

**„Die Besteuerung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeu-
gen unter Berücksichtigung des Gesetzes zur steuerlichen
Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom
07. November 2016“**

Diplomarbeit

**an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege (FH), Fortbildungs-
zentrum des Freistaates Sachsen (HSF)**

Fachbereich Steuer- und Staatsfinanzverwaltung

vorgelegt von

Marcus Hübner

aus Chemnitz / Sachsen

Meißen, den 08. März 2018

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	IV
1 Einleitung	1
2 Klassifizierung von (Hybrid-) Elektrofahrzeugen	3
2.1 Elektrofahrzeuge	3
2.1.1 Elektrofahrräder	3
2.1.2 Elektrokraftfahrzeuge	3
2.2 Hybridelektrokraftfahrzeuge.....	4
2.3 Kraftfahrzeuge mit Brennstoffzellen	4
3 Begünstigungen bei der Privatnutzung von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen	5
3.1 Hintergrund.....	5
3.2 Sachlicher Anwendungsbereich.....	6
3.3 Begünstigung bei der Ein-Prozent-Methode.....	7
3.4 Begünstigung bei der Fahrtenbuchmethode	10
3.5 Anwendung bei den Überschusseinkünften	11
3.6 Auswirkung auf die Umsatzsteuer.....	11
4 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016.....	13
4.1 Ausgangslage.....	13
4.2 Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens	14
4.3 Steuerbefreiungen gem. § 3 Nr. 46 EStG	17
4.3.1 Aufladen von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen im Betrieb des Arbeitsgebers..	18
4.3.2 Verhältnis zur Stromsteuer	22
4.3.3 Überlassung von Ladevorrichtungen	22
4.4 Pauschalierung der Lohnsteuer gem. § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG	25
4.4.1 Übereignung der Ladevorrichtung	26
4.4.2 Bezuschussung einer Ladevorrichtung.....	26
4.5 Begünstigungen in der Kraftfahrzeugsteuer	27
4.5.1 Abriss der historischen Begünstigungen	27
4.5.2 Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012.....	29
4.5.3 Aktuelle Rechtslage	32
5 Besteuerung von Elektrofahrrädern.....	36
5.1 Überlassung an Arbeitnehmer	36
5.2 Eigentumsübertragung nach Leasingende.....	39

5.3	Schenkung an Arbeitnehmer	40
5.4	Folgen bei Gewinneinkünften	41
6	Umweltbonus	42
6.1	Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen vom 29. Juni 2016.....	42
6.2	Folgen für die Umsatzsteuer.....	43
6.2.1	Erwerb des Kraftfahrzeuges.....	43
6.2.2	Gewerbliches Leasing.....	44
7	Internationaler Vergleich mit Österreich.....	45
7.1	Direkte Subventionen	45
7.2	Steuerliche Begünstigungen	46
8	Schlussbetrachtungen.....	47
8.1	Resümee	47
8.2	Probleme und Lösungsvorschläge.....	47
8.3	Ausblick.....	48
	Anlagenverzeichnis	VII
	Abbildungsverzeichnis.....	XLVII
	Tabellenverzeichnis.....	XLVIII
	Rechtsquellenverzeichnis.....	XLIX
	Literaturverzeichnis	LIII
	Eidesstattliche Versicherung	LV

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
ADAC	Allgemeiner Deutscher Automobil-Club
AfA	Absetzung für Abnutzung
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BAFA	Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMLFUW	Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft (Österreich)
bmvit	Bundesministerium für Verkehr, Innovation und Technologie (Österreich)
BStBl.	Bundesteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CO ₂	Kohlenstoffdioxid
Dr.	Doktor
EmoG	Elektromobilitätsgesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell(e)
f.	folgende
FG	Finanzgericht

FZV	Fahrzeug-Zulassungsverordnung
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
g/km	Gramm je Kilometer
grds.	grundsätzlich
IG Metall	Industriegewerkschaft Metall
i.H.d.	in Höhe des
i.H.v.	in Höhe von
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
KBA	Kraftfahrt-Bundesamt
Kfz	Kraftfahrzeug
km/h	Kilometer je Stunde
KraftSt	Kraftfahrzeugsteuer
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz
kW	Kilowatt
kWh	Kilowattstunde(n)
LStDV	Lohnsteuerdurchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NoVA	Normverbrauchsabgabe
NoVAG	Normverbrauchsabgabegesetz
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
od.	oder
OFD	Oberfinanzdirektion
Prof.	Professor
PS	Pferdestärke
R	Richtlinie
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite
sog.	sogenannte
StromStG	Stromsteuergesetz
StromStV	Stromsteuer-Durchführungsverordnung
StVZO	Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung
SvEV	Sozialversicherungsentgeltverordnung

Tz.	Textziffer(n)
u.a.	unter anderem
UNESCO	Organisation der Vereinten Nationen für Erziehung, Wissenschaft und Kultur
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
VDA	Verband der Automobilindustrie e.V.
vgl.	vergleiche
VW	Volkswagen
z.B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

Es sind alle verwendeten Abkürzungen zitiert, auch die im Duden Genannten.

1 Einleitung

In den letzten Jahren wurden von den Automobilherstellern regelmäßig, darunter auch auf Automobilmessen, Neuerungen und Fortschritte im Bereich der Elektrofahrzeuge präsentiert. Entgegen dem dadurch entstehenden Eindruck, dass das Elektrofahrzeug eine Erfindung der jüngsten Vergangenheit ist, ist festzustellen, dass erste Elektrofahrzeuge bereits im Jahre 1881 Gegenstand des Straßenbildes in Frankreich waren.

Zuvor hatte der Franzose Gustave Trouvé auf der Elektrizitätsmesse in Paris ein dreirädriges Fahrzeug mit Elektromotor und Blei-Akku vorgestellt. Dieses Fahrzeug gilt als das erste Elektrofahrzeug der Geschichte. In den folgenden Jahren wurden eine Reihe weiterer funktionsfähiger Elektrofahrzeuge vorgestellt, bevor Carl Benz sein „Fahrzeug mit Gasmotorenbetrieb“ am 29. Januar 1886 zum Patent anmeldete. Diese Patentschrift DRP 37435 gilt als die Geburtsstunde des Automobils.¹ Infolge der zunehmenden Verbesserung der mit Verbrennungsmotoren angetriebenen Kraftfahrzeuge verschwanden Elektroautos zunehmend aus dem Straßenbild. Erst im 21. Jahrhundert kam es wieder zu einem rasanten Aufschwung im Bereich der Elektrofahrzeugbranche, unter anderem mit der revolutionären Präsentation des Tesla Roadster. Ebenso sind heute vermehrt Elektrofahräder sowie Hybridkraftfahrzeuge im Straßenverkehr zu verzeichnen.

Ein wesentlicher Vorteil von alternativen Antrieben ergibt sich im Bereich des Umweltschutzes. Der Bereich des Verkehrswesens ist in Deutschland der einzige Sektor, der seine Treibhausemissionen seit 1990 nicht mindern konnte. Dieser Sektor verursacht laut Integriertem Umweltprogramm 2030 der Bundesregierung von August 2016 18 Prozent der Emissionen in Deutschland, 95 Prozent davon sind durch den Straßenverkehr begründet.² Als vorrangiges Leitziel im Bereich der Mobilität werden in diesem Regierungsprogramm, als Hauptbotschaft des Bürgerdialogs, „abgasfreie Großstädte [bis 2030]“ deklariert.³ Im Hinblick auf das Ziel, bis 2020 die Treibstoffemissionen um mindestens 40 Prozent gegenüber 1990 zu vermindern, ergibt sich gerade in diesem Bereich ein großes Potenzial

¹ Vgl. <http://www.unesco.org/new/en/communication-and-information/memory-of-the-world/register/full-list-of-registered-heritage/registered-heritage-page-1/benz-patent-of-1886/>, zuletzt geprüft am 04. Februar 2018 um 12.38 Uhr.

² Vgl. Integriertes Umweltprogramm 2030 vom August 2016, S. 30.

³ Vgl. ebenda, S. 80.

(aktuelle Grafiken des Umweltbundesamtes zur Entwicklung der Treibhausgas-Emissionen befinden sich in der Anlage 1).⁴ Neben dem Ausbau der Lademöglichkeiten für Elektrokräftfahrzeuge und extern aufladbaren Hybridelektrokräftfahrzeugen sowie direkten Subventionen (z.B. Umweltbonus) bieten sich auch steuerliche Begünstigungen als Lenkungsmaßnahme an, um diese Vorhaben zu erreichen. Grundvoraussetzung, damit derartige Maßnahmen Wirkung entfalten können, sind ausgereifte Technologien und ein bezahlbares Angebot an (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugen für eine breite Bevölkerungsgruppe.

Die vorliegende Arbeit setzt sich mit den Besonderheiten der Besteuerung von (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugen sowie Elektrofahrrädern auseinander. Dabei soll das Hauptaugenmerk auf die Normierungen im Bereich des Ertragsteuer- und Kräftfahrzeugsteuerrecht gelegt werden. Den Schwerpunkt bildet das Gesetz zur Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016. Thematisiert wird auch der Umweltbonus als Beispiel für eine direkte Subvention und dessen umsatzsteuerliche Folgewirkungen. Um darüber hinaus eine Einschätzung des aktuellen Fortschritts in Deutschland zu erleichtern, soll am Beispiel des Nachbarlandes Österreich ein Vergleich erfolgen.

Zielstellung dieser Arbeit ist, die bisherigen steuerrechtlichen Normierungen im Bereich der Elektromobilität darzustellen, mögliche Problemfelder zu benennen und ggf. einen Lösungsansatz aufzuzeigen. Die steuerlichen Folgewirkungen sollen an geeigneten Stellen anhand von Beispielen zusätzlich verdeutlicht werden. Aufgrund der Aktualität der Thematik ergibt sich zum Beispiel im Bereich der umsatzsteuerlichen Behandlung der bisher normierten ertragsteuerlichen Regelungen ein Mangel an geeigneten Normen im UStG sowie eine geringe Anzahl an verfügbarer Literatur und Verwaltungsanweisungen. Die Literatur zum Ertragsteuer- und Kräftfahrzeugsteuerrecht ergibt sich aus Artikeln in Fachzeitschriften, Verwaltungsanweisungen und Kommentarmeinungen, wobei die diesbezüglich vorhandenen Materialien ständig erweitert werden. Es ist bisher nur in begrenztem Maße Rechtsprechung zur Thematik ergangen.

⁴ Vgl. Integriertes Umweltprogramm 2030 vom August 2016, S. 22.

2 Klassifizierung von (Hybrid-) Elektrofahrzeugen

Einleitend sollen die vom Gesetzgeber bereits tangierten Fahrzeugarten kurz klassifiziert werden, um ein Verständnis für die in der Arbeit angesprochenen Begrifflichkeiten zu erzeugen.

2.1 Elektrofahrzeuge

Der Oberbegriff Elektrofahrzeuge umfasst sowohl Fahrzeuge, die Kraftfahrzeuge darstellen, als auch alle anderen Fahrzeuge (z.B. Elektrofahrräder).

2.1.1 Elektrofahrräder

Ein Fahrrad in Sinne 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“ (vgl. § 63a Abs. 1 StVZO). Dem Fahrrad gleichgestellt sind gem. § 63a Abs. 2 S. 1 StVZO solche Fahrzeuge, welche mit einer elektrischen Treithilfe (bis 25 km/h) mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet sind. Diese Gleichstellung wird durch § 63a Abs. 2 S. 2 StVZO auch erreicht, sofern das Fahrzeug über eine selbstständig beschleunigende sog. Anfahr- oder Schiebehilfe (bis sechs km/h) verfügt.

Die verkehrsrechtliche Einordnung ist bindend für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer (vgl. Kapitel 4.5.3, Bezug in § 3d Abs. 4 KraftStG) und ist auch im ertragsteuerlichen Bereich anwendbar (vgl. Kapitel 3.2).

2.1.2 Elektrokraftfahrzeuge

Eine Legaldefinition für Elektrokraftfahrzeuge findet sich im § 9 Abs. 2 KraftStG. Demnach sind Elektrokraftfahrzeuge „Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen/elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden“. Derselbe Wortlaut findet sich in der ertragsteuerlichen Legaldefinition in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS 1. Alt. EStG wieder.

Ein mechanischer Energiespeicher ist beispielsweise ein Schwungrad mit Generator. Das Schwungrad erzeugt dabei kinetische Energie (Bewegungsenergie).⁵ Grundlage für elektrochemische Energiespeicher bildet ein Akkumulator. Dieser

⁵ Ein einfaches Beispiel dafür stellen aufziehbare Spielzeugautos dar.

wandelt chemische Energie in elektrische Energie um.⁶ Eine bekannte Form des Akkumulators stellt der Lithium-Ionen Akku dar.⁷ Diese Art von Energiespeicher findet auch Verwendung im Bereich der Kraftfahrzeuge.

Ein reines Elektrokraftfahrzeug i.S.v. § 2 EmoG ist ein Kraftfahrzeug mit einem Antrieb, „dessen Energiewandler ausschließlich elektrische Maschinen sind und dessen Energiespeicher zumindest von außerhalb des Fahrzeuges wieder aufladbar sind“.

2.2 Hybridelektrokraftfahrzeuge

Ein Hybridelektrokraftfahrzeug im Sinne des EStG ist ein extern aufladbares Kraftfahrzeug (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS 2. Alt. EStG).⁸ Die Legaldefinition des § 2 EmoG führt im Detail aus, dass es sich um ein Kraftfahrzeug mit mindestens zwei Energiewandlern, wovon zumindest einer eine elektrische Antriebsmaschine darstellen muss, handelt.⁹ Darüber hinaus muss dieses Fahrzeug lt. EmoG mindestens einen Energiespeicher besitzen, der von außen elektrisch aufladbar ist.

2.3 Kraftfahrzeuge mit Brennstoffzellen

Kraftfahrzeuge mit Brennstoffzellenantrieb werden vom kraftfahrzeugsteuerlichen und ertragsteuerlichen Begriff des Elektrokraftfahrzeugs mit erfasst (vgl. zu den Legaldefinitionen Kapitel 2.1.2). Auch § 2 EmoG klassifiziert ein Brennstoffzellenfahrzeug als eine besondere Art des Elektrokraftfahrzeugs. Ein emissionsfrei betriebener Energiewandler ist zum Beispiel eine wasserstoffbetriebene Brennstoffzelle.¹⁰ Diese Antriebsart ist gekennzeichnet durch elektrochemisch erzeugte Energie für mindestens eine elektrische Antriebsmaschine. Bei der Energieerzeugung ist kein Umweg über mechanische Energie und Wärme notwendig.¹¹ Vorteile ergeben sich lt. Institut für Kraftfahrwesen in Aachen durch eine lange Laufleistung und kurze Auftankzeiten.¹²

⁶ Vgl. Brockhaus, Enzyklopädie Band 1, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage, S. 404.

⁷ Vgl. ebenda, S. 405.

⁸ Die technische Bezeichnung für diese Art von Kraftfahrzeug lautet Plug-in-Hybrid.

⁹ Vgl. Brockhaus, Enzyklopädie Band 13, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage, S. 25.

¹⁰ Vgl. Brockhaus, Enzyklopädie Band 4, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage, S. 637.

¹¹ Vgl. ebenda, S. 636.

¹² Vgl. <http://www.vka.rwth-aachen.de/cms/VKA/Forschung/Arbeitsgebiete/~klmo/Brennstoffzellen/>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.15 Uhr.

3 Begünstigungen bei der Privatnutzung von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen

3.1 Hintergrund

Im Jahr 2011 setzte sich die damalige Bundesregierung das ehrgeizige Ziel, in Deutschland eine Entwicklung zu „einem Leitmarkt [für] Elektromobilität“ unter Nutzung vorhandener Chancen und Voraussetzungen hervorzurufen.¹³ Einen elementaren Bestandteil sollten dabei, neben erneuerbaren Energien, Elektro kraftfahrzeuge bilden.¹⁴ Unter dem Bewusstsein der Mehrkosten gegenüber konventionell betriebenen Kraftfahrzeugen sollte ein Bündel an Anreizen und Begünstigungen geschaffen werden, um die Anschaffung eines Elektro kraftfahrzeugs attraktiver zu gestalten.¹⁵ Derartige Lenkungsmaßnahmen können bei entsprechender Ausgestaltung meines Erachtens nach durchaus einen positiven Effekt entfalten. Im Bereich der Kraftfahrzeuge ist als Beispiel für eine gelungene Maßnahme das Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 02. März 2009, auch bekannt als sog. Konjunkturpaket II, zu benennen.¹⁶ Als Teil dieses Gesetzes wurde für die Verschrottung von „alten“ Personenkraftkraftwagen (Mindestalter neun Jahre) eine staatliche Prämie beim Kauf eines Neuwagens gewährt.¹⁷ Zielsetzung war die Ankurbelung der Automobilindustrie und die Senkung der Umweltbelastung durch schadstoffärmere Neuwagen.

Eine steuerliche Förderung von (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeugen wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, kurz AmtshilfeRLUmsG, vom 26. Juni 2013 geschaffen.¹⁸ Das Gesetz ist am 30. Juni 2013 in Kraft getreten. In Rahmen dieses Gesetzes wurden unter anderem Änderungen am § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG vorgenommen. Die Änderung dieser Norm soll in der Folge detailliert ausgewertet werden.

Die Normierungen in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG betreffen die Ermittlung des Entnahmewertes für die private Nutzung von Kraftfahrzeugen. Konkret betroffen sind die

¹³ Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 7.

¹⁴ Vgl. ebenda, S. 8.

¹⁵ Vgl. ebenda, S. 46 ff.

¹⁶ Vgl. Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 02. März 2009 (BGBl. I 2009 S. 416).

¹⁷ Umgangssprachlich ist diese Prämie auch als „Abwrackprämie“ bekannt.

¹⁸ Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013 S. 1809).

Pauschalierung nach der Ein-Prozent-Methode (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) und die Fahrtenbuchregelung (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG). Die zeitliche Anwendungsdauer erstreckt sich gemäß § 52 Abs. 1 S. 1 EStG 2013 i.V.m. § 52 Abs. 16 S. 11 EStG 2013 vom 01. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2022.¹⁹

3.2 Sachlicher Anwendungsbereich

Sachlich anwendbar sind die angeführten Normen auf (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge i.S.d. EStG (vgl. Kapitel 2). Die Abgrenzung zu Elektrofahrrädern erfolgt anhand der verkehrsrechtlichen Einordnung.²⁰

Diese normierten Legaldefinitionen werden durch das BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 konkretisiert.²¹ Maßgebend für eine ertragsteuerliche Anerkennung als (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug ist dabei die Codierung im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I (Muster der Zulassungsbescheinigung Teil I vgl. Anlage 2).²² Ein förderfähiges Elektrokräftfahrzeug muss die Codierung 0004 oder 0015 aufweisen. Begünstigungsfähige Hybridelektrokräftfahrzeuge müssen die Energie für ihren mechanischen Antrieb aus der Kombination eines Betriebskraftstoffes und einer Speichereinrichtung für elektrische Energie beziehen.²³ Diese Speichereinrichtung kann beispielsweise eine Batterie, ein Kondensator oder ein Schwungrad mit Generator darstellen. Darüber hinaus müssen sie das, bereits im Gesetzestext genannte, Merkmal der externen Aufladbarkeit erfüllen. Diese Voraussetzungen werden gem. dem benannten BMF-Schreiben von Fahrzeugen mit den Codierungen 0016-0019 und 0025-0031 erfüllt. Stand der im BMF-Schreiben genannten Codierung ist der Juni 2012. Bis zur Veröffentlichung im Jahr 2014 waren zwischenzeitlich neue Codierungen für (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge entstanden, die nicht berücksichtigt wurden. Die zeitliche Differenz

¹⁹ Vgl. Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013 S. 1809) geändert worden ist.

²⁰ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ in NWB 33/2017 vom 14. August 2017, S. 2506.

²¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 24. Januar 2018, 2018/0017462.

²² Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 1.

²³ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 2.

sorgt in der Literatur für Kritik.²⁴ Der Autor Stephan Becker stellte deshalb in seinem Musterfall „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ eine im Zeitpunkt der Veröffentlichung des BMF-Schreibens aktualisierte Tabelle zusammen (vgl. Darstellung der Tabelle von Becker in der Anlage 3). Daraus ergibt sich, dass für Hybridelektrokraftfahrzeuge eine Kategorie mit dem Code 0033 im Feld 10 eingeführt wurde. Diese bildet Hybridantriebe mit Wasserstoff/Erdgas und extern aufladbaren Speichern (Plug-in-Hybrid) ab. Der Auffassung Beckers, dass diese Kategorie im BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 als begünstigungsfähig hätte aufgeführt werden müssen, ist zu folgen.²⁵ Weiterhin wird aus der Zusammenstellung von Becker deutlich, dass die meisten Hybridkraftfahrzeuge ertragsteuerlich nicht begünstigt sind. Bei Hybridkraftfahrzeugen ergibt sich darüber hinaus das Problem, dass begünstigte Plug-in Fahrzeuge (Code 0025 im Feld 10) ggf. bis 2012 nicht als solche erkennbar waren, da der Code 0025 erst im Januar 2012 eingeführt wurde.²⁶ Eine Aktualisierung der begünstigten Codierungen wurde bislang nicht vorgenommen.

3.3 Begünstigung bei der Ein-Prozent-Methode

Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Wertes von Nutzungsentnahmen bei überwiegend betrieblich genutzten Kraftfahrzeugen des notwendigen Betriebsvermögens i.S.v. R 4.2 Abs. 1 S. 1, 4 EStR bildet nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG der inländische, auf volle Hundert abgerundete Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung zzgl. Kosten der Sonderausstattung.²⁷ Im Rahmen der Listenpreismethode ist der Vermögensabfluss aus dem Betriebsvermögen im Rahmen der privaten Kfz-Nutzung zu bewerten. Eine private Nutzung liegt immer vor, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten eingesetzt wird, die der privaten Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG zuzuordnen sind.²⁸

Für begünstigte (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge ist der Bruttolistenpreis aufgrund der enthaltenen Kosten für das Batteriesystem in Abhängigkeit vom Anschaf-

²⁴ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ in NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 38/2014 vom 15. September 2014, S. 2873.

²⁵ Vgl. ebenda, S. 2873.

²⁶ Vgl. Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern, Stand Juli 2017, S. 89.

²⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009 S. 1326 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 15. November 2012, IV C 6, S 2177/10/10002, BStBl. I 2012 S. 1099, Tz. 10.

²⁸ Vgl. Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk Stand 279. Aktualisierung Mai 2017, Rz. 795 f. zu § 6 EStG.

fungsjahr und der Batteriekapazität zu mindern (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG). Die Batteriekapazität in Kilowattstunden (kWh) kann dem Feld 22 der Zulassungsbescheinigung Teil I entnommen werden (vgl. Anlage 4). Die Berechnung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG nimmt auf diese Ermittlung Bezug. Auf Grundlage des BMF-Schreibens vom 05. Juni 2014 und der Aktualisierung vom 24. Januar 2018 gelten diese Grundsätze auch für Brennstoffzellenkraftfahrzeuge.²⁹ Der pauschale Abschlag beträgt 500 EUR je kWh, sofern die Anschaffung/Erstzulassung im Jahr 2013 und früher erfolgte. Der Höchstbetrag beträgt für diesen Zeitraum 10.000 EUR und ist folglich ab einer Batteriekapazität von 20 kWh bereits erreicht (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. und 3. HS EStG). Ein in 2013 erworbener Nissan Leaf erreicht damit aufgrund der Kapazität von 24 kWh die maximale Begünstigung von 10.000 EUR.³⁰ In den Folgejahren ist der Höchstbetrag um jährlich 500 EUR (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 4. HS EStG) zu mindern. Gleichzeitig ist der pauschale Abschlag um jährlich 50 EUR pro kWh Batteriekapazität zu mindern.

Anschaffungsjahr/Jahr der Erstzulassung	Minderungsbetrag in EUR je kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag in EUR
2013 und früher	500	10.000
2014	450	9.500
2015	400	9.000
2016	350	8.500
2017	300	8.000
2018	250	7.500
2019	200	7.000
2020	150	6.500
2021	100	6.000
2022	50	5.500

Tabelle 1: fortlaufende Darstellung des Minderungsbetrages und des Höchstbetrages³¹

Erfolgt die Anschaffung im Jahr 2018 betragen die Minderung je kWh somit 250 EUR und der Höchstbetrag 7.500 EUR. Daraus ergibt sich, dass für einen in 2018 zugelassenen Nissan Leaf ein Abschlag von 6.000 EUR vorzunehmen ist (24 kWh x 250 EUR je kWh). Begründen lässt sich diese Abschmelzung mit der

²⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 24. Januar 2018, 2018/0017462.

³⁰ Vgl. https://www.adac.de/_ext/itr/tests/Autotest/AT4719_Nissan_Leaf/Nissan_Leaf.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.06 Uhr.

³¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 3.

Annahme, dass die Aufwendungen für Batteriesysteme in den folgenden Jahren aufgrund des technischen Fortschritts sinken werden.³² Die Abrundung des maßgebenden Bruttolistenpreises auf volle hundert EUR ist nach Abzug des pauschalen Abschlags vorzunehmen.³³ Auf den ermittelten Wert sind die entsprechenden Prozentsätze des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG anzuwenden (Berechnungen vgl. Anlage 5).

Eine pauschale Minderung ist nur vorzunehmen, wenn der Bruttolistenpreis tatsächlich Kosten für ein Batteriesystem beinhaltet. Sofern einzelne Hersteller, darunter z.B. Renault, Batteriesysteme im Rahmen eines gesondert vereinbarten Miet- oder Leasingvertrages überlassen, kommt eine Kürzung des Bruttolistenpreises dem Grunde nach nicht in Betracht.³⁴ Die im Zusammenhang mit dem betrieblichen Kraftfahrzeug zusätzlich entstehenden Aufwendungen stellen grundsätzlich Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG dar. Die Verwaltungsauffassung gestattet es allerdings aus Vereinfachungsgründen, dass die Nutzungsentnahme für das Kraftfahrzeug ausgehend vom Bruttolistenpreis inklusive Batteriesystem ermittelt wird, sofern ein baugleiches Modell vorliegt (vgl. Anlage 6).³⁵

Unabhängig vom pauschalen Abschlag gilt der allgemeine Grundsatz der sog. Kostendeckelung, nach dem eine Begrenzung der Entnahme auf die Gesamtkosten erfolgt.³⁶ Der herrschenden Meinung folgend werden von diesem nicht gesetzlich legal definierten Begriff die gesamten Aufwendungen für ein Kraftfahrzeug, nicht jedoch kalkulatorische Aufwendungen, erfasst.³⁷ Aufgrund der Neuregelungen ergeben sich für die Kostendeckelung bei (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen Besonderheiten.³⁸ Zum einen ist die Absetzung für Abnutzung im Rahmen der Vergleichsberechnung bei der Ermittlung der Gesamtkosten um den pauschalen Abschlag zu mindern (fiktive AfA-Reihe). Enthält der Bruttolistenpreis zum anderen keine Aufwendungen für ein Batteriesystem, ist laut Wortlaut der Verwaltungsanweisung unabhängig von der Wahl der Vergleichsberechnung

³² Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2873.

³³ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 4.

³⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 5.

³⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 6.

³⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, a.a.O., Tz. 18-20.

³⁷ Vgl. Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., Rz. 811 zu § 6 EStG.

³⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 7 f.

eine Minderung der Gesamtkosten um Kosten für die Miete des Batteriesystems zzgl. etwaiger Nebenkosten (Reparatur, Wartung) vorzunehmen.³⁹ In der Folge entstände bei der Wahl der Vergleichsberechnung ein Vorteil gegenüber Steuerpflichtigen, die das Batteriesystem erworben haben. Dieser Punkt der Verwaltungsanweisung wird auch in der Literatur kritisiert. Meiner Meinung nach bedarf es hier einer teleologischen Auslegung (Darstellung der Problematik vgl. Anlage 7).⁴⁰

3.4 Begünstigung bei der Fahrtenbuchmethode

Werden die Nutzungsentnahmen eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (gewillkürtes Betriebsvermögen bei 10 bis 50 prozentiger betrieblicher Nutzung; notwendiges Betriebsvermögen bei betrieblicher Nutzung größer als 50 Prozent und Wahl der Fahrtenbuchmethode als Escape Klausel) nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1, 3 EStG und die nicht abziehbaren Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 2. HS EStG mit den Aufwendungen bewertet, die auf die einzelne Nutzung entfallen, ist die Bemessungsgrundlage für die AfA um den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG normierten pauschalen Abschlag zu mindern. Dies gilt nur, sofern die Anschaffungskosten Aufwendungen für ein Batteriesystem enthalten.⁴¹ In diesem Fall sind die aufzuteilenden Gesamtkosten inklusive der Nebenkosten für das Batteriesystem zu betrachten (Beispiel vgl. Anlage 8).⁴² Aufgrund der unglücklichen Formulierung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG durch das AmtshilfeRLUMsG vom 26. Juni 2013 und der folgenden Kritik, wurde die Norm zur Klarstellung redaktionell durch das Steueränderungsgesetz mit Wirkung zum 01. Januar 2016 geändert.⁴³ Für Veranlagungszeiträume bis 2015 bleibt es weiter bei einer notwendigen teleologischen Reduktion.⁴⁴ Wird das Batteriesystem geleast oder gemietet, sind die aufzuteilenden Gesamtkosten um alle die Batterie betreffenden Kosten (inklusive Nebenkosten) zu mindern (Beispiel vgl. Anlage 9).

Wird ein begünstigtes Kraftfahrzeug geleast oder gemietet, sind ertragsteuerlich die Leasing- bzw. Mietgebühren aufzuteilen, sofern diese Kosten für das Batte-

³⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 8.

⁴⁰ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2876.

⁴¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 9.

⁴² Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 10, 8.

⁴³ Vgl. Steueränderungsgesetz 2015 vom 02. November 2015 (BGBl. I 2015 S. 1834).

⁴⁴ Vgl. Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., Rz. 822 zu § 6 EStG.

riesystem enthalten. Die anteilig enthaltenen Batteriekosten sind aus den Gesamtkosten herauszurechnen. Als Aufteilungsmaßstab akzeptiert die Verwaltung aus Vereinfachungsgründen das Verhältnis zwischen Bruttolistenpreis inklusive Batteriesystem und den um den pauschalen Abschlag geminderten Bruttolistenpreis (Beispiel vgl. Anlage 10).⁴⁵ Meines Erachtens nach sind diese Grundsätze entsprechend anzuwenden, sofern die Ermittlung im Rahmen der Ein-Prozent-Methode erfolgt, wobei die Verwaltungsanweisung dazu unglücklicherweise keine explizite Aussage trifft.

Insgesamt stellt die normierte Förderung bei der Ermittlung der Nutzungsentnahme im Rahmen der Ein-Prozent-Methode und der Fahrtenbuchmethode einen gelungenen Anreiz dar, auch wenn die Auslegung durch die Verwaltung in geringem Maß einer Aufarbeitung und Nachbesserung bedarf.

3.5 Anwendung bei den Überschusseinkünften

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 2, 4 EStG wird auf die Begünstigung durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 3 EStG verwiesen. Dementsprechend gelten die dargestellten Besonderheiten auch, sofern einem Arbeitnehmer im Rahmen der Erzielung von nichtselbständigen Einkünften i.S.v. § 19 EStG ein ertragsteuerlich begünstigtes Fahrzeug zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird.

3.6 Auswirkung auf die Umsatzsteuer

Verwendet ein Unternehmer einen zum Unternehmen zugeordneten Gegenstand, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für Zwecke außerhalb des Unternehmens, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor. Es handelt sich dabei um einen der sonstigen Leistung gleichgestellten Umsatz (Gleichstellungstechnik), der einen fiktiven Endverbrauch besteuern soll.⁴⁶ Die Bemessungsgrundlage für die gleichgestellte sonstige Leistung bilden gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Bestandteil der Ausgaben sind auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die bei Kraftfahrzeugen regelmäßig auf fünf Jahre zu verteilen sind (vgl. § 10 Abs. 4 S. 1

⁴⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 11.

⁴⁶ Vgl. Slapio in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuerhandbuch - Kommentar, Dr. O. Schmidt, Loseblattwerk Stand 74. Aktualisierung November 2016, Rz. 11, 26 zu § 67.

Nr. 2 S. 2, 3 UStG i.V.m. § 15a Abs. 1 S. 1 UStG, abweichend von der ertragsteuerlichen Nutzungsdauer von sechs Jahren). Unionsrechtliche Vorgaben für die Bemessung ergeben sich aus Art. 75 MwStSystRL i.V.m Art. 26 Abs. 1 Buchst. a) MwStSystRL. Demnach ist der Betrag der Ausgaben maßgebend für die Besteuerung. Die Regelung im deutschen Umsatzsteuergesetz wurde vom EuGH als zulässig bestätigt.⁴⁷

Das Umsatzsteuergesetz enthält bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung bei Nutzungsentnahmen von (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugen keine differenzierende Aussage zu den oben dargestellten allgemeinen Grundsätzen (Beispiele zu Berechnungen vgl. Anlage 11 und Anlage 12). Durch die Verwaltungsanweisung vom 05. Juni 2014 wird bestätigt, dass unabhängig von der ertragsteuerlichen Ermittlung der Nutzungsentnahmen, bei der Berechnung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage keine Begünstigung im Vergleich zu konventionellen Kraftfahrzeugen erfolgt (vgl. A 15.23 Abs. 5 UStAE).⁴⁸ Diese mangelnde Förderung ist nach Becker als größte Schwachstelle bei der Förderung von Elektromobilität zu betrachten.⁴⁹ Berechtigte Zweifel bestehen auch dahingehend, dass bei der Wahl der Ein-Prozent-Methode der Bruttolistenpreis im Zweifel ohne Batteriesystem angenommen werden muss, sofern Fahrzeughersteller bestimmte Modelle (z.B. Renault Zoe) ausschließlich ohne Batteriesystem zum Erwerb anbieten. Bei Erwerb des Batteriesystems ergibt sich damit eine Benachteiligung im Bereich der Umsatzsteuer, die den Gleichheitsgrundsatz nicht erfüllt.⁵⁰

Meines Erachtens nach wäre eine Förderung auch im Bereich der umsatzsteuerlichen Ermittlung der unentgeltlichen Wertabgabe ein sinnvoller Anreiz zur Anschaffung und Nutzung eines (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugs. Bei der Ausgestaltung einer derartigen Normierung ist ein Augenmerk auf die unionsrechtlichen Vorgaben und Begrenzungen zu richten.

⁴⁷ Vgl. EUGH, Urteil vom 14. September 2006, C-72/05 BStBl. II 2007 S. 32, Wollny.

⁴⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV D 2 - S 7300/07/10002, BStBl. I 2014 S. 896, Tz. I. 5.

⁴⁹ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2881.

⁵⁰ Vgl. ebenda, S. 2875.

4 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016

4.1 Ausgangslage

Am 24. März 2015 hat das Land Hessen einen Gesetzesantrag bezüglich des „Entwurfes eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität“ gestellt.⁵¹ Als Begründung für den Gesetzesantrag wird ausgeführt, dass es weitere steuerliche Anreize benötige, um die Zulassungszahlen von Elektrokräftenfahrzeugen zu erhöhen. Die Zielgröße der Bundesregierung lag im damaligen Zeitpunkt bei einer Million Elektrokräftenfahrzeuge auf Deutschlands Straßen im Jahr 2020 und sechs Millionen im Jahr 2030.⁵² Zum einen sah der Gesetzesantrag eine Steuerbefreiung für das unentgeltlich oder verbilligt gewährte Aufladen von privaten Elektroautos vor. Darüber hinaus sollten die Arbeitgeber zur Anschaffung von entsprechenden Ladevorrichtungen im betrieblichen Bereich mit der Normierung einer Sonderabschreibung für diese motiviert werden (vgl. Darstellung des § 7e EStG-E in der Anlage 13). Nachdem sich der Bundesrat in seiner 935. Sitzung am 10. Juli 2015 abschließend mit dem Gesetzesentwurf auseinandergesetzt hatte und in den Fachausschüssen Beratungen dazu stattgefunden hatten, wurde beschlossen, diesen im Bundestag einzubringen.⁵³ Im Bundestag wurde der Gesetzesentwurf anschließend am 26. August 2015 veröffentlicht.⁵⁴ Allerdings wurde dieser in der Folge vom Bundestag nicht weiter verfolgt oder beraten (vgl. E-Mail vom 31. August 2017 vom Ministerialrat René Probst in der Anlage 14).

Unabhängig vom Gesetzesantrag des Landes Hessen hat die Bundesregierung den „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr“ beim Bundesrat am 27. Mai 2016 eingebracht (vgl. Art. 76 Abs. 1, 2 GG).⁵⁵ Anschließend wurde dieser Entwurf am 20. Juni 2016 unter Nutzung des Initiativrechts gem. Art. 76 Abs. 1 GG auch dem Bundestag vorgelegt.⁵⁶ Als Motivation für den Gesetzesentwurf brachte die Bundesregierung u.a. die Kostenlücke zwischen konventionellen Kraftfahrzeugen und (Hybrid-) Elektrokräftenfahrzeugen an. In ihrem Geschäftsbereich hatte die Bundesregierung laut dem Entwurf das Ziel, den Elektrofahrzeuganteil auf 20 Prozent zu erhöhen. Eine

⁵¹ Vgl. BrDrs. 114/15 vom 24. März 2015.

⁵² Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 10.

⁵³ Vgl. Br. Plenarprotokoll 935 vom 10. Juli 2015, S. 255 f.

⁵⁴ Vgl. BtDrs. 18/5864 vom 26. August 2015.

⁵⁵ Vgl. BrDrs. 277/16 vom 27. Mai 2016.

⁵⁶ Vgl. BtDrs. 18/8828 vom 20. Juni 2016.

tatsächliche stetige Erhöhung der alternativ angetriebenen Kraftfahrzeuge im Bereich der Bundesregierung hätte durchaus eine positive Signalwirkung. Dieser Gesetzesentwurf bildete die Grundlage für das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016.

4.2 Ablauf des Gesetzgebungsverfahrens

Im benannten Gesetzesentwurf vom 27. Mai 2016 war die Schaffung von drei neuen Normen zuzüglich dazugehöriger Anwendungsvorschriften im EStG und der Änderung einer Norm im KraftStG geplant. Zum einen sollte eine sachliche und zeitliche Erweiterung der Befreiung hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer im § 3d KraftStG erfolgen. Darüber hinaus sollten einkommensteuerliche Anreize durch die Einführung von § 3 Nr. 46 EStG-E als Steuerbefreiung für die verbilligte oder unentgeltliche Überlassung von Ladestrom im Betrieb des Arbeitgebers i.S.v. § 9 Abs. 4 EStG an private (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge des Arbeitnehmers geschaffen werden. Ebenso war eine Steuerfreistellung in dieser Norm bei der verbilligten oder unentgeltlichen Überlassung von Ladevorrichtungen an Arbeitnehmer geplant. Abschließend sollte für die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Ladevorrichtungen und die Gewährung von Zuschüssen durch den Arbeitgeber ein Tatbestand für die Pauschalierung der Lohnsteuer in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG-E geschaffen werden. Diese drei Normen wurden in überarbeiteter Form durch das benannte Gesetz vom 07. November 2016 normiert (Gegenüberstellung der im Gesetzesentwurf geplanten und der tatsächlichen Normierungen in der Anlage 15). Im Gegensatz zum Gesetzesentwurf des Landes Hessen war die Einführung einer Sonderabschreibung für Ladevorrichtungen in einem neuen § 7e EStG weder Gegenstand des Gesetzesentwurfes der Bundesregierung noch Bestandteil von Beratungen im Laufe von diesem Gesetzgebungsverfahren.

Der Verbund aus Finanzausschuss, Verkehrsausschuss und Wirtschaftsausschuss hat am 24. Juni 2016 Empfehlungen zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung abgegeben.⁵⁷ Neben kleineren Änderungen am § 3 Nr. 46 EStG-E hinsichtlich der Erweiterung des Begriffs „im Betrieb des Arbeitgebers“ und der Beschränkung des Anwendungsbereiches auf private (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge, wurde die Einführung einer höheren Entfernungspauschale vorgeschlagen. Es wurde dargelegt, dass im Gegensatz zur Förderung der Nutzungsentnahmen

⁵⁷ Vgl. BrDrs. 277/1/16 vom 24. Juni 2016.

eines Unternehmers durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG bisher keine steuerlichen Anreize für Arbeitnehmer im Bereich des Werbungskostenabzugs geschaffen wurden. Daher sollte im neuen, auf § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG folgenden Satz, die Entfernungspauschale bei der Nutzung von (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugen auf 0,75 EUR je vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (vgl. § 9 Abs. 4 EStG) erhöht werden. Im Vergleich zur regulären Entfernungspauschale i.H.v. 0,30 EUR entspräche dies einer Erhöhung des Bemessungswertes um 0,45 EUR bzw. um 150 Prozent. Aufgrund höherer Anschaffungs- und Unterhaltungskosten für ein (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug im Vergleich zu einem konventionell angetriebenen Modell wäre dadurch ein Nachteilsausgleich für Arbeitnehmer erfolgt. Kritik wird am Gesetzesentwurf der Bundesregierung dahingehend geübt, dass keine, aus Sicht der Ausschüsse notwendige, Erweiterung der Förderung von Elektrofahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, erfolgen sollte.⁵⁸ Als Möglichkeit wurde auch die Gewährung einer direkten Förderung wie bei Elektrokräftfahrzeugen in Betracht gezogen.

In der daraufhin erfolgten Stellungnahme des Bundesrates vom 08. Juli 2016 wurde die Erweiterung der Förderung für Elektrofahrräder, die keine Kraftfahrzeuge sind, ebenfalls benannt.⁵⁹ Keine Berücksichtigung fand der Vorschlag der Ausschüsse bzgl. der Erhöhung der Entfernungspauschale für (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge. Festzuhalten ist, dass diese Änderung, neben der direkten Förderung in Form des Umweltbonus (vgl. Kapitel 6), ein weiterer Anreiz für Arbeitnehmer gewesen wäre, privat ein (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug anzuschaffen.

Zu dieser Stellungnahme erfolgte als Gegenäußerung eine Unterrichtung durch die Bundesregierung am 20. Juli 2016.⁶⁰ Aus dieser geht hervor, dass die Bundesregierung die Förderung von Elektrofahrrädern durch die Freigrenze i.H.v. 44 EUR monatlich für Sachbezüge (vgl. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG) als ausreichend erachtet. Eine direkte Subvention sowie die Ausdehnung der lohnsteuerlichen Begünstigung für die Überlassung von (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeugen zur Privatnutzung gem. § 8 Abs. 2 S. 2 EStG auf Elektrofahrräder wurde ausgeschlossen, da dieser Markt keine weitere Förderung benötige. Tatsächlich ist es nach meinem Dafürhalten unstrittig, dass der Markt für Elektrofahrräder weiter entwickelt ist als der für (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge und nicht zwingend einer di-

⁵⁸ Dem Wortlaut nach wird eine Förderung von Zweirädern forciert. Zweiräder, die als Kraftfahrzeuge gelten, wurden allerdings vom Gesetzesentwurf bereits erfasst.

⁵⁹ Vgl. BrDrs. 277/16(B) vom 08. Juli 2016.

⁶⁰ Vgl. BrDrs. 18/9239 vom 20. Juli 2016.

rekten Förderung bedarf. Differenziert ist dagegen die Aussage zu beurteilen, dass der Sachbezugsfreibetrag eine ausreichende steuerliche Bevorteilung darstelle, da dieser ebenso für gewöhnliche Fahrräder Anwendung findet.

Auf Grundlage des Gesetzesentwurfes und der genannten Unterrichtung durch die Bundesregierung hat der Finanzausschuss eine Beschlussempfehlung mit Bericht am 21. September 2016 vorgelegt.⁶¹ Unter Berücksichtigung der öffentlichen Anhörung am 05. September 2016 und Stellungnahmen der mitberatenden Ausschüsse gelangte der Finanzausschuss zum Ergebnis, dass eine Übernahme der Änderungsvorschläge in der Stellungnahme des Bundesrates vom 08. Juli 2016 erfolgen solle. In der öffentlichen Anhörung waren unter anderem Vertreter des Forums für Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft e.V., der Freien Universität Berlin, der IG Metall Baden Württemberg, des Deutschen Steuerberaterverbandes und des Verbandes der Automobilindustrie e.V. (VDA) anwesend.⁶² An diese Sachverständigen wurden in der Anhörung von Seiten der vertretenen Parteien und Fraktionen Fragen zu ausgewählten Punkten des Gesetzesentwurfes gestellt. Dem Wortprotokoll ist zu entnehmen, dass der Gesetzesentwurf in großen Teilen von den Sachverständigen und deren Institutionen begrüßt wurde. Auch der weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts stand Herr Klar, der den deutschen Steuerberaterverband e.V. vertrat, wohlwollend gegenüber, da für eine positive Umweltbilanz unabhängig vom bürokratischem Aufwand die diskutierten steuerlichen Lenkungsverfahren gebraucht würden.⁶³ Der Vertreter der Freien Universität Berlin, Herr Prof. Dr. Hechtner, warnte aber auch davor, dass es notwendig sei, neue Begriffe wie z.B. „Ladevorrichtung“ klar abzugrenzen, um Streitpotential zu vermeiden.⁶⁴ Das Votum des Bundesrates hinsichtlich der Erweiterung der begünstigten Fahrzeuge in § 3 Nr. 46 EStG-E um Dienstwagen wurde von der Vertreterin des VDA, Frau Dr. Wünnemann, klar befürwortet und bestärkt.⁶⁵ Weitere Vertreter schlossen sich dieser Auffassung an, da nur durch diese Erweiterung eine Ungleichbehandlung zwischen Ein-Prozent-Methode und Fahrtenbuchmethode vermieden werden könne.⁶⁶ Ungeachtet der Tatsache, dass bei einer Vielzahl von Dienstwagen der private Nutzungswert im Rahmen der Ein-Prozent-Methode erfasst wird, ist der Auffassung des Bundesrates und

⁶¹ Vgl. BtDrs. 18/9688 vom 21. September 2016.

⁶² Vgl. Bt. Finanzausschuss 18/85 vom 05. September 2016, S. 10 f.

⁶³ Vgl. ebenda, S. 13.

⁶⁴ Vgl. ebenda, S. 15.

⁶⁵ Vgl. ebenda, S. 22.

⁶⁶ Vgl. ebenda, S. 24.

der Haltung der Sachverständigen in diesem Punkt zuzustimmen, da ansonsten eine nicht gerechtfertigte, unnötige Ungleichbehandlung entstehen würde. Dieser Argumentation ist schließlich auch die Bundesregierung gefolgt.

Unter Berücksichtigung dieser Änderungsvorschläge hat der Deutsche Bundestag in seiner 190. Sitzung am 22. September 2016 in der zweiten und dritten Lesung abschließend über den Gesetzesentwurf beraten.⁶⁷ Am 07. November 2016 erfolgte die Veröffentlichung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt.⁶⁸ Nachfolgend soll auf die einzelnen Normierungen detailliert eingegangen werden.

4.3 Steuerbefreiungen gem. § 3 Nr. 46 EStG

Die neue Steuerbefreiung reiht sich in den Katalog des § 3 EStG ein, der eine Vielzahl an Arbeitgeberleistungen aus verschiedenen Lenkungs- und Fördermotiven freistellt. Die im § 3 EStG genannten Steuerbefreiungen sind allesamt, mit Ausnahme von Leistungen i.S.v. § 3 Nr. 45 EStG und der Trinkgelder (vgl. § 3 Nr. 51 EStG), im Lohnkonto gemäß § 41 Abs. 1 S. 3 EStG i.V.m. § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV aufzuzeichnen. Eine entsprechende Ausnahme für § 3 Nr. 46 EStG ist im EStG und der LStDV nicht vorhanden. Das am 14. Dezember 2016 erlassene BMF-Schreiben stellt allerdings klar, dass aus Vereinfachungsgründen die Aufzeichnungspflichten nicht angewandt werden sollen.⁶⁹ Diese Regelung erscheint auch zweckdienlich, da es sich in der Praxis schwierig gestalten sollte, einzelne Strommengen und Kostenanteile bestimmten Arbeitnehmern zuzuordnen. Wünschenswert wäre eine Übernahme dieser Regelung in die Gesetzgebung.

Der Anwendungsbereich des § 3 Nr. 46 EStG erstreckt sich auf die Überschuss-einkünfte, insbesondere auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.v. § 19 EStG. Eine Anwendung auf Gewinnerzielungseinkünfte scheidet dem Wortlaut nach aus. Da auch keine systemwidrige Gesetzeslücke anzunehmen ist, bedarf es dahingehend keiner anderweitigen Auslegung. Zeitlich anwendbar ist diese Norm auf Lohnzahlungszeiträume und erhaltene sonstige Bezüge zwischen dem 01. Januar 2017 und dem 31. Dezember 2020 (vgl. § 52 Abs. 4 S. 10 EStG).

⁶⁷ Vgl. Bt. Plenarprotokoll 18/190 vom 22. September 2016, Tagesordnungspunkt 21.

⁶⁸ Vgl. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 (BGBl. I 2016 S. 2498).

⁶⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, IV C 5 - S 2334/14/10002-03, BStBl. I 2016 S. 1446 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 26. Oktober 2017, IV C 5 - S 2334/14/10002-06, BStBl. I 2017 S. 1439, Tz. 30.

4.3.1 Aufladen von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen im Betrieb des Arbeitgebers

Vor dem Inkrafttreten des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 waren im Grundsatz zwei Fallgestaltungen der unentgeltlichen Nutzung von den sogenannten „Strom-Tankstellen“ (Ladevorrichtungen) durch die Arbeitnehmer zu betrachten. Zum einen ist der Fall zu würdigen, in dem das Kraftfahrzeug im Eigentum des Arbeitgebers steht und dem Arbeitnehmer nur zur Verfügung gestellt wird. Wurde in dieser Konstellation der private Nutzungswert im Rahmen der Ein-Prozent-Methode (vgl. § 8 Abs. 2 S. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) ermittelt, führte das Laden zu keinem gesondert zu erfassenden Vorteil. Im Falle der Erfassung mithilfe der Fahrtenbuchmethode i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG waren die Gesamtkosten inklusive Umsatzsteuer im Verhältnis der Privatfahrten zur Gesamtfahrstrecke zu erfassen und bildeten den privaten Nutzungswert gem. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG i.V.m. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 S. 9, 10 LStR. In die Gesamtkosten waren die Bruttoaufwendungen für den getankten Strom mit einzubeziehen. Wurde der Strom vom Arbeitgeber selbst produziert, waren, dem Bruttoprinzip folgend, meines Erachtens nach die Herstellungskosten zzgl. Umsatzsteuer maßgebend. Unabhängig von der Art der Ermittlung des Nutzungswertes minderten Zahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber auch nach aktueller herrschender Meinung diesen Wert, da der Arbeitnehmer in dieser Höhe nicht bereichert ist (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 S. 1 LStR).⁷⁰ Der Begriff des Nutzungsentgeltes umfasst dabei z.B. Monatspauschalen und Kilometerpauschalen, die aufgrund einer arbeitsvertraglichen oder anderen arbeits- bzw. dienstrechtlichen Anspruchsgrundlage gezahlt werden.⁷¹

Zum anderen besteht die Möglichkeit, dass der Arbeitnehmer Eigentümer des Kraftfahrzeugs war und der Arbeitgeber ein Aufladen im Betrieb gestattete. Zahlte der Arbeitnehmer dafür im Gegenzug ein fremdübliches Entgelt, war der Vorgang lohnsteuerrechtlich unbeachtlich. Erfolgte jedoch keine Zahlung eines Entgeltes in dieser Konstellation, hätte, mangels der Anwendbarkeit einer *lex specialis*, die Bemessung des Sachbezuges anhand der allgemeinen Grundsätze des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG erfolgen müssen. Damit wäre der Sachbezug mit dem im Zeitpunkt der Abgabe des Stroms üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen

⁷⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 21. September 2017, IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl. I 2017 S. 1336, Tz. 3, 8.

⁷¹ Vgl. ebenda, Tz. 4.

gewesen. Die Anwendung der monatlichen Freigrenze i.H.v. 44 EUR (vgl. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG) war dabei zu berücksichtigen. Der in § 8 Abs. 3 EStG normierte Rabatffreibetrag fand in diesem Fall Anwendung, wenn das Aufladen nicht nur für Arbeitnehmer möglich war. Sofern der um vier Prozent geminderte, im allgemeinen Geschäftsverkehr übliche, Endpreis im Kalenderjahr insgesamt 1.080 EUR nicht überschritten hatte, war für diesen Sachverhalt keine Lohnsteuer zu erheben (vgl. § 8 Abs. 3 S. 1 EStG i.V.m. R 8.2 Abs. 2 S. 9 LStR). Ein etwaiger übersteigender Teil war der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Mit Einführung des § 3 Nr. 46 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2017 entfällt eine eventuelle lohnsteuerliche Bemessung bei unentgeltlichem oder verbilligtem Aufladen eines (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugs i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG im Betrieb des Arbeitgebers. Der Begriff des Elektrofahrzeugs umfasst auch Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeuge einzustufen sind.⁷² Elektrofahrräder, die nicht als Kraftfahrzeug zu werten sind, können keine Begünstigung i.S.v. § 3 Nr. 46 EStG verwirklichen. Aus Vereinfachungsgründen wird seitens der Verwaltung allerdings von einer Besteuerung der Bereicherung des Arbeitnehmers durch das unentgeltliche oder verbilligte Aufladen abgesehen.⁷³ Diese Auffassung ist im BMF-Schreiben vom 26. Oktober 2017 festgehalten, welches das BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2016 ändert.⁷⁴ Die Anwendung der neuen Steuerbefreiung ist an mehrere kumulativ zu erfüllende Tatbestandsmerkmale geknüpft.

Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Bereitstellung von Ladestrom durch den Arbeitgeber muss zunächst ein entsprechendes Kraftfahrzeug des Arbeitnehmers oder ein entsprechender aufzuladender Dienstwagen, auf den die Fahrtenbuchmethode zur Ermittlung des privaten Nutzungswertes anzuwenden ist, vorliegen. Bei einem Dienstwagen, bei dem die Erfassung des privaten Nutzungswertes im Rahmen der Ein-Prozent-Methode erfolgt, wäre auch bei der aktuellen Rechtslage das Tanken von Strom in der Pauschalbewertung automatisch erfasst.⁷⁵ Weiterhin muss das Aufladen in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder bei einem verbundenen Unternehmen i.S.v. § 15 AktG erfolgen. Im Umkehrschluss ist das Aufladen bei einem fremden Dritten nicht begünstigt. Da-

⁷² Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 10.

⁷³ Vgl. ebenda, Tz. 10.

⁷⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 26. Oktober 2017, IV C 5 - S 2334/14/10002-06, BStBl. I 2017 S. 1439.

⁷⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 12.

mit wird der Intention Folge getragen, dass die Arbeitgeber zur Schaffung von Ladevorrichtungen motiviert werden sollen. Fraglich ist, inwieweit eine mögliche räumliche Ausdehnung auf Kunden des Arbeitgebers diese Motivation beeinflusst hätte. Angesichts der beschränkten Reichweiten von Elektrokräftfahrzeugen ist damit der begünstigte Aktionsraum meines Erachtens unnötig eingeschränkt. Positiv herauszustellen ist, dass entgegen dem ursprünglichen Gesetzesentwurf der Bundesregierung, keine örtliche Beschränkung auf die erste Tätigkeitsstätte i.S.v. § 9 Abs. 4 EStG erfolgt.

Der Begriff des Arbeitnehmers ist weit auszulegen und umfasst auch die Leiharbeiternehmer, die Ladestrom im Betrieb des Entleihers beziehen. Nicht eingeschlossen ist jedoch Ladestrom an Geschäftspartner und Kunden des Arbeitgebers.⁷⁶ Abschließende Voraussetzung ist, dass das Aufladen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt, mithin kein Fall der Entgeltumwandlung vorliegt. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist dabei gemäß der Rechtsprechung des BFH der arbeitsrechtlich geschuldete. Zu diesem muss demnach eine weitere freiwillige Leistung erbracht werden.⁷⁷ Dieser Begriff findet ebenso Verwendung in weiteren Vorschriften, unter anderem in § 3 Nr. 33 EStG, der die zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern des Arbeitnehmers steuerfreistellt. Abweichend von der angeführten Rechtsprechung des BFH liegen nach Verwaltungsauffassung auch dann zusätzliche, zum Arbeitslohn geschuldete Leistungen vor, wenn der Arbeitnehmer einen Anspruch aufgrund einer arbeitsvertraglichen oder anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage hat.⁷⁸ Dieser Auffassung ist sich anzuschließen, da die enge Auslegung der BFH nicht zweckmäßig erscheint.

Über die Folgewirkungen hinsichtlich der Umsatzsteuer liegen bisher keine Äußerungen des Gesetzgebers bzw. der Verwaltung vor. Nach meinem Dafürhalten hat die Beurteilung nach derzeitiger Rechtslage in Abhängigkeit von verschiedenen, im Folgenden vorgestellten Fallkonstellationen zu erfolgen. Es bleibt abzuwarten, ob in Zukunft eine einheitliche, vereinfachende Regelung normiert wird.

Wird ein zur privaten Nutzung überlassener Dienstwagen unentgeltlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn aufgeladen, erfolgt die Erfassung des auf die

⁷⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 17.

⁷⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 19. September 2012, VI R 54/11 BStBl. II 2013 S. 395.

⁷⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 22. Mai 2013, IV C 5 - S 2388/11/10001-02, BStBl. I 2013 S. 728.

private Nutzung entfallenden Stromanteils abweichend von der Besteuerung des tauschähnlichen Umsatzes für die private entgeltliche Nutzung (vgl. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) im Rahmen einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, sofern keine Aufmerksamkeit vorliegt (vgl. A 1.8 Abs. 3 S. 2 UStAE).⁷⁹ Es liegen zwei selbstständige Einzelleistungen vor, die einer getrennten Beurteilung bedürfen, da aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers beide Leistungen einzeln für den Arbeitnehmer von Nutzen sind (vgl. A 3.10 Abs. 2 S. 1 UStAE).⁸⁰ Die Bildung der Bemessungsgrundlage für den tauschähnlichen Umsatz hat gemäß § 10 Abs. 2 S. 2 UStG zu erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen ist es dabei nicht zu beanstanden, wenn der lohnsteuerliche Wert gem. § 8 Abs. 2 S. 2 EStG als Bemessungsgrundlage gewählt wird (vgl. A 1.8 Abs. 8 S. 2 UStAE i.V.m. A 15.23 Abs. 11 UStAE). Dieser Wert ist als Bruttowert anzusehen, aus dem die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. A 15.23 Abs. 11 S. 2 UStAE). Darüber hinaus hat die Bemessung der unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG mit dem Einkaufspreis inkl. Nebenkosten im Zeitpunkt des Umsatzes zu erfolgen. Da lohnsteuerlich auf Grundlage des § 3 Nr. 46 EStG keine Versteuerung stattfindet, wären ausschließlich für Zwecke der Umsatzsteuer entsprechende Aufzeichnungen zu führen. Fraglich ist, ob diese Folge die Intention der Gesetzgebung und der Verwaltung ist. Ein Absehen von der Besteuerung von dieser unentgeltlichen Wertabgabe wäre meines Erachtens nach konsequent, da die Ausnahme von der lohnsteuerlichen Aufzeichnungspflicht ansonsten keine tatsächliche Arbeitserleichterung darstellen würde.

Hinsichtlich der Entstehung der Umsatzsteuer ist auch der Fall zu betrachten, in dem ein Arbeitnehmer sein privates (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug am lohnsteuerlich begünstigten Aufladeort auftankt. Erfolgt dies unentgeltlich, ist umsatzsteuerlich grundsätzlich von einer unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG auszugehen, deren Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG zu bilden ist, sofern keine Aufmerksamkeit vorliegt. Problematisch ist auch in diesem Fall das Spannungsverhältnis des Aufzeichnungsaufwandes für Umsatzsteuerzwecke im Verhältnis zur lohnsteuerlichen Vereinfachungsregel zu sehen. Mangels bisher geschaffener Regelungen ist ebenso in dieser Konstellation derzeit von einem Auseinanderdriften zwischen Lohnsteuer und Umsatz-

⁷⁹ Es handelt sich nicht um eine unentgeltliche Wertabgabe i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, da die Stromgestellung einer umsatzsteuerlichen Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG gleichgestellt ist (vgl. A 3.1 Abs. 1 S. 1 f. UStAE).

⁸⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 31. Mai 2001, V R 97/98 BStBl. II 2001 S. 658.

steuer auszugehen. Wäre in diesem Fall ein fremdübliches Entgelt vereinbart worden, läge eine Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG vor, bei der für die Bemessung der Umsatzsteuer das vereinbarte Entgelt abzgl. der gesetzlich vereinbarten Umsatzsteuer maßgebend ist (vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 f. UStG).

Die Problematik der Aufzeichnungspflichten für umsatzsteuerliche Zwecke wäre auch gegeben, wenn dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug des Arbeitgebers i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG in einem derart geringen Maß überlassen wird, dass die Überlassung für die Gehaltsbemessung nicht relevant war. Umsatzsteuerlich läge dann eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor (vgl. A 15.23 Abs. 12 S. 1 UStAE), deren Bemessungsgrundlage die entstandenen Ausgaben mit (teilweisem) Vorsteuerabzug i.S.v. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 1 UStG bilden. Auch in diesem Fall wäre ertragsteuerlich hinsichtlich des Stroms § 3 Nr. 46 EStG einschlägig, während Aufzeichnungen für die Bemessung der Umsatzsteuer (vgl. § 3b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG) geführt werden müssten.

4.3.2 Verhältnis zur Stromsteuer

Gibt ein Unternehmer Ladestrom an fremde Dritte (darunter fallen zum Beispiel Mitarbeiter, Kunden, Geschäftspartner) ab, handelt er nicht als Versorger i.S.v. § 2 Nr. 1 StromStG, sondern als Letztverbraucher i.S.v. § 5 Abs. 1 S. 1 StromStG. Dieser Verbrauch unterliegt in der Folge nicht der Stromsteuer beim Unternehmer und muss nicht erfasst werden (vgl. § 1a Abs. 2 StromStV).

Im Umkehrschluss unterliegt Ladestrom, der für betriebsinterne Zwecke verbraucht wird, ebenso der Stromsteuer beim Versorger.⁸¹ Unter diesen Verwendungszweck fällt zum Beispiel Ladestrom für die Elektro-Gabelstapler und betriebseigene (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge. Der reguläre Steuersatz beträgt für diese Vorgänge 20,50 EUR je Megawattstunde (vgl. § 3 StromStG).

4.3.3 Überlassung von Ladevorrichtungen

Im eingeführten § 3 Nr. 46 EStG erfolgt auch eine Steuerfreistellung im Falle der Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer. Der Begriff der zeitweisen Überlassung ist dabei strikt vom Begriff der Übereignung zu trennen (vgl. dazu Kapitel 4.4.1). Aufgrund der bisher begrenzten Reichweite von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen ist der praktische Anwendungsfall denkbar, in

⁸¹ Vgl. Wünnemann „Steuerliche Förderung der Elektromobilität“ in NWB Unternehmenssteuern und Bilanzen 43/2016 vom 24. Oktober 2016, S. 3229.

dem der Arbeitnehmer das für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzte Fahrzeug sowohl am Aufladeort des Arbeitgebers i.S.v. § 3 Nr. 46 EStG als auch am Wohnort auftanken muss. An diesen Lebenssachverhalt knüpft die zweite Alternative des § 3 Nr. 46 EStG an.

Im Fall der Überlassung mit fremdüblichem Entgelt wären keine lohnsteuerrechtlichen bzw. ertragsteuerlichen Konsequenzen beim Arbeitnehmer vorzunehmen. Erfolgt die Überlassung unentgeltlich, liegt beim Arbeitnehmer ertragsteuerlich Arbeitslohn i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vor, der unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei ist.

Der erstmals im EStG verwendete Begriff der Ladevorrichtung ist auslegungsbedürftig und bedarf einer klaren Definition, um Unklarheiten zu vermeiden. Aus dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 20. Juni 2016 geht hervor, dass eine Ladevorrichtung im Sinne dieser Normen „die gesamte Ladevorrichtung einschließlich Zubehör und in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen“ sein soll.⁸² Die betriebliche Ladevorrichtung umfasst demnach die gesamte Ladefrastruktur inklusive Zusatzmodule und Installationsarbeiten.⁸³ Damit sind meines Erachtens auch Adapter und aufpreispflichtige Schnellladekabel begünstigt. Auch die Wartung und die notwendigen Vorarbeiten werden von dieser Begünstigung erfasst.⁸⁴ Unter der Ladevorrichtung als solches, umgangssprachlich als „Stromtankstelle“ bezeichnet, versteht sich jede Lademöglichkeit für (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge. Hinsichtlich der technischen Gestaltung existieren verschiedene Ausführungen und Arten. Es ergeben sich insbesondere Unterschiede in der Art des Aufladens (Wechselstrom, Gleichstrom oder Drehstrom) und die für das jeweilige Fahrzeug spezifischen Adapter und Anschlussstecker. Alle Systeme haben gemeinsam, dass sie den im EStG eingeführten Begriff der Ladevorrichtung erfüllen. Aus der gesetzlichen Normierung (sowohl in § 3 Nr. 46 EStG als auch in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG) des Begriffs der „Ladevorrichtung“ lässt sich ableiten, dass die ausschließliche Überlassung von Zubehör oder die Gewährung von Dienstleistungen nicht unter den Begünstigungstatbestand fällt. Voraussetzung für eine Begünstigung ist, dass es sich um eine betriebliche Ladevorrichtung handelt. Aus der lohnsteuerlichen Betrachtungsweise ist das Merkmal „betrieblich“ erfüllt, wenn der Arbeitgeber sowohl zivilrechtlicher als

⁸² Vgl. BtDrs. 18/8828 vom 20. Juni 2016, S. 13.

⁸³ Vgl. Wünnemann „Steuerliche Förderung der Elektromobilität“ a.a.O., S. 3229.

⁸⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 20.

auch wirtschaftlicher Eigentümer der Ladevorrichtung ist. Zu dieser Auffassung ist der BFH im Streit um das Merkmal „betrieblich“ eines Dienstwagens (vgl. § 8 Abs. 2 S. 2 EStG) gelangt.⁸⁵ Diese Rechtsprechung ist meines Erachtens systematisch auch auf Ladevorrichtungen anwendbar. Unabhängig für die Erfüllung dieses Merkmals ist der Standort der Ladevorrichtung. Somit kann auch eine beim Arbeitnehmer aufgestellte Ladevorrichtung betrieblicher Natur sein. In dieser Konstellation ist allerdings zu beachten, dass der bezogene Ladestrom nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 46 EStG fallen kann, da dessen Ortsbestimmung wiederum nicht erfüllt ist. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Stromanschluss des Arbeitgebers oder eine Übernahme der Stromkosten durch den Arbeitgeber vorliegt. Lädt der Arbeitnehmer allerdings auf eigene Kosten einen Dienstwagen, der ihm zur privaten Nutzung überlassen wurde, auf und werden ihm diese Kosten ersetzt, käme hinsichtlich der selbst getragenen Stromkosten eine rechtliche Einordnung als steuerfreier Auslagenersatz i.S.v. § 3 Nr. 50 EStG in Betracht.⁸⁶ Hinsichtlich der Bemessung wurde durch die Verwaltungsanweisung eine Vereinfachungsregelung für den Zeitraum vom 01. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2020 ergänzt. Auf dieser Grundlage findet eine monatliche, pauschale Anrechnung der vom Arbeitnehmer individuell getragenen Kosten für Ladestrom statt.⁸⁷

mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber		ohne zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber	
Elektrokraftfahrzeug	Hybridelektrokraftfahrzeug	Elektrokraftfahrzeug	Hybridelektrokraftfahrzeug
20 EUR	10 EUR	50 EUR	25 EUR

Tabelle 2: pauschale Anrechnung der vom Arbeitnehmer getragenen Stromkosten

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung ist, genau wie bei der Bereitstellung von Ladestrom, dass diese Leistung zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Im Fall einer Entgeltumwandlung wäre die verbilligte oder unentgeltliche zeitweise Überlassung dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen.

Auch bei der Überlassung von betrieblichen Ladevorrichtungen hat weder der Gesetzgeber noch die Verwaltung bisher Stellung zur umsatzsteuerlichen Be-

⁸⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 18. Dezember 2014, VI R 75/13 BStBl. II 2015 S. 670.

⁸⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 19.

⁸⁷ Vgl. ebenda, Tz. 19a.

handlung genommen. Nach meiner Auffassung sind dem Grunde nach zwei wesentliche Fallgruppen zu unterscheiden.

Zahlt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber für die überlassene betriebliche Ladevorrichtung ein Entgelt, ist umsatzsteuerlich eine sonstige Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG anzunehmen. Ist das vereinbarte Entgelt fremdüblich, ist die Bemessungsgrundlage das vereinbarte Entgelt abzgl. der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer (vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 f. UStG). Bei einer verbilligten Überlassung wäre die Mindestbemessungsgrundlage gemäß § 10 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG zu beachten. Diese Sonderform verweist auf die Bemessung mit den entstandenen Aufwendungen gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG.

Die Bemessung mit den entstandenen Aufwendungen ist ebenso im Fall der unentgeltlichen Überlassung der Ladevorrichtung vorzunehmen. Wie bei der verbilligten Überlassung stellen die entstandenen Aufwendungen mit (teilweisem) Vorsteuerabzug die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe dar (vgl. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG).

4.4 Pauschalierung der Lohnsteuer gem. § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG

Neben der dargestellten Möglichkeit der Überlassung von Ladevorrichtungen besteht auch die Variante, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Eigentum an dieser verschafft oder einen Zuschuss zu einer vom Arbeitnehmer erworbenen Ladevorrichtung und deren Nutzung zahlt. Für diese Konstellationen wurde im Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 der § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG eingeführt. Sofern dessen Anwendungsvoraussetzungen erfüllt sind, kann die Lohnsteuer mit 25 Prozent pauschaliert werden. Wird das lohnsteuerliche Wahlrecht zugunsten der Pauschalierung ausgeübt, sind die Zuwendungen in beiden Fällen grds. nicht dem sozialversicherungsrechtlichen Entgelt zuzurechnen (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 SvEV i.V.m. § 1 Abs. 1 S. 2 SvEV).

Gemeinsame Voraussetzungen dieser beiden Alternativen sind einerseits, dass die Ladevorrichtung geeignet sein muss, ein (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG aufzuladen. Darüber hinaus muss die Übereignung oder der Zuschuss, wie bei beiden dargestellten Alternativen des § 3 Nr. 46 EStG, zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

Der Anwendungszeitraum erstreckt sich gemäß § 52 Abs. 37c EStG auf Lohnzahlungszeiträume und den Bezug von sonstigen Bezügen vom 01. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2020.

4.4.1 Übereignung der Ladevorrichtung

Zahlt der Arbeitnehmer im Gegenzug zur Übereignung der Ladevorrichtung ein fremdübliches Entgelt, entstehen keine lohnsteuerlichen Konsequenzen. Erfolgt die Übereignung verbilligt oder unentgeltlich, findet unter den genannten Voraussetzungen § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG Anwendung, wobei dadurch kein Verbrauch der Sachbezugsfreigrenze eintritt (vgl. R 8.1 Abs. 3 S. 1 LStR).

Die Bemessung der Einnahmen ist lohnsteuerlich grundsätzlich mit dem, um Zahlungen des Arbeitnehmers geminderten, Geldwert vorzunehmen (vgl. § 8 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. R 8.1 Abs. 1 S. 2 f. LStR). Der Geldwert eines Sachbezuges ist dabei im Rahmen der Einzelbewertung mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe zu bestimmen (vgl. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG i.V.m. R 8.1 Abs. 2 S. 1 LStR). Aus Vereinfachungsgründen ist es bei Sachbezügen grundsätzlich gem. R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR nicht zu beanstanden, wenn der Wert mit 96 Prozent des Endpreises bewertet wird, zu dem sie der Abgebende oder dessen Abnehmer Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Die Regelung gilt nach R 8.1 Abs. 2 S. 4 LStR nicht, sofern der günstigste Preis am Markt angesetzt wird. Hinsichtlich der Pauschalierung durch § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG hat die Verwaltung festgelegt, dass zur wesentlichen Vereinfachung auch die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage gewählt werden können.⁸⁸ Aufgrund dieser Vielzahl an Alternativen zur Ermittlung des Sachbezugswertes bleibt abzuwarten, ob tatsächlich eine Vereinfachung für den Steuerpflichtigen oder eine Verkomplizierung des Steuerrechts vorliegt.

4.4.2 Bezuschussung einer Ladevorrichtung

Erwirbt der Arbeitnehmer eine Ladevorrichtung selbst oder trägt er deren Kosten im Laufe der Nutzung selbst, besteht die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber diese bezuschusst. Als Aufwendungen für die laufende Nutzung kommen u.a. Kosten für die Wartung und die Miete für den Starkstromzähler in Betracht. Nicht unter den Pauschalierungstatbestand fallen hingegen übernommene Stromkosten

⁸⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 23.

durch den Arbeitgeber.⁸⁹ Dieser Ausschluss erscheint vor dem Hintergrund, dass der Ladestrom auch nur am Ort des Arbeitgebers i.S.v. § 3 Nr. 46 EStG steuerfreigestellt wird, schlüssig. Aus dem Wortlaut „Zuschuss“ ist darüber hinaus im Wege der grammatikalischen Auslegung erkennbar, dass die Möglichkeit der Pauschalierung nur bis zur Höhe der von Arbeitnehmer tatsächlich getragenen Aufwendungen möglich sein soll.

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in regelmäßigen Abständen pauschale Summen, ist unter Umständen ebenfalls eine Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG möglich. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Aufwendungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten detailliert nachweist. Eine Pauschalierung ist dann so lange möglich, bis eine wesentliche Änderung von diesen Verhältnissen eintritt.⁹⁰

4.5 Begünstigungen in der Kraftfahrzeugsteuer

Anders als bei den dargestellten ertragsteuerlichen Förderungen haben alle Regelungen im KraftStG gemeinsam, dass sie sich ausnahmslos auf reine Elektro-kraftfahrzeuge beziehen. Ein Begünstigungstatbestand für Hybridelektrokraftfahrzeuge oder Kraftfahrzeuge mit Brennstoffzellen wurde bisher nicht normiert. Diese Kraftfahrzeuge können aufgrund ihrer geringen Emissionen jedoch u.U. von allgemein gültigen Begünstigungen erfasst werden.

4.5.1 Abriss der historischen Begünstigungen

Erstmalig erwähnt wurden Elektro-kraftfahrzeuge in der Neufassung des KraftStG von 1972.⁹¹ Als damalige Bemessungsgrundlage war, neben einem Sondertatbestand, das verkehrsrechtlich zulässige Gesamtgewicht maßgebend (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG 1972). Dieses wurde für Elektro-kraftfahrzeuge gem. § 10 Abs. 4 KraftStG 1972 um 50 Prozent gemindert. Der Grundsatz dieser Ermäßigung ist seitdem in jeder Fassung des KraftStG normiert worden.

Die erstmalige kraftfahrzeugsteuerliche Definition von Elektro-kraftfahrzeugen erfolgte in der Neufassung des KraftStG von 1979.⁹² Demnach war ein Elektro-kraftfahrzeug im Sinne des § 9 Abs. 2 KraftStG 1979 ein Kraftfahrzeug mit „An-

⁸⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, a.a.O., Tz. 24.

⁹⁰ Vgl. ebenda, Tz. 26.

⁹¹ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Dezember 1972 (BGBl. I 1972 S. 2209).

⁹² Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132).

trieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern gespeist werden“.

Im Jahr 1985 wurde eine Steuerbefreiung für schadstoffarme Personenkraftwagen im § 3b KraftStG 1985 normiert.⁹³ Danach waren als schadstoffarm anerkannte Kraftfahrzeuge temporär von der Kraftfahrzeugsteuer befreit (vgl. § 3b Abs. 2 KraftStG 1985). Die Befreiung begann am Tag der Anerkennung des Kraftwagens als schadstoffarm und war, in Abhängigkeit vom Beginn der Steuerbefreiung und dem Hubraum des Kraftfahrzeugs, befristet auf höchstens 6 Jahre und 10 Monate. Dieser Zeitraum war anwendbar für Kraftfahrzeuge, deren Anerkennung vor dem 01. Januar 1987 erfolgte und deren Hubraum zwischen 1.400 und 1.500 Kubikzentimeter betrug. Die Untergrenze für die Dauer der Steuerbefreiung bildeten 6 Monate. Die Merkmale dafür waren ein Hubraum über 4.500 Kubikzentimeter und eine Anerkennung nach dem 31. Dezember 1987. Die Steuerbefreiung endete dabei durch Zeitablauf unabhängig von einer vorübergehenden Stilllegung. Der zeitliche Rahmen der Anwendbarkeit dieser Steuerbefreiung wurde dabei durch § 3b Abs. 1 KraftStG 1985 festgelegt. Die Prüfung der Steuerbefreiung ergab sich nur für Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum zwischen 1.400 und 2.000 Kubikzentimetern, die vor dem 01. Oktober 1991 als schadstoffarm anerkannt wurden, sowie Kraftfahrzeuge mit über 2.000 Kubikzentimetern Hubraum, sofern deren Einstufung als schadstoffarm vor dem 01. Oktober 1988 erfolgte. Maßgebend für diese Einstufung waren die Feststellungen der Zulassungsbehörden gem. § 2 Abs. 2 S. 2 KraftStG 1985.

Der neu eingefügte § 3b KraftStG 1985 war auch für Elektrokraftfahrzeuge entsprechend anwendbar, sofern diese als Fahrzeug i.S.v. § 9 Abs. 2 KraftStG 1985 galten und durch die Zulassungsbehörden anerkannt waren (vgl. § 3d S. 1 KraftStG 1985 i.V.m. § 2 Abs. 2 S. 2 KraftStG 1985). Diese Kraftfahrzeuge erhielten gem. § 3d S. 2 KraftStG 1985 eine Steuerbefreiung wie Fahrzeuge mit Verbrennungsmotor (Hubraum bis 1.500 Kubikzentimeter). Sachlich beschränkt war die Anwendung auf Elektrokraftfahrzeuge, die Personenkraftwagen sind. Die Steuerbefreiung für diese Elektrokraftfahrzeuge begann grundsätzlich ab dem Tag der erstmaligen Zulassung, frühestens aber ab dem 01. Juli 1985.

⁹³ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. Mai 1985 (BGBl. I 1985 S. 784) geändert worden ist.

Durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. Dezember 1989 wurde der im Jahr 1985 eingeführte § 3b KraftStG 1985 mit Wirkung zum 01. Januar 1990 aufgehoben und durch § 3f KraftStG 1989 ersetzt, der der alten Norm ähnelte.⁹⁴ Neuerungen bestanden in der Feststellung des Merkmals „schadstoffarm“ durch die Zulassungsstellen in Abhängigkeit von der Erfüllung der maßgebenden Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft. Entsprechend der neu eingeführten Kategorien für den Zeitraum der Steuerfreistellung gewährte § 3d S. 2 KraftStG 1989 nunmehr für Elektro-kraftfahrzeuge i.S.d. KraftStG eine Steuerbefreiung wie für Kraftfahrzeuge mit Verbrennungsmotor (1.000 Kubikzentimeter Hubraum), wobei die Steuerbefreiung ohne Einschränkung ab dem Tag der erstmaligen Zulassung begann (vgl. § 3d S. 2 f. KraftStG 1989). Durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 wurde der Bezug zu § 3f KraftStG 1989 gelöst und eine pauschale Steuerbefreiung für Elektro-kraftfahrzeuge mit Zulassung nach dem 31. Juli 1991 von fünf Jahren normiert.⁹⁵

Durch das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997 wurden mit Wirkung zum 01. Juli 1997 redaktionelle Änderungen am § 2 Abs. 2 S. 2 KraftStG 1985 durchgeführt, § 3b KraftStG 1997 als Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Personenkraftwagen eingeführt sowie § 3f KraftStG 1989 zum 25. April 1997 aufgehoben.⁹⁶ Fortan war die Steuerbefreiung für Verbrennungsmotoren nach der Art (Fremdzündungsmotor und Selbstzündungsmotor) und den Schadstoffwerten festzulegen. Für reine Elektro-kraftfahrzeuge erfolgte durch dieses Gesetz keine Änderung.

4.5.2 Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012

Im Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011 kam die Bundesregierung zum Entschluss, dass in den Bereichen der Nutz- und Leichtfahrzeuge sowie der Hybridkraftfahrzeuge noch erhebliches Potential liegt.⁹⁷ Im Bereich der

⁹⁴ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. Dezember 1989 (BGBl. I 1989 S. 2436) geändert worden ist.

⁹⁵ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl. I 1992 S. 297) geändert worden ist.

⁹⁶ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997 (BGBl. I 1997 S. 805) geändert worden ist.

⁹⁷ Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 49.

KraftSt sollten demnach alle bis zum 31. Dezember 2015 erstmals zugelassenen Kraftfahrzeuge, die rein elektrisch angetrieben werden oder einen kombinierten Typprüfwert von unter 50 g/km aufweisen, für einen Zeitraum von zehn Jahren von der KraftSt befreit werden.

In Bezug auf dieses Programm wurde das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012 erlassen.⁹⁸ Zum einen wurden Änderungen hinsichtlich der Mitwirkung der Verkehrsbehörden vorgenommen. Nach der Rechtslage bis zum 11. Dezember 2012 waren die Feststellungen der Verkehrsbehörden verbindlich für die Beurteilung als schadstoffarm, den anderen Beurteilungen technischer Art sowie der Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen. Erweitert wurden diese verbindlichen Feststellungen zum 12. Dezember 2012 um die Einstufung in Fahrzeugklassen und Aufbauarten von Kraftfahrzeugen nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG, der bis heute unverändert gültig ist.⁹⁹ Bis zur Einführung dieser Norm waren die Beurteilungen der Verkehrsbehörden hinsichtlich der Fahrzeugklassen und Aufbauarten nicht verbindlich für die Verwaltung. In der Folge kamen sowohl Rechtsprechung als auch Verwaltung in der Praxis zu anderen Ergebnissen als die Verkehrsbehörden. Bereits mit dem zum 01. Mai 2005 in Kraft getretenen § 2 Abs. 2a-2c KraftStG 2006 wurde versucht eine Regelung zu schaffen, die eine einheitliche Auffassung ermöglicht.¹⁰⁰ Als Maßgabe für die Einordnung waren in diesen Absätzen Regelungen des Verkehrsrechts normiert, deren Begrifflichkeiten erweitert bzw. verändert wurden. In der Folge wurden diese Regelungen eigenständig vom BMF und den Finanzämtern ausgelegt. Ausfluss dessen war, dass für Besteuerungszwecke von den Feststellungen der Verkehrsbehörden zulasten bzw. zugunsten des Steuerzahlers abgewichen wurde. Im Hinblick auf Rechtsklarheit und Rechtssicherheit war diese Normierung damit nicht ausreichend. Mit der Zuweisung des Beurteilungsrechts an die Verkehrsbehörden durch das Verkehrsteueränderungsgesetz wurde dieses Problem endgültig be-

⁹⁸ Vgl. Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 05. Dezember 2012 (BGBl. I 2012 S. 2431).

⁹⁹ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002, S. 3818), das zuletzt durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012 (BGBl. I 2012, S. 2431) geändert worden ist.

¹⁰⁰ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das dritte Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I 2006 S. 3344) geändert worden ist.

hoben und ein „sehr personalintensives und rechtlich konflikträchtiges Verfahren“ beseitigt.¹⁰¹

Zum anderen wurden auch die Steuerbegünstigungen für Elektrokräftfahrzeuge angepasst. Die Einschränkung des Anwendungsbereiches der Steuerbefreiung auf Personenkraftwagen wurde durch § 3d Abs. 1 S. 1 KraftStG 2012 aufgehoben. Damit wurde dem Ziel der Bundesregierung, Leichtfahrzeuge zu fördern, Rechnung getragen.¹⁰² Der für die Steuerbefreiung maßgebende Begriff des Elektrokräftfahrzeuges in § 9 Abs. 2 KraftStG wurde um Kräftfahrzeuge, deren Elektromotoren aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern angetrieben werden, erweitert.

Nicht nur der sachliche Anwendungsbereich, sondern auch die zeitliche Dauer der Steuerbefreiung wurde in Abhängigkeit vom Zulassungsdatum angepasst. Erfolgte die Zulassung in der Zeit vom 18. Mai 2011 bis zum 31. Dezember 2015, wurde durch § 3d Abs. 1 S. 2 Nr. 1 KraftStG 2012 eine Steuerbefreiung von zehn Jahren ab der erstmaligen Zulassung normiert. Für eine erstmalige Zulassung vom 01. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2020 war gem. § 3d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KraftStG 2012 eine Steuerfreistellung von fünf Jahren vorgesehen. Mit der Normierung des Förderungszeitraums von zehn Jahren wurde auch in diesem Punkt an die Zielsetzung des Regierungsprogramms Elektromobilität angeknüpft.¹⁰³ Sofern bei einem Halterwechsel der Zeitraum für die Steuerbefreiung noch nicht verbraucht war, wurde sie dem neuen Halter gewährt (vgl. § 3d Abs. 2 S. 2 KraftStG 2012). Keinen Einfluss auf den Ablauf des Zeitraums der Steuerbefreiung entfalteten eine Außerbetriebnahme oder ein Saisonkennzeichen gem. § 3d Abs. 3 KraftStG 2012.

§ 3d KraftStG 2012 regelte nicht die Steuerbefreiung für Elektrokräftfahrzeuge, deren erstmalige Zulassung vor dem 18. Mai 2011 erfolgte. Für diesen Sachverhalt wurde durch § 18 Abs. 4b KraftStG eine Übergangsregelung geschaffen. Gemäß dieser Norm bleibt für diese Fahrzeuge § 3d KraftStG 2008 weiterhin maßgebend, wonach eine Steuerbefreiung von fünf Jahren ab dem Tag der erstmaligen Zulassung für Elektrofahrzeuge zu gewähren war.¹⁰⁴ Der Gesetzge-

¹⁰¹ Vgl. Zens „Förderung der Elektromobilität und Neuregelung zur Abgrenzung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten“ in NWB 4/2013 vom 21. Januar 2013, S. 213.

¹⁰² Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 49.

¹⁰³ Vgl. ebenda.

¹⁰⁴ Vgl. Kräftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das Gesetz zur Umsetzung steu-

ber sicherte damit die Zulässigkeit der bisher gewährten Steuerbefreiungen ab. Gleichzeitig gewährleistete er, dass keine Änderungen für die Vergangenheit vorgenommen werden mussten. Diese Lösung ist im Hinblick auf die Rechtssicherheit positiv zu bewerten. Zu beachten ist aber, dass für diesen Zeitraum die sachliche Einschränkung auf reine Personenkraftwagen erhalten blieb.

4.5.3 Aktuelle Rechtslage

Aus der Zulassungsstatistik des KBA geht hervor, dass zum 01. Januar 2012 lediglich 4.541 zugelassene Elektrokraftfahrzeuge in Deutschland registriert wurden. Für das Jahr 2016 (Stichtag ebenfalls 01. Januar) weist das KBA eine Anzahl von reinen Elektrokraftfahrzeugen in Höhe von 25.502 aus.¹⁰⁵ Dies entspricht einem geringfügigen Anstieg von +20.961 Fahrzeugen innerhalb von vier Jahren. Setzt sich dieser Trend weiterhin fort, rückt das von der Bundesregierung gesetzte Ziel mit einer Million Elektrokraftfahrzeugen auf Deutschlands Straßen im Jahr 2020 in weite Ferne.

Vor diesem Hintergrund wurden die Förderungen im Bereich der KraftSt, ausgehend von den beleuchteten Änderungen durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012, im Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr weiter ausgebaut.

Der Umfang der begünstigten Fahrzeuge wurde gem. § 9 Abs. 2 KraftStG entsprechend der Version im Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012 beibehalten. Begünstigte Elektrokraftfahrzeuge sind damit alle Fahrzeuge, deren Elektromotoren „ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden“. In Betracht kommen Personenkraftwagen, Leichtfahrzeuge, Krafträder und Nutzfahrzeuge. Hybridelektro kraftfahrzeuge sind nach wie vor nicht begünstigt, unabhängig davon, wie der Verbrennungsmotor in den Antriebverbund angebunden ist.

Nach Ablauf des Steuerbefreiungszeitraums ist die Steuer gem. § 9 Abs. 2 KraftStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 3 oder Nr. 4 Buchst. a) KraftStG zu ermitteln. Für die Berechnung der Steuer bei Elektro kraftfahrzeugen ist das zulässige Gesamtge-

errechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I 2008 S. 2896) geändert worden ist.

¹⁰⁵ Vgl. https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Bestand/Umwelt/b_umwelt_z.html?nn=663524, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.16 Uhr.

wicht als Ausgangspunkt zu betrachten. Dieses liegt für den Nissan Leaf (Länge 4,44 Meter) bei rund 1.965 kg.¹⁰⁶ Daraus ergibt sich, nach Ablauf der Steuerbefreiung, eine gem. § 11 Abs. 5 KraftStG abgerundete Kraftfahrzeugsteuer von 56 EUR jährlich (Berechnung vgl. Anlage 16). Für einen hinsichtlich der Motorleistung gleichwertigen VW Golf Variant VI (Länge 4,53 Meter) wären jährlich ebenfalls 56 EUR zu entrichten (Berechnung vgl. Anlage 17).¹⁰⁷ Grund für die gleiche Steuerbelastung ist zum einen, dass der Nissan Leaf eine hohe zulässige Gesamtmasse aufweist und damit eine für ein Elektrokraftfahrzeug hohe Steuer verursacht. Zum anderen wirken sich der niedrige Hubraum und die verhältnismäßig geringen Schadstoffemissionen begünstigend auf die Höhe der Steuer für den VW Golf Variant VI aus. In Kombination dieser beiden gegenläufigen Faktoren ergibt sich das angeführte Ergebnis. Um diese Konsequenz zu vermeiden, wäre es nach meiner Auffassung notwendig, den Steuersatz für das zulässige Gesamtgewicht bei Elektrokraftfahrzeugen zu senken.

Eine Änderung erfolgte an der Steuerbefreiung gem. § 3d KraftStG. Der Begünstigungszeitraum für eine Steuerbefreiung von zehn Jahren wurde für erstmalige zugelassene Elektrofahrzeuge vom 18. Mai 2011 bis zum 31. Dezember 2020 erweitert (vgl. § 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG). Bis dahin war bei einer erstmaligen Zulassung vom 01. Januar 2016 bis zum 31. Dezember 2020 nur eine Steuerbefreiung von fünf Jahren zu gewähren. Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass für diesen Zeitraum die neue Regelung uneingeschränkt anzuwenden ist. Zu beachten ist, dass das benannte neue Gesetz erst zum 17. November 2016 in Kraft getreten ist. Bei Elektrokraftfahrzeugen, deren erstmalige Zulassung ab dem 01. Januar 2016 bis zum 16. November 2016 erfolgte, ist damit der Zeitraum der Steuerbefreiung nachträglich zu verdoppeln (vgl. dazu Anlage 18). Ein etwaiges Rückwirkungsverbot ist meines Erachtens nach nicht zu beachten, da diese Änderung eine ausschließlich positive Wirkung auf die Rechtsposition des Steuerpflichtigen hat.

Unter Umständen galt bisher nach Ansicht der Literatur eine nachträgliche Umrüstung eines Kraftfahrzeugs auf Elektroantrieb als erstmalige Zulassung i.S.v.

¹⁰⁶ Vgl. https://www.adac.de/_ext/itr/tests/Autotest/AT4719_Nissan_Leaf/Nissan_Leaf.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.06 Uhr.

¹⁰⁷ Vgl. [https://www.adac.de/_ext/itr/tests/autotest/at4336_vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dpf.pdf](https://www.adac.de/_ext/itr/tests/autotest/at4336_vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dpf/vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dpf.pdf), zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.01 Uhr.

§ 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG 2012.¹⁰⁸ Maßgebend für den steuerlichen Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung sind die Regelungen des Verkehrsrechts. Grundsätzlich kann Fahrzeugherstellern für bestimmte Fahrzeugtypen eine allgemeine Betriebserlaubnis erteilt werden, sofern die Voraussetzungen des § 20 StVZO erfüllt sind. Da durch die Umrüstung regelmäßig von einer Veränderung der Fahrzeugart auszugehen ist, erlischt die allgemeine Betriebserlaubnis und es ist eine neue Einzelbetriebserlaubnis gem. § 21 StVZO i.V.m. § 2 Nr. 6 FZV für dieses Kraftfahrzeug zu beantragen. Die folgende Zulassung sei nach Literaturmeinung dann als eine erstmalige Zulassung für das Kraftfahrzeug als solches anzusehen. Die Dauer der zu erteilenden Steuerbefreiung richte sich auch dann nach § 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG 2012.¹⁰⁹

Die Rechtsprechung folgt dieser Sichtweise nicht. Der Begriff der „erstmaligen Zulassung“ ist nach Auffassung des Finanzgerichtes Nürnberg so auszulegen, dass damit die allgemeine und unbeschränkte Zulassung des Kraftfahrzeugs als solche gemeint ist.¹¹⁰ Weiterhin könne sich die erstmalige Zulassung nicht nach dem Erlöschen einer vorherigen Betriebserlaubnis (vgl. § 19 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 StVZO) richten, da die Betriebserlaubnis in der FZV nicht Bestandteil der Zulassung, sondern lediglich Tatbestandsvoraussetzung (vgl. § 3 Abs. 1 FZV) sei. Zu diesem Urteil vom 27. April 2017 ist derzeit die Revision beim BFH (Aktenzeichen III R 42/17) anhängig. Somit war bis zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 für umgerüstete Fahrzeuge keine gesetzliche Grundlage für eine Steuerbefreiung gegeben.

Hinsichtlich der Umrüstungen wurde mit der Normierung von § 3d Abs. 4 KraftStG damit ein neuer Begünstigungstatbestand geschaffen. Die Begünstigung wird unabhängig davon erteilt, ob für das betroffene Fahrzeug die allgemeine Betriebserlaubnis durch die Umrüstung erloschen war. Es wird eine Steuerbefreiung von zehn Jahren gewährt, sofern diese Umrüstung in der Zeit vom 18. Mai 2016 bis zum 31. Dezember 2020 erfolgt und für die verwendeten Teile die Allgemeine Betriebserlaubnis gem. §§ 20, 22 StVZO erteilt wurde (vgl. § 3d Abs. 4 S. 2 KraftStG). Die Befreiung beginnt nach § 3d Abs. 4 S. 3 KraftStG an dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die dargestellten Voraussetzungen als erfüllt feststellt. Diese Feststellungen stellen dabei einen Grundlagenbescheid i.S.v.

¹⁰⁸ Vgl. Zens „Förderung der Elektromobilität und Neuregelung zur Abgrenzung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten“ a.a.O., S. 212.

¹⁰⁹ Vgl. ebenda, S. 212.

¹¹⁰ Vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 27. April 2017, 6 K 18/17.

§ 171 Abs. 10 AO mit Bindungswirkung dar.¹¹¹ Strittig ist derzeit, ob die in § 3d Abs. 4 KraftStG normierte Frist in allen Fällen der Umrüstung anzuwenden ist oder ob in Fällen, in denen die allgemeine Betriebserlaubnis erloschen ist, auch die Frist nach § 3d Abs. 1 KraftStG zur Anwendung kommen könnte. Das FG Saarland hat mit Gerichtsbescheid vom 18. Januar 2017 entschieden, dass die in § 3d Abs. 4 KraftStG normierte Frist in allen Fällen der Umrüstung greift.¹¹² Es ergäbe sich gesetzessystematisch durch den Verweis in § 3d Abs. 4 S. 1 KraftStG, dass durch § 3d Abs. 1 KraftStG nach wie vor keine Umbaufälle erfasst werden sollen. Diese Argumentation dringt meines Erachtens nach auch durch, da eine Normierung eines Tatbestandes für Umrüstfälle unnötig gewesen wäre, soweit der Gesetzgeber die Absicht gehabt hätte, diese bereits mit § 3d Abs. 1 KraftStG zu begünstigen. Derzeit ist die Revision beim BFH anhängig (Aktenzeichen II R 41/17). Die Auffassungen der Finanzgerichte Saarland und Nürnberg haben gemeinsam, dass sie eine strikte, meiner Meinung nach zu befürwortende, Trennung zwischen Fällen der Zulassung (vgl. § 3d Abs. 1 KraftStG) und Fällen der Umrüstung (vgl. § 3d Abs. 4 KraftStG) sehen. Im Ergebnis kann eine vor dem 18. Mai 2016 erfolgte Umrüstung zu keiner Steuerbefreiung führen.

Die im KraftStG vorgenommenen Regelungen fügen sich insgesamt in den Verbund der Förderungen für Elektro kraftfahrzeuge systematisch ein. Nach meinem Dafürhalten inkonsequent ist allerdings der Ausschluss der Begünstigungen für Hybridkraftfahrzeuge. Schlüssig erscheint, dass keine gleichwertige Förderung wie bei reinen Elektro kraftfahrzeugen vorgenommen werden sollte. Allerdings war der Bundesregierung bereits 2011 bewusst, dass auch diese Fahrzeugkategorien einer Förderung bei der KraftSt bedürfen.¹¹³ Insofern böte es sich in künftigen Gesetzgebungen an, abgestufte Begünstigungen für diese Fahrzeugbereiche zu normieren.

¹¹¹ Vgl. Zens „Förderung der Elektromobilität: Fortsetzung und Ausbau der Begünstigung im KraftStG“ in NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 10/2017 vom 06. März 2017, S. 719.

¹¹² Vgl. FG Saarland, Gerichtsbescheid vom 18. Januar 2017, 1 K 1250/15.

¹¹³ Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 49.

5 Besteuerung von Elektrofahrzeugen

Die nachfolgenden Darstellungen gelten für Fahrräder als solche und Elektrofahräder, sofern diese verkehrsrechtlich nicht als Elektrokraftfahrzeuge einzugruppieren sind (vgl. zur Definition in Kapitel 2.1).

5.1 Überlassung an Arbeitnehmer

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (vgl. § 9 Abs. 4 EStG) oder gleichgestellten Fahrten i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG sowie Privatfahrten können unterschiedliche vertragliche Modelle diesem Sachverhalt zugrunde liegen. In der Regel schließt der Arbeitgeber, abseits von der Möglichkeit des eigenständigen Erwerbs, einen Rahmenvertrag über die Überlassung mit einem Provider ab.¹¹⁴ Dieser regelt die Überlassung für eine feste Grundmietzeit mit optionaler Verlängerung und/oder Kaufoption. In der Regel ist eine Grundmietzeit von 36 Monaten anzunehmen.¹¹⁵ Die Nutzungsdauer beträgt gem. der amtlichen AfA-Tabelle 84 Monate.¹¹⁶ Daraus ergibt sich ein zeitlicher Anteil des Überlassungsvertrages von rund 43 Prozent. In der Folge ist der Provider steuerlich wirtschaftlicher Eigentümer des Elektrofahrzeuges, sofern der Kaufpreis bei der anschließenden optionalen Veräußerung nicht kleiner als der Buchwert bzw. der niedere gemeine Wert ist oder die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr des Leasinggegenstandes deckt.¹¹⁷ Aufgrund des Zusammenhangs mit der Überlassung an den Arbeitnehmer sind die Leasinggebühren als Betriebsausgabe i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG anzuerkennen.¹¹⁸

Zusätzlich schließt der Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer einen Überlassungsvertrag über die gleiche Grundmietzeit ab. Diese Praxis bestätigt das BMF-Schreiben vom 17. November 2017.¹¹⁹ In diesem Vertrag wird zusätzlich geregelt, welche Rechte und Pflichten (z.B. Wartung, Reparaturen) sich aus der Überlassung für den Arbeitnehmer ergeben. Es ist in der Folge steuerrechtlich zu dif-

¹¹⁴ Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen vom 17. Mai 2017, Kurzinfo LSt.

¹¹⁵ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2501.

¹¹⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2000, IV D 2 - S 1551-188/00, BStBl. I 2000 S. 1532, Tz. 4.2.2.

¹¹⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 19. April 1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971 S. 264, Tz. III.2 Buchst. a) und III.3 Buchst. b).

¹¹⁸ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2501.

¹¹⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 17. November 2017, IV C 5 - S 2334/12/10002-04, BStBl. I 2017 S. 1546, Allgemeiner Teil.

ferenzieren, ob die Überlassung in Form einer Gehaltsumwandlung oder zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Form einer Sonderrechtsbeziehung erfolgt.

Die Nutzungsüberlassung ist im Fall einer Gehaltsumwandlung oder Lohnerhöhung lohnsteuerlich gem. § 8 Abs. 2 S. 10 EStG zu bewerten. Von einer Gehaltsumwandlung ist regelmäßig auszugehen, wenn der Barlohn des Arbeitnehmers um die Leasingrate oder einen entsprechenden Nutzungswert herabgesetzt wird oder anstelle einer Lohnerhöhung durch Gewährung von zusätzlichem Barlohn dieser Sachlohn eingesetzt wird.¹²⁰ Bei der Herabsetzung um eine Leasingrate empfiehlt es sich meines Erachtens nach, eine Minderung i.H.d. Bruttowertes vorzunehmen. Einerseits kann argumentiert werden, dass einem Unternehmer mit Berechtigung zum Vorsteuerabzug keine Kosten für diesen Teil erwachsen, sofern die Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind. Andererseits ist zu beachten, dass dem Unternehmer im Rahmen der Besteuerung des tauschähnlichen Umsatzes eine tatsächliche Belastung entsteht. Die Ansicht, dass eine Minderung um den Bruttowert der Leasingrate rechtliche Sicherheit verschafft, wird auch in der Literatur vertreten.¹²¹

Ist der Arbeitgeber Eigentümer des Elektrofahrrades, ist meines Erachtens nach der Barlohn um die laufenden Aufwendungen inklusive Umsatzsteuer zuzüglich der AfA zu mindern. Der ggf. geminderte Barlohn ist dann um den sich ergebenden Sachlohn zu erhöhen. Dabei bildet der durchschnittliche Monatswert die Grundlage für den Sachlohn. Dieser beträgt gem. dem Schreiben der Obersten Finanzbehörden vom 23. November 2012 ein Prozent der auf volle hundert abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers einschließlich der Umsatzsteuer (Fallbeispiel vgl. Anlage 19).¹²² Dieser Wert ist auch anzusetzen, wenn sich die Nutzungsmöglichkeit im Laufe eines Monats nur zeitweise ergibt.¹²³

Lohnsteuerlich bildet die Summe aus Bar- und Sachlohn den steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Die Freigrenze von monatlich 44 EUR ist in diesem Fall nicht anwendbar, da keine Bewertung mit dem üblichen Endpreis am

¹²⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 17. November 2017, a.a.O., Punkt 1.

¹²¹ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2506.

¹²² Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 23. November 2012, BStBl. I 2012 S. 1224.

¹²³ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 24. Januar 2017, 10 K 1932/16 E.

Abgabeort i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 1, 11 EStG erfolgt.¹²⁴ Darüber hinaus ist auch eine Pauschalierung der Einkommensteuer nicht zulässig, da § 37b Abs. 2 S. 2 EStG eine Pauschalierung untersagt, sofern die Ermittlung des Sachbezugswertes im Rahmen des § 8 Abs. 2 S. 10 EStG erfolgt ist.

Auf Grundlage des errechneten Durchschnittswertes ist die Umsatzsteuer des tauschähnlichen Vorgangs zu berechnen (vgl. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG). Als Entgelt gilt dabei meines Erachtens nach der ermittelte lohnsteuerliche Durchschnittswert gem. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG, sofern dieser wie bei Kraftfahrzeugen übernommen werden kann (vgl. A 15.23 Abs. 11 S. 1 i.V.m. A 1.8 Abs. 8 UStAE). Andernfalls wäre die Bemessungsgrundlage anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers zuzüglich eines etwaigen Gewinnaufschlags zu ermitteln. Aus diesem ermittelten Wert wäre gesetzesdogmatisch die Umsatzsteuer herauszurechnen (vgl. § 10 Abs. 2 S. 3 UStG). Eine Stellungnahme zu dieser Problematik liegt von der Finanzverwaltung bisher nicht vor. Wünschenswert wäre, dass eine Übernahme des lohnsteuerlichen Wertes wie bei Kraftfahrzeugen anerkannt und festgeschrieben wird.

Bei Kostenübernahmen durch den Arbeitnehmer wurde in höchstrichterlicher Rechtsprechung entschieden, dass eine Minderung des geldwerten Vorteils maximal bis Null EUR vorzunehmen ist.¹²⁵ Im entschiedenen Fall wurde Bezug auf einen Dienstwagen genommen, der als Kraftfahrzeug einzuordnen ist. Gleichwohl sind dieselben rechtlichen Grundsätze meines Erachtens nach auch auf Elektrofahrräder anwendbar.

Eine Besonderheit bilden Unternehmen, deren Kerngeschäft in der Überlassung von Elektrofahrrädern an fremde Dritte liegt. In diesem Fall findet § 8 Abs. 3 EStG Anwendung, da der Fahrradverleih nicht überwiegend für die Arbeitnehmer erfolgt. Der maßgebende lohnsteuerlich zu berücksichtigende Arbeitslohn ergibt sich in solchen Fällen grundsätzlich aus den um vier Prozent geminderten Endpreisen, die der Arbeitgeber oder der nächstansässige Abnehmer für diese Dienstleistung im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangen würde (vgl. § 8 Abs. 3 S. 1 EStG). Der sich ergebende Vorteil des Arbeitnehmers stellt nur insoweit steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, als das der Rabattfreibetrag i.S.v. § 8 Abs. 3 S. 2 EStG (1.080 EUR) überschritten wird (vgl. hierzu das Beispiel in Anlage 20).

¹²⁴ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2503.

¹²⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 30. November 2016, VI R 2/15 BStBl. II 2017 S. 1014.

Dies gilt nicht, sofern die Nutzungsüberlassung pauschal i.S.v. § 40 EStG versteuert wird. Im BMF-Schreiben vom 16. Mai 2013 stellt die Verwaltung dar, dass es sich bei § 8 Abs. 3 EStG um keinen Zwang, sondern ein abwählbares Wahlrecht zugunsten von § 8 Abs. 2 EStG handelt.¹²⁶ Gestärkt wird diese Auffassung von gleichlautender höchstrichterlicher Rechtsprechung.¹²⁷

Abweichend von den dargestellten Fällen der Gehaltsumwandlung und zusätzlichen Vergütungen in Form der Überlassung (z.B. bei Lohnerhöhung) kann zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer auch eine Sonderrechtsbeziehung ohne Abhängigkeit zum Arbeitsvertrag geschaffen werden (vgl. Anlage 21).¹²⁸ Die Bemessung der steuerpflichtigen Einnahmen erfolgt in dieser Konstellation mit den üblichen Abgabepreisen am Abgabeort, die um übliche Preisnachlässe gemindert werden (vgl. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG).¹²⁹ Die Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG i.H.v. 44 EUR monatlich ist anwendbar. Alternativ zur Möglichkeit der einzelnen Besteuerung kommt die Pauschalierung der Einkommensteuer mit 30 Prozent aufgrund von §§ 37b Abs. 2 S. 1, 37 Abs. 1 S. 1 EStG in Betracht. Bei der Ausübung des Wahlrechts zugunsten der Pauschalierung sollte bedacht werden, dass dieses einheitlich für alle unter den Anwendungsbereich des § 37b EStG fallenden Zuwendungen auszuüben ist (vgl. § 37b Abs. 1 S. 1 EStG). Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass eine gleichgestellte sonstige Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliegt, sofern es sich nicht um eine Aufmerksamkeit handelt (vgl. A 1.8 Abs. 3 S. 1 f. UStAE).

5.2 Eigentumsübertragung nach Leasingende

Macht der Arbeitgeber bei Leasingverträgen mit Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit von diesem Recht Gebrauch und übereignet er das Elektrofahrrad gleichzeitig an den Arbeitnehmer, ist zu überprüfen, ob das Entgelt dem üblichen Endpreis i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG entspricht. Dasselbe gilt in Fällen, in denen der Arbeitnehmer das Elektrofahrrad direkt vom Provider erwirbt. In dieser Konstellation stellt die Differenz zwischen Marktwert und tatsächlichem Entgelt gem. dem Schreiben der OFD Nordrhein-Westfalen vom 17. Mai 2017, unabhängig von der vertraglichen Gestaltung, Arbeitslohn von dritter Seite dar. Weiterhin wird

¹²⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 16. Mai 2013, IV C 5 - S 2334/07/0011, BStBl. I 2013 I S. 729, Tz. 1.

¹²⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 26. Juli 2012, VI R 30/09 BStBl. II 2012 S. 400.

¹²⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2016, IV C 5 - S 2334/16/10003, BStBl. I 2016 S. 1449.

¹²⁹ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2508.

in diesem Schreiben die Auffassung vertreten, dass ein ggf. entstehender Preisvorteil immer im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.¹³⁰

Unter Umständen kann sich eine Ermittlung des Endpreises in der Praxis als kompliziert herausstellen. Aus Vereinfachungsgründen gestattet die Finanzverwaltung bei einer Übereignung auf den Arbeitnehmer nach 36 Monaten Nutzungsdauer, dass als Preis i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG 40 Prozent der auf volle Hundert EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers einschließlich der Umsatzsteuer angesetzt wird.¹³¹ Maßgebend ist dabei die unverbindliche Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Elektrofahrrades. Es wird darüber hinaus darauf hingewiesen, dass ein pauschaler Ansatz des Restwertes i.H.v. zehn Prozent des Kaufpreises nicht zulässig ist, soweit kein Nachweis im Einzelfall erfolgt.¹³² Zahlt der Arbeitnehmer als Zuwendungsempfänger ein Entgelt, mindert dieses die Bemessungsgrundlage der ggf. zu erhebenden pauschalen Einkommensteuer i.S.v. § 37b Abs. 1 EStG.¹³³

5.3 Schenkung an Arbeitnehmer

Abweichend vom dargestellten Leasingmodell mit anschließender Eigentumsübertragung kann auch eine Schenkung eines Elektrofahrrades an den Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber erfolgen. Die Versteuerung dieses Sachwertes erfolgt entweder im Rahmen der individuellen Versteuerung (vgl. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG) oder der Pauschalbesteuerung (vgl. § 37b EStG). Zu bedenken ist, dass eine Pauschalbewertung gem. § 37b Abs. 1 S. 3 EStG nur möglich ist, sofern der Wert der Zuwendung 10.000 EUR nicht übersteigt.

Besonderheiten ergeben sich in Fällen, in denen die Bewertung durch § 8 Abs. 3 EStG zum Tragen kommt. Eine evtl. Pauschalierung der Lohnsteuer gem. § 40 Abs. 1 EStG scheidet regelmäßig aus, da der Wert des sonstigen Bezuges bei einem Elektrofahrrad grundsätzlich weit über der Grenze von 1.000 EUR liegt. Vorteil im Rahmen der Einzelbesteuerung dürfte allerdings der Rabattpflichtbetrag i.H.v. 1.080 EUR jährlich sein (vgl. § 8 Abs. 3 S. 3 EStG).

¹³⁰ Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen vom 17. Mai 2017, a.a.O.

¹³¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 17. November 2017, a.a.O., Punkt 4.

¹³² Vgl. ebenda, Punkt 4 b.

¹³³ Vgl. ebenda, Punkt 4 b.

Umsatzsteuerlich liegt eine gleichgestellte Lieferung (unentgeltliche Wertabgabe) gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG vor. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug die Schenkung des Elektrofahrrades an den Arbeitnehmer, steht ihm kein Vorsteuerabzug zu (vgl. A 15.2b Abs. 2 S. 5 UStAE). In der Konsequenz würde keine Umsatzsteuer auf die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 2 UStG anfallen.

5.4 Folgen bei Gewinneinkünften

Die vorstehend genannten Verwaltungsanweisungen beziehen sich ausschließlich auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Erlasse zur Auffassung der Finanzverwaltung bei der Nutzung von Elektrofahrrädern im Rahmen der Erzielung von Gewinneinkünften (vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG) stehen aus.

Zunächst ist im Rahmen der allgemeinen Grundsätze zu prüfen, ob ein Ansatz des Elektrofahrrades als Betriebsvermögen zulässig ist (vgl. R 4.2 Abs. 1 EStR). Entsteht kein Betriebsvermögen, können anteilige Kosten als Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG und Betriebsausgabe zu erfassen sein.

Ist das Elektrofahrrad notwendiges Betriebsvermögen sind die entstehenden Aufwendungen Betriebsausgaben. Nichtabziehbare Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG dürften bei Elektrofahrrädern, die nicht als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, meines Erachtens nach nicht anfallen. Keine Regelung existiert darüber, wie der Teilwert bei Nutzungsentnahmen ermittelt werden sollte (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG). Eine nachvollziehbare Möglichkeit wäre die Übernahme des lohnsteuerlichen Durchschnittswertes gem. § 8 Abs. 2 S. 10 EStG.¹³⁴ Diese rechtliche Überlegung bietet sich auch an, sofern das Elektrofahrrad als gewillkürtes Betriebsvermögen erfasst wird und die Privatnutzung ebenfalls im Rahmen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG zu versteuern ist.

¹³⁴ Vgl. Seifert „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes“ a.a.O., S. 2513.

6 Umweltbonus

6.1 Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen vom 29. Juni 2016

Um die Verkaufszahlen für Hybridelektrokräftfahrzeuge in der derzeitigen Phase des Markthochlaufs zu fördern, hat das Bundeskabinett in seiner 103. Sitzung am 18. Mai 2016 beschlossen, einen sogenannten Umweltbonus einzuführen.¹³⁵ Die Details zu dieser Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen wurden in der Bekanntmachung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie vom 29. Juni 2016 festgehalten.¹³⁶

Rechtsgrundlage für diese Förderung bilden §§ 23, 44 BHO. Die Gewährung des Umweltbonus ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft.¹³⁷ Zunächst muss ein förderfähiges Kraftfahrzeug im Sinne dieser Richtlinie vorliegen. Dies ist erfüllt, sofern es sich um ein von außen aufladbares (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeug oder Brennstoffzellenkräftfahrzeug im Sinne von § 2 EmoG (Darstellung in der Anlage 22) oder ein gleichgestelltes Kraftfahrzeug handelt.¹³⁸ Gleichgestellte Kraftfahrzeuge sind Fahrzeuge, die entweder keine Emissionen (Elektrokräftfahrzeugen gleichgestellt) oder höchstens 50g CO₂-Emissionen pro km vorweisen (von außen aufladbarem Hybridelektrokräftfahrzeug gleichgestellt). Das Erwerbsdatum darf laut der Liste des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) frühestens der 18. Mai 2016 sein.¹³⁹ Darüber hinaus muss es sich um eine Erstzulassung des Kraftfahrzeuges handeln und die Haltedauer muss mindestens sechs Monate (in Deutschland) betragen. Abschließende Voraussetzung ist, dass der Nettolistenpreis des Basismodells maximal 60.000 EUR beträgt.

Der Zuschuss wird für mindestens 300.000 Fahrzeuge je zur Hälfte vom Bund und dem betreffenden Automobilhersteller getragen. Er beträgt der Höhe nach

¹³⁵ Vgl. <https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Kabinettsitzung/2016/05/2016-05-17-kabinett.html>, zuletzt geprüft am 28. Januar 2018 um 13.59 Uhr.

¹³⁶ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Bekanntmachung Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29. Juni 2016, S. 1.

¹³⁷ Vgl. ebenda, S. 2.

¹³⁸ Vgl. Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge (Elektromobilitätsgesetz - EmoG vom 05. Juni 2015, BGBl. I 2015 S. 898).

¹³⁹ Vgl. http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Energie/emob_liste_foerderfaehige_fahrzeuge.pdf?__blob=publicationFile&v=26, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.08 Uhr.

4.000 EUR für ein reines Batterieelektro kraftfahrzeug bzw. Brennstoffzellenkraftfahrzeug und 3.000 EUR für ein extern aufladbares Hybridelektro kraftfahrzeug.¹⁴⁰

Antragsberechtigt sind Privatpersonen, Unternehmen, Körperschaften und Vereine.¹⁴¹ Zum Stichtag 31. Dezember 2017 wurden ausweislich der Zwischenbilanz des BAFA insgesamt 46.897 Anträge gestellt.¹⁴²

Meines Erachtens nach handelt es sich bei dieser direkten Bezuschussung um eine gelungene Lenkungsmaßnahme zur Steigerung der Verkaufszahlen von (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeugen und Brennstoffzellenkraftfahrzeugen. Angesichts der hohen Anschaffungskosten für derartige Fahrzeuge bleibt allerdings abzuwarten, ob die maximale Förderhöhe von 4.000 EUR einen ausreichenden finanziellen Anreiz darstellt.

6.2 Folgen für die Umsatzsteuer

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung hat die Verwaltung (OFD Niedersachsen) am 09. Februar 2017 Stellung genommen. Die enthaltenen Grundsätze sind meines Erachtens nach zutreffend und werden im Folgenden dargestellt.¹⁴³

6.2.1 Erwerb des Kraftfahrzeuges

Bei dem vom Bund gezahlten Zuschuss handelt es sich um einen echten, nicht steuerbaren Zuschuss i.S.v. A 10.2 Abs. 7 S. 2 UStAE. Auf die Bemessung des Entgeltes i.S.v. § 10 Abs. 1 UStG hat dieser Teil des Zuschusses demnach keine Auswirkung.

Im Gegensatz dazu stellt der vom Automobilhersteller gewährte Zuschuss eine Minderung des Entgeltes i.S.v. § 10 Abs. 1 UStG dar. Gegebenenfalls kann eine nachträgliche Entgeltminderung vorliegen, die nach den allgemeinen Grundsätzen des § 17 Abs. 1 UStG zu behandeln ist.

¹⁴⁰ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Bekanntmachung Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29. Juni 2016, S. 2.

¹⁴¹ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Bekanntmachung Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29. Juni 2016, S. 1.

¹⁴² Vgl. http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Energie/emob_zwischenbilanz.html, zuletzt geprüft am 28. Januar 2018 um 14.05 Uhr.

¹⁴³ Vgl. OFD Niedersachsen vom 09. Februar 2017, S 7200 A - 446 - St 172.

6.2.2 Gewerbliches Leasing

Gibt der Leasingnehmer den erhaltenen Zuschuss des Bundes als Sonderzahlung an die Leasinggesellschaft weiter und mindern sich dadurch die monatlichen Raten, stellt die Zahlung des BAFA an den Leasingnehmer einen echten Zuschuss dar, der nicht steuerbar im umsatzsteuerlichen Sinne ist.

Im Bereich des gewerblichen Leasings wird auch teilweise (zulässigerweise) eine Abtretung des Bundesanteils des Umweltbonus vom Leasingnehmer vorgenommen.¹⁴⁴ Bei Abtretung an die Leasinggesellschaft reduziert sich aufgrund der „Leasingsonderzahlung“ die monatliche Leasingrate. Diese Zahlung ist dabei meines Erachtens nach als Entgelt im Rahmen des Leasingvertrages zu behandeln. Demzufolge mindert sich auch der unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ggf. bestehende Vorsteueranspruch des Leasingnehmers.

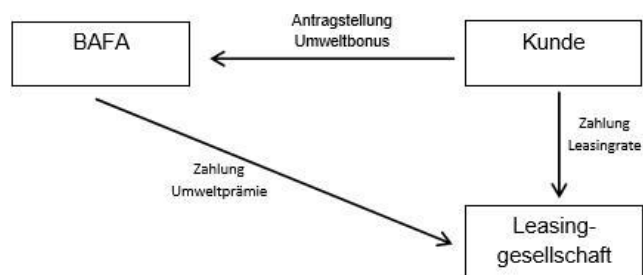


Abbildung 1: Abtretung Umweltbonus an die Leasinggesellschaft

Wird der Bundesanteil des Zuschusses direkt vom Kunden an den Kfz-Händler abgetreten, stellt dies nach meinem Dafürhalten ein Entgelt sowohl für die Leasingleistung des Leasinggebers als auch für die Leistung des Kfz-Händlers an die Leasinggesellschaft dar. Der Leasinggesellschaft und dem Leasingnehmer steht unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ein Vorsteueranspruch zu.

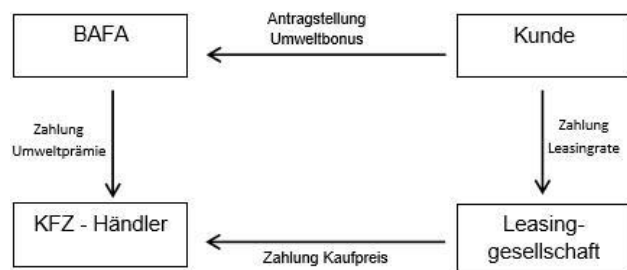


Abbildung 2: Abtretung Umweltbonus an den Kfz-Händler

¹⁴⁴ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Bekanntmachung Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29. Juni 2016, S. 3.

7 Internationaler Vergleich mit Österreich

7.1 Direkte Subventionen

Die beiden österreichischen Ministerien für ein lebenswertes Österreich (BML-FUW)¹⁴⁵ und für Verkehr, Innovation und Technologie (bmvit) haben zum 01. März 2017 ein umfangreiches Förderpaket für Elektromobilität beschlossen.¹⁴⁶ In diesem Paket wurden Förderungen in Form von direkten Zuschüssen für Privatpersonen sowie für Betriebe, Gemeinden und Vereine beschlossen.

Der Gesamtumfang dieses Pakets beträgt 72 Millionen EUR und wird zu je 24 Millionen EUR von BMLFUW, bmvit und Autoimporteuren getragen. Die Förderungsmöglichkeiten für Privatpersonen lassen sich wie folgt darstellen:

Art	Förderbetrag Österreich	Förderbetrag Deutschland
Reine Elektro kraftfahrzeuge und Brennstoffzellenkraftfahrzeuge	4.000 EUR	4.000 EUR
Hybridelektrokraftfahrzeuge	1.500 EUR	3.000 EUR
Heimladestation bzw. intelligentes Ladekabel	200 EUR	-
Elektrokrafträder	750 EUR	-

Tabelle 3: Vergleich der Förderbeträge in Deutschland und Österreich

Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass die Förderung von reinen Elektro kraftfahrzeugen und Brennstoffzellenkraftfahrzeugen betragsmäßig dem deutschen Umweltbonus (vgl. Kapitel 6) gleicht. Bei Hybridelektrokraftfahrzeugen beträgt die deutsche Förderung mit 3.000 EUR das Doppelte der österreichischen. Positiv hervorzuheben ist die Förderung von Elektrokrafträdern mit 750 EUR je Fahrzeug und die Förderung von Heimladestationen sowie intelligenten Ladekabeln.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Die politisch einwandfreie Bezeichnung lautet Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft. Dieses Ministerium wurde zum 08. Januar 2018 in Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus umbenannt.

¹⁴⁶ Vgl. <https://www.bmvit.gv.at/presse/aktuell/downloads/leichtfried/emobilpaket.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.11 Uhr.

¹⁴⁷ Derzeit bieten eine Vielzahl an Herstellern sog. Intelligente Ladekabel an. Diese Verbindungen von Ladestation zum Auto haben zumeist besondere Features, wie zum Beispiel einen integrierten Stromzähler oder LED-Leuchten, die den Ladestand signalisieren.

7.2 Steuerliche Begünstigungen

Ähnlich dem deutschen Modell wird für die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung ein geldwerter Vorteil berechnet. Dieser wird auf Basis einer besonderen Verordnung, namentlich der Sachbezugswerteverordnung berechnet.¹⁴⁸ Die Ermächtigung für die Überlassung von Kraftfahrzeugen ergibt sich aus § 15 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Österreich).

Grundsätzlich ist nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug von zwei Prozent der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal jedoch 960 EUR monatlich, anzusetzen. Abweichend davon wird ab 2016 kein Sachbezug angesetzt, sofern das Kraftfahrzeug keine CO₂-Emissionen aufweist (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 3 Sachbezugswerteverordnung). Infrage kommen dafür reine Elektro kraftfahrzeuge und Brennstoffzellenkraftfahrzeuge. Für emissionsarme Kraftfahrzeuge mit einem Emissionswert von weniger als 130 Gramm pro Kilometer (bis 2016) wird der Sachbezugswert nach § 4 Abs. 1 Nr. 2 Sachbezugswerteverordnung mit 1,5 Prozent der Anschaffungskosten und maximal 720 EUR monatlich angenommen. In Frage für diese Begünstigung kommen regelmäßig extern aufladbare Hybridelektrokraftfahrzeuge (Übersicht über ausgewählte Kraftfahrzeuge vgl. Anlage 23). Die jährliche Verringerung des begrenzenden Emissionswertes wird in der Anlage 24 dargestellt.

Wird ein Kraftfahrzeug erstmalig in Österreich zugelassen, ist zusätzlich zur entstehenden Umsatzsteuer vom Käufer eine sogenannte Normverbrauchsabgabe (NoVA) zu entrichten. Für die Berechnung ist der CO₂-Emissionswert maßgebend (vgl. § 6 Abs. 2 NoVAG).¹⁴⁹ Bei reinen Elektro kraftfahrzeugen wird diese zusätzliche Abgabe in Ermangelung eines Emissionswertes nicht erhoben. Für Kraftfahrzeuge mit Hybridantrieb bestand bis zum 31. Dezember 2015 auf Grundlage des § 6 Abs. 4 NoVAG die Möglichkeit der Minderung der NoVA um bis zum 600 EUR.

¹⁴⁸ Die vollständige Bezeichnung lautet Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge.

¹⁴⁹ Vgl. Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe für den Normverbrauch von Kraftfahrzeugen eingeführt wird in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Dezember 1991 (BGBl. I Nr. 695/1991), das zuletzt durch das Gesetz zur Änderung des Normverbrauchsabgabengesetzes vom 17. Juli 2017 geändert wurde (BGBl. I Nr. 89/2017).

8 Schlussbetrachtungen

8.1 Resümee

Insgesamt ergibt sich, dass bisher Normierungen im Ertragsteuerrecht und Kraftfahrzeugsteuerrecht erfolgt sind. Diese gelten für reine Elektro kraftfahrzeuge und Brennstoffzellenkraftfahrzeuge. Die ertragsteuerlichen Regelungen sind darüber hinaus auch auf extern aufladbare Kraftfahrzeuge (Plug-in-Hybrid) anwendbar. Wesentlich für die derzeit gültigen steuerrechtlichen Begünstigungen und direkten Subventionen im Bereich der Elektromobilität sind das Verkehrssteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012, das AmtshilfeRLUmsG vom 26. Juni 2013, die Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen vom 29. Juni 2016 und das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016.

Alle vorgestellten Regelungen haben gemeinsam, dass sie als Lenkungsmaßnahme einen Nachteilsausgleich zu den, im Verhältnis zu konventionellen Kraftfahrzeugen, hohen (Anschaffungs-) Kosten von Kraftfahrzeugen mit alternativem Antrieb ermöglichen und damit einen Beitrag zum Umweltschutz leisten sollen. Zudem soll dadurch auch das Erreichen der Ziele in den Programmen der Bundesregierung ermöglicht werden. Als wichtige Programme sind das Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011 und das Integrierte Umweltprogramm 2030 von August 2016 zu benennen. Die steuerrechtlichen Normierungen stellen nach meinem Dafürhalten bei der Betrachtung der Kombination der einzelnen Vorschriften insgesamt ein in großen Teilen gelungenes und stimmiges Gesamtpaket dar.

8.2 Probleme und Lösungsvorschläge

Ein Problemfeld stellt derzeit die umsatzsteuerliche Umsetzung der ertragsteuerlichen Regelungen dar. Sowohl bei der Privatnutzung von Kraftfahrzeugen i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 3 EStG, als auch beim unentgeltlich gewährten Aufladen eines (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeuges im Betrieb des Arbeitgebers sowie der Überlassung einer Ladevorrichtung (vgl. § 3 Nr. 46 EStG) sind bisher keine umsatzsteuerlichen Begünstigungen normiert. Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Privatnutzung von Kraftfahrzeugen des Unternehmensvermögens wird sogar ausdrücklich eine Begünstigung von (Hybrid-) Elektro kraftfahr-

zeugen negiert.¹⁵⁰ Für die im Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 erfolgten Normierungen wäre eine begünstigende Anpassung des Umsatzsteuergesetzes zielführend.

Bei der Auslegung der Regelungen zur ertragsteuerlichen Privatnutzung von Kraftfahrzeugen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 3 EStG wird die Einordnung als begünstigtes Kraftfahrzeug durch das BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 erleichtert.¹⁵¹ Allerdings bedarf es bzgl. der erfassten Codierungen einer Aktualisierung und Erweiterung. Gleichzeitig sollten in Anlehnung an diese Begünstigung Regelungen für die Privatnutzung von Elektrofahrrädern geschaffen werden.

Der bedeutendste Nachteil ergibt sich im Kraftfahrzeugsteuerrecht für Hybrid-elektrokraftfahrzeuge durch fehlende Begünstigungen. Darüber hinaus ergibt sich aufgrund der hohen zulässigen Gesamtmasse und dem anzuwendenden Steuersatz bei der Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für Elektrokraftfahrzeuge nach Ablauf des Zeitraums der Steuerbefreiung kein deutlicher Vorteil mehr. Notwendig wären daher ergänzende Regelungen für Hybridelektrokraftfahrzeuge und eine Ausweitung der Begünstigungen für Elektrokraftfahrzeuge.

8.3 Ausblick

Abzuwarten bleibt, ob das Ziel der Bundesregierung von einer Million Elektrokraftfahrzeugen auf Deutschlands Straßen im Jahr 2020 und sechs Millionen im Jahr 2030 mit den derzeitigen Begünstigungen erreichbar ist.¹⁵² In jedem Fall können steuerliche Begünstigungen allein keinen Nachteilsausgleich ermöglichen, sondern benötigen eine Erweiterung um direkte Subventionen wie z.B. den Umweltbonus. Möglicherweise würden weitere direkte Subventionen z.B. für Ladevorrichtungen und Schnellladekabel eine sinnvolle Ergänzung darstellen.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass neben Elektrokraftfahrzeugen auch insbesondere Brennstoffzellenkraftfahrzeuge und Hybridelektrokraftfahrzeuge die notwendige Reduzierung der Treibhausemissionen positiv beeinflussen können. Auf diesen Effekt sollte im Hinblick auf den Klimawandel ein besonderes Augenmerk gelegt werden.

¹⁵⁰ Diese Negierung findet sich an mehreren Stellen des UStAE wieder, nämlich A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. a) S. 2, Nr. 1 Buchst. b) S. 2, Nr. 2 S. 3 UStAE.

¹⁵¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835.

¹⁵² Vgl. Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011, S. 10.

Anlagenverzeichnis

<u>Anlage 1 zu Kapitel 1</u> Aktuelle Grafiken des Umweltbundesamtes zur Entwicklung der Treibhausgas-Emissionen.....	IX
<u>Anlage 2 zu Kapitel 3.2</u> Codierung Zulassungsbescheinigung Teil I.....	XI
<u>Anlage 3 zu Kapitel 3.2</u> Übersicht Codierung Zulassungsbescheinigung Teil I im Jahr 2014	XII
<u>Anlage 4 zu Kapitel 3.3</u> Batteriekapazität Zulassungsbescheinigung Teil I.....	XV
<u>Anlage 5 zu Kapitel 3.3</u> Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Ein- Prozent-Methode sowie der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Erwerb inklusive Batteriesystem).....	XVI
<u>Anlage 6 zu Kapitel 3.3</u> Erfassung der Nutzungsentnahmen im Rahmen der Ein- Prozent-Methode (ohne Batteriesystem angeschaffte (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeuge)	XVIII
<u>Anlage 7 zu Kapitel 3.3</u> Kostendeckelung bei der Nutzungsentnahme von (Hybrid-) Elektro kraftfahrzeugen	XX
<u>Anlage 8 zu Kapitel 3.4</u> Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb inklusive Batteriesystem)	XXII
<u>Anlage 9 zu Kapitel 3.4</u> Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb ohne Batteriesystem)	XXIII
<u>Anlage 10 zu Kapitel 3.4</u> Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode bei einem geleasteten Elektro kraftfahrzeug.....	XXIV
<u>Anlage 11 zu Kapitel 3.6</u> Berechnung der auf die gleichgestellte sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer bei der Ermittlung im Rahmen der Ein-Prozent- Methode (Erwerb inklusive Batteriesystem)	XXV
<u>Anlage 12 zu Kapitel 3.6</u> Berechnung der auf die gleichgestellte sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer bei der Ermittlung im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb inklusive Batteriesystem)	XXVII
<u>Anlage 13 zu Kapitel 4.1</u> Darstellung des § 7e EStG-E	XXVIII

<u>Anlage 14 zu Kapitel 4.1</u> Erläuterungen des Ministerialrates René Probst zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 in seiner E-Mail vom 31. August 2017	XXIX
<u>Anlage 15 zu Kapitel 4.2</u> Gegenüberstellung des Gesetzesentwurfs vom 27. Mai 2016 und dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016	XXX
<u>Anlage 16 zu Kapitel 4.5.3</u> Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für Elektrofahrzeuge (Nissan Leaf).....	XXXII
<u>Anlage 17 zu Kapitel 4.5.3</u> Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für VW Golf VI Variant 1.2 TSI.....	XXXIV
<u>Anlage 18 zu Kapitel 4.5.3</u> Darstellung der rückwirkenden Erhöhung der Steuerbefreiung bei einer Zulassung ab dem 01. Januar 2016 bis zum 16. November 2016	XXXVI
<u>Anlage 19 zu Kapitel 5.1</u> Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle der Gehaltsumwandlung	XXXVIII
<u>Anlage 20 zu Kapitel 5.1</u> Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle der Gehaltsumwandlung bei einer Fahrradvermietung.....	XL
<u>Anlage 21 zu Kapitel 5.1</u> Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle einer Sonderrechtsbeziehung	XLII
<u>Anlage 22 zu Kapitel 6.1</u> Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge (Elektromobilitätsgesetz; § 2 EmoG)	XLIV
<u>Anlage 23 zu Kapitel 7.2</u> Kohlenstoffdioxid-Typprüfwert bei ausgewählten Kraftfahrzeugen (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 Sachbezugswerteverordnung Österreich).....	XLV

Anlage 1 zu Kapitel 1

Aktuelle Grafiken des Umweltbundesamtes zur Entwicklung der Treibhausgas-Emissionen

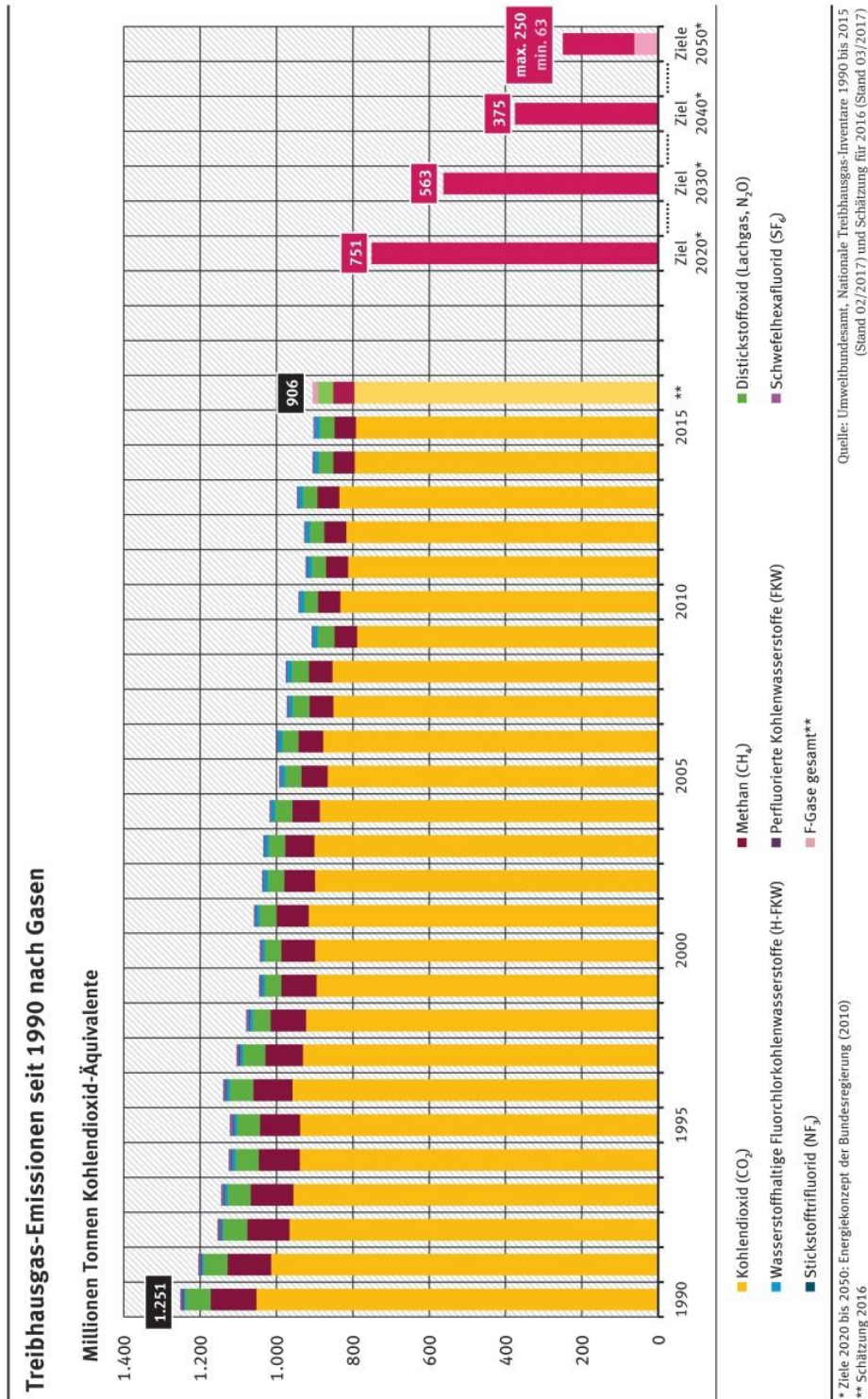
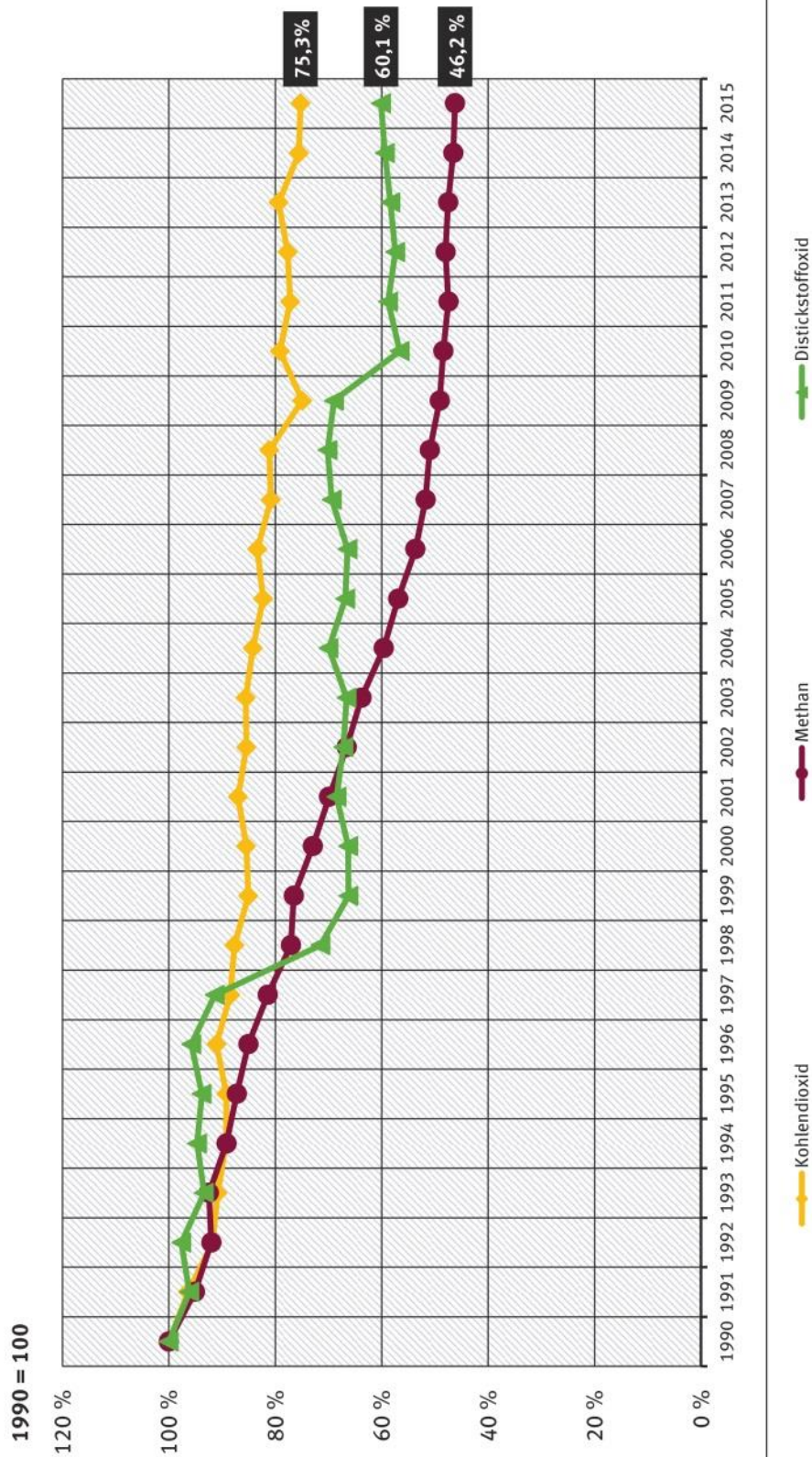


Abbildung 3: Darstellung des Umweltbundesamtes zur Entwicklung der Treibhausgas-Emissionen ab 1990

Trend der Emissionen von Kohlendioxid, Methan und Distickstoffoxid



Quelle: Umweltbundesamt, Nationale Trendtabellen für die deutsche Berichterstattung atmosphärischer Emissionen seit 1990, Emissionsentwicklung 1990 bis 2015 (Stand 02/2017)

Abbildung 4: Darstellung der Emissionen von Kohlendioxid, Methan und Distickstoffoxid durch das Umweltbundesamt

Anlage 2 zu Kapitel 3.2
Codierung Zulassungsbescheinigung Teil I

Maßgebend für die ertragsteuerliche Anerkennung als begünstigtes (Hybrid-) Elektrofahrzeug ist die Kurzbezeichnung im Feld P.3 sowie die Codierung im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I. Eine abgewandelte Zulassungsbescheinigung Teil I wird im Folgenden als Muster dargestellt.¹⁵³

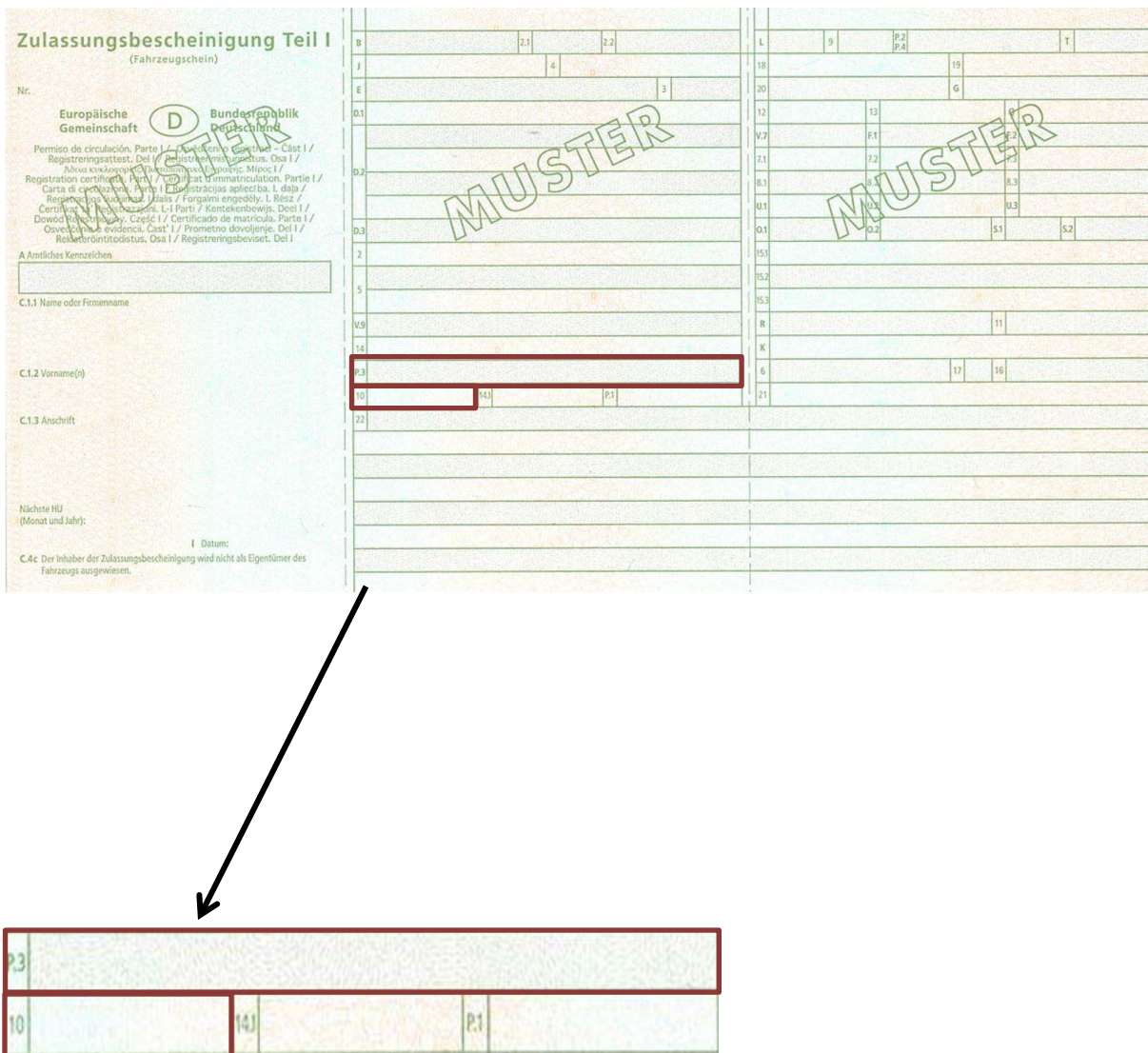


Abbildung 5: Codierung der Zulassungsbescheinigung Teil I im Feld P. 3 und Feld 10

¹⁵³ Vgl. https://www.kba.de/DE/Typgenehmigung/Fahrzeugtypdaten_amtlDaten_TGV/Fahrzeugzulassung/Typdaten/zb_I.pdf?__blob=publicationFile&v=4, zuletzt geprüft am 03. März 2018 um 10.02 Uhr.

Anlage 3 zu Kapitel 3.2

Übersicht Codierung Zulassungsbescheinigung Teil I im Jahr 2014

Die im BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 dargelegten Codierungen für ertragsteuerlich begünstigte (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge (einschließlich Brennstoffzellenkraftfahrzeuge) hat der Autor Becker in seinem Musterfall um die in 2014 gültigen Codierungen erweitert, die seiner Ansicht nach ebenfalls die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG erfüllen.¹⁵⁴ Darüber hinaus sind aus der angelegten Tabelle auch Negativabgrenzungen ersichtlich. Diese Tabelle wird im Folgenden modifiziert dargestellt:

Kraftstoffart bzw. Energiequelle	Kurzbezeichnung in den Zulassungsdokumenten Feld P.3	Code zu Feld (10)	Begünstigung
Benzin	Benzin	0001	nein
Diesel	Diesel	0002	nein
Vielstoff	Vielstoff	0003	nein
Reines Elektrofahrzeug	Elektro	0004	ja
Flüssiggas (LPG)	Flüssiggas	0005	nein
Bivalenter Betrieb mit Benzin oder Flüssiggas	Benzin/Flüssiggas	0006	nein
Bivalenter Betrieb mit Benzin oder komprimiertem Erdgas	Benzin/komp. Erdgas	0007	nein
Kombinierter Betrieb mit Benzin und Elektromotor	Hybr.Benzin/E	0008	nein
Erdgas (NG)	Erdgas NG	0009	nein
Kombinierter Betrieb mit Diesel und Elektromotor	Hybr.Diesel/E	0010	nein
Wasserstoff	Wasserstoff	0011	nein
Kombinierter Betrieb mit Wasserstoff und Elektromotor	Hybr.Wasserst./E	0012	nein

¹⁵⁴ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2872.

Bivalenter Betrieb mit Wasserstoff oder Benzin	Wasserstoff/Benzin	0013	nein
Bivalenter Betrieb mit Wasserstoff oder Benzin kombiniert mit Elektromotor	Wasserst./Benzin/E	0014	nein
Brennstoffzelle mit Primärenergie Wasserstoff	BZ/Wasserstoff	0015	ja
Brennstoffzelle mit Primärenergie Benzin	BZ/Benzin	0016	ja
Brennstoffzelle mit Primärenergie Methanol	BZ/Methanol	0017	ja
Brennstoffzelle mit Primärenergie Ethanol	BZ/Ethanol	0018	ja
Kombinierter Betrieb mit Vielstoff und Elektromotor	Hybr.Vielstoff/E	0019	ja
Methan (Biogas)	Methan	0020	nein
Bivalenter Betrieb mit Benzin und Methan	Benzin/Methan	0021	nein
Kombinierter Betrieb mit Erdgas und Elektromotor	Hybr.Erdgas/E	0022	nein
Benzin/Ethanol (Kraftstoffgemisch)	Benzin/Ethanol	0023	nein
Kombinierter Betrieb mit Flüssiggas (LPG) und Elektromotor	Hybr.Flüssiggas/E	0024	nein
Hybridantrieb mit Benzin und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.B/E ext.auf.	0025	ja
Hybridantrieb mit Diesel und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.D/E ext.auf.	0026	ja

Hybridantrieb mit Flüssiggas (LPG) und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.LPG/E ext.aufl.	0027	ja
Hybridantrieb mit Wasserstoff und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.W/E ext.aufl.	0028	ja
Hybridantrieb mit Erdgas (NG) und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.V/E ext.aufl.	0029	ja
Hybridantrieb mit bivalenten Betrieb mit Wasserstoff oder Benzin und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.NG/E ext.aufl.	0030	ja
Hybridantrieb mit bivalenten Betrieb mit Wasserstoff oder Benzin und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.Wod.B/E ext.aufl.	0031	ja
Wasserstoff/Erdgas (Kraftstoffgemisch)	Wasserstoff/NG	0032	nein
Hybridantrieb mit Wasserstoff/Erdgas und extern aufladbarem elektrischen Speicher (Plug-in-Hybrid)	Hybr.W/NG/E ext.aufl.	0033	ja

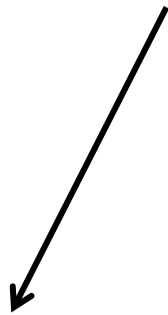
Tabelle 4: Codierung für ertragsteuerlich begünstigte (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge

Anlage 4 zu Kapitel 3.3

Batteriekapazität Zulassungsbescheinigung Teil I

Maßgebend für die Minderung des Bruttolistenpreises bei der Privatnutzung von begünstigten (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen ist u.a. die im Feld 22 der Zulassungsbescheinigung Teil I eingetragene Batteriekapazität in Kilowattstunden.¹⁵⁵

The image shows a sample of a German vehicle registration certificate (Zulassungsbescheinigung Teil I). The document is divided into several sections. On the left, there is a form with fields for personal and vehicle information, including 'A Amtliches Kennzeichen', 'C.1.1 Name oder Firmenname', 'C.1.2 Vorname(n)', 'C.1.3 Anschrift', and 'C.4c'. On the right, there is a grid of fields for technical specifications, labeled with letters B through T. Field 22, located in the row labeled 'D.3' and column '2', is highlighted with a red border. A large, diagonal watermark reading 'MUSTER' is overlaid on the entire document.



A magnified view of field 22 in the registration certificate, showing the number '22' in a red-bordered box.

Abbildung 6: Erfassung der Batteriekapazität in Kilowattstunden im Feld 22 der Zulassungsbescheinigung Teil I

¹⁵⁵ Vgl. https://www.kba.de/DE/Typgenehmigung/Fahrzeugtypdaten_amtIDaten_TGV/Fahrzeugzulassung/Typdaten/zb_I.pdf?__blob=publicationFile&v=4, zuletzt geprüft am 03. März 2018 um 10.02 Uhr.

Anlage 5 zu Kapitel 3.3

Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Ein-Prozent-Methode sowie der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (Erwerb inklusive Batteriesystem)

Unternehmer A (Großhandel) erwirbt zum 01. Januar 2017 ein Elektrokräftfahrzeug (Code 0004 im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I) vom Typ VW E-Golf. Die Batteriekapazität beträgt rund 24 kWh.¹⁵⁶ Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung (07. Januar 2017) beträgt 39.990 EUR. Die tatsächlichen Anschaffungskosten betragen 35.700 EUR inklusive Umsatzsteuer. Das Fahrzeug soll fortan zu 80 Prozent betrieblich und zu 20 Prozent privat genutzt werden. In den betrieblichen Fahrten sind der Anteil der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (240 Tage jährlich) mit je 10 Kilometer einfacher Entfernung enthalten. Für die Ermittlung der anteiligen Nutzungen wurden diverse Aufzeichnungen geführt. Diese entsprechen jedoch nicht den Anforderungen an ein Fahrtenbuch i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG.

Zu ermitteln ist der monatliche Wert der Nutzungsentnahme sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Das Elektrokräftfahrzeug ist aufgrund der überwiegend betrieblichen Nutzung dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen (vgl. R 4.2 Abs. 1 S. 1, 4 EStR). Die laufenden Kosten stellen Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG dar. Die Absetzung für Abnutzung ermittelt sich aus den Anschaffungskosten i.H.v. 30.000 EUR. Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG hat der Unternehmer A einen Vorsteueranspruch gegenüber dem Finanzamt i.H.v. 5.700 EUR. Die Nutzungsentnahme ist mangels wirksamem Fahrtenbuch mit der Ein-Prozent-Methode zu bewerten (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG). Maßgebend für die Ermittlung sind ein Prozent des Bruttolistenpreises einschließlich der Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Erstzulassung. Aufgrund dessen, dass es sich um ein ertragsteuerlich begünstigtes Elektrokräftfahrzeug i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG handelt, ist der Bruttolistenpreis um einen pauschalen Abschlag zu mindern. Dieser beträgt grundsätzlich 7.200 EUR (300 EUR je kWh Batteriekapazität x 24 kWh). Der Höchstbetrag von 8.000 EUR mindert diesen Betrag nicht. Der Bruttolistenpreis beträgt nach Abzug des pauschalen Abschlags auf volle hundert EUR abgerundet 32.700 EUR.¹⁵⁷ Dieser Wert ist mit den Prozentsätzen der §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG zu multiplizieren.

¹⁵⁶ Vgl. http://www.auto-news.de/test/einzeltest/daten/anzeige_VW-e-Golf-im-Test-Fahrspass-ist-angesagt,-nicht-Verzicht_id_35211, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.13 Uhr.

¹⁵⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 4.

Der Wert der privaten Nutzungsentnahme beträgt somit monatlich 327 EUR:

	39.990 EUR	Bruttolistenpreis am 07. Januar 2017
./. 7.200 EUR		pauschaler Abschlag
=	32.790 EUR	maßgebender Bruttolistenpreis
=	32.700 EUR	abgerundet auf volle Hundert EUR ¹⁵⁸
x 1 Prozent		maßgebender Prozentsatz
=	327 EUR	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme

Die Abrundung des Bruttolistenpreises gem. BMF-Schreiben vom 18. November 2009 wird durch das BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 bestätigt.¹⁵⁹ Die nichtabziehbare Betriebsausgabe i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG ist ausgehend von der Vergleichsberechnung zwischen den Werbungskosten bei Überschusseinkünften (vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG) und 0,03 Prozent des maßgebenden Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer zu ermitteln.

Die Aufwendungen i.S.v. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG betragen monatlich 60 EUR:

	10 Kilometer	Einfache Entfernung
x 0,3 EUR je Kilometer		pauschaler Kilometersatz
x 20		Tage monatlich
=	60 EUR	Entfernungspauschale

Unter Berücksichtigung eines maßgebenden Bruttolistenpreises i.H.v. 32.700 EUR (zur Ermittlung vgl. erste Berechnung des Werts der monatlichen ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme) ergeben sich 38,10 EUR, die monatlich als nicht abziehbare Betriebsausgabe zu qualifizieren sind:

	32.700 EUR	Bruttolistenpreis am 07. Januar 2017
x 0,03 Prozent		maßgebender Prozentsatz
x 10 Kilometer		einfache Entfernung
=	98,10 EUR	bisherige pauschal ermittelte Betriebsausgaben
./. 60 EUR		abziehbare Entfernungspauschale
=	38,10 EUR	monatliche nicht abziehbare Betriebsausgabe

¹⁵⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, a.a.O., Tz. 10.

¹⁵⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 4.

Anlage 6 zu Kapitel 3.3

Erfassung der Nutzungsentnahmen im Rahmen der Ein-Prozent-Methode (ohne Batteriesystem angeschaffte (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge)

Unternehmer A (Großhandel) erwirbt ebenfalls zum 01. Januar 2017 ein Elektrokräftfahrzeug (Code 0004 im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I) vom Typ Nissan e-NV200 EVALIA.¹⁶⁰ Die Anschaffung erfolgt ohne Kauf des Batteriesystems. Dieses wird für monatlich 107,10 EUR (inklusive Umsatzsteuer i.H.v. 17,10 EUR) gemietet. Die Batteriekapazität beträgt 24 kWh. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung (07. Januar 2017) beträgt für das erworbene Fahrzeug 33.160 EUR. Der Bruttolistenpreis im Falle des Erwerbs inklusive Batteriesystem hätte 39.064 EUR betragen. Die tatsächlichen Anschaffungskosten betragen 29.750 EUR inklusive Umsatzsteuer. Das Fahrzeug soll fortan zu 80 Prozent betrieblich und zu 20 Prozent privat genutzt werden. Für die Ermittlung der anteiligen Nutzungen wurden diverse Aufzeichnungen geführt. Diese entsprechen jedoch nicht den Anforderungen an ein Fahrtenbuch i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG.

Zu ermitteln ist der Wert der monatlichen Nutzungsentnahme.

Das Elektrokräftfahrzeug ist aufgrund der überwiegend betrieblichen Nutzung dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen (vgl. R 4.2 Abs. 1 S. 1, 4 EStR). Die laufenden Kosten wie z.B. die Aufwendungen für die Batteriemiete stellen Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG dar. Die Absetzung für Abnutzung ermittelt sich ausgehend von den Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer i.H.v. 25.000 EUR. Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG hat der Unternehmer A einen Vorsteueranspruch gegenüber dem Finanzamt i.H.v. 4.750 EUR.

Die Nutzungsentnahme ist mangels ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch mit der Ein-Prozent-Methode zu bewerten (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG). Maßgebend für die Ermittlung sind ein Prozent des Bruttolistenpreises einschließlich der Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Erstzulassung. Grundsätzlich liegt ein begünstigtes Fahrzeug i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG vor. Da das Kräftfahrzeug ohne Erwerb des Batteriesystems angeschafft wurde, kann grds. keine Minderung des Bruttolistenpreises erfolgen.

¹⁶⁰ Vgl. <https://www.nissan-cdn.net/content/dam/Nissan/de/brochures/pkw/e-nv200-evalia-broschuere-preisliste.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.18 Uhr.

Der Wert der monatlichen Nutzungsentnahme beträgt somit 331 EUR:

	33.160 EUR	Bruttolistenpreis am 07. Januar 2017
./.	0 EUR	pauschaler Abschlag
=	33.160 EUR	maßgebender Bruttolistenpreis
=	33.100 EUR	abgerundet auf volle Hundert EUR ¹⁶¹
x	1 Prozent	maßgebender Prozentsatz
=	331 EUR	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme

Aus Vereinfachungsgründen erlaubt die Verwaltungsmeinung allerdings auch die Ermittlung der Nutzungsentnahme ausgehend von Bruttolistenpreis für das gleiche Fahrzeug inklusive Batteriesystem.¹⁶² In diesem Fall beträgt der pauschale Abschlag 7.200 EUR (300 EUR je kWh Batteriekapazität x 24 kWh). Der Höchstbetrag von 8.000 EUR mindert diesen Betrag nicht. Der Bruttolistenpreis beträgt nach Abzug des pauschalen Abschlags auf volle Hundert EUR abgerundet 31.800 EUR.¹⁶³ Dieser Wert ist mit den Prozentsätzen der §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG zu multiplizieren. Der Wert der privaten Nutzungsentnahme beträgt somit monatlich 318 EUR:

	39.064 EUR	Bruttolistenpreis am 07. Januar 2017
./.	7.200 EUR	pauschaler Abschlag
=	31.864 EUR	maßgebender Bruttolistenpreis
=	31.800 EUR	abgerundet auf volle Hundert EUR ¹⁶⁴
x	1 Prozent	maßgebender Prozentsatz
=	318 EUR	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme

Bei Anwendung der von der Verwaltung angebotenen Vereinfachungsregelung ergibt sich somit ein um 13 EUR (331 EUR ./ 318 EUR) geringerer Wert der ertragsteuerlichen monatlichen Nutzungsentnahme.

¹⁶¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, a.a.O., Tz. 10.

¹⁶² Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 6.

¹⁶³ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 4.

¹⁶⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, a.a.O., Tz. 10.

Anlage 7 zu Kapitel 3.3

Kostendeckelung bei der Nutzungsentnahme von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen

Im BMF-Schreiben vom 05. Juni 2014 regelt die Verwaltung, dass die Grundsätze der Begrenzung der pauschalen Wertansätze auch bei der Nutzungsentnahme von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen gelten.¹⁶⁵ In die Berechnung der Gesamtkosten sind auch die Absetzungen für Abnutzung einzubeziehen. Deren Bemessungsgrundlage soll anhand der um den pauschalen Abschlag nach § 6 Abs. 1 Nr. 4. S. 2 2. HS EStG geminderten Anschaffungskosten ermittelt werden. Diese Aussage ist konsequent und klar formuliert.

Strittig ist allerdings der Wortlaut der Verwaltungsanweisung für die Berechnung der Gesamtkosten im Falle der gesonderten Überlassung des Batteriesystems. Laut Wortlaut der Verwaltungsanweisung sind bei der gesonderten Überlassung des Batteriesystems neben dem zusätzlichen Entgelt auch die diesbezüglich anfallenden Nebenkosten (z.B. Wartung, Reparaturen, Versicherung) von den Gesamtkosten abzuziehen.¹⁶⁶ In der Literatur wird dahingehend Kritik geübt, dass die Minderung der Gesamtkosten um die anfallenden Nebenkosten des Batteriesystems auch im Falle des Erwerbs erfolgen muss.¹⁶⁷

Meines Erachtens nach sind die Aussagen des BMF-Schreibens vom 05. Juni 2014 nach dem Sinn und Zweck wie folgt auszulegen:

1. Erwirbt der Steuerpflichtige ein (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeug inklusive Batteriesystem ist ein pauschaler Abschlag i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG zu berücksichtigen. Gleiches gilt im Falle des Erwerbs ohne Batteriesystem bei Anwendung der Vereinfachungsregelung. In beiden Fällen sind die Nebenkosten des Batteriesystems in die Berechnung der Gesamtkosten einzubeziehen. Es würde dem Sinn der angebotenen Vereinfachungsregelung entgegenstehen, dass bei der Vergleichsberechnung eine Minderung um die Nebenkosten erfolgt. Vielmehr erscheint es schlüssig, dass die Vergleichsberechnung konsequent in Anlehnung an die Regelungen, die im Fall des Erwerbs gelten, erfolgen soll.¹⁶⁸
2. Erwirbt der Steuerpflichtige ein begünstigtes Fahrzeug unter gesonderter Miete eines Batteriesystems, kann kein pauschaler Abschlag vom Bruttolistenpreis erfolgen, sofern nicht von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht wird. In diesem Fall können die Nebenkosten des Batteriesystems von den Gesamtkosten abgezogen

¹⁶⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 7.

¹⁶⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 8.

¹⁶⁷ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2876.

¹⁶⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 6.

werden.¹⁶⁹ Dies ist notwendig, da nur so das Batteriesystem für die Berechnung der privaten Nutzungsentnahme außen vor bleibt.

Grafisch lassen sich diese Grundaussagen in folgender Form darstellen:

	Erwerb inkl. Batteriesystem	Erwerb ohne Batteriesystem	
		Grundsatz	Vereinfachungsregelung nach Tz. 6 bei teleologischer Auslegung
Pauschaler Abschlag § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG möglich?	Ja	Nein	ja
Ausschluss Nebenkosten Batteriesystem von Gesamtkosten?	Nein	Ja	Nein

Tabelle 5: Übersicht über die Berücksichtigung der Nebenkosten des Batteriesystems bei der Berechnung der Gesamtkosten

Zusammenfassend ist zu beachten, dass bei der Berechnung der Nutzungsentnahme von (Hybrid-) Elektrofahrzeugen entweder der Bereich des Batteriesystems komplett (also mit pauschalem Abschlag und keiner Minderung der Nebenkosten bei der Berechnung der Gesamtkosten) oder gar nicht zu berücksichtigen ist. Eine Minderung um die entstehenden Nebenkosten des Batteriesystems unabhängig von der Fallart, wie sie in der Literatur vorgeschlagen wird, erscheint nach meinem Dafürhalten nicht zweckdienlich.¹⁷⁰ Die Aussagen des BMF-Schreibens sind im Ergebnis als zutreffend, aber auslegungsbedürftig, zu bewerten.

Eine Lösungsmöglichkeit des dargestellten Konfliktpunktes wäre, in der Tz. 8 eine explizite Aussage zu treffen, dass im Falle der Anwendung der Vereinfachungsregelung (vgl. Tz. 6) die Nebenkosten des Batteriesystems in die Gesamtkosten einzubeziehen sind.

¹⁶⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 8.

¹⁷⁰ Vgl. Becker „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen“ a.a.O., S. 2876.

Anlage 8 zu Kapitel 3.4

Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb inklusive Batteriesystem)

Unternehmer B erwirbt zum 01. Januar 2017 ein Elektrokraftfahrzeug (Code 0004 im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I) vom Typ Nissan e-NV200 EVALIA (Batteriekapazität 24 kWh).¹⁷¹ Die Anschaffung erfolgt mit Kauf des Batteriesystems. Der Bruttolistenpreis beträgt 39.064 EUR im Zeitpunkt der Erstzulassung am 07. Januar 2017. Die tatsächlichen Anschaffungskosten betragen, unter Berücksichtigung des Vorsteueranspruches (vgl. § 15 UStG) i.H.v. 5.700 EUR, 30.000 EUR. Laut ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch beträgt die betriebliche Nutzung 75 Prozent. Zu ermitteln ist der Wert der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG.

Folgende Gesamtkosten sind in 2017 angefallen:

Art	Höhe
AfA (Nutzungsdauer 6 Jahre) ¹⁷²	3.800 EUR
Versicherung Kfz und Batteriesystem	1.100 EUR
Strom	900 EUR
Gesamtkosten	5.800 EUR

Die Bemessungsgrundlage für die AfA i.H.v. 22.800 EUR ergibt sich aus den Anschaffungskosten (30.000 EUR) abzgl. der Pauschale i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 2. HS EStG (7.200 EUR).

Die Summe der maßgebenden Gesamtkosten beträgt somit 5.800 EUR. Als Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode ergeben sich rund 1.450 EUR (25 Prozent).

¹⁷¹ Vgl. <https://www.nissan-cdn.net/content/dam/Nissan/de/brochures/pkw/e-nv200-evalia-broschuerepreisliste.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.18 Uhr.

¹⁷² Vgl. BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2000, a.a.O., Tz. 4.2.1.

Anlage 9 zu Kapitel 3.4

Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb ohne Batteriesystem)

Unternehmer A erwirbt zum 01. Januar 2017 ein Elektrokraftfahrzeug (Code 0004 im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I) vom Typ Nissan e-NV200 EVALIA.¹⁷³ Die Anschaffung erfolgt ohne Kauf des Batteriesystems. Dieses wird für monatlich 107,10 EUR (inklusive Umsatzsteuer i.H.v. 17,10 EUR) gemietet. Die Batteriekapazität beträgt 24 kWh. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung (07. Januar 2017) beträgt für das erworbene Fahrzeug 33.160 EUR. Die tatsächlichen Anschaffungskosten betragen 25.000 EUR bei einer Vorsteuer (vgl. § 15 UStG) von 4.750 EUR. Aus dem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch ergibt sich eine betriebliche Nutzung i.H.v. 75 Prozent. Zu ermitteln ist der Wert der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG.

Folgende Gesamtkosten sind in 2017 angefallen:

Art	Höhe
AfA (Nutzungsdauer 6 Jahre) ¹⁷⁴	4.167 EUR
Versicherung Kfz	950 EUR
Strom	900 EUR
Batteriemiete	1.080 EUR
Gesamtkosten	7.097 EUR

Die Bemessungsgrundlage für die AfA ergibt sich aus den Anschaffungskosten (25.000 EUR). Die Summe der maßgebenden Gesamtkosten beträgt somit 6.017 EUR (7.097 EUR abzgl. 1.080 EUR).¹⁷⁵ Als Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode ergeben sich rund 1.504 EUR (25 Prozent).

¹⁷³ Vgl. <https://www.nissan-cdn.net/content/dam/Nissan/de/brochures/pkw/e-nv200-evalia-broschuere-preisliste.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.18 Uhr.

¹⁷⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2000, a.a.O., Tz. 4.2.1.

¹⁷⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 10.

Anlage 10 zu Kapitel 3.4

Berechnung des Nutzungswertes im Rahmen der Fahrtenbuchmethode bei einem geleaseten Elektrokraftfahrzeug

Unternehmer C least ab dem 01. Januar 2017 ein Elektrokraftfahrzeug (Code 0004 im Feld 10 der Zulassungsbescheinigung Teil I) vom Typ Nissan e-NV200 EVALIA (Batteriekapazität 24 kWh).¹⁷⁶ Die Überlassung des Batteriesystems ist ebenfalls Gegenstand des geschlossenen Leasingvertrages. Der Bruttolistenpreis beträgt 39.064 EUR im Zeitpunkt der Erstzulassung am 07. Januar 2017. Die monatliche Leasingrate beträgt 379 EUR (ohne Umsatzsteuer). Laut ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch beträgt die betriebliche Nutzung 75 Prozent. Zu ermitteln ist der Wert der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG.

Folgende Gesamtkosten sind in 2017 angefallen:

Art	Höhe
Leasingraten	4.548 EUR
Versicherung Kfz und Batteriesystem	1.100 EUR
Strom	900 EUR
Gesamtkosten	6.548 EUR

Für die Ermittlung der aufzuteilenden Gesamtkosten sind zunächst die Leasingraten entsprechend dem Verhältnis aus Bruttolistenpreis und den um den pauschalen Abschlag geminderten Bruttolistenpreis zu ermitteln.¹⁷⁷ Der geminderte Bruttolistenpreis beträgt bei einem pauschalen Abschlag von 7.200 EUR noch 31.864 EUR. Das gebildete Verhältnis ergibt eine Minderung um 18,4 Prozent. Die Summe der Leasingraten in 2017 beträgt für die Errechnung der maßgebenden Gesamtkosten somit 3.710 EUR.

Die maßgebenden Gesamtkosten betragen 5.710 EUR. Als Nutzungsentnahme nach der Fahrtenbuchmethode ergeben sich rund 1.427 EUR (25 Prozent).

¹⁷⁶ Vgl. <https://www.nissan-cdn.net/content/dam/Nissan/de/brochures/pkw/e-nv200-evalia-broschuerepreisliste.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.18 Uhr.

¹⁷⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835, Tz. 11.

Anlage 11 zu Kapitel 3.6

Berechnung der auf die gleichgestellte sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer bei der Ermittlung im Rahmen der Ein-Prozent-Methode (Erwerb inklusive Batteriesystem)

Zu ermitteln ist die, auf die in der Anlage 5 ermittelte ertragsteuerliche monatliche Nutzungsentnahme des VW E-Golf i.H.v. 327 EUR, entfallende Umsatzsteuer im Rahmen der Erfassung der gleichgestellten sonstigen Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Umsatzsteuerlich kann grundsätzlich vom Wert der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme ausgegangen werden. Dies gilt allerdings nicht, sofern es sich um ein ertragsteuerlich begünstigtes (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeug handelt, da für die Bemessung der Umsatzsteuer keine Minderung des Bruttolistenpreises zulässig ist (vgl. A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. a) S. 2 UStAE).

Der Wert der monatlichen Nutzungsentnahme für Zwecke der Berechnung der Umsatzsteuer beträgt daher 399 EUR:

	39.990 EUR	maßgebender Bruttolistenpreis am 07. Januar 2017
=	39.900 EUR	abgerundet auf volle Hundert EUR ¹⁷⁸
x	1 Prozent	maßgebender Prozentsatz § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG
=	399 EUR	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme

Die monatlich auf die Nutzungsentnahme entfallende Umsatzsteuer beträgt somit, unter Berücksichtigung des pauschalen Abschlags von 20 Prozent für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten gem. A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. a) S. 3 UStAE, rund 61 EUR:

	399 EUR	Wert der monatlichen Nutzungsentnahme
./. 80 EUR		pauschaler Abschlag 20 Prozent
=	319 EUR	maßgebender Nettowert ¹⁷⁹
=	60,61 EUR	monatliche Umsatzsteuer

¹⁷⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 18. November 2009, a.a.O., Tz. 10.

¹⁷⁹ Vgl. A 15.23 Abs. 5 UStAE.

Das Umsatzsteuergesetz enthält bzgl. der umsatzsteuerlichen Behandlung bei Nutzungsentnahmen von (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeugen keine differenzierende Aussage zu den oben dargestellten allgemeinen Grundsätzen. Durch Verwaltungsanweisung wird bestätigt, dass unabhängig von der ertragsteuerlichen Ermittlung der Nutzungsentnahmen, bei der Berechnung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage keine Begünstigung im Vergleich zu konventionellen Kraftfahrzeugen erfolgt (vgl. A 15.23 Abs. 5 UStAE).¹⁸⁰

¹⁸⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV D 2 - S 7300/07/10002, BStBl. I 2014 S. 896, Tz. I. 5.
XXVI

Anlage 12 zu Kapitel 3.6

Berechnung der auf die gleichgestellte sonstige Leistung entfallenden Umsatzsteuer bei der Ermittlung im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (Erwerb inklusive Batteriesystem)

Zu ermitteln ist die, auf die in der Anlage 8 ermittelte ertragsteuerliche monatliche Nutzungsentnahme des Nissan e-NV200 EVALIA i.H.v. 120,83 EUR (1.450 EUR verteilt auf 12 Monate), entfallende Umsatzsteuer im Rahmen der Erfassung der gleichgestellten sonstigen Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Umsatzsteuerlich kann grundsätzlich vom Wert der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme ausgegangen werden. Dies gilt allerdings nicht, sofern es sich um ein ertragsteuerlich begünstigtes (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeug handelt, da für die Bemessung der Umsatzsteuer keine Minderung der maßgebenden Gesamtkosten zulässig ist (vgl. A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. b) S. 2 UStAE).

Für die Bemessung der Umsatzsteuer sind in 2017 folgende Kosten nach Abzug der Aufwendungen ohne Vorsteuer angefallen (vgl. A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Buchst. b) S. 2 UStAE):

	Art	Höhe
+	AfA nach § 15a Abs. 1 S.1 UStG (Nutzungsdauer 5 Jahre) bei 30.000 EUR Anschaffungskosten	6.000 EUR
+	Versicherung (§ 4 Nr. 10 Buchst. a) S.1 UStG)	1.100 EUR
+	Strom	900 EUR
./.	Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten	1.100
	Gesamtkosten jährlich	6.900 EUR

Der Wert der monatlichen Aufwendungen beträgt 575 EUR. Dieser Betrag ist ein Nettowert, auf den die Umsatzsteuer aufzuschlagen ist. Es ergibt sich eine monatliche Umsatzsteuer i.H.v. 109,25 EUR.

Anlage 13 zu Kapitel 4.1

Darstellung des § 7e EStG-E

Im Gesetzesantrag vom 24. März 2015 hat das Land Hessen die Einführung einer Sonderabschreibung für ertragsteuerlich begünstigte (Hybrid-) Elektrokraftfahrzeuge und Ladevorrichtungen vorgeschlagen.¹⁸¹ Eine derartige Begünstigung wurde bisher nicht umgesetzt. Der Entwurf lautete wie folgt:

„§ 7e EStG

Sonderabschreibung für Elektrofahrzeuge und Ladevorrichtungen

(1) Für Wirtschaftsgüter nach Absatz 2 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden. Die Sonderabschreibung beträgt bei Anschaffung oder Herstellung im Jahr 2015 50 Prozent, 2016 40 Prozent, 2017 30 Prozent und 2018 und 2019 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(2) Begünstigt sind die folgenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:

1. Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und
2. Vorrichtungen zum Aufladen solcher Fahrzeuge mit Strom.“

¹⁸¹ Vgl. BrDrs. 114/15 vom 24. März 2015.

Anlage 14 zu Kapitel 4.1

Erläuterungen des Ministerialrates René Probst zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 in seiner E-Mail vom 31. August 2017

„Sehr geehrter Herr Hübner,

[...]

Der Gesetzesantrag des Landes Hessen „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität“ (Bundesratsdrucksache 114/15) wurde am 24. März 2015 im Bundesrat eingebracht. Der Bundesrat hat sich in seiner 935. Sitzung am 10. Juli 2015 abschließend mit diesem Gesetzesantrag befasst und beschlossen, ihn beim Deutschen Bundestag einzubringen (Bundesratsdrucksache 114/15 (Beschluss)).

Dieser Gesetzentwurf ist dann anschließend am 26. August 2015 im Deutschen Bundestag als Bundestagsdrucksache 18/5864 veröffentlicht worden. Der Bundestag hat ihn dann aber nicht weiter verfolgt und von einer Beratung abgesehen.

Davon völlig unabhängig hat die Bundesregierung am 27. Mai 2016 beim Bundesrat (Bundesratsdrucksache 277/16) und am 20. Juni 2016 beim Deutschen Bundestag (Bundestagsdrucksache 18/8826) den „Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität im Straßenverkehr“ eingebracht.

[...]

Mit freundlichen Grüßen

René Probst

Ministerialrat

Leiter des Sekretariats des Finanzausschusses Deutscher Bundestag

11011 Berlin

Fon 030-227 37072

Fax 030-227 36844

E-Mail: rene.probst@bundestag.de <mailto:rene.probst@bundestag.de>

Anlage 15 zu Kapitel 4.2

Gegenüberstellung des Gesetzesentwurfs vom 27. Mai 2016 und dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016

Im Folgenden werden tabellarisch die vorgeschlagenen Normierungen im Gesetzesentwurf vom 27. Mai 2016 und die tatsächlichen Normierungen durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 dargestellt.

§ 3 Nr. 46 EStG-E	§ 3 Nr. 46 EStG
„...zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz im Betrieb des Arbeitgebers und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung;“	„...zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen <u>eines Elektrofahrzeugs</u> oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz <u>an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes)</u> und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung;“.
§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG-E	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG
„...den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt die Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz übereignet. Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung gezahlt werden.“	„...den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt die Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz übereignet. Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung gezahlt werden.“

<p style="text-align: center;">§ 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG-E</p>	<p style="text-align: center;">§ 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG</p>
<p>„Die Steuerbefreiung wird bei erstmaliger Zulassung des Elektrofahrzeugs in der Zeit vom 18. Mai 2011 bis 31. Dezember 2020 für zehn Jahre ab dem Tag der erstmaligen Zulassung gewährt.“</p>	<p>„Die Steuerbefreiung wird bei erstmaliger Zulassung des Elektrofahrzeugs in der Zeit vom 18. Mai 2011 bis 31. Dezember 2020 für zehn Jahre ab dem Tag der erstmaligen Zulassung gewährt.“</p>
<p style="text-align: center;">§ 3d Abs. 4 KraftStG-E</p>	<p style="text-align: center;">§ 3d Abs. 4 KraftStG</p>
<p>„Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend für technisch umgerüstete Fahrzeuge, die ursprünglich zum Zeitpunkt der erstmaligen verkehrsrechtlichen Zulassung mit Fremdzündungsmotoren oder Selbstzündungsmotoren angetrieben wurden. Die Steuerbefreiung wird nach Maßgabe folgender Voraussetzungen gewährt: 1. das Fahrzeug ist in der Zeit vom [Einsetzen: Datum des Kabinettschlusses zum Gesetzentwurf] bis zum 31. Dezember 2020 nachträglich zu einem Elektrofahrzeug im Sinne des § 9 Absatz 2 umgerüstet worden und 2. für die bei der Umrüstung verwendeten Fahrzeugteile ist eine Allgemeine Betriebserlaubnis nach § 22 in Verbindung mit § 20 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung erteilt. Die Steuerbefreiung beginnt an dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die Voraussetzungen nach Satz 2 als erfüllt feststellt.“</p>	<p>„Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend für technisch umgerüstete Fahrzeuge, die ursprünglich zum Zeitpunkt der erstmaligen verkehrsrechtlichen Zulassung mit Fremdzündungsmotoren oder Selbstzündungsmotoren angetrieben wurden. Die Steuerbefreiung wird nach Maßgabe folgender Voraussetzungen gewährt: 1. das Fahrzeug ist in der Zeit vom <u>18. Mai 2016</u> bis zum 31. Dezember 2020 nachträglich zu einem Elektrofahrzeug im Sinne des § 9 Absatz 2 umgerüstet worden und 2. für die bei der Umrüstung verwendeten Fahrzeugteile ist eine Allgemeine Betriebserlaubnis nach § 22 in Verbindung mit § 20 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung erteilt. Die Steuerbefreiung beginnt an dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde die Voraussetzungen nach Satz 2 als erfüllt feststellt.“</p>

Anlage 16 zu Kapitel 4.5.3

Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für Elektrofahrzeuge (Nissan Leaf)

Privatperson A erwirbt am 01. Januar 2011 ein Elektrokraftfahrzeug vom Typ Nissan Leaf mit einer Leistung von 109 PS. Dieses Fahrzeug hat eine zulässige Gesamtmasse von rund 1.965 Kilogramm.¹⁸² Die erstmalige Zulassung zum Straßenverkehr erfolgte am 01. Februar 2011. Fraglich ist, ab wann eine Kraftfahrzeugsteuer anfällt und in welcher Höhe die Kraftfahrzeugsteuer im Jahr 2017 festzusetzen ist.

Zunächst ist zu klären, ob für das betroffene Kraftfahrzeug eine Steuerbefreiung in Frage kommt. Eine zehnjährige Steuerbefreiung scheidet aus, da die erstmalige Zulassung des Elektrofahrzeugs nicht in der Zeit vom 18. November 2011 bis 31. Dezember 2020 erfolgte (vgl. § 3d Abs. 1 S. 2 KraftStG). Darüber hinaus ist auch kein Fall der Umrüstung i.S.v. § 3d Abs. 4 KraftStG ersichtlich. In Frage käme eine Begünstigung nach §§ 18 Abs. 4b, 3d Abs. 2 S. 1 KraftStG i.V.m. § 3d Abs. 1 KraftStG 2008, da die Erstzulassung vor dem 18. Mai 2011 erfolgte. Aufgrund der gültigen Übergangsregelung sind die Voraussetzungen dieser Norm zu prüfen. Es liegt zum einen ein Personenkraftwagen vor. Dieser entspricht auch dem definierten Elektrofahrzeug i.S.v. § 9 Abs. 2 KraftStG in der 2008 gültigen Fassung.¹⁸³ Damit war eine Steuerbefreiung von fünf Jahren ab der Erstzulassung (01. Februar 2011) zu gewähren. Fristbeginn für diese Ereignisfrist ist gem. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 BGB der 02. Februar 2011 (00.00 Uhr). Die Fristdauer beträgt fünf Jahre. Das Fristende ist damit mit Ablauf des 01. Februar 2016 (24.00 Uhr) gegeben, da eine Jahresfrist vorliegt (vgl. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 1. Alt. BGB). Eine Fristverschiebung i.S.v. § 108 Abs. 3 AO ist nicht vorzunehmen.

Die Steuerpflicht für das Elektrokraftfahrzeug begann somit gem. §§ 5 Abs. 1 Nr. 1, 5 Abs. 2 S. 1 KraftStG am 02. Februar 2016 (00.00 Uhr). Die Bemessungsgrundlage bildet das zulässige Gesamtgewicht (vgl. § 8 Nr. 2 KraftStG). In § 9 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG ist normiert, dass Kraftfahrzeuge bei einem Gesamtgewicht bis 3.500 Kilogramm für je 200 Kilogramm Gesamtgewicht oder einen Teil davon mit 11,25 EUR je angefangener Recheneinheit besteuert werden, sofern das Maximalgewicht 2.000 Kilogramm nicht übersteigt.

¹⁸² Vgl. https://www.adac.de/_ext/itr/tests/Autotest/AT4719_Nissan_Leaf/Nissan_Leaf.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.06 Uhr.

¹⁸³ Vgl. Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I 2008 S. 2896) geändert worden ist.

Bei einem zulässigen Gesamtgewicht von 1.965 Kilogramm ergeben sich demnach 112,50 EUR. Gem. § 9 Abs. 2 KraftStG ist dieser Betrag um 50 Prozent zu ermäßigen.

$$\frac{2.000 \text{ Kilogramm} \times 11,25 \text{ EUR}}{200 \text{ Kilogramm}} \times \frac{1}{2} = 56,25 \text{ EUR}$$

Nach Abzug der Ermäßigung und aufgrund der nach § 11 Abs. 5 KraftStG vorgenommenen Abrundung ergibt sich eine Steuer von 56 EUR.

Die Steuer entsteht nach § 6 KraftStG mit Beginn der Steuerpflicht, mithin am 02. Februar 2016 (00.00 Uhr). Sie ist für die Dauer von einem Jahr im Voraus gem. § 11 Abs. 1 KraftStG zu entrichten. Im Jahr 2017 ergeben sich keine Änderungen bzgl. der Höhe der Kraftfahrzeugsteuer. Demzufolge entsteht am 02. Februar 2017 (00.00 Uhr) ebenso eine Kraftfahrzeugsteuer i.H.v. 56 EUR.

Anlage 17 zu Kapitel 4.5.3

Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für VW Golf VI Variant 1.2 TSI

Privatperson A erwirbt darüber hinaus ebenfalls am 01. Januar 2011 einen VW Golf VI Variant 1.2 TSI mit Automatikgetriebe.¹⁸⁴ Dieses Fahrzeug hat eine mit dem Nissan Leaf vergleichbare Leistung i.H.v. 105 PS und besitzt eine nahezu identische Größe. Die Zulassung erfolgt am 01. Februar 2011. Der Schadstoffausstoß beträgt bei einer Motorgröße von 1.197 Kubikzentimetern rund 136 Gramm je Kilometer. Zu prüfen ist, ob eine Steuerbefreiung in Betracht kommt und in welcher Höhe ggf. die Kraftfahrzeugsteuer im Jahr 2017 festzusetzen wäre.

Steuerbefreiungen im Kraftfahrzeugsteuerrecht sind für einen Personenkraftwagen dieser Art nicht in den §§ 3-3e KraftStG ersichtlich. Auch aus der maßgebenden Fassung im Jahr der Erstzulassung ergeben sich keine Begünstigungen in Form einer Übergangsregelung.

Für Personenkraftwagen mit Fremdzündungsmotor, die ab dem 01. Juli 2009 zugelassen wurden, bilden der Hubraum und die Kohlenstoffdioxidemissionen die Bemessungsgrundlage für die Steuerfestsetzung (vgl. § 8 Nr. 1 Buchst. b) KraftStG). Der Steuersatz ist gemäß der Vorschrift § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) KraftStG zu ermitteln, da es sich um einen Fremdzündungsmotor handelt, der ab dem 01. Juli 2009 zugelassen wurde, und der eine Kohlenstoffdioxidemission von 120 Gramm je Kilometer überschreitet. Die Steuer beträgt für angefangene 100 Kubikzentimeter Hubraum zwei EUR zuzüglich zwei EUR für jedes Gramm Kohlendioxidemission, dass die Grenze von 120 Gramm je Kilometer übersteigt. Somit sind für die Berechnung ein Hubraum von 1.200 Kubikzentimeter zusätzlich übersteigender Emissionen i.H.v. 16 Gramm je Kilometer maßgebend.

Es ergibt sich eine jährliche Steuerbelastung i.H.v. 56 EUR, die wie folgt ermittelt wird:

$$\frac{2 \text{ EUR} \times 1.200 \text{ Kubikzentimeter} + 2 \text{ EUR} \times 16 \text{ Gramm Emissionen je Kilometer}}{100 \text{ Kubikzentimeter} + 1 \text{ Gramm Emissionen je Kilometer}} = 56 \text{ EUR}$$

Die Steuer im Jahr 2017 entsteht mit Beginn des Entrichtungszeitraums, mithin am 01. Februar 2017, da die Steuerpflicht ursprünglich mangels Steuerbefreiung am 01. Februar 2011 begonnen hat (vgl. § 6 KraftStG i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG).

¹⁸⁴ Vgl. https://www.adac.de/_ext/itr/tests/autotest/at4336_vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dp/vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dp.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.01 Uhr.

Im Ergebnis ergibt sich somit in 2017 für die Privatperson A sowohl für den Nissan Leaf (vgl. Anlage 16) als auch für den VW Golf Variant VI eine Kraftfahrzeugsteuerbelastung von jeweils 56 EUR.

Anlage 18 zu Kapitel 4.5.3

Darstellung der rückwirkenden Erhöhung der Steuerbefreiung bei einer Zulassung ab dem 01. Januar 2016 bis zum 16. November 2016

Privatperson B erwirbt am 01. März 2016 ein Elektrofahrzeug vom Typ VW E-Golf. Die Zulassung erfolgt am 01. April 2016. Fraglich ist, ob und für welche Dauer eine Steuerbefreiung für dieses Fahrzeug zu gewähren ist.

Das benannte Fahrzeug stellt ein Elektro kraftfahrzeug i.S.v. § 9 Abs. 2 KraftStG dar, da es ausschließlich mit einem Elektromotor angetrieben wird, der seine Energie aus einem elektrochemischen Energiespeicher (Lithium-Ionen Akku) bezieht.

Die Zulassung erfolgte im Zeitraum zwischen dem 01. Januar 2016 und dem 31. Dezember 2020. Daher war ab dem Tag der Erstzulassung eine Steuerbefreiung für fünf Jahre zu gewähren (vgl. § 3d Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KraftStG 2012). Fristbeginn war damit gem. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 BGB der 02. April 2016 (00.00 Uhr). Bei einer Fristdauer von fünf Jahren ergibt sich nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 1. Alt. BGB ein Fristende am 01. April 2021 (24.00 Uhr). Eine Fristverschiebung i.S.v. § 108 Abs. 3 AO ist nicht vorzunehmen.

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 ist am 17. November 2016 in Kraft getreten. Im geänderten § 3d KraftStG wurde festgelegt, dass Elektro kraftfahrzeugen i.S.v. § 9 Abs. 2 KraftStG, die in der Zeit vom 18. Mai 2011 bis zum 31. Dezember 2020 zugelassen worden sind, eine Steuerbefreiung von zehn Jahren zu gewähren ist. Das vorliegende Fahrzeug erfüllt diese Tatbestandsvoraussetzungen. Damit ist die Steuerbefreiung auf 10 Jahre zu erweitern. Das Fristende ist damit auf den 01. April 2026 (24.00 Uhr) festzulegen.

Verfahrensrechtlich ist der bisherige Bescheid über die Steuerbefreiung mangels lex specialis nach meinem Dafürhalten gem. § 163 AO zu ändern. Eine Aussage dazu ist aus der Gesetzesbegründung zum Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 nicht ersichtlich. Eine Änderung der betroffenen Bescheide wurde lt. Aussage der Generalzolldirektion Dresden bereits vorgenommen. Im Folgenden wird die E-Mail vom 06. Oktober 2017 auszugsweise dargestellt:

„Sehr geehrter Herr Hübner,

zu Ihrer Anfrage kann ich Ihnen folgende Antwort geben: Durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität im Straßenverkehr soll eine Steigerung des Anteils der Elektrofahrzeuge am Straßenverkehr erreicht werden. Hierzu wurde der § 3d des Kraftfahrzeug-

steuergesetzes (KraftStG) mit Wirkung zum 17. November 2016 geändert. Die wesentlichen Änderungen des § 3 d des KraftStG stellen sich wie folgt dar:

- Die fünfjährige Steuerbefreiung für Elektrofahrzeuge im Sinne des früheren § 3d Abs. 1 Nr.2 KraftStG wurde rückwirkend zum 1. Januar 2016 in eine zehnjährige Steuerbefreiung umgewandelt.
- Die o.g. zehnjährige Steuerbefreiung gilt auch für Fahrzeuge, die im Zeitraum vom 18. Mai 2016 bis zum 31. Dezember 2020 nachträglich zu einem Elektrofahrzeug umgerüstet wurden/werden und für deren Umrüstung Fahrzeugteile mit einer allgemeinen Betriebserlaubnis nach § 22 in Verbindung mit § 20 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung verwendet werden.

Für Fahrzeuge deren Steuerbescheide noch nach der alten Rechtsgrundlage erlassen wurden, sind zwischenzeitlich geänderte Steuerbescheide erstellt worden, die der Neufassung des § 3d KraftStG entsprechen.

[...]

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag

Frau Süße

Generalzolldirektion

Zentrale Auskunft

Postfach 10 07 61

01077 Dresden

[...]“

Anlage 19 zu Kapitel 5.1

Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle der Gehaltsumwandlung

Unternehmer D (Steuerberater) schließt zum 01. Februar 2017 einen Leasingvertrag mit dem Hersteller X über die Überlassung eines Elektrofahrrades mit einer Laufzeit von 36 Monaten ab. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers (einschließlich der Umsatzsteuer) liegt in diesem Zeitpunkt bei 5.950 EUR. Die monatliche Leasingrate beträgt 100 EUR zzgl. 19 EUR Umsatzsteuer. Die Überlassung an den Arbeitnehmer C erfolgt zum 16. Februar 2017 unter Minderung seines Barlohns um die Brutto-Leasingrate. Der Barlohn hat bisher 3.000 EUR betragen. Zu prüfen ist, welche steuerlichen Konsequenzen bei diesem Vertragsmodell zu beachten sind.

Der Arbeitnehmer C erzielt im Monat Februar 2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die der Einkommensteuer gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG unterliegen. Es ist zu ermitteln, in welcher Höhe steuerpflichtige Einnahmen i.S.v. § 8 EStG vorliegen. Der Barlohn ist als Einnahme i.S.v. § 8 Abs. 1 S. 1 EStG mit seinem Nennwert von 2.881 EUR zu erfassen. Der Wert des Sachbezuges ist gem. § 8 Abs. 2 S. 10 EStG zu ermitteln, da eine Gehaltsumwandlung vorliegt und § 8 Abs. 3 EStG nicht anwendbar ist. Der maßgebende Durchschnittswert ist dabei ein Prozent des auf volle Hundert abgerundeten Bruttolistenpreises des Herstellers, hier 5.900 EUR, je Monat.¹⁸⁵ Ungeachtet der Tatsache, dass C das Elektrofahrrad nicht den gesamten Monat nutzen konnte, erfolgt keine Aufteilung auf einzelne Kalendertage.¹⁸⁶ Damit ergibt sich ein Sachbezugswert für Februar 2017 i.H.v. 59 EUR (5.900 EUR x 1 Prozent).

Die steuerpflichtigen Einnahmen für C betragen im Februar 2017 somit 2.940 EUR:

	3.000 EUR	Barlohn bisher
./. 119 EUR		Brutto-Leasingrate
+ 59 EUR		Durchschnittswert
= 2.940 EUR		steuerpflichtige Einnahmen

Im Vergleich zu den bisherigen steuerpflichtigen Einnahmen i.H.v. 3.000 EUR ergibt sich ab Februar 2017 eine Minderung i.H.v. 60 EUR. Bei einem unterstellten Einkommensteuertarif des C i.H.v. 30 Prozent (vgl. § 32a Abs. 1 EStG) würde sich eine monatliche Steuerersparnis (Einkommensteuer) von 18 EUR ergeben.

¹⁸⁵ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 23. November 2012, a.a.O.

¹⁸⁶ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 24. Januar 2017, 10 K 1932/16 E.

Zu beachten ist allerdings, dass im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes (vgl. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) Umsatzsteuer i.H.v. 9,42 EUR monatlich entsteht, sofern der lohnsteuerliche Wert wie bei Kraftfahrzeugen übernommen werden kann (vgl. A 15.23 Abs. 11 UStAE). Dies ergibt sich aus der Auslegung des Wortlautes des § 10 Abs. 2 S. 2 f. UStG, wonach die Umsatzsteuer aus dem Entgelt von 59 EUR für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage herauszurechnen ist. Darüber hinaus steht dem Unternehmer D unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ein Vorsteuerabzug aus dem Eingangsumsatz (Leasingrate) i.H.v. 19 EUR zu.

Anlage 20 zu Kapitel 5.1

Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle der Gehaltsumwandlung bei einer Fahrradvermietung

Unternehmer E führt seine gewerbliche Tätigkeit im Rahmen der Vermietung von Elektrofahrrädern aus. Bisher hat der Arbeitnehmer D ausschließlich einen monatlichen Barlohn i.H.v. 2.000 EUR erhalten. Anstelle einer Erhöhung des Barlohns wurde im Rahmen der Gehaltsverhandlung nun vereinbart, den Arbeitsvertrag dahingehend zu ergänzen, dass D ein Elektrofahrrad ohne Zuzahlung ab dem 01. Januar 2017 für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 EStG) nutzen darf. Als Monatsmiete für ein solches Elektrofahrrad verlangt E von einem fremden Dritten einen Bruttobetrag von 100 EUR. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt für dieses Elektrofahrrad 5.355 EUR (inklusive 855 EUR Umsatzsteuer). Zu ermitteln ist die Höhe der steuerpflichtigen Einnahmen (vgl. § 8 EStG) für den Arbeitnehmer D im Jahr 2017. Es ist zu beachten, dass Unternehmer E keine Pauschalversteuerung i.S.v. § 40 EStG vornehmen möchte.

Bestandteil des Arbeitsvertrages ab Januar 2017 sind ein Barlohnbestandteil und ein Sachbezug in Form der Überlassung des Elektrofahrrades. Es liegt eine Form der Gehaltsumwandlung vor. Unstreitig ist, dass der Barlohn i.H.v. 2.000 EUR monatlich steuerpflichtigen Arbeitslohn i.S.v. § 8 Abs. 1 EStG darstellt. Im Jahr 2017 ergibt sich damit ein Barlohn von 24.000 EUR.

Für die Überlassung des Fahrrades ist zu beachten, dass dies das Kerngeschäft des Unternehmers E darstellt. Somit findet die Überlassung (Dienstleistung) nicht überwiegend an Arbeitnehmer statt und der Anwendungsbereich der § 8 Abs. 3 EStG ist erfüllt. Der Wert des monatlichen Sachbezuges ermittelt sich demnach gem. § 8 Abs. 3 S. 1 EStG aus den um vier Prozent geminderten Endpreis des Arbeitgebers im allgemeinen Geschäftsverkehr, hier 96 EUR (100 EUR x (1 ./ 0,04)). Im Jahr 2017 erhält D damit Sachbezüge i.H.v. 1.152 EUR. Es ist zu beachten, dass der Freibetrag von 1.080 EUR jährlich anzuwenden ist (vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 EStG). Damit ergibt sich für 2017 ein steuerpflichtiger Sachbezug von 72 EUR.

Für D liegen in 2017 steuerpflichtige Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit (vgl. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) i.H.v. 24.072 EUR vor:

	24.000 EUR	Barlohn
+	1.200 EUR	Üblicher Endpreis
./.	48 EUR	Abschlag vier Prozent
./.	1.080 EUR	Freibetrag
=	24.072 EUR	steuerpflichtige Einnahmen

Es handelt sich bei der Bewertung des Sachbezuges mit Hilfe von § 8 Abs. 3 EStG laut höchstrichterlicher Rechtsprechung um ein Wahlrecht.¹⁸⁷ Daher ist zu prüfen, ob sich mit der Bewertung durch § 8 Abs. 2 EStG ein Steuervorteil für den Arbeitnehmer D ergeben würde.

Der maßgebende monatliche Durchschnittswert ergibt sich aus einem Prozent der auf volle Hundert abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers am 01. Januar 2017, hier 5.300 EUR.¹⁸⁸ Damit ergibt sich ein Sachbezugswert im Jahr 2017 von 636 EUR (5.300 EUR x 1 Prozent x 12 Monate). Die Freigrenze von 44 EUR monatlich findet keine Anwendung (vgl. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG).

Bei einer Bewertung des Sachbezuges nach § 8 Abs. 2 EStG würden die steuerpflichtigen Einnahmen in 2017 somit 24.636 EUR betragen:

	24.000 EUR	Barlohn
+	636 EUR	Durchschnittswert
=	24.636 EUR	steuerpflichtige Einnahmen

Im dargestellten Beispiel ergäbe sich damit eine Differenz beim steuerpflichtigen Arbeitslohn des D von 564 EUR (24.636 EUR ./ 24.072 EUR) zugunsten der Bewertung des Sachbezuges mit § 8 Abs. 3 EStG. Wird ein Einkommensteuertarif von 30 Prozent (vgl. § 32a Abs. 1 EStG) für D angenommen, ergäbe sich eine steuerliche Ersparnis von rund 169 EUR. Eine Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG scheidet unabhängig von der Art der Bewertung aus (vgl. § 37b Abs. 2 S. 2 EStG).

Anhand des dargestellten Vergleichs ist erkennbar, dass die Bewertung des Sachbezuges mit § 8 Abs. 3 EStG grundsätzlich zu einem höheren Ergebnis als bei der Bewertung mit dem Durchschnittswert i.S.v. § 8 Abs. 2 S. 10 EStG führt. Allerdings dürfte sich eine Bewertung mit § 8 Abs. 3 EStG aufgrund des Rabattfreibetrages von 1.080 EUR jährlich bei einem sich ergebenden Bewertungswahlrecht im Falle der Überlassung eines Elektrofahrrades anbieten.

Unabhängig von der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage entsteht aufgrund des tauschähnlichen Umsatzes i.S.v. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG Umsatzsteuer. Die Höhe ist dabei in Abhängigkeit von der Frage, ob eine Übernahme der lohnsteuerlichen Werte erfolgt oder ob die Bemessung anhand des üblichen Entgelts als Gegenleistung erfolgt, zu ermitteln. Diesbezüglich liegt bislang keine Normierung oder Verwaltungsanweisung vor.

¹⁸⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 26. Juli 2012, VI R 30/09 BStBl. II 2012 S. 400.

¹⁸⁸ Vgl. Oberste Finanzbehörden der Länder vom 23. November 2012, a.a.O.

Anlage 21 zu Kapitel 5.1

Berechnung des Sachbezugswertes bei der Überlassung eines Elektrofahrrades an Arbeitnehmer im Falle einer Sonderrechtsbeziehung

Unternehmer F betreibt ein Solarunternehmen. Bisher hat er seinem Arbeitnehmer E unabhängig vom Arbeitsvertrag gelegentlich einen Tankgutschein (Wert 40 EUR) überlassen. E will allerdings ab Juni 2017 aufgrund des ökologischen Aspekts kein Personenkraftfahrzeug mehr nutzen. F ist begeistert von dieser Idee und entscheidet sich spontan, seinen Arbeitnehmer mit der Überlassung eines Elektrofahrrades für private Fahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu unterstützen (vgl. § 9 Abs. 4 EStG). Er schließt mit dem Hersteller eines Elektrofahrrades einen Leasingvertrag zum 01. Juli 2017 mit einer monatlichen Leasingrate von 95,20 EUR ab. Ab diesem Tag findet auch die Überlassung an den Arbeitnehmer E statt. Eine Vereinbarung im Arbeitsvertrag erfolgt nicht. Der bisherige Barlohn des E von monatlich 4.000 EUR wird nicht gekürzt. Darüber hinaus soll sich auch keine Gehaltserhöhung aus diesem Sachverhalt ergeben. Es wird auch keine sonstige Gegenleistung des E erwartet. Eine Fahrradvermietung am Abgabeort hätte dafür monatlich 119 EUR inklusive Umsatzsteuer verlangt. Zu klären ist, welche steuerlichen Konsequenzen sich ergeben.

Ertragsteuerlich erzielt E Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.v. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Einnahme ist zum einen der Barlohn (vgl. § 8 Abs. 1 S. 1 EStG). Zum anderen stellt die Überlassung des Elektrofahrrades einen Sachbezug dar. Im vorliegenden Fall handelt es sich aufgrund der Gestaltung nicht um eine Gehaltumwandlung, sondern um den Ausnahmefall der Sonderrechtsbeziehung.¹⁸⁹ Die Bewertung des Sachbezuges hat gem. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort, hier 119 EUR, zu erfolgen. Da dieser Vorteil die Freigrenze von monatlich 44 EUR übersteigt, stellt der Sachbezug in vollem Umfang steuerpflichtigen Arbeitslohn dar (vgl. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG).

Für den Monat Juli 2017 ergeben sich für E damit steuerpflichtige Einnahmen i.H.v. 4.119 EUR:

	4.000 EUR	Barlohn
+	119 EUR	Sachbezugswert
=	4.119 EUR	steuerpflichtige Einnahmen

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass mangels einer Gegenleistung des E eine gleichgestellte sonstige Leistung des Arbeitgebers vorliegt (vgl. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Es handelt

¹⁸⁹ Vgl. OFD Nordrhein-Westfalen vom 17. Mai 2017, a.a.O.

sich nicht um eine Aufmerksamkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts, da der Wert der Zuwendung 60 EUR übersteigt (vgl. A 1.8 Abs. 3 S. 2 UStAE). Die Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG mit den entstandenen Ausgaben mit vollem oder teilweisem Vorsteuerabzug zu ermitteln. Soweit der Arbeitgeber F aus dem Eingangsumsatz unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug hatte, betragen die maßgeblichen Aufwendungen 80 EUR. Darauf würde eine Umsatzsteuer im Monat Juli 2017 i.H.v. 15,20 EUR entfallen.

**Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge
(Elektromobilitätsgesetz; § 2 EmoG)**

„§ 2 Begriffsbestimmungen

Im Sinne dieses Gesetzes sind

1. ein elektrisch betriebenes Fahrzeug: ein reines Batterieelektrofahrzeug, ein von außen aufladbares Hybridelektrofahrzeug oder ein Brennstoffzellenfahrzeug,
2. ein reines Batterieelektrofahrzeug: ein Kraftfahrzeug mit einem Antrieb,
 - a) dessen Energiewandler ausschließlich elektrische Maschinen sind und
 - b) dessen Energiespeicher zumindest von außerhalb des Fahrzeuges wieder aufladbar sind,
3. ein von außen aufladbares Hybridelektrofahrzeug: ein Kraftfahrzeug mit einem Antrieb, der über mindestens zwei verschiedene Arten von
 - a) Energiewandlern, davon mindestens ein Energiewandler als elektrische Antriebsmaschine, und
 - b) Energiespeichern, davon mindestens einer von einer außerhalb des Fahrzeuges befindlichen Energiequelle elektrisch wieder aufladbar,verfügt,
4. ein Brennstoffzellenfahrzeug: ein Kraftfahrzeug mit einem Antrieb, dessen Energiewandler ausschließlich aus den Brennstoffzellen und mindestens einer elektrischen Antriebsmaschine bestehen,
5. Energiewandler: die Bauteile des Kraftfahrzeugantriebes, die dauerhaft oder zeitweise Energie von einer Form in eine andere umwandeln, welche zur Fortbewegung des Kraftfahrzeuges genutzt werden,
6. Energiespeicher: die Bauteile des Kraftfahrzeugantriebes, die die jeweiligen Formen von Energie speichern, welche zur Fortbewegung des Kraftfahrzeuges genutzt werden.“

Anlage 23 zu Kapitel 7.2

Kohlenstoffdioxid-Typprüfwert bei ausgewählten Kraftfahrzeugen (§ 4 Abs. 1 Nr. 2 Sachbezugswertverordnung Österreich)

In der folgenden Tabelle werden für ausgewählte Hybridelektro kraftfahrzeuge (Plug-in-Hybrid) die vom KBA veröffentlichten Schadstoff-Typprüfwerte (Stand 15. Dezember 2017) dargestellt.¹⁹⁰ Die durch das KBA festgelegten Werte sollen eine Einschätzung des realen Kohlenstoffdioxidausstoßes von Plug-in-Hybridkraftfahrzeugen im Verhältnis zu den Begrenzungen durch die Sachbezugswertverordnung in Österreich erleichtern:

Fahrzeug	Gramm CO₂ je Kilometer (gewichtet)
Volvo V60 Plug-in-Hybrid	48
Daimler S 500 PLUG IN HYBRID	65
Porsche Panamera S E-Hybrid	71
Porsche Cayenne S E-Hybrid	79
BMW 330e Plug-in-Hybrid	44
Toyota Prius PLUG-IN Hybrid	49

Tabelle 6: Schadstoffwerte laut KBA bei ausgewählten Plug-in-Hybridkraftfahrzeugen

¹⁹⁰ Vgl. https://www.kba.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Fahrzeugtechnik/SV/sv221_m1_schad_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=20, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.42 Uhr.

Anlage 24 zu Kapitel 7.2

Darstellung der maximalen Kohlenstoffdioxid-Emissionen pro Kilometer

In der folgenden Tabelle soll die Entwicklung der Obergrenze der CO₂-Emissionen pro Kilometer von Plug-in-Hybridkraftfahrzeugen für die Begünstigung bei der Ermittlung des Sachbezuges veranschaulicht werden (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 2 Sachbezugswerteverordnung Österreich):

Zeitraum	maximale CO₂-Emissionen pro Kilometer
2016	130
2017	127
2018	124
2019	121
ab 2020	118

Tabelle 7: Entwicklung der Grenze für die Minderung des Sachbezuges in Österreich

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Abtretung Umweltbonus an die Leasinggesellschaft	44
Abbildung 2: Abtretung Umweltbonus an den Kfz-Händler	44
Abbildung 3: Darstellung des Umweltbundesamtes zur Entwicklung der Treibhausgas- Emissionen ab 1990	IX
Abbildung 4: Darstellung der Emissionen von Kohlendioxid, Methan und Distickstoffoxid durch das Umweltbundesamt	X
Abbildung 5: Codierung der Zulassungsbescheinigung Teil I im Feld P. 3 und Feld 10	XI
Abbildung 6: Erfassung der Batteriekapazität in Kilowattstunden im Feld 22 der Zulassungsbescheinigung Teil I.....	XV

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: fortlaufende Darstellung des Minderungsbetrages und des Höchstbetrages	8
Tabelle 2: pauschale Anrechnung der vom Arbeitnehmer getragenen Stromkosten.....	24
Tabelle 3: Vergleich der Förderbeträge in Deutschland und Österreich.....	45
Tabelle 4: Codierung für ertragsteuerlich begünstigte (Hybrid-) Elektrokräftfahrzeuge	XIV
Tabelle 5: Übersicht über die Berücksichtigung der Nebenkosten des Batteriesystems bei der Berechnung der Gesamtkosten.....	XXI
Tabelle 6: Schadstoffwerte laut KBA bei ausgewählten Plug-in-Hybridkräftfahrzeugen	XLV
Tabelle 7: Entwicklung der Grenze für die Minderung des Sachbezuges in Österreich	XLVI

Rechtsquellenverzeichnis

Gesetze

- Bundesgesetz, mit dem eine Abgabe für den Normverbrauch von Kraftfahrzeugen eingeführt wird in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Dezember 1991 (BGBl. I Nr. 695/1991), das zuletzt durch das Gesetz zur Änderung des Normverbrauchsabgabengesetz vom 17. Juli 2017 (BGBl. I Nr. 89/2017) geändert worden ist
- Bundeshaushaltsordnung vom 19. August 1969 (BGBl. I S. 1284), die zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I S. 3122) geändert worden ist
- Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, ber. S. 2909, 2003 S. 738), das zuletzt geändert durch Gesetz vom 20. Juli 2017 (BGBl. I S. 2787) geändert worden ist
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 (BGBl. I 2013 S. 1809) geändert worden ist
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I 2009 S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2017 (BGBl. I 2017 S. 3214) geändert worden ist
- Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 05. Dezember 2012 (BGBl. I 2012 S. 2431)
- Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge (Elektromobilitätsgesetz) vom 05. Juni 2015 (BGBl. I 2015 S. 898)
- Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland vom 02. März 2009 (BGBl. I 2009 S. 416)
- Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 07. November 2016 (BGBl. I 2016 S. 2498)
- Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809, BGBl. II S. 1120)
- Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Dezember 1972 (BGBl. I 1972 S. 2209)
- Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132)
- Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. Mai 1985 (BGBl. I 1985 S. 784) geändert worden ist
- Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22. Dezember 1989 (BGBl. I 1989 S. 2436) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl. I 1992 S. 297) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1979 (BGBl. I 1979 S. 132), das zuletzt durch das Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz 1997 vom 18. April 1997 (BGBl. I 1997 S. 805) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das dritte Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I 2006 S. 3344) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21. Dezember 2008 (BGBl. I 2008 S. 2896) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05. Dezember 2012 (BGBl. I 2012 S. 2431) geändert worden ist

Kraftfahrzeugsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I 2002 S. 3818), das zuletzt durch das Sechste Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 6. Juni 2017 (BGBl. I 2017 S. 1491) geändert worden ist

Steueränderungsgesetz 2015 vom 02. November 2015 (BGBl. I 2015 S. 1834)

Stromsteuergesetz in der Fassung vom 24. März 1999 (BGBl. I 1999 S. 378, ber. 2000 I S. 147), das zuletzt durch Art. 4 des Zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 27. August 2017 (BGBl. I 2017 S. 3299, 3312) geändert worden ist

Verordnungen

Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) in der Fassung vom 26. April 2012 (BGBl. I 2012 S. 679), die zuletzt durch die Erste Verordnung zur Änderung der StVZO vom 20. Oktober 2017 (BGBl. I 2017 S. 3723) geändert worden ist

Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers als Arbeitsentgelt (SvEV) vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I 2006 S. 3385), das zuletzt durch die Verordnung zur Änderung der SvEV und anderer Verordnungen vom 7. Dezember 2017 (BGBl. I 2017 S. 3906) geändert worden ist

Verordnung über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr (FZV) vom 3. Februar 2011 (BGBl. I S. 139), das zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 31. Juli 2017 (BGBl. I S. 3090) geändert worden ist

Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern, Stand Juli 2017

Urteile

BFH, Urteil vom 31. Mai 2001, V R 97/98 BStBl. II 2001 S. 658
BFH, Urteil vom 26. Juli 2012, VI R 30/09 BStBl. II 2012 S. 400
BFH, Urteil vom 19. September 2012, VI R 54/11 BStBl. II 2013 S. 395
BFH, Urteil vom 18. Dezember 2014, VI R 75/13 BStBl. II 2015 S. 670
BFH, Urteil vom 30. November 2016, VI R 2/15 BStBl. II 2017 S. 1014
EUGH, Urteil vom 14. September 2006, C-72/05 (BStBl. II 2007 S. 32, Wollny)
FG Saarland, Gerichtsbescheid vom 18. Januar 2017, 1 K 1250/15
FG Düsseldorf, Urteil vom 24. Januar 2017, 10 K 1932/16 E
FG Nürnberg, Urteil vom 27. April 2017, 6 K 18/17

Verwaltungsanweisungen

BMF, Schreiben vom 19. April 1971, IV B/2 - S 2170 - 31/71, BStBl. I 1971 S. 264
BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2000, IV D 2 - S 1551-188/00, BStBl. I 2000 S. 1532
BMF, Schreiben vom 18. November 2009, IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009 S. 1326
unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 15. November 2012, IV C 6, S 2177/10/10002, BStBl. I 2012 S. 1099
BMF, Schreiben vom 16. Mai 2013, IV C 5 - S 2334/07/0011, BStBl. I 2013 I S. 729
BMF, Schreiben vom 22. Mai 2013, IV C 5 - S 2388/11/10001-02, BStBl. I 2013 S. 728
BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014 S. 835 unter
Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom 24. Januar 2018,
2018/0017462
BMF, Schreiben vom 05. Juni 2014, IV D 2 - S 7300/07/10002, BStBl. I 2014 S. 896
Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Bekanntmachung Richtlinie zur Förderung
des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29. Juni
2016
BMF, Schreiben vom 14. Dezember 2016, IV C 5 - S 2334/14/10002-03, BStBl. I 2016
S. 1446 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF, Schreiben vom
26. Oktober 2017, IV C 5 - S 2334/14/10002-06, BStBl. I 2017 S. 1439
BMF, Schreiben vom 15. Dezember 2016, IV C 5 - S 2334/16/10003, BStBl. I 2016 S. 1449
BMF, Schreiben vom 21. September 2017, IV C 5 - S 2334/11/10004-02, BStBl. I 2017
S. 1336
BMF, Schreiben vom 26. Oktober 2017, IV C 5 - S 2334/14/10002-06, BStBl. I 2017 S. 1439
BMF, Schreiben vom 17. November 2017, IV C 5 - S 2334/12/10002-04, BStBl. I 2017
S. 1546

Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR) vom 16. Dezember 2005 (BStBl. I Sondernummer 1/2005), die zuletzt durch die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 vom 25. März 2013 (BStBl. I 2013 S. 276) geändert worden sind

Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) vom 10. Oktober 1989 (BGBl. I 1989, S. 1849), die zuletzt durch Art. 10 des Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 17. August 2017 (BGBl. I 2017 S. 3214) geändert worden ist

Lohnsteuer-Richtlinien 2015 (LStR) vom 10. Dezember 2007 (BStBl. I Sondernummer 1/2007), die zuletzt durch die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 vom 22. Oktober 2014 (BStBl. I 2014 S. 1344) geändert worden sind

Oberste Finanzbehörden der Länder vom 23. November 2012, BStBl. I 2012 S. 1224

OFD Niedersachsen vom 09. Februar 2017, S 7200 A - 446 - St 172

OFD Nordrhein-Westfalen vom 17. Mai 2017, Kurzinfo LSt (Lohnsteuer)

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)

Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2018 vom 1. Oktober 2010 (BStBl. I 2010 S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2017 (BStBl. I 2018 S. 72) geändert worden ist

Gesetzgebungsverfahren

BrDrs. 114/15 vom 24. März 2015

BrDrs. 277/16 vom 27. Mai 2016

BrDrs. 277/1/16 vom 24. Juni 2016

BrDrs. 277/16(B) vom 08. Juli 2016

BrDrs. 18/9239 vom 20. Juli 2016

Br. Plenarprotokoll 935 vom 10. Juli 2015

BtDrs. 18/5864 vom 26. August 2015

BtDrs. 18/8828 vom 20. Juni 2016

BtDrs. 18/9688 vom 21. September 2016

Bt. Finanzausschuss 18/85 vom 05. September 2016

Bt. Plenarprotokoll 18/190 vom 22. September 2016

Regierungsprogramme

Integriertes Umweltprogramm 2030 vom August 2016

Regierungsprogramm Elektromobilität vom 18. Mai 2011

Literaturverzeichnis

Kommentare

Schober, Tibor in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz - Kommentar, Verlag Dr. Otto Schmidt, Loseblattwerk Stand 279. Aktualisierung Mai 2017

Slapio, Ursula in Birkenfeld/Wäger, Das große Umsatzsteuerhandbuch - Kommentar, Dr. O. Schmidt, Loseblattwerk Stand 74. Aktualisierung November 2016

Zeitschriften

Becker, Stephan „Privatnutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen" in NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 38/2014 vom 15. September 2014

Seifert, Michael „Neues zur Gestellung und Abrechnung von Job-Bikes" in NWB 33/2017 vom 14. August 2017

Wünnemann, Dr. Monika „Steuerliche Förderung der Elektromobilität" in NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 43/2016 vom 24. Oktober 2016

Zens, Dieter „Förderung der Elektromobilität und Neuregelung zur Abgrenzung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten" in NWB 4/2013 vom 21. Januar 2013

Zens, Dieter „Förderung der Elektromobilität: Fortsetzung und Ausbau der Begünstigung im KraftStG" in NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 10/2017 vom 06. März 2017

Internetseiten

ADAC Autotest Volkswagen Golf Variant 1.6 TDI Trendline DSG
https://www.adac.de/_ext/itr/tests/autotest/at4336_vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dpf/vw_golf_variant_16_tdi_trendline_dsg_7_gang_dpf.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.01 Uhr

ADAC Autotest Nissan Leaf
https://www.adac.de/_ext/itr/tests/Autotest/AT4719_Nissan_Leaf/Nissan_Leaf.pdf, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.06 Uhr

Auto-News Volkswagen E-Golf
http://www.auto-news.de/test/einzeltest/daten/anzeige_VW-e-Golf-im-Test-Fahrspass-ist-angesagt,-nicht-Verzicht_id_35211, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.13 Uhr

BAFA Liste der förderfähigen Elektrofahrzeuge
http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Energie/emob_liste_foerd_erfaehige_fahrzeuge.pdf?__blob=publicationFile&v=26, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.08 Uhr

- BAFA Umweltbonus: Zwischenbilanz zum Antragstand vom 31. Dezember 2017
http://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Energie/emob_zwischenbilanz.html, zuletzt geprüft am 28. Januar 2018 um 14.05 Uhr
- bmvit Förderpaket für Elektromobilität (Österreich)
<https://www.bmvit.gv.at/presse/aktuell/downloads/leichtfried/emobilpaket.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.11 Uhr
- Bundesregierung Ergebnis 103. Sitzung am 18. Mai 2016
<https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Kabinettsitzung/2016/05/2016-05-17-kabinet.html>, zuletzt geprüft am 28. Januar 2018 um 13.59 Uhr
- Kraftfahrtbundesamt Bestand an Pkw in den Jahren 2008 bis 2017
https://www.kba.de/DE/Statistik/Fahrzeuge/Bestand/Umwelt/b_umwelt_z.html?nn=663524, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.16 Uhr
- Kraftfahrtbundesamt Schadstoff-Typprüfwerte von Kraftfahrzeugen zur Personenbeförderung mit höchstens neun Sitzplätzen und Wohnmobilen
https://www.kba.de/SharedDocs/Publikationen/DE/Fahrzeugtechnik/SV/sv221_m1_schad_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=20, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.42 Uhr
- Kraftfahrtbundesamt Muster Zulassungsbescheinigung Teil I
https://www.kba.de/DE/Typgenehmigung/Fahrzeugtypdaten_amtlDaten_TGV/Fahrzeugzulassung/Typdaten/zb_1.pdf?__blob=publicationFile&v=4, zuletzt geprüft am 03. März 2018 um 10.02 Uhr
- Nissan Preisliste des Nissan e-NV200 EVALIA
<https://www.nissan-cdn.net/content/dam/Nissan/de/brochures/pkw/e-nv200-evalia-broschuere-preisliste.pdf>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.18 Uhr
- UNESCO Patent DRP 37435
<http://www.unesco.org/new/en/communication-and-information/memory-of-the-world/register/full-list-of-registered-heritage/registered-heritage-page-1/benz-patent-of-1886/>, zuletzt geprüft am 04. Februar 2018 um 12.38 Uhr
- Universität Aachen Brennstoffzellen
<http://www.vka.rwth-aachen.de/cms/VKA/Forschung/Arbeitsgebiete/~klmo/Brennstoffzellen/>, zuletzt geprüft am 06. Januar 2018 um 12.15 Uhr

Fachbücher

Brockhaus, Enzyklopädie Band 1, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage

Brockhaus, Enzyklopädie Band 4, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage

Brockhaus, Enzyklopädie Band 13, F. A. Brockhaus Leipzig, 21. Auflage

Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere hiermit an Eides Statt, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die gedruckte und die digitalisierte Form der Diplomarbeit sind identisch.

Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Meißen, den 08. März 2018