
Lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung der vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer zur Privatnutzung überlassenen (Elektro-)Fahrräder sowie deren Übereignung

LfSt Bayern, Vfg. v. 19.11.2021 – S 2334.2.1 - 122/2 St36

Anm. d. Red. Mit diesem Dokument wird die Verfügung vom 22.5.2017 geändert. Die Änderungen sind kursiv und unterstrichen.

1. Adressaten, Bezug

Diese Verfügung richtet sich an die Beschäftigten in den LSt-Arbeitgeberstellen und der LSt-Außenprüfung.

2. Überlassung eines Dienst-(Elektro-)Fahrrads

Die Überlassung geleaster (Elektro-)Fahrräder durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung stellt – ebenso wie die Überlassung arbeitgebereigener (Elektro-)Fahrräder – Arbeitslohn dar. Auch wenn ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur privaten Nutzung überlässt, ist ein geldwerter Vorteil (als Arbeitslohn von dritter Seite) hierfür zu ermitteln, wenn die Überlassung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis

steht. Dies ist in den derzeit bekannten Fahrrad-Leasingverhältnissen der Fall, da der Arbeitgeber aktiv an der Verschaffung durch die Leasingvereinbarungen (Rahmenvereinbarungen zwischen Leasinggesellschaft/Vermittler/Dienstleister und Arbeitgeber) mitwirkt (BMF v. 20.1.2015 – IV C 5 - S 2360/12/10002, DOK 2014/1134901, BStBl. I 2015, 143, DStR 2015, 227). Entsprechendes gilt bei der Überlassung mehrerer (Elektro-)Fahrräder an den Arbeitnehmer.

2.1 Überlassung resultiert aus Arbeitsvertrag

2.1.1 Lohnsteuerliche Behandlung

Least der Arbeitgeber ein (Elektro-)Fahrrad und überlässt es dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung, liegt jedenfalls dann keine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung iSd BFH-Urteils v. 18.12.2014 – VI R 75/13, BStBl. II 2015, 670, DStR 2015, 941 (sog. Behördenleasing) vor und die Nutzungsüberlassung ist nach § 8 Abs. 2 S. 2–5 bzw. S. 10 bzw. § 3 Nr. 37 EStG zu bewerten, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

Der Anspruch resultiert aus dem Arbeitsvertrag oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage gemäß BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, BeckVerw 355270, weil

- er arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist (dh wenn die Vereinbarung von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags getroffen wird oder wenn eine Beförderung in eine höhere Gehaltsklasse mit der Überlassung verbunden ist) sowie
- er im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart ist. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags im Vorhinein auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem betrieblichen

(Elektro-)Fahrrad des Arbeitgebers gewährt (vgl. BFH v. 6.3.2008 – VI R 6/05, BStBl. II 2008, 530, DStR 2008, 861).

In Leasingfällen setzt das Vorliegen eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads zudem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

Der geldwerte Vorteil wird – wie bei der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern, die sich im Eigentum des Arbeitgebers befinden – wie folgt ermittelt (vgl. GLE v. 9.1.2020, BStBl. I 2020, 174, BeckVerw 462760):

Überlassenes Verkehrsmittel		Lohnsteuer	
		Bewertung des Arbeitslohns	ESTG
1	Fahrrad	Mtl. 1 % der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. USt (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten)	§ 8 Abs. 2 S. 10 EStG
2		<i>Ausnahmen für 2019–2030:</i> a) <i>nur in 2019:</i> grds. mtl. 1 % der <i>halbierten</i> und dann auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. USt (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten) ¹ , sofern nicht vorrangig c)	§ 8 Abs. 2 S. 10 EStG
3		b) <i>ab 2020:</i> grds. mtl. 1 % eines <i>Viertels</i> der und dann auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. USt (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten), sofern nicht vorrangig c ²	§ 8 Abs. 2 S. 10 EStG
4		c) <i>steuerfrei</i> , sofern Überlassung <i>zusätzlich</i> zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt ³	§ 3 Nr. 37 EStG
5	Fahrrad, wenn die Nutzungsüberlassung von Fahrrädern zur Angebotspalette des Arbeitgebers an fremde Dritte gehört (zB Fahrradverleihfirmen)	Vgl. Zeilen 1 bis 4, oder	
		96 % des Endpreises, zu denen der Arbeitgeber seine Fahrräder an fremde Dritte überlässt abzgl. 1.080 EUR Rabatt-Freibetrag	§ 8 Abs. 3 EStG
6	Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist (ua keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht)	Vgl. Zeilen 1 bis 5	
7	Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen ist (zB > 25 km/h)	Wie bei Kfz (dh Pauschalwert- oder Fahrtenbuchmethode; im Gegensatz zu Zeilen 1–5 müssen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich angesetzt werden und • gilt § 3 Nr. 37 EStG nicht.)	§ 8 Abs. 2 S. 2–5 iVm § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG

Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil. Die 44 EUR-Freigrenze⁴ des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG kommt nicht zum Ansatz.

2.1.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Das FG des Saarlandes hatte mit Beschluss v. 18.3.2019 – 1 K 1208/16, MwStR 2019, 759 dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, wie Art. 56 Abs. 2 MwStSystRL vor dem Hintergrund der Überlassung von Firmenfahrzeugen auszulegen sei.

Der EuGH stufte mit Urteil v. 20.1.2021, C-288/19, QM, DStR 2021, 154, die Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer abweichend von den umsatzsteuerlichen Grundsätzen als unentgeltliche Überlassung des Unternehmers an sein Personal ein. Nachdem der EuGH über die Vorlage entschieden hatte, nahm das FG des Saarlandes das Verfahren unter dem Geschäftszeichen 1 K 1034/21 wieder auf und

entschied anhand der vom EuGH dargelegten Rechtsgrundsätze. Die bisherige Rechtsprechung des BFH hält das FG aufgrund der EuGH-Rechtsprechung für nicht mehr haltbar. Gegen den Gerichtsbescheid des FG v. 29.7.2021 wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 25/21).

Bis zur Entscheidung durch den BFH und bis zur Bekanntgabe einer evtl. anders lautenden Verwaltungsauffassung durch das BMF ist jedoch an der bisherigen Auffassung der entgeltlichen Überlassung (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002 :001, DOK 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, DStR 2014, 1173, Tz. II) bei Kfz ebenso wie bei Fahrrädern weiterhin festzuhalten. Aufgrund des anhängigen BFH-Verfahrens können vergleichbare Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 S. 2 Hs. 1 AO ruhen.

§ 3 Nr. 37 EStG sowie die Halbierung bzw. Viertelung der Bemessungsgrundlage finden für umsatzsteuerliche Zwecke *keine Anwendung*. Das bedeutet Folgendes:

2.1.2.1 Überlassung erfolgt zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Die entgeltliche Überlassung eines betrieblichen (Elektro-)Fahrrads, das verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen ist, eines Unternehmers (Arbeitgeber) an sein Personal zu privaten Zwecken stellt eine *entgeltliche sonstige Leistung* iSd § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG dar.

- Die Überlassung ist als Vergütung für geleistete Dienste des Arbeitnehmers und damit als *entgeltlich* anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das Fahrrad dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird (*tauschähnlicher Umsatz* nach § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) (Abschn. 15.23 Abs. 8 ff. UStAE). Dies bedeutet, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht von einer entgeltlichen Überlassung auszugehen ist, wenn dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur Privatnutzung überlassen wird, und zwar *unabhängig davon, ob sich der Arbeitnehmer finanziell beteiligt oder nicht* (Zuzahlung).

Als Bemessungsgrundlage ist gemäß § 10 Abs. 2 S. 2 iVm Abs. 1 S. 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung heranzuziehen.

- *Zuzahlungen* des Arbeitnehmers mindern die Bemessungsgrundlage nicht (BMF v. 30.12.1997 – IV C 3 - S 7102 - 41/97, BStBl. I 1998, 110, BeckVerw 027200).

Aus Vereinfachungsgründen wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei einer Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung *1 % der unverbindlichen Preisempfehlung inklusive Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Inbetriebnahme angenommen wird, wobei die lohnsteuerlichen Werte als Bruttowerte anzusehen* sind, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.

- **Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2020 von seinem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ein Elektro-Fahrrad (UVP 3.200 EUR zzgl. USt 608 EUR), das verkehrsrechtlich nicht als Kfz gilt, welches er auch privat nutzen darf.

Lösung:

Lohnsteuer: Die Überlassung ist nach § 3 Nr. 37 EStG steuerfrei.

- •Umsatzsteuer: Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Bemessungsgrundlage: $1\% \times 3.800 \text{ EUR}$ ($3.200 \text{ EUR} + 608 \text{ EUR} = 3.808 \text{ EUR}$, Abrundung auf volle hundert EUR) = $38 \text{ EUR} \times 100/119 = 31,93 \text{ EUR}$, Umsatzsteuer $19\% = 6,07 \text{ EUR}$.

2.1.2.2 Überlassung erfolgt aufgrund einer Gehaltsumwandlung

Beim Fall der Gehaltsumwandlung (Verzicht auf einen Teil des Arbeitslohns und stattdessen Fahrradüberlassung) handelt es sich hingegen *nicht um einen tauschähnlichen Umsatz*, da die Gegenleistung gerade nicht in der anteiligen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, sondern in einer Entgeltzahlung (Gehaltsumwandlung) besteht. Die Bemessungsgrundlage für die Überlassung des Fahrrads ist somit nach § 10 Abs. 1 UStG zu bestimmen. Die *Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG* ist alles, was der Unternehmer (Arbeitgeber) vom Leistungsempfänger (Arbeitnehmer) für die Leistung (Überlassung des Fahrrads) erhält und bestimmt sich in diesem Fall nach der *Höhe der Barlohnherabsetzung*.

Die *Mindestbemessungsgrundlage* nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG ist grundsätzlich noch zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich gezahlten Betrag übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach den entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG. Zu den entstandenen Ausgaben zählen auch evtl. Anschaffungskosten, die grds. auf den § 15a UStG-Zeitraum zu verteilen sind. Die Verteilung der Anschaffungskosten gilt auch in Leasingfällen, sofern das Fahrrad dem Arbeitgeber zuzurechnen ist, vgl. A 3.5 Abs. 5 und Abs. 6 UStAE. Alternativ zu den entstandenen Aufwendungen, *kann die Mindestbemessungsgrundlage auch mit der 1 %-Methode ermittelt werden*.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer erhält im Jahr 2020 von seinem Arbeitgeber ein Elektro-Fahrrad (UVP 3.200 EUR zzgl. USt 608 EUR), das verkehrsrechtlich nicht als Kfz gilt, welches er auch privat nutzen darf. Der Arbeitnehmer verzichtet hierzu monatlich auf 50 EUR seines Gehalts.

Lösung:

Lohnsteuer: Geldwerter Vorteil iHv $1\% \times 900 \text{ EUR}$ ($\frac{1}{4} \times 3.808 \text{ EUR} = 952 \text{ EUR}$, Abrundung auf volle hundert EUR) = 9 EUR

- •Umsatzsteuer:

Es liegt eine entgeltliche sonstige Leistung vor, § 3 Abs. 9 UStG,

- •Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG: Gehaltsverzicht = $50 \text{ EUR} \times 100/119 = 42,02 \text{ EUR}$

Prüfung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG:

- • entweder: Entstandene Ausgaben, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben; Anschaffungskosten auf den § 15a UStG-Zeitraum verteilt:

$3.200 \text{ EUR} / 5 \text{ Jahre} (\text{§ 15a UStG-Zeitraum}) / 12 \text{ Monate} = 53,33 \text{ EUR}$

~~->Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage von 53,33 EUR. Umsatzsteuer
§ 12 Abs. 1 UStG: 19 % x 53,33 EUR = 10,13 EUR~~

oder: aus Vereinfachungsgründen 1 %-Regelung: 1 % x 3.800 EUR x 100/119 =
31,93 EUR

- • kein Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage, da Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG iHd Gehaltsverzichts mit 42,02 EUR höher als der niedrigste Wert der Mindestbemessungsgrundlage; dh Ansatz der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG

Umsatzsteuer § 12 Abs. 1 UStG: 19 % von 42,02 EUR = 7,98 EUR

- • Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den Anschaffungskosten des Fahrrads einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

Abwandlung:

Der Arbeitgeber hat das Fahrrad nicht angeschafft, sondern geleast. Es entstehen ihm monatliche Gesamtkosten für das Fahrrad (Leasingkosten) iHv 60 EUR zzgl. USt.

Lösung:

Lohnsteuer: vgl. og Beispiel, ohne Änderung

- • Umsatzsteuer:

Es liegt eine entgeltliche sonstige Leistung vor, § 3 Abs. 9 UStG,

- • Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG: Gehaltsverzicht = 50 EUR x 100/119 = 42,02 EUR

Prüfung Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 iVm § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG:

- • entweder : Entstandene Ausgaben, soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigt haben: 60 EUR –> Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage

oder: aus Vereinfachungsgründen 1 %-Regelung: 1 % x 3.800 EUR x 100/119 =
31,93 EUR

- • kein Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage, da Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG iHd Gehaltsverzichts mit 42,02 EUR höher als der niedrigste Wert der Mindestbemessungsgrundlage; dh Ansatz der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG

Umsatzsteuer § 12 Abs. 1 UStG: 19 % von 42,02 EUR = 7,98 EUR

- • Umsatzsteuer § 12 Abs. 1 UStG: 19 % x 60 EUR = 11,40 EUR

Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den hierfür bezogenen Leasing-Leistungen einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

- 2.2 Überlassung resultiert aus einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung

Least der Arbeitgeber ein Fahrrad und überlässt es dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung, liegt eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung vor, wenn die Fahrradüberlassung nicht im Rahmen einer Gehaltsumwandlung oder eines arbeitsvertraglichen Vergütungsbestandteils erfolgt (vgl. BMF v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, BeckVerw 355270 Rn. 47) und der Arbeitnehmer sämtliche Kosten und Risiken aus der Überlassung trägt.

2.2.1 Lohnsteuerliche Behandlung

In diesen Ausnahmefällen kommen die Urteilsgrundsätze des BFH-Urteils v. 18.12.2014 – VI R 75/13, BStBl. II 2015, 670, DStR 2015, 941 (sog. Behördenleasing) zum Tragen. Der geldwerte Vorteil liegt (abweichend von Tz. 2.1) dann in der Verschaffung verbilligter Leasingkonditionen und ist nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG (und nicht nach der 1 %-Methode) zu bewerten (vgl. LfSt Bayern v. 29.5.2017 – S 2334.2.1 - 10/7 St32 zum sog. Behördenleasing).

Die 44 EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist grds. anwendbar, sofern die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 EUR im Kalendermonat nicht übersteigen.

2.2.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Bei der Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer handelt es sich um eine sonstige Leistung des Arbeitgebers, § 3 Abs. 9 UStG.

Wird ein Beförderungsmittel langfristig (= länger als 30 Tage) an einen Nichtunternehmer überlassen, ist die Versteuerung dort vorzunehmen, wo der Empfänger (= Arbeitnehmer) seinen Wohnsitz hat, § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG. Ist dieser in Deutschland, unterliegt die Überlassung der deutschen Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach dem für die Nutzungsüberlassung vereinbarten Entgelt abzüglich der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 UStG.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich gezahlten Betrag übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach den entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG.

Da die Nutzungsüberlassung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, erhält der Arbeitgeber aus den hierfür bezogenen Leasing-Leistungen einen Vorsteuerabzug, soweit die restlichen Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

3. Kauf des (Elektro-)Fahrrads nach Leasingende

Sollte der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-)Fahrrad vom Arbeitgeber, dem Leasinggeber oder einem Dienstleister erwerben, ist zu überprüfen, ob ein geldwerter Vorteil vorliegt:

3.1 Bewertung nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG

Sollte zunächst der Arbeitgeber das Fahrrad vom Leasinggeber oder einem Dienstleister erwerben und es zu einem geringeren Preis als dem Endpreis iSd § 8 Abs. 2 S. 1 EStG an den Arbeitnehmer weiterveräußern, liegt Arbeitslohn nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG vor. Wenn der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-)Fahrrad hingegen vom Leasinggeber oder einem Dienstleister zu einem geringeren Preis als dem Endpreis iSd § 8 Abs. 2 S. 1 EStG erwirbt, ist der

Differenzbetrag als Arbeitslohn von dritter Seite zu versteuern. Ein evtl. Preisvorteil steht im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis. Durch das Eingehen der Leasingvereinbarungen hat der Arbeitgeber an seiner Verschaffung aktiv mitgewirkt, auch wenn der Arbeitnehmer keinen vertraglichen Anspruch auf den Fahrraderwerb und einen Preisvorteil hat (vgl. BMF-Schreiben v. 20.1.2015 – IV C 5 – S 2360/12/10002, BStBl. I 2015, 143, BeckVerw 294290).

Da sich die Wertermittlung in der Praxis ggf. schwierig gestaltet, bestehen aufgrund bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung keine Bedenken, den Endpreis iSd § 8 Abs. 2 S. 1 EStG eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses *nach 36 Monaten* der Nutzungsdauer übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit *40 % der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers*, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil.

3.2 Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG (ab 2020)

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für die den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereigneten betrieblichen (Elektro-)-

Fahrräder, die keine Kfz iSd § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sind, ab 2020 mit 25 % pauschal erheben.

3.3 Pauschalierung nach § 37b EStG

Anstelle der Bewertung nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG kommt grds. auch die Anwendung des § 37b EStG durch den Zuwendenden in Betracht. Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

3.3.1 Bewertung nach § 37b Abs. 1 EStG bei Verkauf durch Dritten an Arbeitnehmer des Leasingnehmers

Der Zuwendende (Leasinggeber, Dienstleister, Verwertungsgesellschaft) kann die Einkommensteuer für die dem Empfänger (=Arbeitnehmer des Leasingnehmers) gewährten Sachzuwendungen (zB auch Fahrradübereignung), die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht werden, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.

Zusätzlichkeit

- Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ist erfüllt, wenn zu dem sog. Grundgeschäft (=Verkauf des Fahrrads an Arbeitnehmer des Leasingnehmers) der aus einem Rahmenvertrag zwischen dem Zuwendenden und dem Arbeitgeber resultierende geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer (zB vereinbarter Rabatt oder vergünstigter Erwerb eines Fahrrads) hinzukommt (vgl. Rn. 9a und 11 des BMF-Schreibens v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, BeckVerw 305369). Dies ist in den derzeit bekannten Fällen erfüllt.

Bemessungsgrundlage

- Bemessungsgrundlage hierbei sind zwar grds. die Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer. Da die Zuwendung in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens besteht, ist als Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG der gemeine Wert anzusetzen, wenn dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden sind, Rn. 16 des BMF-Schreibens v. 19.5.2015 – IV C 6 - S 2297 - b/14/10001, BStBl. I 2015, 468, BeckVerw 305369). Dies ist der Fall, wenn ein (Elektro-)Fahrrad vom Zuwendenden für

einen weit unter dem gemeinen Wert liegenden Endpreis (zB 10 % des ursprünglichen Kaufpreises) erworben wird. Da sich die Ermittlung des gemeinen Werts in der Praxis ggf. schwierig gestaltet, bestehen aufgrund bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung keine Bedenken, den gemeinen Wert eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer nach 36 Monaten der Nutzungsdauer übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Empfängers mindern den geldwerten Vorteil.

Anwendung der Pauschalierung

- Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ist durch den Zuwendenden einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Sachzuwendungen iSd § 37b Abs. 1 EStG auszuüben. Der Zuwendende hat den Empfänger (= Arbeitnehmer) von der Steuerübernahme zu unterrichten, § 37b Abs. 3 S. 3 EStG. Es empfiehlt sich, diese Bescheinigung seitens des Arbeitgebers zum Lohnkonto als Nachweis darüber zu nehmen, dass seinerseits eine Besteuerung des Lohns von dritter Seite (vgl. Tz. 3.1 – Bewertung nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG) unterbleiben durfte.

3.3.2 Bewertung nach § 37b Abs. 2 EStG bei Verkauf durch Arbeitgeber an den Arbeitnehmer (bis einschließlich 2019)

Sofern der Arbeitgeber zunächst den Leasinggegenstand erworben und ihn dann an den Arbeitnehmer weiterveräußert, kann der Zuwendende (Arbeitgeber) die Steuer für die den Arbeitnehmern gewährten Sachzuwendungen (zB Fahrradübereignung), die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, *bis einschließlich 2019* mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.

Zusätzlichkeit

- Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ist erfüllt, da zu dem sog. Grundgeschäft (= Verkauf des Fahrrads vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer) der aus einem Rahmenvertrag zwischen einem Dritten und dem Arbeitgeber resultierende geldwerte Vorteil (vereinbarter Rabatt oder vergünstigter Erwerb eines Fahrrads von einem Dritten) hinzukommt.

Bemessungsgrundlage

- Bzgl. der Bemessungsgrundlage wird auf Tz. 3.3.1 – Bemessungsgrundlage verwiesen.

Anwendung der Pauschalierung

- Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ist durch den Arbeitgeber einheitlich für alle innerhalb eines Kalenderjahres gewährten Sachzuwendungen iSd § 37b Abs. 2 EStG auszuüben.

3.4 Umsatzsteuerliche Behandlung

Der Verkauf eines Fahrrads von einem Dritten an den Arbeitnehmer des Leasingnehmers bzw. vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer), der auf Grund des Dienstverhältnisses gegen besonders berechnetes Entgelt erfolgt, stellt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG desjenigen, der das Fahrrad an den Arbeitnehmer verkauft (dh des Dritten oder des Arbeitgebers) dar.

Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich nach dem vom Arbeitnehmer zu leistenden Entgelt zu bestimmen, § 10 Abs. 1 UStG.

Erfolgt der Verkauf vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, ist jedoch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG zu beachten. Diese ist anzuwenden, sofern sie den tatsächlich vom Arbeitnehmer gezahlten Betrag

übersteigt. Die Mindestbemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis (= Wiederbeschaffungskosten des Arbeitgebers für den gleichen oder einen gleichartigen Gegenstand) zum Zeitpunkt des Verkaufs abzüglich der Umsatzsteuer. Dabei ist jedoch höchstens das marktübliche Entgelt anzusetzen, § 10 Abs. 5 S. 2 UStG.

Beruhet die Verbilligung jedoch auf einem Belegschaftsrabatt (zB Lieferung an Werksangehörige eines Fahrradherstellers), liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage regelmäßig nicht vor. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich in diesem Fall aus dem tatsächlich aufgewendeten Betrag abzüglich der Umsatzsteuer, vgl. A 1.8 Abs. 6 S. 4 UStAE.

4. Stromtanken von Elektrofahrzeugen

4.1 Lohnsteuerliche Behandlung

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 46 EStG gilt für die Jahre 2017–2030 auch für das Tanken von Elektro-Fahrzeugen in der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG), wenn diese *verkehrsrechtlich als Kfz* einzuordnen sind.

Vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von *Elektro-Fahrzeugen, die nicht als Kfz* einzuordnen sind, rechnen aus Billigkeitsgründen nicht zum Arbeitslohn (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 :004, DOK 2020/0965439, BStBl. I 2020, 972, DStR 2020, 2197 Rn. 10).

Sofern es sich um ein betriebliches Elektro-Fahrrad handelt, sind die Stromtankkosten, die der Arbeitgeber trägt, ohnehin im Rahmen der Bewertung des geldwerten Vorteils (1 %-Regelung, § 3 Nr. 37 EStG) abgegolten, so dass die Steuerfreiheit bzw. die Behandlung nicht als Arbeitslohn *nur für nicht betriebliche (dh private) Elektro-Fahrzeuge* des Arbeitnehmers greifen.

4.2 Umsatzsteuerliche Behandlung

Die vom Arbeitgeber erbrachte Stromlieferung ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht (tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 12 S. 2 UStG). Als Bemessungsgrundlage ist gemäß § 10 Abs. 2 S. 2 iVm Abs. 1 S. 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung heranzuziehen.

Wird dem Arbeitnehmer für die anteilige Arbeitsleistung sowohl ein *betriebliches Fahrrad* zur privaten Nutzung überlassen, als auch das elektrische Aufladen dieses Fahrrads gewährt, gilt Folgendes:

Erfolgt die Fahrradüberlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn und werden die Stromkosten hierfür vom Arbeitgeber getragen, ist die Stromlieferung durch die unter Tz. 2.1.2 dargestellte umsatzsteuerliche Behandlung bereits abgegolten.

- Liegt eine Gehaltsumwandlung vor, sind die tatsächlichen Vereinbarungen maßgeblich:
Gehaltsverzicht für Stromtanken: Strom-Bemessungsgrundlage iHd des Gehaltsverzichts
- Gehaltsverzicht nur für Fahrrad: Strom-Bemessungsgrundlage vgl. 1. Abs. dieser Tz.).

Handelt es sich um ein *privates Fahrrad* des Arbeitnehmers, gelten die im 1. Abs. dieser Tz. ausgeführten Grundsätze.

1 Voraussetzung für *Halbierung bzw. Vierteilung*: *erstmalige Nutzungsüberlassung dieses Fahrrads nach dem 31.12.2018* und vor dem 1.1.2031. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat. Wurde das betriebliche Fahrrad vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Fahrrad bei den Regelungen der Zeile 1 und die Halbierung bzw. Viertelung greift nicht. Die unverbindliche Preisempfehlung ist zunächst *zu halbieren bzw. zu vierteln und dann auf volle 100 EUR abzurunden*. 1 % dieses Werts ist dann als monatlicher geldwerter Vorteil aus der privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) anzusetzen.

2 S. Fn. 1.

3 § 3 Nr. 37 EStG: Der Zeitpunkt der *erstmaligen Überlassung ist ohne Bedeutung*. Die Steuerbefreiung ist nicht auf die Überlassung eines einzigen (Elektro-)Fahrrades beschränkt. Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer mehrere betriebliche (Elektro-)Fahrräder, kommt die Steuerbefreiung für jedes einzelne (Elektro-)Fahrrad in Betracht. Nach § 3 Nr. 37 EStG mindern steuerfreie Sachbezüge die Entfernungspauschale nicht, § 3c Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 7 EStG).

4 Ab 2022: 50 EUR-Freigrenze.

5 Ab 2022: 50 EUR-Freigrenze.

6 Ab 2022: 50 EUR.

7 Ab 2020 ist § 37b Abs. 2 EStG wegen der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 7 EStG nicht mehr möglich (§ 37b Abs. 2 S. 2 EStG), vgl. ab 2020 daher Tz. 3.2.