

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Änderung der Berechnungsgrundlagen bei privater Nutzung von Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen durch pauschale Abzüge für Kosten von Batteriesystemen
- Fundstelle: Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

§ 6

Bewertung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

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

- 1.-3a. *unverändert*
4. ¹Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen; in den Fällen des § 4 Absatz 1 Satz 3 ist die Entnahme mit dem gemeinen Wert anzusetzen. 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 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**

ESTG § 6

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. 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 Hybrid-elektrofahrzeugen, sind die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern.** ⁴Wird ein Wirtschaftsgut unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 1 unentgeltlich überlassen, so kann die Entnahme mit dem Buchwert angesetzt werden. ⁵Satz 4 gilt nicht für die Entnahme von Nutzungen und Leistungen.

5.–7. *unverändert*

(2)–(7) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EstG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und in § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum **2013** anzuwenden.

...
(16) ^{1–10} *unverändert*

¹¹§ 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist für Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2023 angeschafft werden.

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

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

Schrifttum: Balmes, Elektromobilität: Steuerbremse lösen, BB 2013, 215; Hörster, Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – ein Überblick, NWB 2013, 2052; Paintner, Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick – Teil 1: Die Änderungen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2013, 1629.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 13-1

Mit der Neuregelung des Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 wird die Listenpreismethode um pauschale Abzüge für AK von Batteriesystemen bei Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen gemindert. Die Minderung erfolgt pauschal nach Kapazität des Batteriesystems. Die Förderungsbeträge sinken in den Folgejahren (2014 bis 2022) durch Minderung des pauschalierten AK-Betrags je Kilowattstunde Batteriekapazität. Soweit die Entnahme für private Kfz-Nutzung durch die sog. Fahrtenbuchmethode ermittelt wird, werden die Gesamtaufwendungen gemäß Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 ebenfalls in pauschaler Höhe durch Berücksichtigung geminderter Beträge der AfA, soweit die AK des Kfz typisiert auf das Batteriesystem entfallen, herabgesetzt.

Rechtsentwicklung:

J 13-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2013** s. § 6 Anm. 1202.

► **AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Die Regelung ist neu eingeführt worden.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die geminderten Berechnungsgrundlagen können erstmals ab dem VZ 2013 angewendet werden. Erfasst sind auch Kfz., die vor dem VZ 2013 angeschafft wurden. Die Anwendung ist jedoch beschränkt auf Anschaffungen von Kfz. bis zum Ende des VZ 2022. Die Gesetzesbegründung sieht eine Evaluation der Norm nach Ablauf von fünf Jahren vor.

J 13-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:** Es handelt sich um eine Maßnahme zur Umsetzung des Regierungsprogramms Elektromobilität. Die damalige BReg. ging davon aus, dass gerade Dienstwagenflotten ein wichtiges potentielles Marktsegment für Elektrofahrzeuge darstellen. Der Einsatz von Elektrofahrzeugen in solchen Dienstwagenflotten könne Signalwirkung für die Öffent-

lichkeit haben und der Technologie zum allgemeinen Durchbruch verhelfen. Die bisherigen Regelungen hätten Elektrofahrzeuge benachteiligt, da diese Kfz. noch nur zu höheren AK erhältlich seien und die Versteuerung eines höheren geldwerten Vorteils mögliche Nutzer abschrecken würde.

► **Bedeutung der Änderungen:** Bei der Norm handelt es sich um eine Lenkungs- und Subventionsnorm. Dies wird schon aus der pauschalen Kürzung um 500 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität und dem erwarteten Preisverfall ersichtlich. Die Norm ist verfassungsgemäß, da der Gesetzgeber gerade bei Lenkungsnormen über einen hohen Gestaltungsspielraum verfügt (vgl. zuletzt BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BStBl. II 2007, 192, mwN). Wenn der Gesetzgeber durch die Norm nur bestimmte technische Maßnahmen der Energieeffizienzsteigerung fördert (gegen die Qualifikation als Vergünstigungsnorm Balmes, BB 2013, 215 [216]) und andere technische Maßnahmen nicht (zB Erdgas), ist dies unbedenklich (aA wohl Paintner, DStR 2013, 1629 [1631]).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Nr. 4 Satz 2 (Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs nach der sog. Listenpreismethode)

J 13-5 **Tatbestand:** Die Regelung ist auf Elektro- und extern aufladbare Hybrid-elektrofahrzeuge anwendbar. Während der Begriff des Elektrofahrzeugs durch die Norm legaldefiniert wird, ist der Anwendungsbereich für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge offen. Elektrofahrzeuge sind nur solche Kfz., die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden und die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend (alternativ) aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern speisen. Der Hauptanwendungsbereich liegt bei sog. Elektroautos und E-Mobilen, die elektrische Energie in Akkumulatoren aus Blei, Nickel-Cadmium, Lithium-Ionen oder Lithium-Polymer speichern. Als emissionsfreie Energiewandler kommen insbes. Solar- und Brennstoffzellen in Betracht. Hybridelektrofahrzeuge sind nur insoweit erfasst, als diese extern aufladbar sind (sog. *Plug-in* Fahrzeuge; englisch meist PHEV für *Plug-in Hybrid Electric Vehicle*). Nicht erfasst sind somit Hybridelektrofahrzeuge, die beispielsweise beim Bremsvorgang Energie gewinnen und zwischenspeichern, um durch ein Elektroantriebsteil den Verbrennungsmotor zu unterstützen.

J 13-6 **Rechtsfolge:** Die Regelung modifiziert den Listenpreis nach Satz 2. Hiernach ist Bemessungsgrundlage der Entnahme der inländ. Listenpreis im

Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der USt. Dieser Betrag wird für typisierte AK des Batteriesystems gemindert, wenn sich die Ausstattung mit einem Batteriesystem tatsächlich im Listenpreis niedergeschlagen hat. Die Minderung beträgt 500 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität. Eine Rundung ist im Gesetz nicht vorgesehen. Der Entwurf eines BMF-Schreibens vom 15.1.2014 geht in allen Beispielen von vollen Kilowattstunden aus. Der Minderungsbetrag selbst ist gedeckelt auf 10 000 €, was einer Batteriekapazität von 20 Kilowattstunden entspricht.

Der Betrag von 20 Kilowattstunden ist auch sachgerecht, da die Kapazität in Klein- und Mittelklassewagen aktuell von 12 bis 24 Kilowattstunden reicht (das Spitzenmodell Tesla S – Sportwagen – verfügt allerdings bereits jetzt über eine Batteriekapazität von 60 bis 85 Kilowattstunden).

Der Minderungsbetrag je Kilowattstunde von 500 € und der Höchstbetrag von 10 000 € gelten jedoch nur für Kfz. mit Anschaffungsdatum bis zum 31.12.2013. Für später angeschaffte Kfz. werden der Minderungsbetrag jährlich um 50 € je Kilowattstunde der Batteriekapazität und der Höchstbetrag der Kürzung um 500 € jährlich abgesenkt. Hierbei handelt es sich um eine antizipierte Senkung der AK von Batteriesystemen. Durch die nicht gleichlaufende Senkung beider Beträge ergibt sich zudem eine Förderung des weiteren technologischen Fortschritts. Der Höchstbetrag der Kürzung wird in späteren Jahren erst bei höherer Batteriekapazität erreicht (vgl. die Tabelle bei Paintner, DStR 2013, 1629 [1630]). Die Maximalförderung von 5 500 € für in 2022 angeschaffte Kfz. wird nur erreicht, soweit das Kfz. eine Batteriekapazität von 110 Kilowattstunden hat (5 500 € : 50 €).

Verfahrensfragen: Vom Stpfl. ist die Batteriekapazität seines Kfz. nachzuweisen. Problematisch ist hierbei, dass diese Angabe (noch) keinen Eingang in die Zulassungsbescheinigungen I oder II (ehem. Fahrzeugschein bzw. Fahrzeugbrief) gefunden haben (vgl. Anlagen 5 und 7 zu §§ 11, 12 Fahrzeugzulassungsverordnung). Die Informationen werden jedoch im Rahmen des Typengenehmigungsverfahrens vom Kraftfahrtbundesamt erhoben (vgl. Balmes, BB 2013, 215 [216]). Zudem soll die Batteriekapazität im Feld „Bemerkungen und Ausnahmen“ eingetragen werden. J 13-7

■ Absatz 1 Nr. 4 Satz 3 (Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs nach der sog. Fahrtenbuchmethode)

Tatbestand: Auch für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils mittels der sog. Fahrtenbuchmethode erfolgt nunmehr eine Förderung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen. Erfasst sind dieselben Kfz.-Arten. J 13-8

J 13-9 **Rechtsfolge bei angeschafften Kraftfahrzeugen:** Die gesetzliche Formulierung ist nicht sehr präzise, wenn sie bestimmt, dass die insgesamt entstandenen Aufwendungen (vgl. § 6 Anm. 1203q) um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern sind. Die Norm könnte auch dahingehend verstanden werden, dass die pauschalen Kürzungsbeträge nach Satz 2 (s.o.) in voller Höhe von den ermittelten Aufwendungen abgezogen werden können. Hierfür würde insbes. die Bezeichnung des Kürzungsbetrags nach Satz 2 als „festgelegte Aufwendungen“ sprechen.

Zutreffend ist jedoch eine Kürzung des zu ermittelnden Betrags der AfA gemeint, mithin keine unmittelbare Kürzung der insgesamt entstandenen Aufwendungen (so auch Entwurf BMF v. 15.1.2014 – Tz. 9). Auch die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) geht von einer entsprechenden Minderung der AfA aus.

Die aus den tatsächlichen AK ermittelte Bemessungsgrundlage der AfA ist um die pauschalen Beträge nach Satz 2 Halbs. 2 zu kürzen. Im Fall von angeschafften Gebrauchtwagen in der Zukunft kann es somit theoretisch auch zu einer Überkompensation kommen, wenn der Kürzungsbetrag höher als die tatsächlichen AK ist. In diesem Fall würde in die Nutzungswertermittlung kein Anteil für AfA eingehen.

J 13-10 **Rechtsfolge bei gemieteten/geleasten Kraftfahrzeugen:** Eine Kürzung für Batteriesysteme erfolgt auch im Fall von Leasing- bzw. Mietwagen. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) ist ein „zusätzlich gezahltes Entgelt“ (für das Batteriesystem) von den Gesamtkosten abzuziehen. Fraglich ist hier, ob und wie der Stpfl. ein einheitliches Entgelt (Leasingrate) aufteilen kann. Die Gesetzesbegründung ist so zu verstehen, dass ein tatsächlich gezahltes Entgelt kürzungsfähig sein soll. Soweit der Stpfl. ein Elektrofahrzeug als Leasingfahrzeug nutzt, ist somit ein Teil der Leasingrate aus dem Gesamtaufwendungen auszuscheiden. Soweit der Leasinggeber einen Anteil für das Batteriesystem nicht mitteilt, wird eine entsprechende Aufteilung der Leasingrate im Verhältnis Bruttolistenpreis zu Kürzungsbetrag nach Satz 2 Teils. 2 in Betracht kommen (so auch Entwurf BMF v. 15.1.2013).

Beispiel: Das Leasingfahrzeug hat einen Bruttolistenpreis von 40 000 € und verfügt über eine Batteriekapazität von 16 Kilowattstunden; die Leasingrate beträgt monatlich netto 500 €. Von der Leasingrate sind nur 400 € bei den Gesamtaufwendungen zu erfassen, da 100 € der Leasingrate (16 Kilowattstunden × 500 € = 8 000 €, entspricht 20 % des Bruttolistenpreises) als auf das Batteriesystem entfallend anzusehen sind.