

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Zeitlich begrenzte Änderung der Entnahmeregelungen für private Kfz-Nutzung von Elektrofahrzeugen und bestimmten Hybrid-Elektrofahrzeugen in Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 durch Einfügung dreier weiterer Alternativen (gestaffelte Förderung).
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

§ 6 Bewertung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. bis 3a. *unverändert*

4. ...

²Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen; bei der privaten Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, ist der Listenpreis dieser Kraftfahrzeuge

1. soweit **die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind** und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 um die darin enthaltenen Kosten des Batteriesystems im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs wie folgt zu mindern: für bis zum 31. Dezember 2013 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 Euro pro Kilowattstunde der Batteriekapazität, dieser Betrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 Euro pro Kilowattstunde der

- Batteriekapazität; die Minderung pro Kraftfahrzeug beträgt höchstens 10 000 Euro; dieser Höchstbetrag mindert sich für in den Folgejahren angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 500 Euro, oder
2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 nur zur Hälfte anzusetzen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
 3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 40 000 Euro beträgt, oder
 4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
 5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 nur zur Hälfte anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,

die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen.

³Die private Nutzung kann abweichend von Satz 2 mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden; bei der privaten

Nutzung von Fahrzeugen mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder von extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, sind

1. soweit die Nummern 2, 3 oder 4 nicht anzuwenden sind und bei Anschaffung vor dem 1. Januar 2023 die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen für das Batteriesystem zu mindern; dabei ist bei zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörenden Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen die der Berechnung der Absetzungen für Abnutzung zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen zu mindern, wenn darin Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind, oder
2. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen; bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen, oder
3. bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zu einem Viertel zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat, und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 40 000 Euro beträgt oder
4. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt, oder
5. soweit Nummer 3 nicht anzuwenden ist und bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaf-

fungskosten für das Kraftfahrzeug oder vergleichbare Aufwendungen nur zur Hälfte zu berücksichtigen, wenn das Kraftfahrzeug

- a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder
- b) die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt,

die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kraftfahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine ist der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen.

...

(2) bis (7) *unverändert*

Autor: Dr. Tibor *Schober*, Richter am Finanzgericht, Berlin

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 20-1 **Inhalt der Änderungen:** Die Änderung von Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 betrifft die Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Kfz. Der Gesetzgeber begünstigt die private (Mit-)benutzung bestimmter Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen des BV durch Anpassungen der Listenpreis- und Fahrtenbuchmethode. Die zeitlich gestaffelten bzw. teilweise alternativ anzuwendenden Bewertungsabschläge erfassen nur ganz bestimmte, als förderungswürdig anerkannte Kfz. Eine Förderung ist nicht für die Fälle vorgesehen, in denen der private Kfz-Nutzungsanteil geschätzt werden muss, weil der Stpfl. kein Fahrtenbuch führt und die Listenpreismethode wegen einer privaten Nutzung von mehr als 50 % nicht greift.

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2015** s. § 6 Anm. 2.

► **Zur Gesetzesentwicklung 2016 bis 2018** s. § 6 Anm. J 18-2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 werden durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) umfangreich geändert und ergänzt; s. Anm. J 20-1.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Neuregelung bei der Begünstigung von Elektro- und Hybrid-Elektrofahrzeugen bei der Bemessung der Nutzungsentnahmen für private Kfz-Nutzung gilt allg. ab der Verkündung im BGBl. Allerdings enthalten die Einzelvorschriften im Tatbestand zeitliche Beschränkungen durch bestimmte Anschaffungszeitpunkte (§ 9a EStDV). Die Norm regelt Anschaffungen in Kj., nicht in Wj. Zugleich gilt sie gleichermaßen für Anschaffungen von neuen oder gebrauchten Kfz. (aA BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Rz. 3, relevant sei der Zeitpunkt der Erstzulassung). UE ist nur auf den Zeitpunkt der Anschaffung abzustellen, nicht auf den Zeitpunkt der Erstzulassung, denn der Wortlaut („Anschaffung vor ...“) ist eindeutig und weicht ausdrücklich von dem in der gleichen Norm genannten „Zeitpunkt der Erstzulassung“ ab. Auf den Sinn und Zweck der Norm (gestaffelte Förderung neuerer Entwicklungen) kann deshalb nicht abgestellt werden. Damit bleibt es bei der bereits seit 2014 geltenden Regelung (Minderung um typisierte AK eines Batteriesystems, jetzt jeweils Nr. 1) für Anschaffungen bis zum 31.12.2022. Die durch das „JStG 2018“ eingefügte Regelung (jetzt jeweils Nr. 2) gilt für Anschaffungen vom 1.1.2019 bis 31.12.2021. Die neuen Regelungen gelten für Anschaffungen vom 1.1.2019 bis 31.12.2030 (jeweils Nr. 3) sowie alternativ vom 1.1.2021 bis 31.12.2024 (jeweils Nr. 4) und 1.1.2025 bis 31.12.2030 (jeweils Nr. 5).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 20-4

► **Grund der Änderungen:** Der Gesetzgeber hat sich bereits seit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 dazu entschieden, die Bewertung der privaten Nutzung bestimmter förderungswürdiger Kfz. anzupassen; der Einsatz von Elektrofahrzeugen in Dienstwagenflotten könne Signalwirkung für die Öffentlichkeit haben und der Technologie zum allgemeinen Durchbruch verhelfen. Die Einbeziehung der hohen Kosten der Batteriesysteme und ein damit einhergehender höherer geldwerter Vorteil behindere aber die Verbreitung entsprechender Kfz. (BTDrucks. 17/12375, 36). Mit dem „JStG 2018“ (§ 6 Anm. J 18-4) und dem WElektroMobFördG („JStG 2019“) hat der Gesetzgeber die Regelung nun zeitlich und der Höhe nach erheblich erweitert. Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für die Stpfl. gesetzt werden (BTDrucks. 19/13436, 105).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen betreffen beide Bewertungsmethoden. Bei der Listenpreismethode (Nr. 4 Satz 2) erfolgt eine pauschale Minderung des Listenpreises. Bei der Fahrtenbuchmethode (Nr. 4 Satz 2) werden die den „Gesamtkosten“ zugrunde zu legenden Anschaffungskosten des Kfz. pauschal gemindert. Dies führt allerdings zu einem ungleichen „Förderumfang“.

▷ **Anpassung der Listenpreismethode:** Die Norm ist im Ergebnis um die Regelungen in Nr. 3 bis 5 erweitert worden. Hierbei steht Nr. 3 alter-

nativ zu den zeitlich gestaffelten Regelungen (Nr. 4 und Nr. 5). Nr. 3 ist die weitest gehende Förderung, denn der Listenpreis ist nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kfz. keine laufenden Kohlendioxidemissionen aufweist und der Bruttolistenpreis höchstens 40 000 € beträgt. Dies erfordert im Ergebnis einen reinen Elektro- bzw. Brennstoffzellenantrieb. Mit den Nr. 4 und Nr. 5 knüpft der Gesetzgeber an die Parameter von § 3 Abs. 2 Elektromobilitätsgesetz (Kohlendioxidemission je gefahrenen km von höchstens 50 g bzw. gestaffelte Reichweite der elektrischen Antriebsmaschine: 60 km für Anschaffungen von 2022 bis 2024 bzw. 80 km für Anschaffungen von 2025 bis 2030). Die „Förderung“ betrifft auf der Rechtsfolgenseite die Minderung des anzusetzenden Listenpreises und umfasst damit auch die durch die 1 %-Bemessung erfassten laufenden Betriebskosten des Kfz.

- ▷ *Anpassung der Fahrtenbuchmethode:* Die Norm wiederholt die Tatbestandsvoraussetzungen von Nr. 4 Satz 2 auch in Nr. 4 Satz 3. Die Regelungen sehen eine Minderung der Gesamtaufwendungen um die Hälfte (Satz 3 Nr. 2, 4 und 5) bzw. auf ein Viertel (Satz 3 Nr. 3) der AfA der angeschafften Kfz. vor. Die Regelung ist deutlich einfacher als in Satz 3 Nr. 1, denn ein Rückgriff auf Anschaffungsdatum und Daten zur Batteriekapazität entfällt. Die übrigen Aufwendungen (insbes. die laufenden Betriebskosten für die Aufladung des Kfz.) sind nicht begünstigt, da sich die Kürzung nur auf die AK für das Kfz. bezieht. Unter den zweiten Teilsatz („oder vergleichbare Aufwendungen“) sind die Verbrauchsaufwendungen nicht zu fassen, denn hierbei handelt es sich nicht um vergleichbare Aufwendungen. Hiervon sind insbes. Miet- und Leasingkosten, Erhaltungsaufwendungen oder Aufwendungen für Batterieleihsysteme erfasst. Damit bleibt die Förderung bei der Fahrtenbuchmethode deutlich hinter der Förderung bei der Listenpreismethode zurück, denn der nach Maßgabe des Listenpreises ermittelte Nutzungswert typisiert sämtliche Aufwendungen des Kfz., mithin auch die laufenden Aufwendungen. Dadurch kann die Anwendung der Listenpreismethode vorteilhaft sein. Die ungleiche Förderung innerhalb der Methoden ist zwar kritikwürdig, da aber die Listenpreismethode die Regelmethode darstellt, ist dies hinzunehmen (Bevorzugung der vereinfachenden Typisierung).
- ▷ *Anknüpfung an Übereinstimmungsbescheinigungen der Hersteller:* Zur Prüfung, ob ein Kfz. die maximale Kohlendioxidemission aufweist bzw. die Reichweite des Kfz. unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine den Anforderungen genügt, ordnet jeweils der letzte Teilsatz der Norm an, dass diese Werte aus den sog. Übereinstimmungsbescheinigungen (*Certificate of Conformity*) zu entnehmen sind. Zwar wird man davon ausgehen können, dass der Gesetzgeber eine „Bindungswirkung“ erzeugen wollte; da es sich aber um Herstellerangaben handelt, hat der Gesetzgeber uE nur eine Beweiser-

leichterung eingeführt. Die Gesetzgebungsmaterialien sind unergiebig, da die Regelung erst durch den Finanzausschuss eingefügt wurde (vgl. BTDrucks. 19/14873, 29). Macht der Stpfl. bspw. geltend, dass sein Kfz. die geforderten Reichweiten erreicht, obgleich sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung geringere Werte ergeben, ist ihm die Nachweismöglichkeit uE nicht abgeschnitten.

