

Mandanten-Merkblatt

München den, 18.07.2019

Besteuerung von (Elektro-)Fahrrädern

Inhalt

I. Verkehrsrechtliche Einordnung

II. Nutzung durch den Arbeitnehmer

II.1 Überlassung an Arbeitnehmer

II.2 Aufladen im Betrieb des Arbeitgebers

III. Betriebliche Nutzung

III.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen

III.2 Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

III.3 Privatnutzung

Die Privatnutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen sowie deren Überlassung an Arbeitnehmer ist nach wie vor – auch im Bereich des Steuerrechts – ein Dauerbrenner.

Im Laufe der letzten Jahre sind Elektrofahrräder immer populärer geworden. Bereits zu Anfang des Jahres 2017 besaßen 2,3 Millionen Haushalte in Deutschland mindestens ein Elektrofahrrad.

Die Nutzung von (Elektro-)Fahrrädern kann aus mehreren Gründen vorteilhaft sein. Neben ökologischen Aspekten können sich auch steuerrechtliche Vorteile durch die Nutzung von (Elektro-)Fahrrädern im Vergleich zu konventionellen Kraftfahrzeugen ergeben.

I. Verkehrsrechtliche Einordnung

Entscheidend für die Besteuerung von Elektrofahrrädern ist deren verkehrsrechtliche Einordnung, da diese bindend für die Zwecke der Einkommensteuer ist.

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 nicht, ist es verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen. In diesem Fall können Begünstigungen für Elektro-Kraftfahrzeuge anwendbar sein.

In diesem Merkblatt wird die einkommensteuerrechtliche Behandlung von (Elektro-)Fahrrädern, die (verkehrsrechtlich) keine Kraftfahrzeuge sind, im Überblick dargestellt.

II. Nutzung durch den Arbeitnehmer

1. Überlassung an Arbeitnehmer

Die Besteuerung der Überlassung eines Elektrofahrrads an einen Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder gleichgestellten Fahrten sowie 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).

1.1 Besteuerung bis Veranlagungszeitraum 2018

Die Nutzungsüberlassung ist im Fall einer Gehaltsumwandlung oder Lohnerhöhung bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2018 lohnsteuerlich mit 1 % der auf volle hundert Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer zu bewerten. Dieser Wert ist auch anzusetzen, sofern sich die Nutzungsmöglichkeit im Laufe eines Monats nur zeitweise ergibt.

Hinweis: Wird ein vom Arbeitgeber geleastes Elektrofahrrad im Wege einer Gehaltsumwandlung an einen Arbeitnehmer überlassen, so empfiehlt es sich, den bisherigen Barlohn um den Bruttowert der Leasingrate zu mindern.

Lohnsteuerlich bildet die Summe aus Bar- und Sachlohn den steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Die Freigrenze von monatlich 44 € ist in Fällen der Lohnerhöhung bzw. Gehaltsumwandlung nicht anwendbar.

Beispiel 1: Unternehmer A (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) schloss zum 1.2.2017 einen Leasingvertrag mit dem Hersteller über die Überlassung eines Elektrofahrrads ab. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers (einschließlich der Umsatzsteuer) lag in diesem Zeitpunkt bei 5.950 €. Die monatliche Leasingrate beträgt 100 € zzgl. 19 € Umsatzsteuer.

Die Überlassung an den Arbeitnehmer B (auch zur Privatnutzung) erfolgte zum 10.2.2017 im Wege einer Gehaltsumwandlung. Damit ergibt sich ein Sachbezugswert ab Februar 2017 in Höhe von 59 € (5.900 € x 1 %). Der steuerpflichtige Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt sich wie folgt:

	3.000 €	Barlohn bisher
.	119 €	Brutto-Leasingrate
=	2.881 €	Barlohn
+	59 €	Durchschnittswert (Sachlohn)
=	2.940 €	steuerpflichtiger Arbeitslohn

Im Fall einer Sonderrechtsbeziehung ist der steuerpflichtige Arbeitslohn aufgrund der Nutzungsüberlassung bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2018 mit den üblichen Abgabepreisen am Abgabeort, die um übliche Preisnachlässe gemindert werden, zu berechnen. Die Freigrenze von monatlich 44 € ist in diesen Fällen anwendbar.

Beispiel 2: Unternehmer C (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) schloss zum 1.7.2017 einen Leasingvertrag mit dem Hersteller über ein Elektrofahrrad ab und überlässt dieses an den Arbeitnehmer D. Der bisherige Barlohn des Arbeitnehmers in Höhe von monatlich 4.000 € wird nicht gekürzt. Darüber hinaus soll sich auch keine Gehaltserhöhung aus diesem Sachverhalt ergeben und es wird auch keine sonstige Gegenleistung des D erwartet. Es handelt sich um eine sog. Sonderrechtsbeziehung. Eine Fahrradvermietung am Abgabeort hätte monatlich 119 € inklusive Umsatzsteuer für die Überlassung verlangt. Der steuerpflichtige Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt sich ab Juli 2017 wie folgt:

	4.000 €	Barlohn bisher
+	119 €	üblicher Endpreis am Abgabeort
=	4.119 €	steuerpflichtiger Arbeitslohn

Der übliche Endpreis am Abgabeort übersteigt die monatliche Freigrenze von 44 € und führt damit in voller Höhe zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

1.2 Besteuerung ab Veranlagungszeitraum 2019

Wird das (Elektro-)Fahrrad zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (= Lohnerhöhung oder Sonderrechtsbeziehung) an den Arbeitnehmer überlassen, führt dieser Vorgang ab dem Veranlagungszeitraum 2019 zu keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn. Diese Begünstigung ist zeitlich befristet und letztmals im Veranlagungszeitraum 2021 anwendbar.

Die Nutzungsüberlassung im Wege einer Gehaltsumwandlung, ist der Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung für die Ermittlung des Sachlohns entscheidend. Bei einer erstmaligen Überlassung vor dem 1.1.2019 ist die Ermittlung des Arbeitslohns entsprechend Punkt II.1.1 vorzunehmen. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche (Elektro-)Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022, ist als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung 1 % der auf volle hundert Euro abgerundeten *halbierten* unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen.

Hinweis: Vor dem Bundesfinanzhof sind derzeit mehrere Verfahren anhängig, in denen streitig ist, ob auch in Fällen von Gehaltsumwandlungen die Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erfüllt ist.

1.3 Umsatzsteuerliche Folgen

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer richtet sich – mangels speziellen gesetzlichen Regelungen bzw. Stellungnahmen der Finanzverwaltung – nach den allgemeinen Grundsätzen.

Die Umsatzsteuer ist damit in Fällen der Gehaltsumwandlung bzw. Lohnerhöhung ausgehend von den Gesamtkosten des Arbeitgebers zzgl. eines etwaigen Gewinnaufschlags zu ermitteln. Bei diesem Wert handelt es sich um einen Bruttowert, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

Fortsetzung Beispiel 1: Die Gesamtkosten (u. a. Leasingaufwendungen) des Arbeitgebers einschließlich eines Gewinnaufschlags betragen monatlich 142,80 € (brutto). Die Umsatzsteuer auf der Überlassung an den Arbeitnehmer beträgt in diesem Fall monatlich grds.:

	142,80 €	Gesamtkosten einschließlich Gewinnaufschlag (Bruttowert, 119 %)
/.	19 %	Minderung
=	120 €	Nettowert (100 %)
=	22,80 €	monatliche Umsatzsteuer

Hinweis: Bei Kraftfahrzeugen kann für die Ermittlung der Umsatzsteuer 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 (Elektro-)Fahrräder zulässig ist.

Erfolgt die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads an den Arbeitnehmer im Wege einer Sonderrechtsbeziehung und ohne Gegenleistung des Arbeitnehmers, ist die Umsatzsteuer anhand der dem Arbeitgeber entstandenen Ausgaben mit vollem oder teilweisem Vorsteuerabzug zu ermitteln.

Fortsetzung Beispiel 2: Die Ausgaben des Arbeitgebers mit Vorsteuerabzug betragen 119 €. Aufgrund der Überlassung an den Arbeitnehmer ergibt sich eine monatliche Umsatzsteuer in Höhe von:

	119 €	Bruttoaufwendungen
/.	19 %	Minderung
=	100 €	Nettowert für Aufwendungen mit Vorsteuerabzug
=	19 €	monatliche Umsatzsteuer

1.4 Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer

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

Hinweis: Der Werbungskostenabzug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist auch dann möglich, sofern die Überlassung eines Elektrofahrrads zu keinem steuerpflichtigen Arbeitslohn geführt hat (zu Fällen ohne steuerpflichtigen Arbeitslohn siehe Punkt II.1.2).

Nutzt der Arbeitnehmer das überlassene (Elektro-)Fahrrad auch für Auswärtstätigkeiten (= beruflich veranlasste Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind) ist keine pauschale Ermittlung von Werbungskosten 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.

1.5 Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Kostenübernahmen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil (Sachlohn) aus der Nutzungsüberlassung des (Elektro-)Fahrrads. Zu beachten ist, dass der Sachlohn maximal bis auf 0 € zu mindern ist. Eine Zuzahlung des Arbeitnehmers führt damit in keinem Fall zu einem negativen Sachlohn.

Hinweis: Ist die Überlassung eines Elektrofahrrads an den Arbeitnehmer steuerfrei, kann eine Zuzahlung des Arbeitnehmers nicht zu einer Minderung des Arbeitslohns führen.

1.6 Besonderheiten bei Fahrradverleihfirmen

Überlässt eine Fahrradverleihfirma (= Arbeitgeber) einem Arbeitnehmer ein (Elektro-)Fahrrad, ergibt sich der steuerpflichtige Arbeitslohn bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2018 grds. aus den um 4 % geminderten Endpreisen, die der Arbeitgeber für diese Dienstleistung im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangen würde. Der ermittelte Sachlohn ist nur insoweit steuerpflichtig, als dass dieser jährlich 1.080 € (= Freibetrag) übersteigt.

Beispiel 3: Unternehmer E (umsatzsteuerliche Regelbesteuerung) führt seine gewerbliche Tätigkeit im Rahmen der Vermietung von Elektrofahrrädern aus. Bisher hat der Arbeitnehmer F ausschließlich einen monatlichen Barlohn in Höhe von 2.000 € erhalten. Im Zuge einer Lohnerhöhung erhält der Arbeitnehmer – unter Anpassung des Arbeitsvertrages – ab Januar 2018 ein Elektrofahrrad ohne Zuzahlung, welches er für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen darf. Als Monatsmiete für ein solches Elektrofahrrad verlangt der Unternehmer von einem fremden Dritten einen Bruttobetrag von 100 €. Der steuerpflichtige Arbeitslohn des Arbeitnehmers ermittelt sich für das Jahr 2018 wie folgt:

	24.000 €	Monatlicher Barlohn bisher
+	1.200 €	üblicher Endpreis
/.	48 €	Abschlag 4 %
/.	1.080 €	Freibetrag
=	24.072 €	steuerpflichtiger Arbeitslohn

Der Sachlohn beträgt aufgrund der Überlassung des Elektrofahrrads im Ergebnis 72 € (= 1.200 € ./ 48 € ./ 1.080 €).

Alternativ zur dargestellten, besonderen Ermittlung des Sachlohns kann die Berechnung auch sinngemäß nach den Grundsätzen von Punkt II.1.1 erfolgen. Bei Fahrradverleihfirmen ergibt sich damit ein Wahlrecht zur Bewertung des Sachbezugs. Dieses Wahlrecht kann sowohl vom Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren, als auch vom Arbeitnehmer im Veranlagungsverfahren ausgeübt werden.

Wird das (Elektro-)Fahrrad ab dem Veranlagungszeitraum 2019 an den Arbeitnehmer überlassen, ist der Sachlohn entsprechend Punkt II.1.2 ggf. steuerfrei.

2. Aufladen im Betrieb des Arbeitgebers

Werden Elektrofahrräder des Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens unentgeltlich oder teilentgeltlich aufgeladen, führt dies grds. zu steuerpflichtigem Sachlohn.

Abweichend von diesem Grundsatz stellen diese vom Arbeitgeber gewährten Vorteile aus Billigkeitsgründen (= nach Verwaltungsauffassung) jedoch keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

III. Betriebliche Nutzung

1. Zuordnung zum Betriebsvermögen

Wird ein (Elektro-)Fahrrad 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 Elektrofahrzeug zu mehr als 10 %, aber höchstens zu 50 % betrieblich genutzt, so kann eine Zuordnung zum Privatvermögen oder zum gewillkürten Betriebsvermögen erfolgen. Die etwaige Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen muss in unmissverständlicher Weise durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen dokumentiert werden.

Ein Elektrofahrzeug muss dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, sofern die betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt (= notwendiges Betriebsvermögen).

Hinweis: Liegt die betriebliche Nutzung eines Elektrofahrzeugs 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).

2. Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Ist das (Elektro-)Fahrzeug dem notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet, stellen die im Zusammenhang mit dem (Elektro-)Fahrzeug anfallenden Aufwendungen Betriebsausgaben dar.

Nutzt ein Unternehmer ein betriebliches (Elektro-)Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, sind die in diesem Zusammenhang stehenden Aufwendungen bereits als Betriebsausgaben erfasst. Ein zusätzlicher Abzug der Entfernungspauschale (entsprechend Punkt III.1) ist nicht möglich.

Hinweis: Bei betrieblichen Kraftfahrzeugen, die auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt werden, können die Aufwendungen für diese Fahrten unter Umständen nicht vollständig als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Diese Problematik besteht bei betrieblichen (Elektro-)Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, nicht.

3. Privatnutzung

3.1 Besteuerung bis Veranlagungszeitraum 2018

Wird ein betriebliches Elektrofahrzeug (= gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen) für private Zwecke genutzt, so ist der private Nutzungsanteil mit dem Anteil an den Gesamtkosten als Nutzungsentnahme anzusetzen. Im Gegensatz zur Ermittlung der Nutzungsentnahme von Kraftfahrzeugen besteht keine speziellere gesetzliche Regelung bzw. Verwaltungsanweisung.

Hinweis: Eine alternative Möglichkeit zur Ermittlung des Teilwertes der Nutzungsentnahme wäre die Übernahme des lohnsteuerlichen Durchschnittswertes. Es fehlt jedoch an einer gesetzlichen Regelung bzw. Verwaltungsanweisung in diesem Zusammenhang.

3.2 Besteuerung ab Veranlagungszeitraum 2019

Die private Nutzung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads stellt ab dem Veranlagungszeitraum 2019 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 2021 anwendbar.

3.3 Umsatzsteuerliche Folgen

Die Nutzung eines dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordneten (Elektro-)Fahrrads durch den Unternehmer für private Fahrten, führt zu einer sog. unentgeltlichen Wertabgabe, sofern er von den Anschaffungskosten die Vorsteuerbeträge vollständig oder teilweise abziehen konnte.

Hinweis: Ein erworbenes (Elektro-)Fahrzeug 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 Anschaffungskosten) zu ermitteln. Die Umsatzsteuer ist auf die entsprechenden Nettoaufwendungen aufzuschlagen.

Hinweis: Betragen die Anschaffungskosten für das (Elektro-)Fahrzeug mehr als 500 € (Regelfall), sind diese für die Ermittlung der entstandenen Aufwendungen gleichmäßig auf 5 Jahre zu verteilen.

Rechtsstand: 18.5.2019

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.