

DIENSTFAHRRÄDER UND E-BIKES

STEUERLICHE ASPEKTE BEI FAHRRÄDERN IM UNTERNEHMERISCHEN BEREICH

MERKBLATT 02 | 2020 | NR. 1826.3

INHALT

1. Einleitung
2. Kauf von Fahrrädern im unternehmerischen Bereich
3. Nutzung des Fahrrades/E-Bikes durch den Unternehmer
 - 3.1 Privatnutzung des Fahrrades
 - 3.2 Geldwerter Vorteil für Wege zwischen Wohnung und 1. Betriebsstätte
 - 3.3 Abschlag für E-Modelle
 - 3.4 Kostendeckelungsmethode
4. Überlassung des Fahrrades/E-Bikes an Arbeitnehmer
5. Gehaltsumwandlung zugunsten eines Fahrrades/E-Bikes
 - 5.1 Fahrradüberlassung aus Sicht des Arbeitnehmers
 - 5.2 Fahrradüberlassung aus Sicht des Unternehmens/Arbeitgebers im Leasingmodell
6. Übereignung eines betrieblichen Fahrrades
7. Nutzung des Privatrades für betriebliche Fahrten
8. Stromversorgung von E-Bikes
9. Umsatzsteuerliche Behandlung
 - 9.1 Kauf von Fahrrädern im unternehmerischen Bereich
 - 9.2 Nutzung des Fahrrades/E-Bikes durch den Unternehmer
 - 9.3 Überlassung des Fahrrades/E-Bikes an Arbeitnehmer
 - 9.4 Nutzung des Privatrades für betriebliche Fahrten
 - 9.5 Stromversorgung von E-Bikes
10. Fazit

1. EINLEITUNG

Fahrräder erfreuen sich zunehmender Beliebtheit. Ursachen sind das zunehmende ökologische Bewusstsein der Bevölkerung, katastrophale Verkehrszustände in einigen Großstädten sowie ein umfassendes Angebot von Elektrofahrrädern, die ein entspanntes Fortkommen fast ohne eigene Anstrengungen ermöglichen. Zunehmend befinden sich auch im Betriebsvermögen der Unternehmen Fahrräder – und Mitarbeitern wird statt eines Dienstwagens ein Dienstfahrrad angeboten. In Unternehmen mit sehr großem Betriebsgelände, z. B. bei Automobilproduzenten, aber auch in Unternehmen, die in Großstädten angesiedelt sind, spielen Fahrräder eine immer größere Rolle. Zudem setzen einige Branchen verstärkt auf den Einsatz von Fahrrädern, z. B. Kurierdienste oder Lebensmittellieferservices, weil diese praktischer und in Städten schneller sind als Kfz. Das macht eine Auseinandersetzung mit diesem Thema unumgänglich. Dieses Merkblatt stellt die Rechts-

lage ab 2019 dar. Die Neuerungen durch das sog. Jahressteuergesetz 2019 sind bereits berücksichtigt.

Zur Besteuerung von Elektrofahrzeugen verweisen wir auf das DWS-Merkblatt Nr. 1916 „E-Mobilität: Besteuerung der Privatnutzung von E-Autos und Ladestationen“. Detaillierte Informationen zur Besteuerung von sowohl Fahrzeugen als auch konventionellen Fahrrädern und E-Bikes finden Sie in der DWS-Broschüre Nr. 311 „Fahrzeuge und Steuern – Praktische Tipps zu Firmen- und Privatwagen, Fahrrädern und E-Bikes. Zusätzlich sind darin auch Mustervereinbarungen, z. B. zu einer Überlassungsvereinbarung sowie zum Privatnutzungsverbot, enthalten.

2. KAUF VON FAHRRÄDERN IM UNTERNEHMERISCHEN BEREICH

Werden im Unternehmen Fahrräder gekauft, die nicht für den Weiterverkauf, sondern für die eigene betriebliche Nutzung gedacht sind, handelt es sich um Anlagevermögen und die Anschaffungskosten sind über die Nutzungsdauer verteilt als Betriebsausgaben abziehbar. Für „normale“ Fahrräder gilt nach den AfA-Tabellen eine **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von sieben Jahren**. D. h., über diesen Zeitraum sind die Anschaffungskosten verteilt steuerlich wirksam. Eine besondere Festlegung für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von E-Bikes gibt es seitens des BMF nicht, sodass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von „normalen“ Fahrrädern ebenfalls für E-Bikes angenommen werden muss. Auch eine Orientierung bei der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von Motorrädern, Motorrollern und Mofas hilft nicht weiter, da auch bei diesen von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von sieben Jahren ausgegangen wird. Es bleibt abzuwarten, ob sich die Finanzverwaltung zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von E-Bikes äußert.

Für ab dem VZ 2020 angeschaffte **neue elektrisch betriebene Lastenfahrräder** im Betriebsvermögen wurde eine Sonderabschreibungsmöglichkeit eingeführt.¹ Im Jahr der Anschaffung können **neben der normalen Abschreibung 50% der Anschaffungskosten** zusätzlich abgeschrieben werden. Zu beachten ist, dass die Sonderabschreibung nur im Jahr der Anschaffung und

¹ § 7c i. V. m. § 52 Abs. 15b EStG

nicht in Folgejahren in Anspruch genommen werden kann und dass der Satz von 50% fix ist. Ein darunterliegender Abschreibungssatz oder eine Verteilung der Sonderabschreibung auf mehrere Jahre ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Sonderabschreibungsmöglichkeit ist vorerst auf Anschaffungen bis zum 31.12.2030 beschränkt. Elektrisch betriebene Lastenfahräder sind Schwerlastfahräder mit einem Mindest-Transportvolumen vom 1 m³ und einer Nutzlast von mind. 150 kg, die mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb angetrieben werden.

HINWEIS Für den geplanten Erwerb von Fahrrädern im betrieblichen Bereich kann ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) gebildet werden.² Ausführliche Informationen zum IAB und auch zu Sonderabschreibungen erhalten Sie im DWS-Merkblatt Nr. 1622 „Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung – Gestaltungsmöglichkeiten nutzen“.

Überschreiten die Anschaffungskosten ohne USt die Grenze von 800 € nicht, können die Anschaffungskosten sofort in voller Höhe im Jahr der Anschaffung steuerlich geltend gemacht werden. Alternativ kann das Fahrrad über den sog. Sammelposten steuerlich geltend gemacht werden, wenn die Anschaffungskosten wenigstens 250 €, aber nicht mehr als 1.000 € (ohne USt) betragen haben. In diesem Fall werden über fünf Jahre lang jedes Jahr 20% der Anschaffungskosten steuerlich wirksam.

Zu Einzelheiten hinsichtlich der Besonderheiten bei den Wahlrechten für geringwertige Wirtschaftsgüter und der Sammelpostenregelung s. DWS-Merkblatt Nr. 1794 „Abschreibungsregeln bei geringwertigen Wirtschaftsgütern“.

Die weiteren (i. d. R. laufenden) Kosten sind – genauso wie bei Kfz im Betriebsvermögen – als normale Betriebsausgaben zu behandeln. Das können z. B. Reparaturkosten, Versicherungsbeiträge oder der Ladestrom sein.

Hinsichtlich der Zuordnung zum Betriebsvermögen gibt es keine von der Finanzverwaltung veröffentlichten besonderen Regelungen, sodass die allgemeinen Regelungen Anwendung finden. D. h., bei einer zu mehr als 50% eigenbetrieblichen Nutzung ist das Rad in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen. Bei einer betrieblichen Nutzung von mind. 10% bis zu 50% ist eine Zuordnung des Fahrrades zum gewillkürten Betriebsvermögen in vollem Umfang möglich. Für die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen muss eine betriebliche Veranlassung gegeben sein. D. h., das Rad muss objektiv betriebsdienlich sein. Der Steuerpflichtige muss darlegen können, welche Beziehung das Rad zum Betrieb hat und welche vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen ihn veranlassen haben, das Rad als Betriebsvermögen zu behandeln. Wird das Rad hingegen zu mehr als 90% privat genutzt, gehört es in vollem Umfang zum notwendigen Privatvermögen. Eine Zuordnung zum Betriebsvermögen scheidet dann aus.³

Als problematisch kann sich die Darlegung des betrieblichen Nutzungsumfangs erweisen. In Anlehnung des Nachweises des betrieblichen Nutzungsumfangs von Kfz für die Anwendung der 1%-Regelung sollten Aufzeichnungen, z. B. in einem Termin kalender, genügen. Fraglich ist jedoch, was man darin aufzeichnet, denn die wenigsten Räder sind überhaupt mit einer Kilometerzählleinheit ausgestattet. Diese wäre zudem wenig beweiskräftig, da die Daten leicht zu löschen sind. Behelfen kann man sich, indem

sämtliche Fahrten über einen repräsentativen 3-Monats-Zeitraum aufgezeichnet werden – nach Möglichkeit mit gefahrenen Kilometern und den genutzten Zeiten. Diese Fahrten wären dann dem betrieblichen und privaten Bereich zuzuordnen. Dies hat sicher keine Beweiskraft, kann den betrieblichen Nutzungsumfang jedoch glaubhaft machen.

3. NUTZUNG DES FAHRRADES/E-BIKES DURCH DEN UNTERNEHMER

Bei der Nutzung von Fahrrädern oder E-Bikes muss in einem 1. Schritt danach unterschieden werden, ob es sich noch um ein Fahrrad im herkömmlichen Sinne oder verkehrsrechtlich schon um ein Kraftfahrzeug handelt. E-Bikes gelten verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug, wenn der Motor des E-Bikes Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt. Alle anderen E-Bikes und Räder ohne Motorunterstützung werden als Fahrräder eingeordnet.⁴

3.1 Privatnutzung des Fahrrades

Ab 2019 ist für die Privatnutzung des Dienstfahrrades kein geldwerter Vorteil mehr zu versteuern, sofern es sich **nicht** um ein E-Bike handelt, das verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist.⁵ Für die Höhe des geldwerten Vorteils bei E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, kommt es auf den Anschaffungszeitpunkt des E-Bikes an. Wurde das E-Bike vor dem 01.01.2019 angeschafft und erstmals zugelassen, kommt die 1%-Regelung auf die volle Bemessungsgrundlage mit Abschlag für E-Modelle zur Anwendung. Wurde das E-Bike nach dem 31.12.2018 angeschafft, wird die Bemessungsgrundlage für den VZ 2019 für die Berechnung des geldwerten Vorteils halbiert, allerdings ohne den Abschlag für E-Modelle zum Abzug zu bringen.⁶ Für den VZ 2020 wird die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils geviertelt, wenn die Anschaffung des E-Bikes, welches verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug gilt, nach dem 31.12.2018 erfolgt/e.

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils ist die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Rades einschl. der USt, die auf volle 100 € abgerundet wurde.⁷ Der tatsächlich bezahlte Preis ist für die Berechnung des geldwerten Vorteils nicht relevant. Der sich ergebende geldwerte Vorteil wird dann mit dem individuellen Einkommensteuersatz des Unternehmers versteuert.

3.2 Geldwerter Vorteil für Wege zwischen Wohnung und 1. Betriebsstätte

Wird das E-Bike, das verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, weil es Geschwindigkeiten von über 25 km/h unterstützt, vom Unternehmer auch für Wege zwischen der Wohnung und der 1. Betriebsstätte genutzt, ist zusätzlich ein weiterer geldwerter Vorteil zu erfassen. Auch für die Berechnung dieses geldwerten Vorteils kommt es darauf an, wann das E-Bike angeschafft wurde. Bei Anschaffungen bis zum 31.12.2018 wird auch in den folgenden VZ wiederum ein Abschlag von der

4 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder „Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern“ v. 09.01.2020.

5 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG, Regelung vorerst befristet bis zum 31.12.2030.

6 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG.

7 BMF-Schreiben v. 18.11.2009 „Privatnutzung von Betriebs-Kfz“, Rz. 10; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR.

2 § 7g EStG.

3 R 4.2 Abs. 1 EStR, H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen – 1. Spiegelstrich“ EStH.

unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers einschl. USt vorgenommen. Bei Anschaffungen ab dem 01.01.2019 wird die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers einschl. USt für den VZ 2019 halbiert. Ab dem VZ 2020 erfolgt dann eine Viertelung der Bemessungsgrundlage, wenn die Anschaffung nach dem 31.12.2018 erfolgt/e. Für die Bewertung des geldwerten Vorteils der Nutzung des E-Bikes für Wege zwischen der Wohnung und der 1. Betriebsstätte ist diese berechnete Bemessungsgrundlage mit 0,03 % und der einfachen Entfernung zwischen der Wohnung und der 1. Betriebsstätte zu multiplizieren (sog. 0,03 %-Regelung). Für die Nutzung „normaler“ Fahrräder oder E-Bikes, die lediglich Geschwindigkeiten von bis zu 25 km/h unterstützen, ist für die Nutzung zwischen Wohnung und 1. Betriebsstätte kein geldwerter Vorteil zu erfassen.

3.3 Abschlag für E-Modelle

Bei E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind – also Geschwindigkeiten von über 25 km/h unterstützen –, kommt der Abschlag für die **steuerliche Förderung der E-Autos** zur Anwendung.⁸ D.h., die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Rades einschl. der USt ist zu vermindern. Und zwar für bis zum 31.12.2013 angeschaffte E-Bikes um 500 € pro Kilowattstunde (kWh) der Batteriekapazität (maximal aber 10.000 € – der Maximalbetrag ist für E-Bikes regelmäßig nicht relevant, da der Akku nicht die Leistung aufweist, bei der dieser Maximalbetrag eine Rolle spielen könnte).⁹ Dieser Betrag von 500 € je kWh der Batteriekapazität (Akku) vermindert sich um je 50 € je kWh für in den folgenden Jahren angeschaffte E-Bikes. Daraus ergibt sich folgende maximale Förderung bzw. folgender Abschlag der unverbindlichen Preisempfehlung:¹⁰

Anschaffungsjahr/Jahr der erstmaligen Inbetriebnahme	Minderungsbetrag in € je kWh des Akkus	Höchstbetrag in €
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

Tabelle 1

BEISPIEL Der Unternehmer nutzt das E-Bike, das auch Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt, privat und für die Wege zwischen seiner Wohnung und der 12 km entfernt liegenden 1. Betriebsstätte. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt inkl. USt 3.499 €. Die Leistung des Akkus beträgt 0,6 kWh. Das Rad wurde im Januar 2018 angeschafft und erstmals in Betrieb genommen.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Unternehmer:

Unverbindliche Preisempfehlung:	3.499 €
Abschlag (0,6 kWh x 250 €/kWh):	150 €
Zwischensumme:	3.349 €
Abrundung auf volle 100 €:	3.300 €
1 %-Regelung:	33 €
Für 12 Monate:	396 €
0,03 %-Regelung (3.300 € x 0,03 % x 12 km):	11,88 €
Für 12 Monate:	142,56 €
Summe geldwerter Vorteil:	538,56 €
Finanzielle Auswirkung bei individuellem Steuersatz 42 %:	226,19 €

HINWEIS Es ist erst der Abschlag zu berechnen und dann die Abrundung auf volle 100 € vorzunehmen.¹¹

8 O.g. gleichlautender Erlass v. 09.01.2020 Rz. 6.

9 § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

10 BMF-Schreiben v. 05.06.2014 „Elektro- u. Hybridelektrofahrzeuge“, Rz. 3.

11 BMF-Schreiben v. 05.06.2014 „Elektro- u. Hybridelektrofahrzeuge“, Rz. 4.

Art des Fahrrades	Herkömmliches Fahrrad ohne Antriebsunterstützung	E-Bike mit Antriebsunterstützung bis 25 km/h		E-Bike mit Antriebsunterstützung über 25 km/h – VZ 2019		E-Bike mit Antriebsunterstützung über 25 km/h – VZ 2020	
		Anschaffung bis zum 31.12.2018	Anschaffung ab dem 01.01.2019	Anschaffung bis zum 31.12.2018	Anschaffung ab dem 01.01.2019	Anschaffung bis zum 31.12.2018	Anschaffung ab dem 01.01.2019
Privatnutzung	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	1 %-Regelung mit Abschlag von der Bemessungsgrundlage	1 %-Regelung von der halbierten Bemessungsgrundlage	1 %-Regelung mit Abschlag von der Bemessungsgrundlage	1 %-Regelung von der geviertelten Bemessungsgrundlage
Wege zwischen Wohnung und 1. Betriebsstätte/ 1. Tätigkeitsstätte	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	Kein geldwerter Vorteil zu erfassen	0,03 %-Regelung mit Abschlag von der Bemessungsgrundlage	0,03 %-Regelung von der halbierten Bemessungsgrundlage	0,03 %-Regelung mit Abschlag von der Bemessungsgrundlage	0,03 %-Regelung von der geviertelten Bemessungsgrundlage

Tabelle 2: Zusammenfassung

BEISPIEL VZ 2020 Der Unternehmer nutzt das E-Bike, das auch Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt, privat und für die Wege zwischen seiner Wohnung und der 12 km entfernt liegenden 1. Betriebsstätte. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt inkl. USt 3.499 €. Die Leistung des Akkus beträgt 0,6 kWh.

Das Rad wurde im Januar 2019 angeschafft und erstmals in Betrieb genommen.

Berechnung des geldwerten Vorteils für den Unternehmer:

Unverbindliche Preisempfehlung:	3.499 €
Viertelung:	874,75 €
Zwischensumme:	874,75 €
Abrundung auf volle 100 €:	800 €
1 %-Regelung:	8 €
Für 12 Monate:	96 €
0,03 %-Regelung (800 € x 0,03 % x 12 km):	2,88 €
Für 12 Monate:	34,56 €
Summe geldwerter Vorteil:	130,56 €
Finanzielle Auswirkung bei individuellem Steuersatz 42 %:	54,84 €

Hinsichtlich der Nutzung von Fahrrädern durch den Unternehmer sind noch einige Fragen offen, zu denen das BMF früher oder später noch Stellung beziehen wird/muss. So ist die 1 %-Regelung bei der Nutzung von Fahrzeugen durch den Unternehmer selbst nur zulässig, wenn über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten dargelegt wird, dass das entsprechende Fahrzeug zu wenigstens 50 % betrieblich genutzt wird.¹² Ob und wenn ja wie dieser Nachweis bei Betriebsfahrrädern mit Selbstnutzung durch den Unternehmer zu erfolgen hat, ist derzeit unklar. Die meisten Fahrräder verfügen über keinen Kilometerzähler, sodass die gefahrenen Kilometer für den Nachweis der betrieblichen Nutzung nicht herangezogen werden können. Eine Alternative bietet hier m. E. lediglich die Aufzeichnung über die betrieblich und privat genutzten Zeiten des Fahrrades.

3.4 Kostendeckelungsmethode

Unklar ist derzeit auch, ob hinsichtlich der Privatnutzung die sog. Kostendeckelungsmethode anzuwenden ist. Nach der Kostendeckelungsmethode ist der nach der 1 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert sowie der nach der 0,03 %-Regelung ermittelte pauschale Nutzungswert für die Nutzung bei den Wegen von der Wohnung zur 1. Betriebsstätte/1. Tätigkeitsstätte (bei Arbeitnehmern) auf den Wert der im Jahr insg. durch das Fahrzeug entstandenen Kosten (einschl. AfA) zu begrenzen.¹³ Insb. in Fällen, in denen für das Fahrrad die GWG-Regelung anzuwenden war, kann sich im 2. und den folgenden Jahren der Privatnutzung des Fahrrades der Effekt ergeben, dass gar kein geldwerter Vorteil mehr zu versteuern ist, weil das Rad keine Kosten verursacht.

4. ÜBERLASSUNG DES FAHRRADES/E-BIKES AN ARBEITNEHMER

Wird ein Fahrrad – egal ob herkömmlich oder E-Bike – durch den Arbeitnehmer genutzt, stellt das aus Sicht des Unternehmers vollumfänglich eine betriebliche Nutzung dar und sämtliche mit dem Rad in Zusammenhang stehenden Kosten sind Betriebsausgaben.

Bekommt ein Arbeitnehmer hingegen ein Rad vom Arbeitgeber überlassen, stellt sich die Frage, ob für den Arbeitnehmer durch die Nutzung ein geldwerter Vorteil entsteht, der lohnsteuer- und ggf. auch sozialversicherungspflichtig ist.

Bei Fahrrädern, die von den Mitarbeitern ausschl. auf dem – i. d. R. dann sehr großen – Betriebsgelände (z. B. eines Automobilproduzenten) genutzt werden können und wegen Sicherung des Betriebsgeländes durch Umzäunung, Schranken und Pfortner einer Privatnutzung generell unzugänglich sind, entsteht kein geldwerter Vorteil. Eine Versteuerung ist dann nicht vorzunehmen. Kann das Rad durch den Mitarbeiter jedoch problemlos aus dem Unternehmen bzw. Betriebsgelände herausgebracht werden und ist eine Privatnutzung somit grundsätzlich möglich, muss geprüft werden, ob die Steuerbefreiungsregelung des § 3 Nr. 37 EStG zur Anwendung kommen kann oder ob andere Maßnahmen ergriffen werden müssen, um die Versteuerung eines geldwerten Vorteils bei den Mitarbeitern zu vermeiden. Greift die Steuerbefreiungsregelung nicht und soll ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vermieden werden, muss die **Privatnutzung explizit ausgeschlossen** werden. Dazu sollte schriftlich ein Privatnutzungsverbot mit den entsprechenden Mitarbeitern vereinbart werden, das auch überwacht wird.¹⁴ Möglich ist dies, indem die Fahrräder in einem abgeschlossenen Raum aufbewahrt werden und ein entsprechendes Schlüsselbuch im Sekretariat oder von der Betriebspforte geführt wird.

Für Fahrräder, die ab dem 01.01.2019 an den Arbeitnehmer auch zur Privatnutzung überlassen werden, greift für diesen geldwerten Vorteil eine Steuerbefreiung, wenn es sich bei dem Fahrrad nicht um ein E-Bike handelt, welches verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, weil es Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt und wenn das Fahrrad zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an den Arbeitnehmer überlassen wird. Gehaltsumwandlungen zugunsten eines Fahrrades sollen von der Steuerbefreiungsnorm nicht erfasst werden. Wird das Fahrrad nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldetem Arbeitslohn überlassen oder wird ein E-Bike überlassen, welches Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt, ist der steuerpflichtige geldwerte Vorteil für Fahrradüberlassungen ab dem 01.01.2019 im VZ 2019 mit 1 % auf die halbierte Bemessungsgrundlage (= unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers) anzusetzen. Im VZ 2020 wird dann nur noch ein Viertel der Bemessungsgrundlage mit 1 % erfasst, wenn die Überlassung des Fahrrades erstmals nach dem 31.12.2018 erfolgt/e. D. h., ab dem VZ 2019 muss eine **Privatnutzung** nur noch bei E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, weil sie eine Antriebsleistung von über 25 km/h unterstützen, ausgeschlossen werden, wenn die Versteuerung eines geldwerten Vorteils vermieden werden soll. Für herkömmliche Fahrräder und E-Bikes, die nur Antriebsleistungen bis 25 km/h unterstützen, ist der Ausschluss der Privatnutzung für steuerliche Zwecke grundsätzlich mehr erforderlich, da ein geldwerter Vorteil regelmäßig nach § 3 Nr. 37 EStG steuerfrei ist,¹⁵ wenn die Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgte.

TIPP Soll keine Privatnutzung der Fahrräder durch die Arbeitnehmer erfolgen, ist es generell ratsam, ein entsprechendes Privatnutzungsverbot zu vereinbaren und zu überwachen bzw. dessen Missachtung zu sanktionieren. So herrscht diesbezüglich Klarheit zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

12 BMF-Schreiben v. 18.11.2009 „Privatnutzung von Betriebs-Kfz“, Rz. 4.

13 O. g. BMF-Schreiben v. 18.11.2009, Rz. 18.

14 BMF-Schreiben v. 04.04.2018 „Kfz-Überlassung an Arbeitnehmer“ Rz. 16, 17.

15 § 3 Nr. 37 EStG, diese Regelung ist vorerst bis zum 31.12.2030 befristet.

Gestattet der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern, das zur Verfügung gestellte Rad für **Wege zwischen der Wohnung und der 1. Tätigkeitsstätte** zu nutzen, ist der geldwerte Vorteil ebenfalls nur dann zu versteuern, wenn das Rad im Wege einer schädlichen Gehaltsumwandlung zur Verfügung gestellt wurde oder es sich bei dem überlassenen Rad um ein E-Bike handelt, welches verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist. Für ab dem 01.01.2019 überlassene Fahrräder kommt dann wiederum im VZ 2019 die halbierte Bemessungsgrundlage und im VZ 2020 die geviertelte Bemessungsgrundlage zum Ansatz. Diese so ermittelte Bemessungsgrundlage wird dann monatlich mit $0,03\% \times$ Entfernungskilometer Wohnung zur 1. Tätigkeitsstätte multipliziert. Dieser Wert ist monatlich mit der Lohnabrechnung zu versteuern und zu verbeitragen. Wird ein und dasselbe Fahrrad oder E-Bike in einem Monat bzw. das gesamte Jahr über von mehreren Mitarbeitern genutzt, ist der nach diesen Regelungen ermittelte geldwerte Vorteil entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen.¹⁶

Muss für den Arbeitnehmer, der das Rad auch für die Wege zwischen der Wohnung und der 1. Tätigkeitsstätte nutzen darf, ein geldwerter Vorteil erfasst werden, kann der Arbeitgeber diesen geldwerten Vorteil **pauschal mit 15 % besteuern**, soweit der Arbeitnehmer für den Weg zwischen Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte einen Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (Entfernungspauschale) beantragen kann.¹⁷ Im Fall der Pauschalbesteuerung ist der geldwerte Vorteil insoweit auch nicht sozialversicherungspflichtig.

Da das Fahrrad in einigen Bevölkerungskreisen und insb. in Großstädten dem Auto den Rang nicht nur als Statussymbol, sondern auch als praktikables Fortbewegungsmittel abläuft und auch Fahrräder bedeutende Preiskategorien erreichen können, wird die Fahrradüberlassung zur Privatnutzung zunehmend zur Mitarbeitermotivation eingesetzt. So dürfen sich – ähnlich wie bei einem Dienstwagen – Mitarbeiter im abgesteckten finanziellen Rahmen ein Fahrrad aussuchen, das sie dann privat nutzen. Die Fahrradgestellung kann entweder als Leistung des Arbeitgebers **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** oder im Wege der **Gehaltsumwandlung** erbracht werden. Übersteigt das Fahrrad ein Preislimit, gibt es die Möglichkeit, den Mitarbeiter an den Anschaffungskosten zu beteiligen, indem er z. B. monatlich einen Pauschalbetrag an den Arbeitgeber entrichtet. Dieser wird typischerweise direkt vom Nettogehalt einbehalten. Bei der steuerlichen Berücksichtigung dieser Zuzahlungen des Arbeitnehmers in seiner Lohn- oder Gehaltsabrechnung sollte das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 „Schreiben betr. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer“ berücksichtigt werden. Zu beachten ist dabei, dass dieses BMF-Schreiben bislang nur für Kraftfahrzeuge gilt, also im Hinblick auf Fahrräder nur auf E-Bikes anzuwenden ist, die Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützen. Da die selbst getragenen Aufwendungen/Zuzahlungen des Arbeitnehmers den steuerpflichtigen geldwerten Vorteil für die Privatnutzung bei Kfz mindern, wäre eine Anwendung dieser Grundsätze für normale Fahrräder und E-Bikes, die nur Geschwindigkeiten von bis zu 25 km/h unterstützen, vorteilhaft für die betreffenden Arbeitnehmer, wenn ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil entsteht, also die Überlassung im Rahmen einer schädlichen Gehaltsumwandlung stattfindet und die Steuerbefreiungsregelung des § 3 Nr. 37 EStG nicht greift. Bei einer Umsetzung der steuerlichen Regelungen hinsichtlich der Zuzahlungen des

Arbeitnehmers zum betrieblichen Kraftfahrzeug bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren kann auch der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge sparen. Es bleibt abzuwarten, ob das BMF den Anwendungsbereich des o.g. Schreibens auch für normale Fahrräder und E-Bikes, die nur Geschwindigkeiten von bis zu 25 km/h unterstützen, öffnet.

Die Freigrenze für Sachbezüge von 44 € pro Monat nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG kommt bei der Bewertung des geldwerten Vorteils für private Fahrradnutzung sowie für Wege zwischen der Wohnung und der 1. Tätigkeitsstätte nicht zur Anwendung. Auch darf dieser geldwerte Vorteil nicht nach § 37b EStG pauschal versteuert werden.¹⁸

Gehört die Nutzungsüberlassung von Fahrrädern zur Angebotspalette des Arbeitgebers an fremde Dritte, ist bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils ein Rabattpflichtbetrag von 1.080 € im Jahr abzuziehen.¹⁹ Eine Pauschalversteuerung des geldwerten Vorteils nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG scheidet dann allerdings aus.

5. GEHALTSUMWANDLUNG ZUGUNSTEN EINES FAHRRADES/E-BIKES

Grundsätzlich kommen hier dieselben steuerlichen Regelungen wie bei den Kraftfahrzeugen zur Anwendung. Im Ergebnis können hier sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer Sozialabgaben sparen. Der Arbeitnehmer hat zusätzlich einen Lohnsteuerspareffekt. Der Arbeitgeber hat motivierte und zur Bewegung animierte – und damit regelmäßig gesündere und fittere – Mitarbeiter. Unbedingt zu beachten ist aber, dass bei der Überlassung eines Fahrrades im Wege der Gehaltsumwandlung die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 37 EStG regelmäßig nicht greift.²⁰

HINWEIS Die Entgeltumwandlung sollte insb. hinsichtlich eventuell entstehender Konflikte mit dem Mindestlohn überprüft werden. Sachbezüge, wie z. B. eine Fahrradgestellung, sind – auch im Rahmen einer Entgeltumwandlung – i. d. R. nicht in den Mindestlohn einzubeziehen.²¹

Selbst bei sehr hochwertigen Fahrrädern sind die Kosten für den Arbeitgeber im Vergleich zur Firmenwagenüberlassung als eher gering einzuschätzen. (Bei einigen Überlassungsmodellen hat der Arbeitgeber gar keine Kosten.) Somit kann die Fahrradüberlassung als Motivationsinstrument auch in sehr kleinen Unternehmen und bei Arbeitnehmern, die sich nicht in Führungspositionen befinden, eingesetzt werden. In der Praxis haben sich dabei weitestgehend Leasingmodelle etabliert, bei denen sich der Arbeitnehmer sein Wunschrad aussuchen darf. Dieses Wunschrad least der Arbeitgeber dann von der Leasingfirma. Aber auch eine direkte Anschaffung des Fahrrades durch den Arbeitgeber mit anschließender Überlassung an den betreffenden Mitarbeiter ist denkbar. Da ab dem VZ 2019 die Privatnutzung von Fahrrädern in den meisten Fällen steuerfrei ist (ausgeschlossen davon sind meist E-Bikes mit einer Antriebsunterstützung von mehr als 25 km/h sowie schädliche Gehaltsumwandlungen), kann davon

¹⁸ § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG.

¹⁹ § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG; gleichlautender Erlass v. 09.01.2020 Rz. 4.

²⁰ Das steuerverzahlerfreundliche BFH-Urteil v. 01.08.2019 – VI R 32/18 welches den Begriff „zusätzlich zum ohnehin geschuldetem Arbeitslohn“ neu auslegt und Gehaltsumwandlungen grundsätzlich als unschädlich einstuft, soll mit einer Gesetzesänderung (Gesetz zur Einführung einer Grundrente) in einem neuen § 8 Abs. 4 EStG ausgehebelt werden.

²¹ BAG, Urteil v. 25.05.2016, 5 AZR 135/16.

¹⁶ O.g. BMF-Schreiben v. 04.04.2018, Rz. 21.

¹⁷ § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG.

ausgegangen werden, dass die Vertragsangebote der Leasingfirmen in naher Zukunft darauf reagieren werden.

Bei den Leasingverträgen hat sich folgendes Modell etabliert:

Es wird ein Rahmenvertrag zwischen dem Arbeitgeber und einem Anbieter (Provider) geschlossen, der regelmäßig die gesamte Abwicklung betreut. Außerdem werden Einzelleasingverträge zwischen dem Arbeitgeber (Leasingnehmer) und einem Leasinggeber über Fahrräder oder E-Bikes mit einer festen Laufzeit von meist 36 Monaten abgeschlossen. Der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer schließen einen Nutzungsüberlassungsvertrag über das Fahrrad oder E-Bike für die Dauer des Leasingvertrags ab, der regelmäßig die Privatnutzung ausdrücklich gestattet. Gleichzeitig wird der Arbeitsvertrag geändert, indem einvernehmlich das künftige Gehalt des Arbeitnehmers für die Dauer der Nutzungsüberlassung um einen festgelegten Betrag – i. d. R. in Höhe der Leasingrate des Arbeitgebers – herabgesetzt wird (= Gehaltsumwandlung).

HINWEIS Es ist schon aus Dokumentationsgründen empfehlenswert, die Gehaltsumwandlung schriftlich zu vereinbaren.

Des Weiteren sehen die Vertragsgestaltungen regelmäßig vor, dass der Leasinggeber, ein anderer Dienstleister oder eine Wertungsgesellschaft dem Arbeitnehmer das von ihm genutzte Rad bei Beendigung der Überlassung durch den Arbeitgeber zu einem Restwert von ca. 10 % bis 15 % des ursprünglichen Kaufpreises zum Erwerb anbieten kann.

5.1 Fahrradüberlassung aus Sicht des Arbeitnehmers

Verzichtet der Arbeitnehmer auf einen Teil seines Bruttolohns und darf stattdessen ein betriebliches Fahrrad privat nutzen, dessen Nutzungsvorteil mit der 1 %-Regelung versteuert wird, spart er Steuern und Sozialabgaben auf die Differenz zwischen Bruttolohnverzicht und Nutzungswert via 1 %-Regelung. Muss der Nutzungswert nicht versteuert werden, weil keine schädliche Gehaltsumwandlung vorliegt, sondern statt einer Gehaltserhöhung ein Fahrrad zur Privatnutzung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird, ist der Spareffekt noch größer.

Beim Modell der Gehaltsumwandlung muss der Arbeitnehmer aber generell bedenken, dass er auch weniger Ansprüche in der Rentenversicherung, in der Arbeitslosenversicherung und der Krankenversicherung erwirbt, sofern sein Gehalt nicht bereits oberhalb der jeweils gültigen Beitragsbemessungsgrenze liegt.

HINWEIS Auch wenn der Arbeitnehmer bei diesem Leasingmodell sein Fahrrad quasi selbst finanziert, mindert dies einen etwaigen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil für die Privatnutzung nicht. Das gilt auch für E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, weil sie Geschwindigkeiten von über 25 km/h unterstützen. Die Regelungen, nach denen Zuzahlungen und eigene Aufwendungen vom Arbeitnehmer für die Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge den zu versteuernden geldwerten Vorteil mindern, gelten nicht beim Barlohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.²²

Zu beachten ist, dass es sich dabei grundsätzlich nur um ein Nutzungsentgelt für das Fahrrad handelt. Er erwirbt kein Eigentum. Bei den Leasingmodellen bietet der Leasinggeber dem Arbeitnehmer nach Ablauf der üblichen Vertragslaufzeit von drei Jahren allerdings das Rad zum Kauf für den verbliebenen **Restwert** an. Dieser liegt i. d. R. noch bei **10 % bis 15 % des Neuwertes**, je nachdem, um welches Modell es sich handelt und wie der Leasingvertrag ausgestaltet war. Praktisch betrachtet (nicht rechtlich), zahlt der Arbeitnehmer das Rad bereits über drei Jahre ab, und das aus unsteuerter bzw. sozialversicherungsfreier Arbeitsleistung.

Da die Übereignung des Rades nach Ablauf des Leasingvertrags zu einem geringeren Preis erfolgt, als das Rad in dem Moment wert ist, liegt insoweit Arbeitslohn des Arbeitnehmers von dritter Seite vor, der steuer- und sozialversicherungspflichtig ist.²³ Dies gilt völlig unabhängig davon, ob es sich um ein herkömmliches Fahrrad oder ein E-Bike handelt und wann dieses angeschafft wurde. Zur Ermittlung dieses geldwerten Vorteils ist grundsätzlich eine Einzelbewertung vorzunehmen.²⁴ D. h., es ist der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG für ein solches Fahrrad zu ermitteln. Abzgl. des vom Arbeitnehmer gezahlten Kaufpreises ergibt sich der steuerpflichtige geldwerte Vorteil. Aus Vereinfachungsgründen darf der übliche Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG eines Rades, das dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten Nutzungsdauer übereignet wird, mit **40 % der** auf volle 100 € abgerundeten **unverbindlichen Preisempfehlung** (UVP) des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Rades einschl. USt bewertet werden.²⁵ Ein niedrigerer Wert kann nachgewiesen werden. Die Differenz zu dem Betrag, der tatsächlich vom Arbeitnehmer bezahlt wird, ist dann der steuerpflichtige geldwerte Vorteil.²⁶ Eine pauschale Besteuerung dieses geldwerten Vorteils mit 30 % nach § 37b Abs. 1 EStG durch den Arbeitgeber ist möglich.

²² BMF-Schreiben v. 04.04.2018 „Schreiben betr. Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer“, Rz. 52.

²³ BMF-Schreiben v. 17.11.2017 „Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen“ und BMF-Schreiben v. 20.01.2015 „Arbeitslohn von Dritten“.

²⁴ BMF-Schreiben v. 17.11.2017 „Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen“ und BMF-Schreiben v. 16.05.2013 „Bewertung von Sachbezügen“, Rz. 4.

²⁵ BMF-Schreiben v. 17.11.2017 „Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer in Leasingfällen“.

²⁶ BMF-Schreiben v. 19.05.2015 „Sachzuwendungen“, Rz. 9c.

Gehörte das Fahrrad zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers ist auch eine pauschale Besteuerung mit 25% möglich sofern es sich bei dem Fahrrad nicht um ein E-Bike handelt, welches verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist.²⁷

HINWEIS Durch die Versteuerung des geldwerten Vorteils bei Erwerb des Fahrrades durch den Arbeitnehmer wird die vor-malige Vorteilhaftigkeit aus einer Barlohnsumwandlung zugunsten eines Fahrrades wieder kompensiert – zumindest teilweise, ggf. sogar vollständig.

Außerdem müssen die Arbeitnehmer bedenken, dass sie – ähnlich wie bei einem Firmenwagen – das Rad im Ursprungszustand zurückgeben müssen, wenn sie es nicht erwerben wollen. Die Tuningteile am Rennrad müssen also entweder wieder abgebaut werden oder aber sie gehen entschädigungslos auf die Leasingfirma über. Zu beachten ist auch, dass die Fahrradversicherung meist nur für Deutschland gilt. Verschwindet das Rad im Sommerurlaub im Ausland, muss der Schaden regelmäßig aus eigener Tasche beglichen werden. Zudem werden Fahrradleasingmodelle meist erst ab einem Fahrradwert von mind. 1.000 € angeboten.

TIPP Vor der Entscheidung, ob eine Gehaltsumwandlung zugunsten eines Fahrrades oder eines E-Bikes vorgenommen werden soll, ist es zunächst sinnvoll, sich ein konkretes Angebot über das favorisierte Fahrrad von der Leasingfirma einzuholen.

Im Anschluss daran sollten in der Lohnbuchabteilung/Lohnsteuerabteilung die konkreten finanziellen Auswirkungen auf das monatliche Nettoeinkommen des Arbeitnehmers via Probeabrechnung berechnet werden.

So können unliebsame Überraschungen aufseiten des Arbeitnehmers bei der Gehaltsauszahlung und Diskussionen bzw. negative Motivationseffekte für den Arbeitgeber vermieden werden. Ob eine derartige Gehaltsumwandlung sinnvoll ist oder nicht, ist letztendlich immer eine Einzelfallentscheidung.

5.2 Fahrradüberlassung aus Sicht des Unternehmens/Arbeitgebers im Leasingmodell

Für den Arbeitgeber ergibt sich abgesehen vom Abrechnungsaufwand i.d.R. keine oder nur eine sehr geringe finanzielle Belastung, denn die Leasingraten werden praktisch vom Arbeitnehmer via Gehaltsumwandlung bezahlt. Vielmehr kann der Arbeitgeber sogar noch Sozialversicherungsbeiträge auf die Differenz zwischen Bruttolohnverzicht und Nutzungswert via 1%-Regelung sparen. Ist die Privatnutzung steuerfrei, weil das Fahrrad zusätzlich zum Arbeitslohn, z.B. statt einer Gehaltserhöhung, überlassen wird, ist auch der Spareffekt für den Arbeitgeber größer.

Geklärt werden muss jedoch, ob das Fahrrad als Leasingobjekt beim Leasingnehmer – also dem Unternehmer/Arbeitgeber – oder dem Leasingunternehmen zu bilanzieren ist. Das wiederum hängt von der konkreten Ausgestaltung des Leasingvertrages ab. Zur Beurteilung, bei wem das geleaste Fahrrad zu bilanzieren ist, sollte unbedingt das BMF-Schreiben v. 19.04.1971 „Schreiben betr. Ertragsteuerliche Behandlung von Leasing-Verträgen über bewegliche Wirtschaftsgüter“ herangezogen werden.

Typischerweise wird durch die Leasingunternehmen versucht, die Vertragsbedingungen derart auszugestalten, dass keine Bilanzierung beim Unternehmen/Arbeitgeber erfolgen muss. So soll dem

Unternehmen/Arbeitgeber bürokratischer und buchhalterischer Aufwand erspart werden. Daher läuft der Leasingvertrag über das Fahrrad üblicherweise 36 Monate und eine Kauf- oder Verlängerungsoption ist i.d.R. für den Arbeitgeber nicht vorgesehen. Zwar wird dem Arbeitnehmer das Rad nach der Leasinglaufzeit zum Kauf angeboten, aber eine im Vorfeld vertraglich vereinbarte Kaufoption besteht meist nicht. Bei der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Fahrrades von sieben Jahren (= 84 Monaten) entspricht eine Leasingvertragslaufzeit von 36 Monaten mehr als 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes. Damit erfolgt die **bilanzielle Erfassung des Fahrrades beim Leasinggeber**.

HINWEIS In den allermeisten Fällen wird das Fahrrad beim Leasinggeber zu bilanzieren sein. Um Differenzen im Rahmen einer Betriebsprüfung zu vermeiden, sollte jedoch stets geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Bilanzierung des Rades beim Leasinggeber im konkret vorliegenden Sachverhalt erfüllt sind.

6. ÜBEREIGNUNG EINES BETRIEBLICHEN FAHRRADES

Seit dem VZ 2020 hat der Arbeitgeber die Möglichkeit dem Arbeitnehmer ein im Betriebsvermögen angeschafftes Fahrrad verbilligt oder gänzlich unentgeltlich zu übereignen und diesen geldwerten Vorteil mit einem Pauschsteuersatz von 25% zu versteuern.²⁸

Voraussetzung ist, dass das Fahrrad zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird – also keine schädliche Gehaltsumwandlung vorliegt – und dass es sich bei dem überlassenen Rad nicht um ein Fahrrad handelt, welches verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, weil der Antrieb Geschwindigkeiten von mehr als 25 km/h unterstützt.

Die Inanspruchnahme der Pauschalierungsregelung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung.

7. NUTZUNG DES PRIVATRADES FÜR BETRIEBLICHE FAHRTEN

Wenn Arbeitnehmer für berufliche Einsätze das eigene Rad verwenden, kann der Arbeitgeber ihnen den Aufwand steuerfrei erstatten. Steuerfrei erstattbar sind grundsätzlich die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die Benutzung des Rades entstanden sind. Die Ermittlung eines fahrzeugspezifischen Kostensatzes pro Kilometer für ein Fahrrad ist jedoch sehr aufwendig und man muss sich die Frage stellen, ob Aufwand und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis stehen. Beim betrieblichen Einsatz von privaten E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Fahrzeug einzuordnen sind, weil deren Motor Geschwindigkeiten von über 25 km/h unterstützt, kann der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber pro gefahrenen Kilometer bei Auswärtstätigkeiten eine **Pauschale von 0,20 €** steuerfrei erhalten. Verwendet der Unternehmer sein privates E-Bike für solche Fahrten, kann diese Kilometerpauschale als Kosten in der betrieblichen Gewinnermittlung angesetzt werden.²⁹ Nutzt der Unternehmer sein privates E-Bike jedoch zu mehr als 50% für betriebliche Fahrten, liegt zwingend Betriebsvermögen vor.³⁰ (S. hierzu oben unter 2. und 3.)

²⁸ § 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG.

²⁹ BMF-Schreiben v. 24.10.2014 „Reisekostenrecht“, Rz. 36.

³⁰ R 4.2 Abs. 1 EStR.

²⁷ § 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG.

HINWEIS Nur beim Einsatz von E-Bikes, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind, ist der Ansatz einer solchen Pauschale möglich. Bei allen anderen Fahrrädern nicht. In diesen Fällen können nur die – mühsam zu berechnenden – tatsächlichen Kosten je betrieblich gefahrenen Kilometer steuerfrei erstattet, als Betriebsausgaben angesetzt oder als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

Möchte der Arbeitgeber die Pauschale von 0,20 € für den betrieblichen Einsatz von privaten E-Bikes der Arbeitnehmer, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeuge gelten, an den Arbeitnehmer nicht auszahlen, kann der Arbeitnehmer diesen Betrag als Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen.

8. STROMVERSORGUNG VON E-BIKES

Darf der Arbeitnehmer sein privates E-Bike im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens elektrisch aufladen oder überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine betriebliche Ladevorrichtung zeitweise zur privaten Nutzung, ist dies steuerfrei.³¹ Übereignet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Ladevorrichtung oder gewährt ihm zweckgebundene Zuschüsse für den Erwerb oder die Nutzung einer solchen Ladevorrichtung, darf dieser geldwerte Vorteil **pauschal mit 25 % versteuert** werden.³² Dies führt im Übrigen dazu, dass keine Sozialversicherungspflicht für diesen geldwerten Vorteil besteht. Allerdings bleibt es dem Arbeitgeber unbenommen, eine individuelle Besteuerung nach den persönlichen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des betreffenden Arbeitnehmers durchzuführen. Dann besteht jedoch Sozialversicherungspflicht.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des gewährten Ladestroms bzw. der zeitweisen Überlassung der Ladeeinrichtung sowie der Pauschalversteuermöglichkeit für die Übereignung einer solchen Ladeeinrichtung und Zuschüssen zu dieser ist, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Im Rahmen der Entgeltumwandlung gelten diese Begünstigungen nicht.³³ Für die Anwendung dieser Regelungen ist es unerheblich, ob das E-Bike verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist oder nicht.³⁴

ACHTUNG Die Steuerbefreiung gilt nicht für Ladestrom an Geschäftsfreunde des Arbeitgebers und deren Arbeitnehmer sowie Kunden des Arbeitgebers.³⁵

HINWEIS Die Pauschalen, die der Arbeitgeber als Auslagenersatz dem Arbeitnehmer für das private Aufladen des betrieblichen E-Autos oder Hybridelektroautos steuerfrei auszahlen darf, gelten nicht für das private Aufladen von betrieblichen E-Bikes.³⁶

9. UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG

9.1 Kauf von Fahrrädern im unternehmerischen Bereich

Ist ein Unternehmer grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt, so kann er auch beim Kauf von Fahrrädern Vorsteuerabzug geltend machen, wenn er beabsichtigt, diese für unternehmerische Zwecke zu verwenden.

Hierfür muss das Fahrrad zunächst dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Diese Zuordnung ist möglich, wenn die unternehmerische Nutzung **mind. 10 %** beträgt.³⁷

HINWEIS Bei sog. **Zweit- oder Drittfahrzeugen** von Einzelunternehmern oder sog. Alleinfahrzeugen bei einer nebenberuflichen Unternehmertätigkeit geht die Finanzverwaltung regelmäßig davon aus, dass diese Fahrzeuge zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt werden.³⁸ In diesen Fällen muss der Unternehmer die unternehmerische Nutzung von mind. 10 % glaubhaft machen. Dies sollte auch für Fahrräder beachtet werden.

Bei einer gemischten Nutzung von Fahrrädern (sowohl unternehmerisch zu mind. 10 % als auch privat) hat der Unternehmer dann (wie bei allen gemischt genutzten Gegenständen) ein dreifaches Zuordnungswahlrecht:³⁹

- volle Zuordnung zum Unternehmensvermögen, somit voller Vorsteuerabzug beim Kauf, jedoch Versteuerung der Privatnutzung,
- anteilige Zuordnung zum Unternehmensvermögen in Höhe der unternehmerischen Nutzung, somit nur anteiliger Vorsteuerabzug beim Kauf, keine Versteuerung der Privatnutzung,
- keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen, somit kein Vorsteuerabzug beim Kauf und auch keine Versteuerung der Privatnutzung.

TIPP Falls beim Kauf eines Fahrrads kein Vorsteuerabzug möglich ist (z. B. Kauf von privat oder von einem Kleinunternehmer) sollte vom Wahlrecht der Nichtzuordnung Gebrauch gemacht werden. Dies hat den Vorteil, dass bei einem späteren Verkauf (dann aus dem nicht unternehmerischen Bereich) keine Umsatzsteuer abgeführt werden muss. Für die laufenden Kosten ist dennoch (anteiliger) Vorsteuerabzug möglich.⁴⁰

Die Vorsteuerbeträge aus der laufenden Nutzung von Fahrrädern sind dann aufzuteilen:⁴¹

- voller Vorsteuerabzug für Kosten, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung entfallen (z. B. Reparaturkosten infolge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt),⁴²
- kein Vorsteuerabzug für Kosten, die unmittelbar durch die private Nutzung entstehen,
- anteiliger Vorsteuerabzug (sachgerechte Schätzung) für alle Vorsteuerbeträge, die nicht direkt zugeordnet werden können.⁴³

31 § 3 Nr. 46 EStG, Gültigkeit begrenzt bis 31.12.2030.

32 § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG. Diese Regelung ist vorerst bis zum 31.12.2030 befristet.

33 BMF-Schreiben v. 14.12.2016 „Förderung von Elektromobilität“, Rz. 3.

34 BMF-Schreiben v. 26.10.2017 „Förderung von Elektromobilität“.

35 BMF-Schreiben v. 14.12.2016 „Förderung von Elektromobilität“, Rz. 17.

36 BMF-Schreiben v. 26.10.2017 „Förderung von Elektromobilität“.

37 § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG.

38 Abschn. 15.23 Abs. 2 Satz 5 UStAE.

39 Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b UStAE.

40 Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 2–3 + Abs. 9 UStAE.

41 Sog. Aufteilungsgebot – Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStAE.

42 Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 3 UStAE.

43 Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 2–5 UStAE.

HINWEIS Zur Vereinfachung kann auch aus den laufenden Kosten voller Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Dafür sind die laufenden Kosten dann auch bei der Berechnung der Privatnutzung (s. nachfolgend 9.2) einzubeziehen.⁴⁴

9.2 Nutzung des Fahrrades/E-Bikes durch den Unternehmer

Die **Privatnutzung** eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs (s. oben 9.1) unterliegt als sog. **unentgeltliche Wertabgabe** der Umsatzsteuer.

Als **Bemessungsgrundlage** für die Privatnutzung sind grundsätzlich alle Ausgaben anzusetzen, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mind. 500 € netto sind dabei auf den Vorsteuer-Berichtigungszeitraum gem. § 15a UStG (fünf Jahre oder kürzere Nutzungsdauer) zu verteilen.

Die Wahl der Methode zur Ermittlung der Ausgaben, die auf die Privatnutzung des Fahrrads entfallen, hängt vom Umfang der betrieblichen Nutzung ab.

Bei einer unternehmerischen Nutzung von mehr als 50 % kann der Unternehmer

- die 1 %-Regelung auch für umsatzsteuerliche Zwecke ansetzen, abzgl. 20 % für Aufwendungen ohne Vorsteuerabzug. (Der so ermittelte Wert ist dann ein Nettowert, auf den 19 % Umsatzsteuer anfallen.) Falls ein Fahrtenbuch geführt wird, ist der so ermittelte Wert auch für die Umsatzsteuer anzusetzen.

Oder er kann stattdessen

- den Privatnutzungsanteil für Umsatzsteuerzwecke anhand geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln.⁴⁵ Als geeignete Unterlagen kommen insb. Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum in Betracht, aus denen sich zumindest die unternehmerischen Fahrten mit Fahrtziel und gefahrenen Kilometern und die Gesamtkilometer ergeben. Liegen keine geeigneten Unterlagen für eine Schätzung vor, ist der private Nutzungsanteil mit mind. 50 % zu schätzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls nichts Gegenteiliges ergibt. Aus den Gesamtaufwendungen sind die nicht mit Vorsteuern belasteten Ausgaben auszuscheiden.⁴⁶

BEISPIEL Der Unternehmer nutzt ein E-Bike privat und während der Sommermonate für die Wege zwischen seiner Wohnung und der 12 km entfernt liegenden 1. Betriebsstätte. Die geschätzte Jahresfahrleistung beträgt ca. 5.000 km.

Durch Aufzeichnungen während eines repräsentativen Zeitraums ergeben sich während der Sommermonate zusätzlich ca. 100 km pro Monat für Fahrten zu Kunden und auf Fortbildungen. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt inkl. Umsatzsteuer 7.800 €. Das E-Bike wurde für 4.000 € + 19 % Umsatzsteuer angeschafft.

Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe:

Die unternehmerische Nutzung beträgt ca. 100 Tage x 12 km x 2 (Fahrten Wohnung–Betriebsstätte)	= 2.400 km
Sechs Monate x 100 km (Fahrten zu Kunden/Fortbildungen)	= 600 km
Gesamt	3.400 km
Zu Gesamtfahrleistung	5.000 km
= unternehmerische Nutzung	68 %

Der Unternehmer kann die 1 %-Regelung auch für umsatzsteuerliche Zwecke anwenden:

$7.800 \text{ €} \times 1\% = 78 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 936 \text{ €} - 20\% = 748,80 \text{ €}$

Hierauf 19 % USt = 142,27 €

Alternativ kann – unabhängig von der ertragsteuerlichen Anwendung der 1 %-Regelung – für umsatzsteuerliche Zwecke die sachgerechte Schätzung zugrunde gelegt werden:

$4.000 \text{ €} / 5 \text{ Jahre} = 800 \text{ €} \times 32\% \text{ private Nutzung} = 256 \text{ €}$

Hierauf 19 % USt = 48,64 €

Bei einer unternehmerischen Nutzung von **nicht mehr als 50 %** kann die 1 %-Regelung **nicht** angewendet werden. In diesem Fall ist der für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte Nutzungsanteil grundsätzlich auch der Umsatzbesteuerung zugrunde zu legen.⁴⁷

ACHTUNG Leider ist für umsatzsteuerliche Zwecke der Abschlag für E-Modelle in Abhängigkeit der Batteriekapazität (s. oben. 3.3) **nicht** möglich.⁴⁸ Obwohl noch nicht ausdrücklich entschieden, ist davon auszugehen, dass auch die Halbierung/Viertelung des Listenpreises bzw. der Anschaffungskosten/der Leasingraten für die Ermittlung des Privatnutzungsanteils für nach dem 31.12.2018/31.12.2019 angeschaffte E-Bikes, die als Kraftfahrzeuge gelten,⁴⁹ **nicht** für die Umsatzsteuer übernommen wird. Im Gegensatz hierzu könnte allerdings die **Steuerbefreiung** gem. § 3 Nr. 37 i. V. m. 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 EStG für Fahrräder, die verkehrsrechtlich keine Kraftfahrzeuge darstellen, sehr wohl auch auf die Umsatzsteuer übertragen werden.

Hierfür spricht, dass die zunächst nur für verkehrsrechtliche Kraftfahrzeuge vorgesehene Übernahme der lohnsteuerlichen Werte als Grundlage für die Ermittlung der Umsatzsteuer inzwischen für alle Räder zugelassen wird.⁵⁰ In diesem Falle wäre die Privatnutzung eines solchen Fahrrads auch beim Unternehmer **nicht umsatzsteuerpflichtig**. Leider gibt es hierzu noch keine Aussage der Finanzverwaltung.

⁴⁴ Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 6 UStAE.

⁴⁵ Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 UStAE.

⁴⁶ Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 Satz 2–4 UStAE.

⁴⁷ Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 UStAE.

⁴⁸ Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1a Satz 2, Nr. 1b Satz 2, Nr. 2 Satz 3 UStAE.

⁴⁹ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG, § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG.

⁵⁰ OFD Niedersachsen vom 03.08.2017 – S 7100 – 220 – St 172, dort unter 3. letzter Absatz.

9.3 Überlassung des Fahrrades/E-Bikes an Arbeitnehmer

Die Überlassung von Fahrzeugen auch zur privaten Nutzung an **Mitarbeiter** ist – ebenso wie die Überlassung an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften – **kein** Fall der unentgeltlichen Wertabgabe, da hier regelmäßig von einem entgeltlichen Leistungsaustausch ausgegangen wird.⁵¹

Die Gegenleistung der Arbeitnehmer besteht in der anteiligen Arbeitsleistung. Der Arbeitgeber hat die Überlassung als Umsatz zu versteuern; dafür hat er aus der Anschaffung bzw. dem Leasing auch den vollen Vorsteuerabzug.⁵²

HINWEIS Dies gilt umsatzsteuerlich sowohl für die Fälle der Entgeltumwandlung als auch für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassene Fahrräder.

Die Bemessung dieses Umsatzes für die Überlassung des Fahrrades an den Arbeitnehmer erfolgt nach den Grundsätzen des tauschähnlichen Umsatzes.⁵³ Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn anstelle der Ausgaben von den **lohnsteuerlichen Werten** ausgegangen wird. Diese lohnsteuerlichen Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.⁵⁴

HINWEIS Diese Übernahme der lohnsteuerlichen Werte als Grundlage für die Ermittlung der Umsatzsteuer aus der Fahrradüberlassung an den Mitarbeiter galt nach ursprünglicher Verwaltungsauffassung nur für Fahrräder, die verkehrsrechtlich **Kraftfahrzeuge** darstellen.⁵⁵ Inzwischen wird diese Übernahme der lohnsteuerlichen Werte für Zwecke der Umsatzsteuer für alle Räder zugelassen.⁵⁶ Somit müsste die Privatnutzung von Fahrrädern, die verkehrsrechtlich **keine** Fahrzeuge darstellen und die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an Arbeitnehmer überlassen werden, in den Jahren 2019–2030⁵⁷ auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Da es sich lediglich um einen Umsatz mit Bemessungsgrundlage 0 € (lohnsteuerlicher Wert) handelt, wäre der Unternehmer nach dieser Auffassung dennoch aus der Anschaffung des Fahrrades zum Vorsteuerabzug berechtigt. Leider ist noch nicht klar, ob die Finanzverwaltung diese Auffassung teilt.

9.4 Nutzung des Privatrades für betriebliche Fahrten

Aus dem (pauschalen) Ansatz von Reisekosten für betriebliche Fahrten mit dem privaten E-Bike ist **kein** Vorsteuerabzug möglich – weder beim privaten Fahrrad des Unternehmers noch bei der Reisekostenerstattung an Arbeitnehmer.

Sofern jedoch ein nicht zum Unternehmen gehörendes Fahrrad oder E-Bike gelegentlich unternehmerisch genutzt wird, können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrrades anfallenden Vorsteuern (z. B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturen) im Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung abgezogen werden. Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrrades entfallen (z. B. Reparaturaufwendungen infolge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt), können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.⁵⁸

9.5 Stromversorgung von E-Bikes

Ob das Aufladen des privaten E-Bikes eines Arbeitnehmers im Betrieb des Arbeitgebers und die Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung an den Arbeitnehmer wie bei der Einkommensteuer und Lohnsteuer (s. oben unter 7.) auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen, ist derzeit noch ungeklärt.

Nach der unter 8.3 vertretenen Auffassung, dass die lohnsteuerlichen Werte grundsätzlich für alle Fahrräder auch für die Umsatzsteuer zu übernehmen sind, könnte auch die Stromversorgung umsatzsteuerfrei sein, wenn diese auch umsatzsteuerlich der Überlassung des Fahrrads zugeordnet wird.

Sofern in der Stromversorgung ein eigenständiger Umsatz gesehen wird, wäre dieser umsatzsteuerlich getrennt zu beurteilen.

10. FAZIT

Die korrekte steuerliche Behandlung von Fahrrädern und E-Bikes im Betriebsvermögen ist weiterhin höchst kompliziert. Daran ändert auch die erfreuliche Steuerfreistellung für die Privatnutzung und die Nutzung für Wege zwischen Wohnung und 1. Betriebsstätte/1. Tätigkeitsstätte für herkömmliche Fahrräder und E-Bikes, deren Antrieb Geschwindigkeiten bis 25 km/h unterstützt, leider nur wenig. Die steuerlichen Regelungen zur Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer sind in einer Vielzahl von BMF-Schreiben dargelegt. Viele Fragen sind jedoch noch offen und klärungsbedürftig. Das gilt vor allem für die Umsatzsteuer. Vor dem Hintergrund, dass Fahrräder und E-Bikes im unternehmerischen Bereich weiterhin an Bedeutung gewinnen dürften – und dies auch gewollt ist, wie die neuen Steuerbefreiungsnormen des § 3 Nr. 37 und § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG zeigen –, wäre eine Klärung der offenen Fragen mit pragmatischen und vereinfachenden Lösungen sowie eine Zusammenfassung der steuerrechtlichen Regelungen in einer einzigen Verwaltungsanweisung wünschenswert.

51 Abschn. 15.23 Abs. 8–12 UStAE.

52 Abschn. 15.23 Abs. 8 UStAE.

53 § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG; Abschn. 10.5 Abs. 1 UStAE.

54 Abschn. 15.23 Abs. 11 UStAE; Abschn. 1.8 Abs. 8 UStAE.

55 So auch der Wortlaut in Abschn. 15.23 Abs. 5 Satz 4 „Kraftfahrzeuge“, nicht „Fahrzeuge“.

56 OFD Niedersachsen vom 03.08.2017 – S 7100 – 220 – St 172, dort unter 3. letzter Absatz.

57 Die ursprüngliche Befristung der Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 37 EStG wurde durch das JStG 2019 bis zum 31.12.2030 verlängert.

58 Abschn. 15.2c Abs. 3 Satz 3 UStAE.