

## ELEKTROMOBILITÄT

## Finanzverwaltung liefert Update zur Aufladung von Elektrofahrzeugen und Elektrofahrrädern

von StB Diplom-Finw. (FH) Susanne Weber, WTS Steuerberatungsges. mbH, München, und StB Diplom-Finw. (FH) Michael Heuser, Alfter/Bonn

**I** Rund um die Elektromobilität gibt es viele lohnsteuerliche Vergünstigungen. Die Finanzverwaltung hat die bisherigen Verwaltungsregelungen zur lohnsteuerlichen Förderung der Elektromobilität zusammengefasst und aktualisiert. Die bisherigen Regelungen zum Aufladen von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen, zum Überlassen von Ladevorrichtungen und zu den Stromkosten wurden um einige Klarstellungen ergänzt. LGP gibt Ihnen nachfolgend ein Update. **I**

### Kostenloses Stromaufladen im Betrieb des Arbeitgebers

Seit dem 01.01.2017 ist das kostenlose oder verbilligte Laden eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) für den Arbeitnehmer lohnsteuerfrei, wenn dieser Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird (§ 3 Nr. 46 EStG).

**Wichtig I** Die Steuerbefreiung gilt auch für Leiharbeitnehmer, wenn diese ihr Fahrzeug im Betrieb des Entleihers aufladen. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn andere externe Personen kostenlos beim Arbeitgeber aufladen dürfen (z. B. Kunden, Geschäftsfreunde bzw. deren Mitarbeiter).

### Begünstigte Fahrzeugarten

Die Steuerbefreiung für das Aufladen (§ 3 Nr. 46 EStG) gilt für die kostenlose bzw. verbilligte Aufladung von Elektrofahrzeugen, Hybridelektrofahrzeugen und von Elektrofahrrädern. Bei Elektrofahrrädern, die verkehrsrechtlich kein Kfz sind, wird der Vorteil aus dem unentgeltlichen Laden im Betrieb nicht als Arbeitslohn angesehen (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Az. IV C 5 – S 2334/19/10009 :004, Rz. 10, Abruf-Nr. 218087).

**Wichtig I** Unter die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 46 EStG fällt neuerdings auch das kostenfreie oder verbilligte Laden von Elektrokleinstfahrzeugen im Sinne des § 1 Abs. 1 S. 1 Elektrokleinstfahrzeuge-Verordnung vom 06.06.2019. Das sind insbesondere Kraftfahrzeuge mit elektrischem Antrieb und einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von nicht weniger als sechs km/h und nicht mehr als 20 km/h, z. B. elektrische Tretroller oder Segways (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Rz. 10).

### Umfang der Steuerfreiheit

Das BMF stellt klar, dass die Begünstigung nicht nur für private Fahrzeuge der Arbeitnehmer, sondern auch für Dienstwagen gilt (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Rz. 11).

Stromaufladen im Betrieb des Arbeitgebers ist steuerfrei

BMF bezieht auch Fahrräder ein ...

... und Elektrokleinstfahrzeuge wie Tretroller oder Segways

Auch Dienstwagen-Fahrer begünstigt

- Bei Anwendung der Ein-Prozent-Regelung ist die kostenlose Stromaufladung bereits mit der Versteuerung des Ein-Prozent-Werts abgegolten (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Rz. 12).
- Bei Ansatz der Fahrtenbuchmethode zählen die Kosten für die Stromaufladung nicht zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Rz. 13).

**Wichtig |** Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 46 EStG ist weder auf einen Höchstbetrag noch nach der Anzahl der aufgeladenen Kraftfahrzeuge begrenzt.

### Zusätzlichkeitskriterium in § 3 Nr. 46 EStG

Voraussetzung für die Steuerfreiheit in § 3 Nr. 46 EStG ist, dass die Leistungen bzw. Vorteile „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden. Unter welchen Voraussetzungen die Finanzverwaltung eine derartige Zusätzlichkeit annimmt, ist im BMF-Schreiben vom 05.02.2020 (Az. IV C 5 – S 2334/19/10017 :002, Abruf-Nr. 213992) näher geregelt. Die dort im Erlassweg festgelegten – zum Teil in der Fachliteratur heftig kritisierten – Voraussetzungen sollen inhaltsgleich im Jahressteuergesetz 2020 nun auch gesetzlich geregelt werden (§ 8 Abs. 4 EStG-Entwurf). Für das Vorliegen von Zusätzlichkeit wird hier Folgendes verlangt:

1. Die Leistung darf nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet werden,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn darf nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt werden,
3. die Leistung darf nicht anstelle einer bereits vereinbarten Lohnerhöhung gewährt werden und
4. bei Wegfall der Leistung darf der Arbeitslohn nicht erhöht werden.

### ■ Beispiel

Arbeitgeber A gestattet ab dem 01.07.2020 seinen Arbeitnehmern, deren private Elektrofahrzeuge kostenlos auf dem Betriebsgelände mit Strom aufzutanken. Ebenso dürfen private Hybridelektrofahrzeuge und private Elektrofahrräder hier aufgetankt werden. Die Arbeitnehmer erhalten diesen Vorteil jeweils zusätzlich zum Arbeitslohn, wobei dokumentiert wird, welche Arbeitnehmer hiervon Gebrauch machen.

Ergebnis: Die Aufladung der Fahrzeuge bzw. Elektrofahrräder ist bei den Arbeitnehmern steuerfrei und auch beitragsfrei in der Sozialversicherung.

**Wichtig |** Sollten die obigen Zusätzlichkeitsvoraussetzungen nicht insgesamt erfüllt sein oder sollte die kostenlose oder verbilligte Aufladung gar auf Basis eines Gehaltsverzichts bzw. einer Gehaltsumwandlung erfolgen, wären diese Vorteile grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn. In dem Fall ist zu prüfen, ob sich die Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro im Monat (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG) nutzen lässt.

Kein Höchstbetrag

„Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ neu definiert

Aufladen steuer- und beitragsfrei

44-Euro-Grenze oder Pauschalversteuerung nutzbar

## ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber B kürzt bei den betroffenen Arbeitnehmern eine vorher vereinbarte Lohnerhöhung um diese Leistung.

Ergebnis: Die kostenlose Aufladung erfüllt nicht die „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ und führt daher in Höhe ihres Werts zu Arbeitslohn. Hat allerdings der Arbeitnehmer nur Strom bis zu 44 Euro im Monat aufgeladen und hat er die Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro monatlich noch nicht anderweitig ausgeschöpft, kann der Arbeitgeber das Stromaufladen lohnsteuer- und auch beitragsfrei (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG) belassen.

## Begünstigter Aufladeort

Begünstigt ist nur das Aufladen an der ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens. Nicht begünstigt ist das Aufladen bei einem Dritten oder einer von einem fremden Dritten betriebenen Ladevorrichtung (z. B. bei Tankstelle oder Geschäftspartner) oder beim Arbeitnehmer selbst (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Rz. 15).

**Aufladegeräte müssen am Betriebssitz des Arbeitgebers stehen**

## Überlassen einer Ladevorrichtung

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine betrieblich angeschaffte Ladevorrichtung für eine bestimmte Zeit zur privaten Nutzung, so ist der Vorteil aus der Überlassung auch nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei, wenn dies zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geschieht.

## Ladevorrichtung

Zur Ladevorrichtung zählt die Ladestation selbst (sog. Wallbox) und das Zubehör, wie z. B. ein Schnell-Aufladekabel sowie die hierzu erbrachten Dienstleistungen (u. a. Verlegung Starkstromkabel, Aufbau, Installation, Inbetriebnahme und Wartung).

## Private Nutzung der Ladevorrichtung

Private Nutzung ist jede Nutzung der Ladevorrichtung durch den Arbeitnehmer außerhalb der betrieblichen Nutzung für den Arbeitgeber. Steuerfrei nach § 3 Nr. 46 EStG ist daher auch die Nutzung der zeitweise überlassenen betrieblichen Ladevorrichtung im Rahmen anderer Einkunftsarten des Arbeitnehmers.

## ■ Beispiel

Der Arbeitnehmer lädt sein privates Elektrofahrzeug an einer von seinem Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung gestellten Ladevorrichtung. Er fährt zu seinem Vermietungsobjekt oder zu einer selbstständigen (Neben-)Tätigkeit. Die Nutzung der Ladevorrichtung ist steuerfrei.

**Ladestation kann auch für privates Aufladen genutzt werden**

Die Kosten für den aus der überlassenen Ladevorrichtung bezogenen Ladestrom kann der Arbeitgeber nur dann steuerfrei übernehmen, wenn ein Dienstwagen geladen wird. Denn nur in diesem Fall ist der geldwerte Vorteil

mit der Versteuerung des geldwerten Vorteils für den Dienstwagen (in der Regel Ein-Prozent-Regelung) abgegolten.

### ■ Beispiel

Arbeitgeber C hat eine Stromladevorrichtung angeschafft und überlässt diese seinem Arbeitnehmer kostenlos zur privaten Nutzung. Daneben trägt der Arbeitgeber auch die laufenden Stromkosten für das Laden der privaten E-Fahrzeuge des Arbeitnehmers. Es fallen bei ihm hinsichtlich der Aufladungen monatlich 55 Euro Stromkosten an.

Ergebnis: Der Arbeitgeber erbringt mit der kostenlosen Stromlieferung an seinen Arbeitnehmer eine Sachzuwendung und kann dies nach § 37b EStG mit 30 Prozent pauschal versteuern. Es fällt somit Lohnsteuer von monatlich 16,50 Euro an (55 Euro x 30 Prozent). Der Sachbezug unterliegt der Sozialversicherung.

Abwandlung: Würde der Arbeitnehmer selbst den Strombelieferungsvertrag abschließen und der Arbeitgeber die Kosten der Aufladungen per Zuschuss übernehmen, wäre der Zuschuss als Barlohn individuell lohnsteuernd; der Zuschuss würde dann ebenfalls der Sozialversicherung unterliegen.

## Übereignen einer Ladevorrichtung

Übereignet der Arbeitgeber die Ladevorrichtung kostenlos oder verbilligt an den Arbeitnehmer, ist der Vorteil steuerpflichtig. Dieser Vorteil kann aber vom Arbeitgeber mit 25 Prozent pauschal versteuert werden und ist dann beitragsfrei in der Sozialversicherung (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG).

## Sonstige Arbeitgeberzuschüsse für die Ladevorrichtung

Neben der Überlassung oder Übereignung von betrieblichen Ladevorrichtungen kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auch

- einen Zuschuss zu den Kosten, die der Arbeitnehmer für den Erwerb der Ladevorrichtung trägt, oder
- einen pauschalen Zuschuss zum Betrieb der Ladevorrichtung gewähren.

Leistet der Arbeitgeber diese Zuschüsse zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn, kann er diese Vorteile statt individuell pauschal mit 25 Prozent versteuern (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG).

Bei Nutzung einer privaten Ladevorrichtung können Arbeitgeberzuschüsse nur pauschal versteuert werden, soweit der Arbeitnehmer die entstandenen Aufwendungen im Einzelnen nachweist.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitnehmer seine Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachweisen. Dieser durchschnittliche nachgewiesene Betrag kann so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Eine solche Änderung der Verhältnisse liegt u. E. vor bei einem Wechsel des Dienstwagens (anderer Stromverbrauch) oder wenn sich der Strompreis ändert (z. B. bei einem Wechsel des Stromanbieters).

Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG

Einmaliger oder laufender Zuschuss ...

... auch mit 25 Prozent pauschalierbar

## Vom Arbeitnehmer getragene Stromkosten

Für die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten gelten folgende Spielregeln:

### Erstattung von Stromkosten für privates Elektrofahrzeug

Erstattet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer die Stromkosten von dessen privaten Elektrofahrzeug (ebenso Hybridelektrofahrzeug bzw. Elektrofahrrad), so gilt diese Vergütung als steuerpflichtiger Arbeitslohn. Die Erstattung ist als Barlohn beim Arbeitnehmer individuell zu versteuern; eine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG ist nicht zulässig.

### Dienstwagen und steuerfreier Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG

Bei Dienstwagennutzern können selbst getragene Aufladekosten als Auslagenersatz steuerfrei ersetzt werden (§ 3 Nr. 50 EStG).

Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitgeber – soweit der Arbeitnehmer keine höheren Kosten nachweist – monatlich die u. a. Pauschalbeträge steuerfrei vergüten. Neu sind die vom 01.01.2021 bis 31.12.2030 geltenden Beträge; diese sind im aktuellen BMF-Schreiben (Rz. 23) veröffentlicht:

#### ■ Auflagenersatz: Monatliche Pauschalen (01.01.2021 – 31.12.2030)

	Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber		Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber	
	01.01.2017 – 31.12.2020	01.01.2021 – 31.12. 2030	01.01.2017 – 31.12.2020	01.01.2021 – 31.12. 2030
■ Elektrofahrzeug	20 Euro	30 Euro	50 Euro	70 Euro
■ Hybridelektrofahrzeug	10 Euro	15 Euro	25 Euro	35 Euro

Als zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber gilt jeder zum unentgeltlichen oder verbilligten Aufladen des Dienstwagens geeignete Stromanschluss an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers – nicht dagegen bei einem mit dem Arbeitgeber verbundenen Unternehmen. Auch eine vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt gestellte Stromtankkarte zum Aufladen des Dienstwagens bei Dritten gilt als Lademöglichkeit beim Arbeitgeber, sodass dann die diesbezüglichen Höchstgrenzen gelten (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Az. 25).

#### ■ Beispiele

Dem Arbeitnehmer A wird ein Hybridelektrofahrzeug als Dienstwagen auch zur privaten Nutzung überlassen. Zusätzlich zur Tankkarte, mit der A herkömmlichen Treibstoff auf Rechnung des Arbeitgebers beziehen kann, erhält er eine Stromtankkarte, mit der er sein Fahrzeug an öffentlichen Ladesäulen auf Rechnung des Arbeitgebers laden kann. Im Betrieb des Arbeitgebers gibt es keine Lademöglichkeit.

Keine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG

Pauschalen 01.01.2021 – 31.12.2030

Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

Stromtankkarte zur Aufladung entspricht Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

Ergebnis: Treibstoff und Ladestrom sind mit der Ein-Prozent -Regelung abgegolten. Daneben darf der Arbeitgeber monatlich zehn Euro (bzw. 15 Euro ab dem 01.01.2021) als Auslagenersatz für das Stromladen zuhause steuerfrei erstatten.

Arbeitgeber B hat keine betriebliche Ladeeinrichtung für Elektrofahrzeuge und vergütet daher seinen betroffenen Dienstwagenfahrern die externe Aufladekosten. Er zahlt an die Betroffenen ab Nutzungsbeginn (01.07.2020) pauschal 60 Euro pro Monat.

Ergebnis: Die Vergütung ist in den Monaten Juli bis Dezember 2020 nur bis höchstens 50 Euro pro Monat steuer- und beitragsfrei. Der übersteigende Betrag von zehn Euro pro Monat ist als Arbeitslohn individuell zu versteuern. Ab Januar 2021 ist die Vergütung – aufgrund der angehobenen Höchstgrenzen auf 70 Euro – dann insgesamt steuer- und beitragsfrei.

**Wichtig |** Erstattet der Arbeitgeber die obigen Pauschalen steuerfrei, sind damit sämtliche Kosten des Arbeitnehmers für den Ladestrom abgegolten. Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer nicht noch zusätzlich die Kosten für Ladestrom erstatten, den der Arbeitnehmer von einem Dritten bezogen hat (also keine „Rosinenpickerei“).

**PRAXISTIPP |** Übersteigen die vom Arbeitnehmer in einem Kalendermonat getragenen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom die maßgebende Pauschale, kann der Arbeitgeber anstelle der Pauschale auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten steuerfrei erstatten. Es muss also nicht einheitlich für das Kalenderjahr entschieden werden, ob der Auslagenersatz pauschal oder nach Beleg erfolgen soll; es kann monatlich gewechselt werden. U. E. muss dabei auf das Entstehungsdatum der Kosten abgestellt werden. Die Belege müssen daher genau geprüft werden.

In den Fällen, in denen der Arbeitgeber den Dienstwagennutzern keinen pauschalen Auslagenersatz zahlt, können die obigen Pauschalen als selbst getragene individuelle Kfz-Kosten auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden (BMF, Schreiben vom 04.04.2018, Az. IV C 5 – S 2334/18/10001, Rz. 49, Abuf-Nr. 200661). Dies kann

- beim laufenden Lohnsteuerabzug oder
- in der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers erfolgen.

**Wichtig |** Hierbei berücksichtigt die Finanzverwaltung nur Kosten, die der Dienstwagennutzer aufgrund einer arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Vereinbarung mit dem Arbeitgeber trägt bzw. tragen muss.

## Neues BMF-Schreiben löst 2017-er Schreiben ab

Das BMF-Schreiben vom 29.09.2020 ersetzt insbesondere das bisherige BMF-Schreiben vom 26.10.2017 (Az. IV C 5 – S 2334/14/10002-06).

Auslagenersatz für das Stromladen ohne betriebliche Lademöglichkeit

Kein Mix aus pauschalem und individuellem Auslagenersatz

Monatlicher Wechsel möglich

Wenn der Arbeitgeber keinen Auslagenersatz zahlt

Altes Schreiben ist abgelöst