§ 3 Nr. 46 (Arbeitgeberleistungen zum Aufladen von Elektrofahrzeugen)

idF des ElektroMobFördG v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211)

Steuerfrei sind

...

46. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 46

1

Grundinformation zu Nr. 46: Die Regelung stellt Leistungen des ArbG für das elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs des ArbN im Betrieb des ArbG und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 46:

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung mit weiteren, bereits anderweitig gesetzlich geregelten StBefreiungen im Interesse einer besseren Übersicht. Nr. 46 regelte die StBefreiung der Bergmannsprämien nach dem Gesetz über Bergmannsprämien.
- ▶ *StVereinfG 2011 v. 1.11.2011* (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Aufhebung der Vorschrift mW ab VZ 2011.
- ▶ *Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr („ElektroMobFördG“) v. 7.11.2016* (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211): Die Vorschrift wurde neu besetzt und befreit nunmehr vom ArbG dem ArbN gewährte Vorteile für das Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs in seinem Betrieb und für die zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Ladevorrichtungen.

Die StBefreiung ist befristet. Sie gilt ab VZ 2017 und endet mit dem VZ 2030 (§ 52 Abs. 4 Satz 21).

Bedeutung der Nr. 46:

- ▶ *Rechtspolitische Bedeutung:* Die StBefreiung ist eine der stl. und außerstl. Maßnahmen, mit denen die politischen Entscheidungsträger die Elektromobilität fördern bzw. anreizen wollen; ArbG sollen so zudem motiviert werden, sich stärker am Ausbau der Ladeinfrastruktur zu beteiligen (BTDrucks. 18/8828, 9 ff.; BTDrucks. 18/9688, 7).

- ▶ **Steuersystematische Bedeutung:** Die StBefreiung ist konstitutiv. Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung der elektrischen Energie bzw. der dafür erforderlichen Ladeinfrastruktur für private Zwecke des ArbN ist grds. stbarer Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, sofern alle geldwerten Vorteile, die der ArbN aus dem Dienstverhältnis erhält, insgesamt monatlich 44 € übersteigen (§ 8 Abs. 2 Satz 9).

Nr. 46 ist eine auf Lenkungsmotiven beruhende Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 9). Diese privilegiert Elektrofahrzeuge nutzende ArbN uE ungerechtfertigt. Das gesetzgeberische Motiv, die Elektromobilität zu fördern, stellt keine ausreichende sachliche Rechtfertigung dar – mit dem Erg., dass die StBefreiung gegen die Besteuerungsgleichheit verstößt (s. § 3 Allg. Anm. 15).

Geltungsbereich der Nr. 46: Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich nur auf Stpfl., die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen (unbeschränkt und beschränkt stpfl. ArbN).

Verhältnis der Nr. 46 zu anderen Vorschriften:

- ▶ **Verhältnis zu § 3 Nr. 37:** Nr. 37 stellt – ebenfalls als Beitrag zur Förderung der Elektromobilität – geldwerte Vorteile aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads an den ArbN stfrei.
- ▶ **Verhältnis zu § 3 Nr. 50:** Die Erstattung der vom ArbN selbst getragenen Stromkosten für einen Dienstwagen ist ggf. stfrei nach Nr. 50 (s. Anm. 2).
- ▶ **Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 2 und § 8 Abs. 2 Satz 4:** Siehe BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 12, 13.
- ▶ **Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a:** Nutzt der ArbN sein privates Elektrofahrzeug für Dienstfahrten, kann er die gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätze auch dann ansetzen, wenn er stfreie Vorteile nach Nr. 46 erhält (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 32, 33).
- ▶ **Verhältnis zu § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6:** Der ArbG kann den geldwerten Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung pauschal mit 25 % LSt besteuern. Das Gleiche gilt für Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung einer Ladevorrichtung (s. im Einzelnen BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 27 ff.; § 40 Anm. 44a).

2 B. Erläuterungen zu Nr. 46: Steuerfreiheit der Arbeitgeberleistungen zum Aufladen von Elektrofahrzeugen und zur Überlassung von Ladevorrichtungen

Steuerbefreit sind das Aufladen von Elektrofahrzeugen durch ArbN auf Kosten des ArbG in seinem Betrieb und die Überlassung von betrieblichen Ladevorrichtungen, soweit es sich dabei um geldwerten Vorteil handelt. Die Leistung des ArbG muss jeweils zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Elektrofahrzeug und Hybridelektrofahrzeug: Die StBefreiung zielt auf Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. Elektrofahrzeuge sind danach solche Kfz., die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden und die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elek-

trischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern speisen (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 6). Hybridelektrofahrzeug ist ein Hybridfahrzeug, das zum Zwecke des mechanischen Antriebs aus einem Betriebskraftstoff und einer Speichereinrichtung für elektrische Energie (zB Batterie) Energie bzw. Leistung bezieht. Hybridelektrofahrzeuge müssen zudem extern aufladbar sein (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 8; § 6 Anm. 812; § 40 Anm. 44b).

Elektrofahrzeuge iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 sind auch zulassungspflichtige Elektrofahräder, die schneller als 25 km/h mit elektrischer Unterstützung fahren können, und Elektrokleinstfahrzeuge. Das sind Kfz. mit elektrischem Antrieb und einer bauartigen Höchstgeschwindigkeit von nicht weniger als 6 km/h und nicht mehr als 20 km/h. Aus Billigkeitsgründen sollen zudem vom ArbG gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen von Elektrofahrädern, die verkehrsrechtl. nicht als Kfz. einzuordnen sind, im Betrieb des ArbG oder eines verbundenen Unternehmens nicht zum Arbeitslohn rechnen (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 10; BTDrucks. 18/9688, 7).

Elektrisches Aufladen: Die stfrei gestellten Vorteile müssen sich aus der Versorgung von Elektrofahrzeugen mit elektrischer Energie („Strom tanken“) ergeben. Der Bezug von elektrischer Energie erfolgt an entsprechenden Ladevorrichtungen im Betrieb des ArbG.

Ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers: Die Ladevorrichtung muss sich an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des ArbG (s. dazu § 19 Anm. 62 ff.) oder eines mit diesem verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) befinden. Eine „Betankung“ außerhalb des Betriebs des ArbG auch auf dessen Kosten ist danach nicht stfrei. Durch das Abstellen auf den Betrieb des ArbG soll erreicht werden, dass sich der jeweilige ArbG selbst unmittelbar an dem Ausbau der Ladefrastruktur beteiligt (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 15, 16; BTDrucks. 18/8828, 13).

Der Begriff der ortsfesten betrieblichen Einrichtung bzw. des verbundenen Unternehmens ist § 9 Abs. 4 Satz 1 entlehnt (s. dazu § 9 Anm. 545).

Begünstigt sind die ArbN. Deshalb gilt die StBefreiung zB nicht für Ladestrom an Geschäftsfreunde und Kunden des ArbG und auch nicht für fremde ArbN. Die StBefreiung soll aber auch für Leiharbeitnehmer im Betrieb des Entleihers gelten (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 16; BTDrucks. 18/8828, 10). Dies ist uE mit dem Wortlaut der Vorschrift nicht vereinbar, denn der Entleiher ist nicht der ArbG des Leiharbeitnehmers. Die StBefreiung setzt aber nach seinem Wortlaut voraus, dass sich die Ladevorrichtung im Betrieb des ArbG bzw. eines verbundenen Unternehmens befindet.

Vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen sind Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Arbeitslohn ist jeder gewährte Vorteil, der im weitesten Sinne durch das Dienstverhältnis veranlasst ist und keine nicht stbare Zuwendung des ArbG darstellt (§ 19 Anm. 100). Das kostenlose oder verbilligte Überlassen von Ladestrom durch den ArbG für das Aufladen eines Elektrofahrzeugs, das der ArbN für private Zwecke nutzt, ist Arbeitslohn (s. Anm. 1).

Die StBefreiung betrifft nicht nur die private Nutzung eines privaten Elektrofahrzeugs (so noch der RegE, s. BTDrucks. 18/8828, 9, 13), sondern auch die private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs (Dienstwagen, BTDrucks. 18/9688, 2,7), sofern der private Nutzungsanteil nicht pauschal ermittelt (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3

iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2; s. § 8 Anm. 80 ff.), sondern mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs tatsächlich nachgewiesen wird (§ 8 Abs. 2 Satz 4 Halbs. 1; s. § 8 Anm. 100 ff.; BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 11, 12).

Für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung: Die StBefreiung erfasst auch Vorteile aus der vom ArbG zur privaten Nutzung überlassenen Ladevorrichtung. Es geht dabei um den Sachverhalt, dass das Elektrofahrzeug des ArbN außerhalb des betrieblichen Bereichs aufgeladen wird. Da aufgrund der begrenzten Batteriekapazität und der damit verbundenen geringen Reichweite der ArbN den Ladevorgang beim Elektrofahrzeug regelmäßig, also auch außerhalb des Betriebs, zwangsläufig vornehmen muss, wollte der Gesetzgeber auch insoweit lenkend eingreifen (s. Anm. 1; BTDrucks. 18/8828, 13).

- ▶ *Mit Ladevorrichtung* sind die für das Aufladen der Batterien eines Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugs erforderliche technische Infrastruktur einschließlich Zubehör sowie die die Installation und Inbetriebnahme betreffenden Dienstleistungen gemeint (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 13).
- ▶ *Private Nutzung* ist jede Nutzung der Ladevorrichtung durch den ArbN außerhalb der betrieblichen Nutzung durch den ArbG. Steuerfrei ist daher auch die Nutzung der zeitweise überlassenen betrieblichen Ladevorrichtung im Rahmen anderer Einkunftsarten des ArbN (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 21).
- ▶ *Betrieblich:* Die Ladevorrichtung muss „betrieblich“, dh. Teil des BV des ArbG sein. Sie muss dem ArbN außerhalb des Betriebs zur privaten Nutzung „überlassen“ werden. Die Überlassung kann in Form einer Leihe oder Miete vollzogen werden. Auch die Übereignung der (betrieblichen) Gerätschaften durch den ArbG an den ArbN ist eine Überlassung. Es muss sich um eine zeitweise Überlassung handeln, so dass die Übereignung nicht stbegünstigt ist (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 18). Erfolgt die Überlassung iSd unentgeltlich oder verbilligt, handelt es sich um Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, der allerdings stfrei ist. Die StBefreiung betrifft an dieser Stelle jedoch nur die Überlassung der Ladevorrichtung, nicht etwa auch Vergünstigungen des ArbG beim Bezug von Ladestrom. Entnimmt der ArbN an der „betrieblichen“ Ladevorrichtung Strom für sein privat genutztes Fahrzeug und erstattet der ArbG die Kosten, handelt es sich um stpfl. Arbeitslohn. Bei Dienstwagen stellt die Erstattung der vom ArbN getragenen Stromkosten Auslagenersatz iSd. Nr. 50 dar (BMF v. 29.9.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10009 – 004, BStBl. I 2020, 972 Rz. 19, 22 ff.).

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Die StBefreiung hat in beiden Varianten zur Voraussetzung, dass die Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (zum Erfordernis s. zB § 3 Nr. 37 Anm. 2). Leistungen, die unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, sind nicht stfrei (BTDrucks. 18/8828, 13).