

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Schaffung eines neuen Pauschalierungstatbestands für geldwerte Vorteile im Zusammenhang mit der Überlassung oder Bezuschussung der Aufwendungen von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge durch Einfügung einer neuen Nr. 6 in Abs. 2 Satz 1.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211).

§ 40

Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert Gesetz v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211)

- (1) *unverändert*
- (2) ¹Abweichend von Absatz 1 kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent erheben, soweit er
 1. bis 4. *unverändert*
 5. Satz 1 *unverändert* ²Das Gleiche gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden;
 - 6. 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. ²Das 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.**

Sätze 2 und 3 *unverändert*
- (3) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des ESTG v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394),
zuletzt geändert durch Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im
Straßenverkehr v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211)

...

(37c) § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 6 in der am 17. November 2016 geltenden Fassung ist erstmals anzuwenden auf Vorteile, die in einem nach dem 31. Dezember 2016 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31. Dezember 2016 zugewendet werden, und letztmals anzuwenden auf Vorteile, die in einem vor dem 1. Januar 2021 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1. Januar 2021 zugewendet werden.

...

Autor: Dr. Klaus J. **Wagner**, Vors. Richter am FG, Düsseldorf
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 16-1 **Inhalt der Änderung:** Mit der Einfügung der Nr. 6 in Abs. 2 Satz 1 ist ein neuer Pauschalierungstatbestand geschaffen worden. Pauschalierungsfähig sind die geldwerten Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2 sowie die Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung dieser Ladevorrichtung. In beiden Fällen muss die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Der Pauschsteuersatz beträgt 25 %. Die Steuer hat der ArbG gem. Abs. 3 Satz 1 zu übernehmen. In der gesetzlichen Ausgestaltung ist die Regelung an die Terminologie des Pauschalierungstatbestands der Nr. 5 angelehnt. Es handelt sich um eine politisch motivierte Lenkungsnorm, die Teil eines Gesetzespakets zur stl. Förderung der Elektromobilität ist. Um eine möglichst zeitnahe Anreizwirkung zu schaffen, ist die Begünstigung zunächst bis 2020 befristet (BTDrucks. 18/8828).

J 16-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2015** s. § 40 Anm. 2.

► **Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr v. 7.11.2016** (BGBl. I 2016, 2498; BStBl. I 2016, 1211): Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 wird in die Vorschrift eingefügt. Es handelt sich um eine „echte“ Neuregelung und damit um die Schaffung eines neuen Pauschalierungstatbestands.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderung ist nach Art. 3 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr am Tage nach der Verkündung in Kraft getreten (7.11.2016). Sie findet nach § 52 Abs. 37c erstmals Anwendung auf Vorteile, die in einem nach dem 31.12.2016 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31.12.2016 zugewendet werden. Die Regelung ist letztmals anzuwenden auf Vorteile, die in einem vor dem 1.1.2021 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1.1.2021 zugewendet werden. J 16-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: Die Einführung der Pauschalierungsmöglichkeit für geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung der Ladevorrichtung für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge und für die Bezuschussung von Aufwendungen des ArbN für dessen private Ladestation hat ausschließlich politischen Hintergrund. Es soll im Rahmen eines Gesamtpaketes mit verschiedenen stl. Vergünstigungen die Elektromobilität auch bei ArbN gefördert werden. Der Gesetzgeber hat damit eine sachlich fragwürdige weitere Subvention bestimmter Technologien und Industriezweige geschaffen. Die Pauschalierungsmöglichkeit soll die rasche Verbreitung der Elektromobilität beim ArbN fördern (BTDrucks. 18/8828). Dem liegt ersichtlich der Gedanke zugrunde, ArbG und ArbN dazu zu veranlassen, zusätzliche Lohnbestandteile, wie zB Sonderzahlungen, zweckbestimmt zu nutzen. Dass die Pauschalierungsmöglichkeit nur für zusätzliche Zuwendungen eröffnet ist und eine Entgeltumwandlung ausgeschlossen ist, läuft dem beabsichtigten Förderzweck zuwider, entspricht aber der systematischen Ausgestaltung der Norm, die in ihrer Struktur der vergleichbaren Regelung der Nr. 5 nachgebildet ist. J 16-4

Da die Pauschalierungsmöglichkeit sich ausschließlich auf die Ladevorrichtungen beschränkt, handelt es sich nur um eine flankierende Maßnahme. Es wird faktisch vorausgesetzt, dass dem ArbN ein Elektrofahrzeug oder ein Hybridelektrofahrzeug zur Verfügung steht. Dies kann sowohl ein eigenes als auch ein vom ArbG überlassenes Fahrzeug sein. Allerdings ist das Vorhandensein eines Fahrzeugs nicht Tatbestandsvoraussetzung für die Pauschalierung.

Die Änderung im Detail

■ Absatz 2 Nr. 6 (Pauschalisierung von Vorteilen aus der Überlassung oder Bezuschussung von Ladevorrichtungen)

- J 16-5 **Begünstigter Personenkreis:** Wie bei den anderen Tatbeständen des § 40 ist die Pauschalierung nur bei Zuwendungen an ArbN möglich. Die LStPauschalierung ist sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt stpfl. ArbN möglich; bei Letzteren können damit auch außerhalb des Bundesgebiets belegene Ladevorrichtungen begünstigt werden.
- J 16-6 **Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers:** Die Pauschalierung „kann“ durch den ArbG erfolgen. Auch in den Fällen von Nr. 6 steht dem ArbG damit ein Pauschalierungsrecht zu. Eines Antrags oder einer Genehmigung bedarf es wie in den anderen Pauschalierungsfällen des Abs. 2 nicht (s. § 40 Anm. 32). Auch gegenüber dem ArbN ist der ArbG – unbeschadet eventueller zivilrechtl. Abreden – nach strechtl. Grundsätzen nicht zu einer Durchführung des Pauschalierungsverfahrens verpflichtet.
- J 16-7 **Verhältnis zu § 3 Nr. 46:** Die StBefreiung des § 3 Nr. 46 umfasst die Vorteile aus der Möglichkeit, Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge an betrieblichen ortsfesten Ladevorrichtungen oder zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Ladevorrichtungen zu laden, einschließlich des Ladestroms. Die Pauschalierungsmöglichkeit umfasst die Übereignung oder die Bezuschussung einer arbeitnehmereigenen Ladevorrichtung, allerdings ohne den Ladestrom. Das bedeutet: Die Vorteile aus der Lademöglichkeit an betrieblichen Ladevorrichtungen bleiben in voller Höhe stfrei. Dies gilt auch, wenn der ArbG die Ladevorrichtung dem ArbN zur Nutzung überlassen hat, sich diese also zB auf dessen Grundstück befindet, sofern diese weiter dem ArbG zuzurechnen ist (= betriebliche Einrichtung). Demgegenüber ist die Übereignung bzw. Bezuschussung von arbeitnehmereigenen Ladevorrichtungen als Arbeitslohn zu qualifizieren, für den „lediglich“ die Pauschalierungsmöglichkeit eröffnet ist. Die Nutzungsüberlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung kann also stl. günstiger sein als die Übereignung oder Bezuschussung einer arbeitnehmereigenen Ladevorrichtung.
- J 16-8 **Verhältnis zu § 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2:** Die Pauschalierungsmöglichkeit besteht unabhängig davon, ob dem ArbN vom ArbG ein Fahrzeug überlassen wird, für das nach § 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 die private Nutzungsmöglichkeit zu versteuern ist.
- J 16-9 **Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4:** Die Vorteile aus der Überlassung oder Bezuschussung der Ladevorrichtung mindern die Entfernungspau-

schale für die Wege des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht. Das Gesetz sieht eine Anrechnung nicht vor.

Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6: J 16-10

► **Sachbezüge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1):** In der ersten Tatbestandsalternative erfasst die Vorschrift Sachbezüge, nämlich die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge.

▷ **Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug:** Für die Begriffsbestimmung verweist Nr. 6 auf die Legaldefinition des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 2. Elektrofahrzeuge sind Kfz., die ausschließlich mit Elektromotoren angetrieben werden, die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder emissionsfreien Energiewandlern speisen. In der Regel wird es sich um E-Fahrzeuge mit Akkumulatoren handeln. Hybridelektrofahrzeug ist ein Fahrzeug, das die Energie aus einem Betriebskraftstoff und einer Speichereinrichtung für elektrische Energie bezieht; es muss extern aufladbar sein. Ob ein Fahrzeug die Voraussetzungen für die Qualifikation als Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erfüllt, richtet sich nach den Kodierungen in Feld 10 (Elektrofahrzeug Ziffer 0004 und 0015; Hybridelektrofahrzeug Ziffer 0016 bis 0019 und 0025 bis 0031) der Zulassungsbescheinigung des Fahrzeugs. Elektrofahräder sind begünstigt, wenn sie verkehrsrechtl. als Kfz. einzuordnen sind (BMF v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835; BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446; s. § 6 Anm. 810).

▷ **Ladevorrichtung** ist die gesamte Ladeinfrastruktur einschließlich des Zubehörs sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Dazu zählen neben der Ladestation der Aufbau, die Installation und die Inbetriebnahme der Ladevorrichtung sowie die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten wie das Verlegen eines Starkstromkabels (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 20). Diese – vom BMF als beispielhaft – bezeichnete Aufzählung ist nicht abschließend. Im Erg. dürfte zur Ladevorrichtung alles gehören, was zur Inbetriebnahme und Nutzung als technische Infrastruktur erforderlich ist. Auch die Übernahme von Wartung und Betrieb der Vorrichtung gehört nach Ansicht des BMF zur Ladevorrichtung. Das ist zweifelhaft, da das Gesetz nur auf die Übereignung der Vorrichtung abstellt. Der geldwerte Vorteil durch Übernahme der laufenden Kosten einer dem ArbN übereigneten Ladevorrichtung ist aber als Bezuschussung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 pauschalierungsfähig (im Erg. eben-

so: BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 24).

▷ *Unentgeltliche oder verbilligte Übereignung der Ladevorrichtung*: Der ArbN muss Eigentümer der Ladevorrichtung werden. Bei unentgeltlicher Übereignung lässt die FinVerw. (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 23) zu, dass als Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt die Aufwendungen des ArbG für den Erwerb der Ladevorrichtung – einschließlich der der Errichtung zuzurechnenden Kosten – angesetzt werden können. Verbilligt ist die Überlassung, wenn die vom ArbN selbst zu tragenden oder dem ArbG zu erstattenden Aufwendungen unter den Aufwendungen des ArbG bleiben. Bemessungsgrundlage der pauschalen LSt ist die Differenz zwischen dem Gesamtaufwand der Ladevorrichtung und dem vom ArbN gezahlten Anteil. Da die Norm ausschließlich an die Übereignung anknüpft, ist eine Pauschalierung nicht möglich, wenn der ArbG dem ArbN die Ladevorrichtung zeitweise unentgeltlich oder verbilligt überlässt (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 22); dann kommt allerdings StFreiheit nach § 3 Nr. 46 in Betracht.

► **Zuschüsse (Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 Satz 1)**: Pauschalierungsfähig sind nach Satz 2 Zuschüsse zu den Aufwendungen des ArbN für den Erwerb und die Nutzung der Ladevorrichtung.

▷ *Begünstigte Aufwendungen* sind die AK für die Ladevorrichtung, einschließlich der der Errichtung zuzurechnenden Kosten. Die Gewährung des Zuschusses kann durch Auszahlung des Zuschussbetrags an den ArbN erfolgen. Unschädlich dürfte auch sein, wenn der ArbG den Zuschussbetrag im Wege eines abgekürzten Zahlungsweges unmittelbar an den Lieferanten der Ladevorrichtung zahlt. Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Ladevorrichtung gehören die Wartungs- und Betriebskosten, einschließlich etwaiger Grundgebühren für Leitungen und Zähler. Die Ladestromkosten sollen nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Ladevorrichtung gehören (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 24). Übernimmt der ArbG auch die Ladestromkosten, ist dies ein geldwerter Vorteil und der Arbeitslohn, der indes nicht nach Nr. 6 pauschal versteuert werden kann. Auch die StBefreiung nach § 3 Nr. 46 dürfte ausscheiden, da die StBefreiung nur die Vorteile für das Aufladen an betrieblichen Ladevorrichtungen umfasst.

▷ *Bemessungsgrundlage* ist die Höhe des vom ArbG gewährten Zuschusses. Pauschale Zuschüsse des ArbG für die Nutzung einer privaten Ladevorrichtung des ArbN können pauschal besteuert werden, wenn die Auf-

wendungen für die Nutzung regelmäßig wiederkehren (zB Zählerkosten). Voraussetzung ist, dass der ArbN die entstandenen Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachweist. Die Pauschalierung auf Grundlage des so ermittelten Betrags ist grds. so lange zulässig, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, 2016/1120002, BStBl. I 2016, 1446, Tz. 26). Insoweit ist der ArbN zur Mitwirkung und Mitteilung verpflichtet.

► **Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** müssen die Leistungen des ArbG oder die Zuschüsse gewährt werden. Bei einer Barlohn-umwandlung ist eine Pauschalierung ausgeschlossen (R 3.33 Abs. 5 LStR).

Rechtsfolgen der Pauschalierung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 5:

J 16-11

► **Der Pauschsteuersatz** beträgt 25 %.

► **Übernahme der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber:** Infolge der Pauschalierung hat der ArbG die pauschale LSt zu übernehmen; er wird Schuldner der pauschalen LSt. Bei der Veranlagung des ArbN und beim LStJahresausgleich bleiben die Einkünfte außer Betracht (Abs. 3; s. § 40 Anm. 51 ff.).

