitslohn liegt vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird.

Durch arbeitsrechtliche Minderung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns könnte diese Herabsetzung durch verwendungs- bzw. zweckgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgeglichen werden.

Die Nachteile der Abwandlung von Fall 1 ließen sich vermeiden, wenn die Finanzverwaltung der neuen BFH-Rechtsprechung folgen würde.

Sachverhalt 2: Elektrofahrrad über 25 km/Std. (Kfz)

Arbeitgeber überlässt **Elektrofahrrad**, das ein **Kraftfahrzeug** ist, an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung einschließlich:

- Privatfahrten
- Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (10 km)

Unverbindliche Preisempfehlung 4.998,00 Euro

Anschaffung und Überlassung am 2.1.2020

Gehaltsumwandlung

Sachverhalt 2: Elektrofahrrad über 25 km/Std. (Kfz)

Lösung

Einkommensteuer: steuerpflichtig (§ 3 Nr. 47 EStG nicht anwendbar, da Kfz)
1 %-Regelung $4.900 \times 1 \% = 49,00$ Euro
Bemessungsgrundlage ein Viertel des Bruttolistenpreises: $4.998 \text{ Euro} / 4 = 1.249,50$ Euro
(§ 8 Abs. 2 S. 2 bis 5 i.V... § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG, und
BMF v. 9.1.2020, BStBl 2020 I S. 174, Tz 6)

1 % x 1.249,50 Euro =	12,49 Euro
0,03 % x 1.249,50 x 10 Euro =	3,75 Euro
insgesamt	16,24 Euro

Sozialversicherung: beitragspflichtig wie ESt 16,24 Euro
(§ 14 SGB IV, § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV)

Sachverhalt 2: Elektrofahrrad über 25 km/Std. (Kfz)

Lösung Fortsetzung

Umsatzsteuer:	steuerbar und steuerpflichtig
	1 % des Bruttolistenpreises
	Keine Übertragung der Viertelung auf die USt
	(Abschn. 15.23 Abs. 11 Nr. 1 S.1 UStAE)
	1 % x 4.998,00 Euro = 49,98 Euro
	0,03 % x 4.998,00 Euro x 10 = 14,99 Euro
	insgesamt brutto 64,97 Euro
	darin enthalten 19 % USt -10,37 Euro
	netto 54.60 Euro

Sachverhalt 2: Elektrofahrrad über 25 km/Std. (Kfz)

Kritik

Abschn. 15.23 Abs. 11 Nr. 1 S.1 UStAE lautet:

*„Wird der lohnsteuerrechtliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugübergabe für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit dem vom Listenpreis abgeleiteten Pauschalwert angesetzt (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR), kann von diesem Wert auch bei der Umsatzbesteuerung ausgegangen werden, **wobei jedoch keine Kürzung des inländischen Listenpreises für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge vorzunehmen ist.**“*

Die Kritik an den unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen für Lohnsteuer und Umsatzsteuer von Folie 8 gilt auch für das als Kraftfahrzeug zu behandelnde Elektrofahrrad und erst recht für die Elektro- und Hybridelektro-Personenkraftwagen.

Verkauf des Elektrofahrrads an den Arbeitnehmer

Der Verkauf in **Leasingfällen** kann nach 36 Monaten Vertragsdauer mit 40 % der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung oder dem niedrigeren nachgewiesenen Wert abzüglich Zahlung des Arbeitnehmers zu Arbeitslohn führen. Der Differenzbetrag kann nach § 37b Abs. 1 EStG pauschal mit 30 % versteuert werden (BMF-Schreiben vom 17.11.2017, BStBl 2017 I S. 1546, Tz 3f.

Diese Regelung gilt für beide Arten von Elektrofahrrädern.

Fazit

Das Elektrofahrrad mit Unterstützung bis 25 km/Std. bietet mehr **Gestaltungsmöglichkeiten** als die schnellere Variante z.B. durch

- Zusätzliche Gewährung der Entfernungspauschale
- bei Gehaltserhöhung in Form der Elektrofahrradüberlassung weniger Lohnsteuer
- auch mehr als ein Elektrofahrrad z.B. zur Nutzung von Familienangehörigen kann steuerfrei überlassen werden

Wenn sich die Auffassung des BFH zur Zusätzlichkeit durchsetzt, kann auch die **Gehaltsumwandlung** genutzt werden.

Die **Bemessungsgrundlagen** für Lohnsteuer und Umsatzsteuer sollten **angepasst** werden. Das würde den Abrechnungsaufwand und das Risiko bei Außenprüfungen mindern.