

§ 3 Nr. 37 [Überlassung eines betrieblichen Fahrrads]

idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

Steuerfrei sind

...

37. **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ist;**

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 37

Grundinformation zu Nr. 37: Die Vorschrift stellt die Vorteile, die mit der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für den ArbN verbunden sind, stfrei. 1

Rechtentwicklung der Nr. 37:

- ▶ *StÄndG 1958 v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Die Vorschrift wurde in den Befreiungskatalog des § 3 eingeführt. Nr. 37 befreite das Gehalt und die Bezüge, die von der Internationalen Finanz-Corporation an ihre Direktoren, Stellvertreter, Beamten oder Angestellten gezahlt wurden, wenn diese Personen nicht die deutsche Staatsangehörigkeit besaßen.
- ▶ *Einkommensteuerreformgesetz 1974 v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Vorschrift wurde wieder aufgehoben.
- ▶ *JStG 1997 v. 20.12.1996* (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Vorschrift wurde wieder in den Befreiungskatalog des § 3 eingeführt. Sie regelte die StBefreiung des Unterhaltsfreibetrags und des Maßnahmefreibetrags nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz, soweit diese als Zuschuss geleistet wurden.
- ▶ *StVereinfG v. 1.11.2011* (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Vorschrift wurde mW ab VZ 2011 wieder aufgehoben.
- ▶ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Erneute Einfügung von Nr. 37. Nr. 37 befreit nunmehr zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom ArbG gewährte Vorteile für die Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kfz. ist.

Die Regelung ist ab 1.1.2019 anwendbar. Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 7 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) ist Nr. 37 letztmals für den VZ 2030 anzuwenden, sowie beim StAbzug vom Arbeitslohn auf Vorteile, die in einem vor dem 1.1.2031 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1.1.2031 zugewendet werden (zur ursprünglichen Regelung s. § 52 Abs. 4 Satz 7 idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018, BStBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

Bedeutung der Nr. 37:

- ▶ *Umweltpolitische Bedeutung:* Mit der StBefreiung soll das umweltfreundliche Engagement der Nutzer von Fahrrädern und deren ArbG, die die private Nutzung, die Nutzung für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten für ihre ArbN unentgeltlich oder verbilligt ermöglichen, honoriert werden. Der Gesetzgeber betrachtete die Regelung als weiteren Baustein zur Förderung der Elektromobilität und der umweltverträglichen Mobilität (BTDrucks. 19/5595, 82).
- ▶ *Steuersystematische Bedeutung:* Zumindest die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads auch für private Zwecke führt zu stbarem Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (gleichlautender Ländererlass v. 23.11.2012, BStBl. I 2012, 1224). Nr. 37 ist deshalb konstitutiv. Es ist uE fraglich, ob im Hinblick auf den genannten Normzweck die StBefreiung gerechtfertigt ist (zu dogmatischen Bedenken s. § 3 Nr. 46 Anm. 1 und § 3 Allg. Anm. 3), zumal, bedenkt man die praktische Bedeutung, die StBefreiung Erg. einer bloßen Symbolpolitik zu sein scheint.

Geltungsbereich der Nr. 37:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“, „Arbeitnehmer“ und „Arbeitslohn“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nr. 37 nur auf ArbN und damit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 37 betrifft unbeschränkt und beschränkt Estpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 37 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 46:* Nr. 46 stellt aus vergleichbarer Intention Leistungen des ArbG für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 im Betrieb des ArbG und für die zur privaten Nutzung überlassene Ladevorrichtung stfrei (vgl. auch § 6 Abs. 1 Nr. 4 und gleichlautender Ländererlass v. 23.11.2012, BStBl. I 2012, 1224).
- ▶ *Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6:* Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 6 iVm. § 52 Abs. 12 Satz 2 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) bleibt die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ist, bis 31.12.2030 außer Ansatz.
- ▶ *Verhältnis zu § 8 Abs. 2:* Liegen die Voraussetzungen der Nr. 37 nicht vor, ist der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines betrieblichen Fahrrads gem. § 8 Abs. 2 zu ermitteln (s. dazu gleichlautender Ländererlass v. 9.1.2020, BStBl. I 2020, 174 Rz. 6).
- ▶ *Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4:* Die stfreien Leistungen gem. Nr. 37 sind nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen bzw. unterliegen nicht dem Abzugsverbot gem. § 3c Abs. 1 (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 7 idF des „JStG 2018“ v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

B. Erläuterungen zu Nr. 37: Steuerfreiheit der Sachbezüge aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads 2

Vorteile aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads:

- ▶ *Überlassung eines betrieblichen Fahrrads durch den Arbeitgeber:* Die StBefreiung setzt voraus, dass der ArbG dem ArbN ein betriebliches Fahrrad überlässt. Überlassung bedeutet in diesem Zusammenhang die Gestellung eines Fahrrads zur vorübergehenden Nutzung durch den ArbN als Sachbezug, ohne dass der ArbG das Eigentum daran aufgibt. Die StBefreiung gilt nur für die Überlassung zur Nutzung, nicht hingegen für die Übertragung des Eigentums auf den ArbN. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss der ArbG die Nutzung ermöglichen. Die Überlassung durch einen Dritten führt demgemäß nicht zur StBefreiung. „Betrieblich“ ist ein Fahrrad, wenn es dem ArbG als (eigenständiges) WG iSd. § 39 AO zuzurechnen ist. „Betrieblich“ ist aber auch ein vom ArbG für betriebliche Zwecke gemietetes oder geleastes Fahrrad (s. § 3 Nr. 45 Anm. 2).
- ▶ *Fahrrad ist ein zweirädriges Fahrzeug, dass ausschließlich und unmittelbar durch menschliche Kraft angetrieben wird.*
Auch ein elektrisch angetriebenes Fahrrad, das nicht mehr als 600 Watt Leistung aufweist und aus eigener Kraft nicht mehr als 25 km/h auf ebener Strecke erreicht (§ 1 Abs. 3 StVG), ist ein Fahrrad iSd. Nr. 37, für das die StBefreiung gilt (Elektrofahrrad; BTDrucks. 19/5595, 82). Entsprechendes gilt für ein Pedelec, also ein Elektrofahrrad, bei dem der Fahrer von einem Elektroantrieb nur dann unterstützt wird, wenn er gleichzeitig selbst die Pedale tritt.
- ▶ *Vom Arbeitgeber gewährte Vorteile:* Die Überlassung des betrieblichen Fahrrads durch den ArbG ist ein „Vorteil“, wenn sie zu Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 führt. Das ist der Fall, wenn der ArbG dem ArbN die Nutzung des Fahrrads auch zu privaten Zwecken und für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unentgeltlich oder verbilligt (s. dazu § 3 Nr. 32 Anm. 2) ermöglicht (BTDrucks. 19/5595, 82).

Kein Kraftfahrzeug iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2: Das betriebliche Fahrrad darf kein Kfz. iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 sein. „Kraftfahrzeug“ ist in erster Linie verkehrsrechtl. zu verstehen. Gemäß § 1 Abs. 2 StVG sind Kfz. Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft fortbewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein (vgl. im Einzelnen § 6 Anm. 797). Ein Fahrrad kommt danach als Kfz. nur infrage, wenn es sich um ein Elektrofahrrad handelt. Ein Elektrofahrrad ist verkehrsrechtl. als Kfz. einzuordnen, wenn dessen Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt (s. § 1 Abs. 3 StG; BTDrucks. 19/5596, 82). Für ein solches als Kfz. einzuordnendes Elektrofahrrad kommt die StBefreiung nach Nr. 37 nicht in Betracht.

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Nr. 37 setzt voraus, dass der geldwerte Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Eine entsprechende Einschränkung sehen auch Nr. 11a, 15, 33, 34, 34a und 46 vor, so dass auf die entsprechenden Kommentierungen verwiesen wird (s. etwa § 3 Nr. 15 Anm. 2). Eine Gehaltsumwandlung führt demnach nicht zur StBefreiung. Der geldwerte Vorteil ist auch in einem solchen Fall nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 5 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu erfassen.

