

Verfügung betr. lohnsteuerliche Behandlung des (Elektro)Fahrrad-Leasings

Vom 22. Mai 2017 (FR S. 797)

(LfSt Bayern S 2334.2.1-122/2 St32)

Aktualisiert am 20. 11. 2017

1. Adressaten, Bezug

Diese Verfügung richtet sich an die Sachgebietsleiter/innen, Sachbearbeiter/innen und Mitarbeiter/innen der LSt-Arbeitgeberstellen sowie an die LSt-Außenprüfer/innen. Auf das BMF-Schreiben vom 17. 11. 2017, BStBl. I S. 1546^[1], wird Bezug genommen.

2. Überlassung eines Dienst-(Elektro-)Fahrrads

Die Überlassung geleaster (Elektro-)Fahrräder durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung stellt Arbeitslohn dar. Auch wenn ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Fahrrad zur privaten Nutzung überlässt, ist ein geldwerter Vorteil (als Arbeitslohn von dritter Seite) hierfür zu ermitteln, wenn die Überlassung im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dies ist in den derzeit bekannten Fahrrad-Leasingverhältnissen der Fall, da der Arbeitgeber aktiv an der Verschaffung durch die Leasingvereinbarungen (Rahmenvereinbarungen zwischen Leasinggesellschaft/Vermittler/Dienstleister und Arbeitgeber) mitwirkt (BMF-Schreiben vom 20. 1. 2015, BStBl. I S. 143^[2]).

Entsprechendes gilt bei der Überlassung mehrerer (Elektro-)Fahrräder an den Arbeitnehmer (z. B. an dessen Familienangehörige).

2.1. Überlassung resultiert aus Arbeitsvertrag

Die folgenden Grundsätze gelten in den Fällen, in denen die (Elektro-)Fahrradüberlassung aufgrund des Arbeitsvertrags oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage erfolgt. Dies ist gem. BMF-Schreiben vom 15. 12. 2016, BStBl. I S. 1449^[3], der Fall

- , wenn die Überlassung arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist (d. h., wenn die Vereinbarung von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags getroffen wird oder wenn eine Beförderung mit der Überlassung verbunden ist) sowie
- bei steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlungen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags im Vorhinein auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem betrieblichen Kraftfahrzeug des Arbeitgebers gewährt (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2008, BStBl. II S. 530).

In Leasingfällen setzt das Vorliegen eines betrieblichen Fahrrads zudem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

Der geldwerte Vorteil wird – wie bei der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern, die sich im Eigentum des Arbeitgebers befinden – wie folgt ermittelt (vgl. GLE vom 23. 11. 2012, BStBl. I S. 1224^[4]):

	Überlassenes Verkehrsmittel	Bewertung des Arbeitslohns	Gesetzliche Grundlage
1	Fahrrad	Mtl. 1 % der unverbindlichen Preisempfehlung im Zeitpunkt der Inbetriebnahme einschl. USt (damit sind sämtliche Fahrten abgegolten)	§ 8 Abs. 2 Satz 10 EStG
2	Fahrrad, wenn die Nutzungsüberlassung von Fahrrädern zur Angebotspalette des Arbeitgebers an fremde Dritte gehört (z. B. Fahrradverleihfirmen)	96 % des Endpreises, zu denen der Arbeitgeber seine Fahrräder an fremde Dritte überlässt abzgl. 1080 € Rabatt-Freibetrag,	§ 8 Abs. 3 EStG
3	Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist (u. a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht)	Vgl. Zeilen 1 und 2	

	Überlassenes Verkehrsmittel	Bewertung des Arbeitslohns	Gesetzliche Grundlage
4	Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen ist (z. B. > 25 km/h)	Wie bei Kfz (d. h. Pauschalwert- oder Fahrtenbuchmethode; im Gegensatz zu Zeile 1 müssen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei doppelter Haushaltsführung zusätzlich angesetzt werden.)	§ 8 Abs. 2 Sätze 2–5 EStG

Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil. Die 44 Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG kommt nicht zum Ansatz.

2.2. Überlassung resultiert aus einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung

In den Ausnahmefällen, in denen eine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung vorliegt (keine Gehaltsumwandlung, kein arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil) und der Arbeitnehmer sämtliche Kosten und Risiken aus der Überlassung tragen würde, kommen die Urteilsgrundsätze des BFH vom 18. 12. 2014, BStBl. 2015 II S. 670 (sog. Behördenleasing) zum Tragen. Der geldwerte Vorteil liegt (abweichend von Tz. 2.1) dann in der Verschaffung verbilligter Leasingkonditionen und ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten. Die 44 Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist grds. anwendbar, sofern die sich nach Anrechnung des Arbeitnehmers gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.

3. Kauf des (Elektro-)Fahrrads nach Leasingende

Sollte der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-)Fahrrad vom Leasinggeber oder einem Dienstleister erwerben, ist zu überprüfen, ob ein geldwerter Vorteil vorliegt:

3.1. Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG

Sollte zunächst der Arbeitgeber das Fahrrad vom Leasinggeber oder einem Dienstleister erwerben und es zu einem geringeren Preis als dem Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG an den Arbeitnehmer weiterveräußern, liegt Arbeitslohn nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Wenn der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das (Elektro-)Fahrrad hingegen vom Leasinggeber oder einem Dienstleister zu einem geringeren Preis als dem Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG erwirbt, ist der Differenzbetrag als Arbeitslohn von dritter Seite zu versteuern. Ein evtl. Preisvorteil steht im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis. Durch das Eingehen der Leasingvereinbarungen hat der Arbeitgeber an seiner Verschaffung aktiv mitgewirkt, auch wenn der Arbeitnehmer keinen vertraglichen Anspruch auf den Fahrraderwerb und einen Preisvorteil hat (vgl. BMF-Schreiben vom 20. 1. 2015, BStBl. I S. 143^[5]).

Da sich die Wertermittlung in der Praxis ggf. schwierig gestaltet, bestehen aufgrund bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung keine Bedenken, den Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 Prozent der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil.

3.2. Pauschalierung nach § 37 b EStG

Anstelle der Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG kommt grds. auch die Anwendung des § 37 b EStG durch den Zuwendenden in Betracht. Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

3.2.1. Bewertung nach § 37 b Abs. 1 EStG bei Verkauf durch Dritten an Arbeitnehmer des Leasingnehmers

Der Zuwendende (Leasinggeber, Dienstleister, Verwertungsgesellschaft) kann die Einkommensteuer für die dem Empfänger (= Arbeitnehmer des Leasingnehmers) gewährten Sachzuwendungen (z.B. auch Fahrradübergabe), die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht werden, mit einem Pauschsteuersatz von 30% erheben.

– **Zusätzlichkeit**

Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ist erfüllt, wenn zu dem sog. Grundgeschäft (= Verkauf des Fahrrads an Arbeitnehmer des Leasingnehmers) der aus einem Rahmenvertrag zwischen dem Zuwendenden und dem Arbeitgeber resultierende geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer (z.B. vereinbarter Rabatt oder vergünstigter Erwerb eines Fahrrads) hinzukommt (vgl. Rdnr. 9 a und 11 des BMF-Schreibens vom 19. 5. 2015, BStBl. I S. 468^[6]). Dies ist in den derzeit bekannten Fällen erfüllt.

– Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage hierbei sind zwar grds. die Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer. Da die Zuwendung in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens besteht, ist als Bemessungsgrundlage nach § 37 b EStG der gemeine Wert anzusetzen, wenn dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden sind (Rdnr. 16 des BMF-Schreibens vom 19. 5. 2015, BStBl. I S. 468^[7]). Dies ist der Fall, wenn ein (Elektro-)Fahrrad vom Zuwendenden für einen weit unter dem gemeinen Wert liegenden Endpreis (z.B. 10% des ursprünglichen Kaufpreises) erworben wird. Da sich die Ermittlung des gemeinen Werts in der Praxis ggf. schwierig gestaltet, bestehen aufgrund bundeseinheitlich abgestimmter Auffassung keine Bedenken, den gemeinen Wert eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer nach 36 Monaten der Nutzungsdauer übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 Prozent der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Empfängers mindern den geldwerten Vorteil.

– Anwendung der Pauschalierung

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ist durch den Zuwendenden einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Sachzuwendungen i. S. d. § 37 b Abs. 1 EStG auszuüben. Der Zuwendende hat den Empfänger (= Arbeitnehmer) von der Steuerübernahme zu unterrichten (§ 37 b Abs. 3 Satz 3 EStG). Es empfiehlt sich, diese Bescheinigung seitens des Arbeitgebers zum Lohnkonto als Nachweis darüber zu nehmen, dass seinerseits eine Besteuerung des Lohns von dritter Seite (vgl. Tz. 3.1) unterbleiben durfte.

3.2.2. Bewertung nach § 37 b Abs. 2 EStG bei Verkauf durch Arbeitgeber an den Arbeitnehmer

Sofern der Arbeitgeber zunächst den Leasinggegenstand erworben und ihn dann an den Arbeitnehmer weiterveräußert hat, kann der Zuwendende (Arbeitgeber) die Steuer für die den Arbeitnehmern gewährten Sachzuwendungen (z. B. Fahrradübereignung), die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, mit einem Pauschsteuersatz von 30% erheben.

– Zusätzlichkeit

Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ist erfüllt, da zu dem sog. Grundgeschäft (= Verkauf des Fahrrads vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer) der aus einem Rahmenvertrag zwischen einem Dritten und dem Arbeitgeber resultierende geldwerte Vorteil (vereinbarter Rabatt oder vergünstigter Erwerb eines Fahrrads von einem Dritten) hinzukommt.

– Bemessungsgrundlage

Bzgl. der Bemessungsgrundlage wird auf Tz. 3.2.1 verwiesen.

– Anwendung der Pauschalierung

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ist durch den Arbeitgeber einheitlich für alle innerhalb eines Kalenderjahres gewährten Sachzuwendungen i. S. d. § 37 b Abs. 2 EStG auszuüben.

4. Änderungsübersicht

(...)

^[1] BeckVerw 348638.

^[2] BeckVerw 294290.

^[3] BeckVerw 335936.

^[4] BeckVerw 266294.

^[5] BeckVerw 294290.

^[6] BeckVerw 305369.

^[7] BeckVerw 305369.